

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



ISCAL

A IMPORTÂNCIA DE UM SISTEMA DE CONTROLO  
DE GESTÃO NAS EMPRESAS PRESTADORAS DE  
SERVIÇOS DE CONTABILIDADE E GESTÃO

---

Sandrina Oliveira Vicente

Lisboa, 10 de Maio de 2021



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A IMPORTÂNCIA DE UM SISTEMA DE CONTROLO  
DE GESTÃO NAS EMPRESAS PRESTADORAS DE  
SERVIÇOS DE CONTABILIDADE E GESTÃO

Sandrina Oliveira Vicente

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica de Professora Doutora Marina Alexandra Nunes Godinho Antunes.

Constituição do Júri:

Presidente \_\_\_\_\_ Prof. Doutor Fábio Albuquerque

Vogal \_\_\_\_\_ Prof.<sup>a</sup>. Doutora Marina Antunes

Arguente \_\_\_\_\_ Prof.<sup>a</sup>. Doutora Alexandra Domingos

Lisboa, 10 de Maio de 2021

## **Agradecimentos**

Um estudo de mestrado é uma extensa viagem, que compreende um percurso incertezas, alegrias e muitas adversidades. O seu desenvolvimento é o culminar de muitas horas de dedicação, determinação e sobretudo um exercício solitário.

Ao longo deste ano foram várias as pessoas que direta ou indiretamente contribuíram para que tudo fosse possível. Como tal agradeço a todos a significativa cooperação, destacando o meu agradecimento particular a quem me deu força neste objetivo.

Agradeço aos meus pais, que sempre me deixaram seguir os meus próprios passos, abdicando de muito para que tivesse oportunidade de estudar. Pelos valores que me inculcaram, e pelo quanto se dedicaram à minha educação.

Agradeço à minha amiga, companheira neste percurso académico e aliada Inês Mendes, quem me incentivou a ingressar no mestrado, pela energia, apoio incondicional e motivação. Sem a sua persistência acredito que este projeto seria um pensamento ainda por realizar.

Agradeço a Sónia Faria e Gisela Barbosa, mentoras no desenvolvimento da minha vida profissional, pela confiança que sempre depositaram em mim, pelas palavras de reconhecimentos, alento e gratidão. Pela disponibilidade que sempre me proporcionaram para a realização deste projeto, pelos conselhos, inspiração e sabedoria.

À minha orientadora, Professora Doutora Marina Antunes por transmitir os seus conhecimentos, pela disponibilidade demonstrada em assumir a orientação desta dissertação, por toda sua colaboração ao longo deste percurso.

A todos os inquiridos que despenderam o seu tempo na resposta a questões, contribuindo assim para a realização do estudo apresentado.

## Resumo

A dinâmica contínua e a crescente competitividade dos mercados são cada vez mais uma realidade presente. Por consequência as empresas procuram inovarem-se, técnicas e procedimentos mais eficientes, ferramentas de controlo de gestão, avaliação de desempenho, vantagens competitivas, entre outros, em prol da criação de valor e de crescimento. O controlo de gestão é por isso um importante princípio, sendo cada vez mais integrado no seio das organizações, e também no âmbito académico.

Assim, a presente investigação versa sobre a implementação de um Sistema de Controlo de Gestão nas empresas prestadoras de serviços de contabilidade e gestão, os tipos de controlo aplicados, as ferramentas de apoio à gestão que permitem o posicionamento de todos os gestores com os objetivos estratégicos da organização, e sobretudo o apoio na tomada de decisões algumas vezes vividas em clima de incerteza, contribuindo para a diminuição dos riscos associados e para a viabilidade a longo prazo de uma empresa.

Desta forma, propõe-se responder à pergunta da investigação “A implementação de um Sistema de Controlo Gestão poderá dar origem ao cumprimento dos objetivos e a um bom desempenho empresarial?”, mediante a realização de um inquérito por questionário. Este inquérito por questionário foi direcionado a 109 empresas que prestam serviços de contabilidade e gestão ao qual se obteve um número de 34 respostas.

Foi possível apurar que mais de metade das empresas inquiridas utilizam um Sistemas de Controlo de Gestão. Foi manifestado pelos respondentes as vantagens provenientes da implementação de um Sistema de Controlo de Gestão, nomeadamente o controlo sobre as atividades, a necessidade na qualidade de informação e a utilização de recursos de modo mais eficaz. Não obstante, não existe um tipo de controlo que se destaque nas empresas inquiridas. A implementação e responsabilização é determinada particularmente pelo órgão de gestão, sendo que os instrumentos mais utilizados por esta, são as reuniões, relatórios, mapas e os orçamentos.

**Palavras-chave:** Controlo de Gestão, Instrumentos de Controlo, Sistemas de Controlo de gestão, Tomada de decisão

## Abstract

The continuous dynamics and the increasing competitiveness of markets are increasingly present reality. In consequence, companies seek to innovate, more efficient techniques and procedures, management control tools, performance evaluation, competitive advantages, among others, in favor of creating value and growth. Therefore, management control is an important principle, being more and more integrated in organizations, and also in the academic scope.

The present investigation focuses in the implementation of a management control system for accounting and management companies, the applied types of control, management support tools that allow all managers to position themselves with the organization's strategic objectives, and especially the support in decision-making sometimes experienced in a climate of uncertainty, contributing to the reduction of associated risks and the long-term viability of a company.

In this way, it is proposed to answer the research question "Could the implementation of a Management Control System give rise to the fulfillment of objectives and a good business performance?", by conducting a questionnaire survey directed at 109 accounting and management companies to which a number of 34 responses were obtained.

It was found that more than half of companies surveyed use of Management Control Systems. Respondents expressed the advantages of implementation a Management Control System, namely the control over activities, the need for quality information and the use of resources more effectively. However, there is no type of control that stands out in the surveyed companies. The implementation and accountability are determined particularly by top management, and the instruments most used by it are meetings, reports, maps and budgets.

**Keyword:** Management control, Control Instruments, Management Control Systems, Decision-making

## Índice

Índice de Figuras .....	ix
Índice de Gráficos .....	ix
Índice de Tabelas.....	x
Lista de siglas e abreviaturas.....	xi
1. Introdução.....	1
1.1. Relevância da investigação .....	2
1.2. Objetivo e questões da investigação .....	3
1.3. Estrutura da dissertação .....	6
2. Sistemas do Controlo de Gestão.....	8
2.1. O Controlo de Gestão .....	8
2.2. Objetivos e Importância do Sistema de Controlo de Gestão .....	10
2.3. O Controlo Interno implícito ao Controlo de Gestão .....	13
2.4. Tipos de Controlo .....	15
2.5. Princípios do Controlo de Gestão .....	16
2.6. Indicadores Financeiros e não financeiros.....	19
2.7. Vantagens e limitações do Controlo Gestão .....	23
2.8. Instrumentos do Controlo de Gestão.....	25
2.8.1. Instrumentos de Pilotagem .....	26
2.8.2. Instrumentos de Comportamento.....	30
2.8.3. Instrumentos de Diálogo .....	32
2.9. O papel dos controladores e a implementação de um Sistema de Controlo de Gestão .....	33
3. Método.....	39
3.1. Caracterização do objeto de estudo .....	39
3.2. Recolha e tratamento de dados .....	39
3.2.1. Método: Questionário .....	40
3.2.2. Estrutura do questionário .....	41
3.3. Descrição da amostra .....	43
4. Resultados.....	45
4.1. Caracterização dos inquiridos .....	45
4.2. Caracterização da organização .....	47
4.3. Análise e Interpretação dos resultados .....	50
5. Conclusão .....	66
5.1. Principais conclusões da Investigação .....	66
5.2. Limitações da Investigação .....	70

5.3. Sugestões para investigações futuras .....	71
Referências bibliográficas .....	72
Apêndices .....	75

## Índice de Figuras

<b>Figura 1.1</b> - Hipóteses de estudo .....	5
<b>Figura 2.1</b> - Conjunto dos componentes do controlo interno .....	14
<b>Figura 2.2</b> - Princípios do Controlo de Gestão.....	17
<b>Figura 2.3</b> - Tipos de indicadores.....	21
<b>Figura 2.4</b> - Tipo de indicadores e perspetiva temporal na medição do desempenho .....	23
<b>Figura 2.5</b> - Tipologia de gráficos .....	29
<b>Figura 2.6</b> - Características técnico - económicas.....	34

## Índice de Gráficos

<b>Gráfico 4.1</b> – Distribuição da amostra em função do género.....	45
<b>Gráfico 4.2</b> – Distribuição da amostra em função do cargo exercido.....	46
<b>Gráfico 4.3</b> – Distribuição da amostra em função da habilitação académica.....	47
<b>Gráfico 4.4</b> – Distribuição da amostra em função do ano de início de atividade.....	48
<b>Gráfico 4.5</b> – Distribuição das empresas inquiridas a nível nacional.....	48
<b>Gráfico 4.6</b> – Volume de negócios de 2019 .....	49
<b>Gráfico 4.7</b> – Número médio de colaboradores.....	49
<b>Gráfico 4.8</b> – Número de Contabilistas certificados.....	50
<b>Gráfico 4.9</b> - Distribuição das empresas inquiridas em função do conhecimento em SCG .....	50
<b>Gráfico 4.10</b> - Distribuição das empresas inquiridas em função da prática de um SCG.....	51
<b>Gráfico 4.11</b> - Motivo de não ter um SCG .....	51
<b>Gráfico 4.12</b> – Necessidades que justificam a prática de um SCG .....	52
<b>Gráfico 4.13</b> – Distribuição dos inquiridos em função da responsabilidade da implementação de um SCG.....	53
<b>Gráfico 4.14</b> – Práticas de controlo de gestão utilizadas nas empresas inquiridas.....	54
<b>Gráfico 4.15</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.1.....	55
<b>Gráfico 4.16</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.2.....	55
<b>Gráfico 4.17</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.3.....	56
<b>Gráfico 4.18</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.4.....	56
<b>Gráfico 4.19</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.5.....	57
<b>Gráfico 4.20</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.6 .....	57
<b>Gráfico 4.21</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.7.....	58
<b>Gráfico 4.22</b> – Distribuição das empresas inquiridas pelo tipo de controlo .....	59
<b>Gráfico 4.23</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.1 .....	60
<b>Gráfico 4.24</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.2 .....	60
<b>Gráfico 4.25</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.3 .....	60
<b>Gráfico 4.26</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.4.....	61
<b>Gráfico 4.27</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.5 .....	61
<b>Gráfico 4.28</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.6 .....	62
<b>Gráfico 4. 29</b> - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.7 .....	62
<b>Gráfico 4.30</b> - Atividades praticadas pela dinamização do controlador de gestão.....	63
<b>Gráfico 4.31</b> - Distribuição das respostas dadas pelo inquiridos face ao diagnóstico antes da elaboração e implementação de um SCG.....	63
<b>Gráfico 4.32</b> – Factores tidos em consideração no diagnóstico.....	64
<b>Gráfico 4. 33</b> – Factores relevantes na escolha dos instrumentos .....	64
<b>Gráfico 4.34</b> – Variáveis que mais influenciam um SCG .....	65

**Gráfico 4. 35** – Distribuição das respostas dadas pelos inquiridas em função dos desvios, ações corretivas e reajustamento do SCG ..... 65

### **Índice de Tabelas**

**Tabela 4.1** – Distribuição dos inquiridos por faixa etária ..... 46

## **Lista de siglas e abreviaturas**

CG – **C**ontrolo de **G**estão

SCG – **S**istema de **C**ontrolo **G**estão

SC – **S**istema de **C**ontrolo

COSO – *Committee of the Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

CI – **C**ontrolo **I**nterno

SCI – **S**istema de **C**ontrolo **I**nterno

DFs – **D**emonstrações **F**inanceiras

BSC – *Balanced Scorecard*

PTI – **P**reço(s) de **T**ransferência **I**nterno

ERP - *Enterprise Resource Planning*

EUA – **E**stados **U**nidos da **A**mérica

SABI - **S**istema de **A**nálises de **B**alanços **I**béricos

# 1. Introdução

No decurso dos últimos anos observamos uma mudança acelerada no desempenho das organizações, em diferentes áreas: social, tecnológica, económica e cultural. Esta mudança leva as organizações a alterarem aspetos comportamentais e culturais.

Atualmente, as organizações deparam-se com uma grande volatilidade ao nível de negócios e dos mercados, o que potencia a sua exposição aos riscos e cria dificuldades à melhoria da *performance* de negócio (Cruz, Quental & Henriques, 2010).

Neste contexto, e devido às imposições de mercado e à sua envolvente, são evidentes as exigências colocadas às organizações no que diz respeito à gestão. A globalização possibilitou às organizações acederem a novos mercados, bem como a um ambiente complexo e que contém bastante competitividade. Com esta conjuntura, os Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) têm cada vez mais um papel importante nas organizações, uma vez que estas necessitam de ter competências para demonstrar respostas rápidas, para os desafios com que são deparadas diariamente. É conhecida a crescente necessidade de informação fiável, apropriada e atempada de forma a dar cumprimento aos objetivos e planeamento do futuro das organizações. Também os gestores, face às novas circunstâncias do meio organizacional necessitam de ter instrumentos direcionados para a orientação, controlo e avaliação do desempenho organizacional. Estes instrumentos viabilizam a sustentação de uma tomada de decisão em tempo útil (Jordan, Neves & Rodrigues, 2015).

É dever de um gestor assumir preocupação em conhecer e usar ferramentas de controlo de gestão (CG). Não significa, contudo, que a utilização de muitas ferramentas de CG seja a resposta para as dificuldades pela qual a organização possa estar a deparar-se. Importa saber que um SCG deve ter um uso equilibrado e consolidado de ferramentas e salientar que não há soluções exclusivas, posto que as culturas organizacionais são distintas, nem ferramentas de suporte que solucionam todos os problemas (Turner, 2010).

Um CG eficaz e eficiente torna-se numa relevante ferramenta de gestão, devendo ser visto como um processo integrado na gestão das organizações. Competirá às organizações adotar medidas que possibilitem reconhecer contingenciais falhas de gestão de uma forma proativa, aumentando o seu desempenho e crescimento assumindo o CG como um pilar da sua organização. O progresso e o ajuste de um CG, a ambiguidade do ambiente organizacional levou à concepção e desenvolvimento de instrumentos de controlo, como por exemplo o *Tableau de bord*, os mapas

estratégicos, o *Balanced Scorecard* (BSC), com o propósito de afirmar uma resposta atempada a desvios e uma adaptação contínua das competências de recursos às adversidades impostas pelo meio envolvente (Fernando, 2015).

Em países onde os direitos e deveres do cidadão são cumpridos de forma criteriosa, o controlo nas organizações é indispensável e frequentemente reconhecido por todos. Destaca-se a indispensabilidade de monitorizar e de antecipar planos operacionais que consigam incorporar providências ao que foi planeado, assim como, restringir ao máximo falhas e a insegurança nos processos de tomada decisão (Borrvalho, 2018).

De seguida, será apresentada a relevância da investigação, salientando alguns estudos já realizados, em seguida um resumo sobre os objetivos do estudo elucidando o leitor do porquê da escolha de empresas de contabilidade e gestão como objeto de investigação. Para assegurar a execução dos objetivos expostos, indica-se as questões de investigação e o método aplicado.

### **1.1. Relevância da investigação**

Segundo Pujiati, Misdiyono e Margianti (2019) o desenvolvimento de pesquisas sobre os SC tem sido feito por profissionais e académicos de todo o mundo. Vários artigos e pesquisas procuram explorar a implementação de um SCG que são adotados em empresas industriais ou produtivas e empresas prestadoras de serviços. Pujiati *et al.* (2019) acrescentam ainda que a evidência empírica da elaboração de um SC começou na década de 1980.

Ainda assim, o tema dos SCG continua a ser um tema atual, uma prática de gestão em progressão e cada vez mais importante numa ótica empresarial. Num mundo onde a competitividade é crescente a olhos vistos, nada é feito ao acaso, tudo é executado ao pormenor para que haja cada vez menos falhas e gastos, é aqui que entra a importância de existir em cada empresa um bom SCG para que se consiga atingir um desempenho eficiente.

A sua importância é visível para o desenrolar das operações nas empresas, e para a sua continuidade e desenvolvimento. Jordan, Neves e Rodrigues (2002), em concordância com outros autores referidos, indicam que um SCG pode ser compreendido como um incentivo para a expansão e evolução da empresa, uma vez que se encontram diretamente relacionados com o desempenho dos gestores no momento de tomada de decisão. Se, inicialmente numa empresa de pequena dimensão, o órgão de gestão consegue controlar e estar a par da sua atividade, à medida que esta vai crescendo, alguns métodos deixam de estar ao seu alcance e controlo.

Torna-se, então, imprescindível criar procedimentos competentes a fim de controlar atividades que anteriormente eram controladas diretamente pelo administrador. Desta forma, a estrutura organizacional vai-se tornando também mais complexa.

Ussahawanitchakit (2017) acredita que o CG é essencial e que desempenha um papel significativo na determinação da vantagem competitiva nas empresas. Reconhece-o como uma ferramenta valiosa, que pode ser usada para melhorar a sustentabilidade nas operações futuras, a longo prazo.

Ao encontro da mesma opinião, Langevin e Mendoza (2013), mencionam no artigo “*How can management control system fairness reduce managers’ unethical behaviors?*” que o SCG pode fornecer informações úteis para a execução de tarefas, deveres e funções dos gestores, bem como ajudar as empresas a desenvolver os seus padrões de comportamentos.

Uma empresa que detenha um CG adequado pode usufruir de informações extraídas de diversas operações que produzam resultados fidedignos e que levem a melhorar a sua gestão, ajudando na tomada de decisão do órgão de gestão. Desta forma ajudará as empresas a serem mais competitiva no mercado, prevenindo a ocorrência de irregularidades ou diminuindo as consequências, melhorando a eficiência de processos produtivos com redução de custos e melhoria na qualidade de produtos e serviços prestados. Resultados que não sejam fiáveis ou corretos podem levar a decisões inadequadas.

Gomes (2010) vai mais longe e no seu estudo conclui que qualquer empresa, por mais pequena que seja, para realizar a sua atividade tem de ter estabelecido um SC, ainda que seja de modo menos formal.

## **1.2. Objetivo e questões da investigação**

A presente investigação pretende contribuir para o estudo dos SCG nas empresas prestadoras de serviços de contabilidade e gestão, verificar se utilizam um SCG, quais os instrumentos utilizados e avaliar a sua importância na perspectiva dos respondentes.

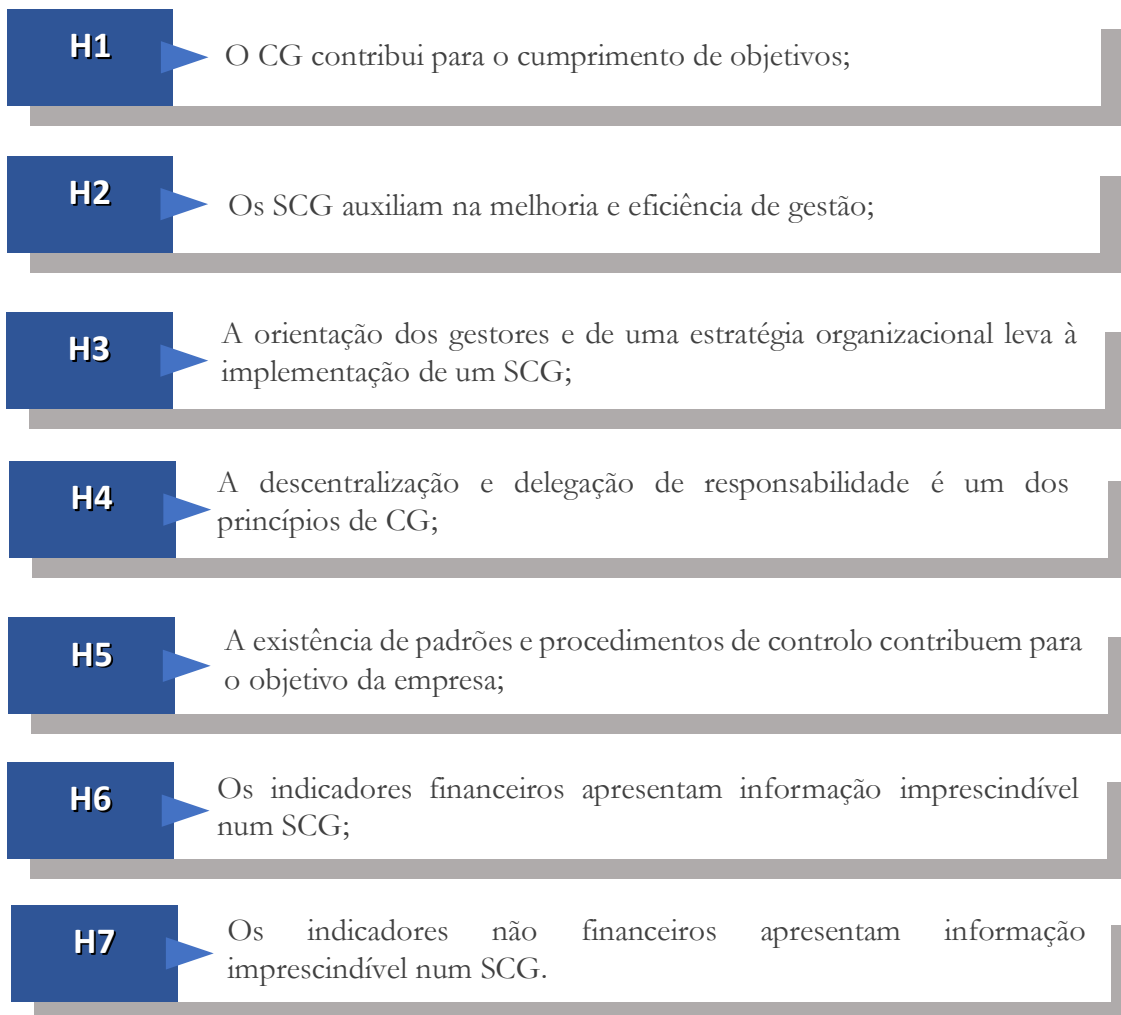
Neste propósito, através do estado de arte, é importante fazer um enquadramento teórico fundamentado com considerações, definições expressadas por autores que têm como objeto de estudo o CG, a sua relevância, tipologia, os princípios, bem como as suas vantagens e limitações e de que forma é aplicado para obtenção do sucesso da organização.

Será também analisado o papel do controlador de gestão, e a implementação dos SCG nomeadamente, instrumentos utilizados, colaboradores, circunstâncias que condicionam a normal atividade da empresa, entre outros. Abordando o tema da implementação é imprescindível falar dos instrumentos de monitorização necessários para a condução da tomada de decisão.

Em seguida, realizar-se-á a análise prática das empresas prestadoras de serviços de gestão e contabilísticos em Portugal, pretendendo-se:

- Saber se as empresas adotam um SCG;
- Perceber como é realizado e implementado o SCG;
- Quais as necessidades identificadas pelas empresas que justificam a implementação do SCG;
- Determinar quais as ferramentas utilizadas pelos gestores ou responsáveis pela tomada de decisão;
- Compreender se a existência de um CG pode ajudar a obter informação financeira fidedigna;
- Saber se os SCG se encontram ajustados às necessidades da empresa, tendo em conta a sua dimensão, volume de negócios, a cultura, características da atividade, entre outro tipo de fatores.

Também ao encontro do objetivo da investigação é pertinente a pergunta de investigação: “A implementação de um SCG poderá dar origem ao cumprimento dos objetivos e a um bom desempenho empresarial?”, para a qual se apresentam as seguintes hipóteses de estudo:



**Figura 1.1** - Hipóteses de estudo

**Fonte:** Elaboração própria

Entende-se por um bom desempenho organizacional, o que tem como objetivo conseguir uma maior eficiência e eficácia comparativamente à concorrência, auxiliar a tomada de decisão e executar ações corretivas (Neely 1998). Segundo Kaydos (1991), o bom desempenho organizacional tem que ser analisado numa perspetiva da informação entre o desempenho alcançado e o esperado, servindo de apoio à tomada de decisão. Ainda de acordo com Jensen e Sage (2000) um bom desempenho organizacional reflete uma estratégia adequada perante as realidades externas e internas da organização. Estratégias que estão de acordo com o futuro que a organização pretende alcançar, planos e criação de ações que assegurem a excelência e a enfrentar a concorrência.

De forma a dar resposta às questões da investigação e às hipóteses apresentadas, esta investigação teve por base uma metodologia quantitativa, tendo sido utilizado o inquérito por questionário como instrumento de recolha de dados. Pretende-se de forma sucinta analisar se as empresas prestadoras de serviços de contabilidade e gestão em Portugal têm SCG e quais as vantagens identificadas com a sua utilização para o apoio das atividades de gestão das empresas. No que respeita à justificação do tema, envolve o interesse pelo tema do CG, a sua aplicabilidade neste tipo de empresas, tendo por base o exercício de atividade profissional na área de aconselhamento de gestão, contabilidade e consultoria fiscal.

### **1.3. Estrutura da dissertação**

A investigação concretizada, resultante da dissertação apresentada, foi dividida em cinco capítulos.

O capítulo introdutório apresenta o tema, bem como a motivação subjacente à sua escolha, a questão de investigação, objetivos a atingir e a estrutura da investigação.

No segundo capítulo é exposto o enquadramento teórico das noções abordadas de forma a dar a conhecer o estado de arte. Reúne conceitos e bibliografia recente que permite conhecer novos desenvolvimentos e possíveis lacunas. Explora o conceito, tipologia, princípios, vantagens e limitações do SCG e apresenta a relevância dos indicadores financeiros e não financeiros para a elaboração de um SCG.

Seguidamente, no terceiro capítulo, é feita a descrição dos principais aspetos metodológicos, ou seja, a sequência de procedimentos que conduziram a investigação desenvolvida, com particular relevância para o instrumento de recolha de dados (inquérito por questionário) e análise descritiva dos mesmos.

O quarto capítulo foi desenvolvido para a discussão e caracterização dos resultados do estudo efetuado. É realizada a caracterização da amostra, apresentando os métodos considerados no levantamento dos dados e demonstrados os resultados do inquérito por questionário recorrendo ao auxílio de tabelas e gráficos de modo a possibilitar uma análise descritiva dos resultados mais clara.

Por fim, no quinto capítulo encerra-se a investigação com as conclusões, limitações e propostas futuras que poderão ser por futuros investigadores, reapreciadas para que o estudo do objeto seja mais rico com novas pesquisas.

## 2. Sistemas do Controlo de Gestão

Neste presente capítulo apresentam-se diversas interpretações sobre o CG, essenciais ao desenvolvimento da investigação. Assinalam-se os objetivos, a necessidade de otimizar os procedimentos aplicados pelas organizações. Pretende-se enaltecer a importância da implementação de um SCG, que tem vindo cada vez mais a ganhar destaque no planeamento e execução de tarefas nas áreas de gestão, assim como a caracterização dos componentes de um SC.

Com base no estudo de Reis e Silva (2012) são abordados os diferentes tipos de controlo: preliminar, de acompanhamento e de *feedback* ou retroativo, devendo ser aplicados de forma ajustada às necessidades da organização e aos objetivos definidos pela mesma.

### 2.1. O Controlo de Gestão

No começo do Século XX ocorrem as primeiras evidências relacionadas com o CG, em 1906 através de Taylor, em 1912 Emerson e Fayol em 1916. Este conceito foi progredindo com o decorrer dos anos. Se antigamente o CG era visto unicamente como uma confirmação no desenrolar do plano adotado, nos dias que correm o CG é visto como um conjunto de ferramentas que têm em vista a motivação dos gestores para que alcancem os objetivos estratégicos da empresa, particularizando a ação.

O meio ambiente do qual as organizações fazem parte é crescentemente mais competitivo, como tal, a gestão das organizações está constantemente dependente do alcance de informação adequada e privilegiada para sustentar a tomada de decisões.

Neste âmbito, o CG tem vindo gradualmente a ganhar cada vez mais importância na perspetiva de apoio à tomada de decisões mais pertinentes, e de forma a que a organização esteja exposta a menos riscos.

O CG poderá ser compreendido como um grupo de tarefas que assinalam desvios entre o desempenho de atividades e a finalidade que se pretende atingir. Visa a minimizar os incidentes, diminuir os riscos associados ao negócio e a maximizar medidas que garantam a eficácia e eficiência das operações realizadas, a proteção de ativos, e na salvaguarda de informação financeira (Pinto, Rodrigues, Rodrigues & Melo, 2006).

Porém, o conceito de CG não é totalmente concordante para diversos autores, que priorizam uma opinião particular. São vários os conceitos de CG apresentados na literatura.

Segundo Anthony (1965), o CG é um procedimento no qual os gestores certificam que os recursos são alcançados e aplicados de forma eficaz e eficiente no cumprimento de objetivos da organização. Todavia, para Otley (1995), a análise de Anthony limita questões fundamentais relacionadas com a interpretação de estratégia, os seus objetivos e as suas metas estratégicas. Posteriormente Anthony e Govindarajan (2003) expandiram a sua interpretação considerada limitada por Otley e compararam o conceito de definição de estratégia com o CG, sustentando que a elaboração da estratégia é um meio para decidir novas estratégias e o CG é o método de execução dessas estratégias.

Por sua vez, Merchant e Van der Stede (2007) argumentam que o CG é a forma identificada pelos gestores para conduzir e suportar o desempenho dos seus colaboradores.

Jordan *et al.* (2015), afirmam que o CG é composto por vários instrumentos que fomentam os responsáveis das diversas áreas a conquistar os objetivos estratégicos da organização, priorizando a ação e tomada de decisão em tempo útil beneficiando quem concede responsabilidade e autoridade.

Na mesma linha, Carvalho, Bernardo, Sousa e Negas (2015), apresentam uma noção que na sua perspectiva é a mais consensual, definindo o CG como um sistema que proporciona aos gestores a obtenção de informação, de modo a dirigir as melhores decisões para o futuro das organizações. Considera que um CG determina o funcionamento relativamente a diversas áreas, nomeadamente as operacionais, as financeiras, as humanas, e comerciais de forma a que os objetivos estipulados sejam conquistados.

Segundo Devalle, Onali, & Magarini (2010) é indispensável a informação financeira atestar credibilidade na apresentação de qualquer tipo de dados, pois informações desatualizadas são um meio para conclusões erradas e conseqüentes tomadas de decisões prejudiciais ou desfavoráveis para a organização.

Reis *et al.* (2012) refere que os procedimentos do CG assentam em três fases:

- 1ª fase – Determinação de modelos de comparação ou *standards* que transmitem a dimensão dos objetivos estipulados na estratégia da empresa. Dando o exemplo dos *stocks* que são habitualmente estimados como parte do processo de controlo de *stocks*, ao passo que a qualidade de bens e serviços normalmente é mensurada a fim de controlar a qualidade da atividade da organização.

- 2ª fase – Analogia entre a *performance* e os *standards*, sendo a *performance* a prestação da organização numa estabelecida atividade, que por sua vez quantificada será comparada com os *standards* definidos.
- 3ª fase – Apuramento dos desvios existentes, a causa do desvio e as ações de correção a implementar. Após a avaliação do rendimento atual e confrontando os mesmos com os modelos estipulados para o desempenho, a etapa que se segue no procedimento de controlo é a tomada de decisões necessárias e de ações corretivas.

O CG não resulta apenas no controlo financeiro ou contabilístico. Neste intuito, Dupuy (1999), refere que é comum o CG ser discutido com base no cálculo de desigualdades entre o aumento da contabilidade analítica e das abordagens orçamentais. Os autores assumem ainda o CG como uma disciplina de síntese, prática e focada no apoio à tomada de decisão.

Poderiam ser expostas várias noções exemplares da definição de CG, contudo e pelas noções expostas acima é possível verificarmos pontos em comum, nomeadamente associados ao suporte na tomada de decisão.

## **2.2. Objetivos e Importância do Sistema de Controlo de Gestão**

Depois da introdução de um conjunto de definições sugeridas por diversos autores e instituições nacionais e internacionais, transitamos para os objetivos e importância do CG.

É possível perceber que o CG é substancial e complementar ao processo de Gestão. Qualquer organização que tencione ser competitiva precisa de determinar e sustentar procedimentos eficazes de gestão e controlo de riscos.

Ao conjunto de atividades e instrumentos que o CG abrange podemos designar por SCG, e que se destina de organização para organização, quer seja uma organização com ou sem fins lucrativos. A implementação de um SCG pode ser mais ou menos complexa devendo adaptar-se à realidade de cada organização.

De acordo com Simons (1995), os SCG têm como objetivo a gestão entre a inovação e a capacidade de atingir os objetivos estabelecidos, e a apresentação das ações organizacionais tendo por base a estabilidade necessária entre o controlo e a flexibilidade.

Davilla e Foster (2007) salientam a importância deste sistema para a componente profissional de uma organização e consideram-no uma ferramenta que possibilita o foco nas matérias mais

pertinentes para a gestão, que delega atividades, obtém e vigia dados acerca da *performance* da organização.

Estes estudos desenvolvidos apontam uma presença mais “ativa” dos SCG e contribuem a necessidade de elaborar estes sistemas para a gestão das empresas, especialmente no que compete ao apoio em ambientes de incerteza.

No seu artigo, Smriti (2015), sugere algumas razões que suportam a importância de um SCG:

- Orienta os gestores na execução de objetivos pré-determinados – a essência do CG está também relacionada com um bom planeamento a longo prazo. São definidos objetivos que suportam o plano de ação da organização e através da sua monitorização é possível assegurar se o caminho a percorrer está a ser cumprido.
- Maximiza a eficiência na gestão de recursos – a implementação de um SC ajuda a melhorar a eficiência organizacional permitindo através dos indicadores financeiros e não financeiros analisar o cumprimento de objetivos e caso ocorram desvios sejam corrigidos o mais cedo possível. Este sistema também permite dar a conhecer aos gestores se os colaboradores alocados para o cumprimento de cada um dos objetivos está ajustado. Deste modo é possível perceber se estão a ser utilizados recursos excessivos e potencializar a sua utilização.
- Facilita a coordenação: O controlo auxilia na coordenação das atividades recorrendo a unidade de ação, age como uma demonstração do desempenho e as metas a cumprir serão atingidas apenas quando as atividades são coordenadas. Os gestores deverão articular as atividades dos seus colaboradores, todos devem saber quais os seus objetivos e a estratégia da organização que representam.
- Conduz à delegação e descentralização de autoridade - O controlo torna a delegação mais fácil, distribuída por diversos níveis hierárquicos. É um mecanismo de transferência de um certo nível de autoridade de um gestor para o seu subordinado, formando o compromisso pela realização de tarefas que lhe foram confiadas. A descentralização de autoridade é necessária sobretudo nas organizações de maior dimensão e permitem não perder controle sobre as atividades.
- Concentração na formulação de políticas – O controlo reduz o tempo necessário despendido em alguns procedimentos. Desta forma os gestores ficam mais libertos para a formulação de políticas internas.

Os SCG executam um papel fundamental nas organizações, segundo Macintosh e Quattrone (2010), são um motor no progresso da organização, dado que influenciam o desempenho dos gestores no propósito da realização da estratégia e serão tão eficazes quanto mais abrangerem os elementos da organização no *upgrade* dos desempenhos individuais e organizacionais (Jordan *et al*, 2002).

Na opinião de Drury (2000), um dos objetivos do SCG é motivar o comportamento dos colaboradores, que estes procedam ao encontro dos planos e objetivos da organização, se sintam motivados, tendo a finalidade de aumentar a possibilidade da organização atingir os seus objetivos.

Uma vez que o CG está sujeito ao fator humano, existe sempre a possibilidade da ocorrência de erros ou juízos de interpretação, distrações, má interpretação dos factos, entre outros.

Na perspetiva de Emmanuel, Otley e Merchant (1990) são assinalados três motivos para que existam erros cometidos pelos funcionários:

- Ignorância dos objetivos ou funções pretendidas – esta conjuntura pode dever-se à irregular exposição dos métodos e procedimentos ou ao facto de não se transmitir os planos e objetivos da organização;
- Competências e habilitações que os funcionários têm para efetuar as funções e atividades que lhes são atribuídas – por exemplo: a permanente modificação da legislação na esfera financeira e fiscal, requer um determinado grau de habilitações e entendimento dos funcionários;
- Razões de estímulo, agregados ao meio pessoal do indivíduo.

Flamholtz e Randle (2000), manifestam a importância do SCG para o desenvolvimento da organização, permitindo informação que a rede de informação informal não consegue oferecer e libertando os gestores de topo da gestão de processos.

Também Reis *et al*. (2012) destacam a importância do controlo, visto que é capaz de retificar falhas quando os colaboradores da organização erram na análise de problemas e nas tomadas de decisões. É uma necessidade tendo em conta o crescimento da complexidade das organizações de modo a assegurar a qualidade e o rendimento nos produtos e na análise dos diferentes mercados. Consideram também que é através do controlo que os colaboradores identificam as transformações do ambiente das organizações em que se ampliam os mercados e as variações que são do interesse dos produtos e serviços da empresa.

Conclusivamente, um SCG pretende alcançar tanto quanto possível o objetivo da gestão, proporcionar o tratamento correto das operações da empresa, potencializar os recursos,

incentivar a eficiência dos colaboradores, garantir mecanismos adequados, controlar e supervisionar para que sejam cumpridos de acordo com o que foi planeado. Engloba todo um conjunto de fatores que irão compreender na redução de gastos e no aumento dos réditos.

### **2.3. O Controlo Interno implícito ao Controlo de Gestão**

O controlo interno (CI) nas empresas está associado a uma forma subjacente ao CG. É também um conjunto sistematizado de métodos e medidas praticadas de modo a preservar os ativos, confirmar a autenticidade e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos, incentivar a eficácia operacional e incitar o cumprimento das políticas determinadas pelos gestores (Costa, 2014).

Maijoor (2000) define o CI como uma investigação em diversas áreas de contabilidade, incluindo conceitos diferentes, que por sua vez refletem controlos em diferentes padrões organizacionais.

O *Committee of the Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) (2011), organização que estuda a importância de controlos internos, tem como finalidade garantir a qualidade e fiabilidade da informação produzida, qualifica o CI como um procedimento elaborado pelo conselho de administração ou gestão da empresa, planeado a fim de proporcionar segurança razoável quanto ao cumprimento dos seguintes objetivos:

- Eficácia e eficiência nos procedimentos;
- Credibilidade dos relatórios;
- Cumprimento das leis e normas aplicáveis.

O conceito utilizado por COSO (2011) sugere que o CI seja adaptado à disposição da organização, das tarefas e atividades contínuas de modo a atingir determinados objetivos numa ou mais seções distintas, embora relacionadas entre si.

Tendo por base o modelo COSO 1, apresenta-se na figura 2.1 os componentes do Sistema de Controlo Interno (SCI) constituído por: ambiente de controlo, avaliação de risco, informação e comunicação, atividades de controlo e monitorização.



**Figura 2.1** - Conjunto dos componentes do controlo interno

**Fonte:** Adaptado de COSO (2011)

Os componentes do SCI são um conjunto de padrões e procedimentos que devem ser exercidos de forma a que se alcancem os resultados pretendidos para a organização, associados a uma informação fiável.

O ambiente de controlo estabelece a base relativamente aos outros componentes, introduzindo fatores como a aptidão, ética, responsabilidade e soberania; oferecendo disciplina e estrutura; consoante a dimensão da organização, a soberania e a transmissão de responsabilidade é diferente. Numa média ou grande organização estes fatores devem ser, de forma escrita, definidos e divulgados, no decurso de um organigrama, descrevendo as funções, de um manual de políticas e procedimentos contabilísticos, e de um manual de medidas de CI. Enquanto numa micro ou pequena entidade os procedimentos são adaptáveis e não obrigatoriamente de forma escrita (Costa, 2014).

O processo de avaliação de risco da organização compreende um diagnóstico dos riscos (internos e externos) nos processos estratégicos, identificação e análise da ocorrência dos riscos, definição de medidas para reduzi-los, bem como uma avaliação contínua.

A informação fundamental ao relato e comunicação requer, um registo, um procedimento nas transações de ativos e passivos, sistemas de informação (físicos e de *hardware*), pessoas, *softwares*, entre outros. Para que o SCI seja eficaz, este tem de ser bem transmitido, promovendo um compromisso de todos os colaboradores na sua implementação, incluindo os responsáveis pela organização.

As atividades de controlo são políticas e ações estabelecidas de natureza preventiva para minimizar os riscos e garantir que as ações são verdadeiramente cumpridas. Em resposta aos riscos descobertos, existirão atividades de controlo garantindo que são postas em prática medidas para dar resposta a esses riscos, minimizando-os na medida do exequível.

No controlo/análise do desempenho compreende-se uma monitorização dos controlos internos de gestão ou outras entidades externas ao processo, as práticas da auditoria interna, a avaliação da sua qualidade ao longo do tempo, e a inevitabilidade de adaptação à realidade.

De acordo com Costa (2014), o SCI não pode ser estagnado, tem de ser regularmente retificado, caso seja necessário.

No seu dia-a-dia uma organização depara-se por motivos diversos, a riscos aos quais a mesma terá de dar solução, de modo que é essencial que as demonstrações financeiras (DFs) não se encontrem distorcidas da realidade.

Segundo Monteiro (1998), o CI varia conforme o perfil de atividade, a dimensão, o desenvolvimento e a ideologia da gestão, fatores que particularizam cada organização. Por isso, ainda que o SCI seja um procedimento elaborado pelos responsáveis de gestão, é necessário que envolva toda a estrutura da organização para ter sucesso.

A complexidade da organização administrativa e funcional será maior, quanto maior for a organização, torna-se assim indispensável proteger o uso dos recursos através de um SCI eficiente, que permita o uso de informação fidedigna, que evite fragilidades, entre outros problemas possíveis e sobretudo uma tomada de decisão de forma coerente.

## **2.4. Tipos de Controlo**

Reis *et al.* (2012) indicam três tipos de controlo:

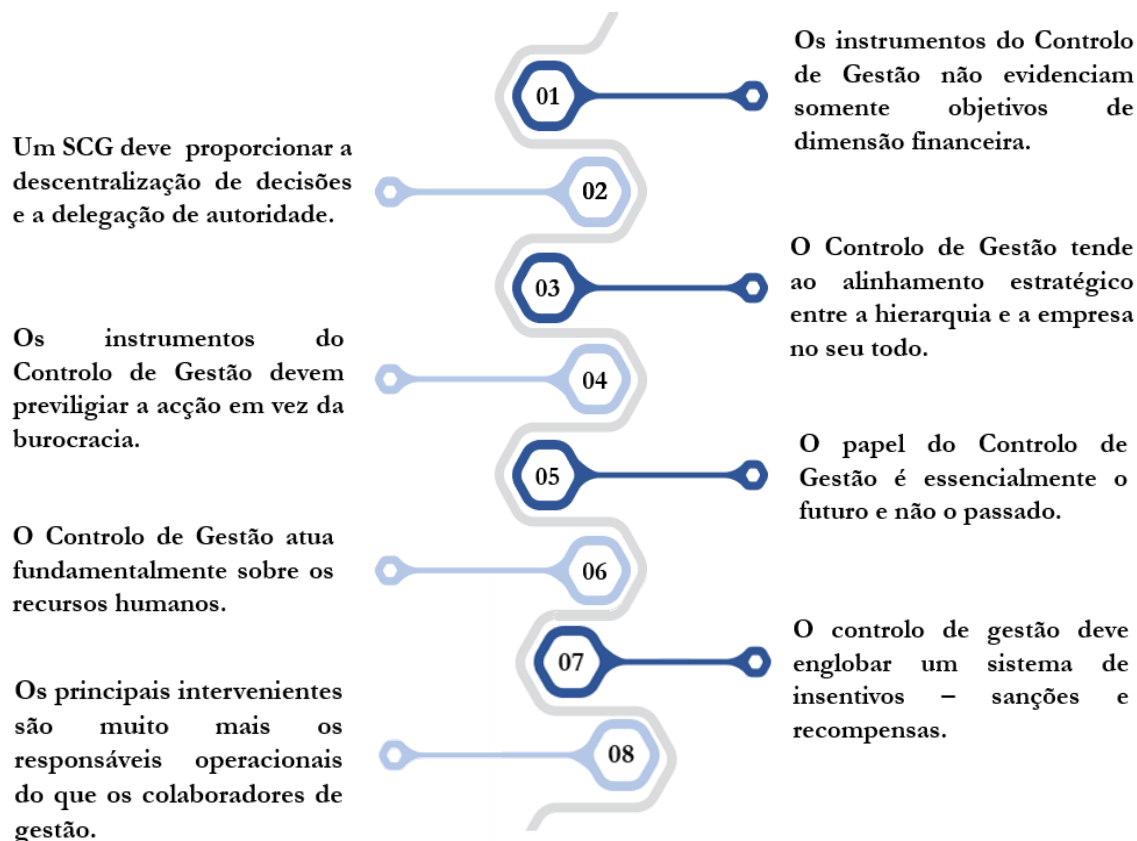
- Controlo preliminar – Este tipo de controlo consiste na precaução de desvios na quantidade e qualidade de recursos empregues na organização. Os recursos humanos devem atender às características do trabalho, determinadas pela organização, devendo os colaboradores ser capacitados de qualidades físicas e intelectuais essenciais ao cumprimento das funções que lhe foram concedidas. Este controlo antecipa os obstáculos e permite que sejam tomadas ações antes de um contratempo.

- Controlo de acompanhamento – Este deve assistir as operações em curso de modo a certificar-se que os objetivos estão a ser alcançados. As normas que dirigem a atividade no seu percurso resultam da definição de funções e políticas que derivam da função de planeamento. É através da monitorização das atividades, que este tipo de controlo é implementado pelos gestores. Analisam pessoalmente se o trabalho que está a ser realizado vai ao encontro aos procedimentos e políticas. Um exemplo do controlo de acompanhamento é o desenvolvimento pelas organizações da descrição e especificação de funções. A descrição apresenta o trabalho a ser realizado, as áreas de responsabilidade e as relações de autoridade. Auxilia assim na prevenção de duplicação de trabalho desnecessário, ajuda a compreender as características necessárias impedindo a seleção de colaboradores inaptos para essas funções e possíveis conflitos organizacionais. Este tipo de controlos auxiliam as organizações economizando tempo e dinheiro.
- Controlo de *feedback* ou retroativo – Este tipo de controlo foca-se nos resultados finais. A ação corretiva influencia o melhoramento não só no processo de obtenção de recursos, mas nas operações atuais. Os diretores que desempenham este tipo de controlo procuram seguir ações corretivas tendo como suporte as informações no histórico da empresa no decorrer de um período de tempo escolhido.

## **2.5. Princípios do Controlo de Gestão**

Ao elaborar e executar um SCG, uma organização assume o compromisso de corresponder aos objetivos de gestão, não prescindindo o planeamento e demonstrando ações potenciais para a conquista de objetivos

De acordo com Jordan *et al.* (2015), a elaboração de um SCG deve ter em conta oito princípios básicos mencionados na figura 2.2:



**Figura 2.2** - Princípios do Controle de Gestão

**Fonte:** Adaptado de Jordan *et al.* (2015)

**01** – Um SCG carece de instrumentos que lhe permita qualificar objetivos de origem não financeira. Os instrumentos de origem financeira refletem o que já aconteceu, são consequências das ações de gestão e decisões. Por essa razão o CG não pode basear-se apenas neste instrumento pois seria sinónimo de olhar para trás. São necessários instrumentos que permitam analisar informação não financeira como, por exemplo, se os clientes estão satisfeitos, ou qual o nível de qualidade dos produtos/serviços prestados.

**02** – Estes são elementos fundamentais para a responsabilização e para o exercício do CG. Podem ser variáveis, considerando a dimensão da empresa e a diversidade das atividades de negócio. A autoridade é dispersa aos demais níveis da hierarquia. Desta forma, coloca os polos de decisão mais próximo de cada sector ou órgão de execução. Este é um recurso aplicado para que os gestores saibam os níveis hierárquicos mais adequados para cada tipo de decisão sobre alguns assuntos.

**03** – O SCG deve dispor de instrumentos que asseguram a orientação dos gestores com a estratégia organizacional, concedendo-lhes o poder de decisão acerca dos recursos locais, não obstante aos objetivos gerais. Todos os envolvidos no negócio devem procurar o mesmo objetivo e agir para consegui-lo. O alinhamento estratégico representa a reunião da visão, missão, valores e objetivos de todas as partes da organização.

**04** – O SCG deve gerar informação fidedigna e atempada à tomada de decisões dos gestores e não para arquivo. A informação deve ser: concreta, clara, sucinta e orientada para a tomada de decisões.

**05** – O SCG não deve assentar apenas na informação passada, deve apoiar os gestores em decisões futuras de forma a possibilitar planos de ação futuros.

**06** – O CG baseia-se mais na natureza comportamental, do que exatamente nos números, pois as consequências boas ou más são compostas pelos gestores. Por conseguinte, é importante que os colaboradores disponham de habilitações literárias e técnicas essenciais, bem como a experiência profissional apropriada ao desempenho das atividades que lhes são atribuídas.

**07** – Os gestores procurarão por bons desempenhos se reconhecerem esta relação desempenho/recompensa conseguida, por esse motivo existe a necessidade de sistemas de avaliação-recompensa. Estes existem para recompensar e motivar os colaboradores, de modo que a *performance* da organização melhore. Um exemplo de incentivo não financeiro é a atribuição de responsabilidades acrescidas pelo reconhecimento de um bom desempenho.

**08** – Os gestores descentralizados reconhecem a necessidade de supervisionar o seu desempenho, pois eles próprios são imprescindíveis na finalidade de um SCG.

Numa opinião oposta a esta perspetiva, Horngren, Datar e Rajan (2015), declaram que a informação fornecida pelo CG não deve seguir princípios pré-determinados ou normas, mas reger-se por duas questões: De que forma a informação consegue ajudar os gestores a executar um melhor trabalho? E se as vantagens compensam os custos subjacentes à implementação de um SCG.

Em suma, a elaboração e a execução de um SCG, deve corresponder continuamente à atividade e ao negócio da organização, tendo como propósito alcançar os objetivos definidos antecipadamente. O cumprimento destes princípios não promete a ausência de erros, cabe ao gestor responsável pela implementação do CG considerar entre os custos de instaurar e manter um SCG e o custo das falhas e erros que podem ser evitados pelo sistema.

## 2.6. Indicadores Financeiros e não financeiros

Cada vez mais as organizações estão integradas numa economia globalizada, ativa e em constante mudança. Esta interação, onde os progressos tecnológicos são contínuos, não é propício ao domínio do futuro da organização, levando-os a identificar potenciais fatores de risco.

Atualmente, é natural que os gestores recorram a indicadores, rácios ou ferramentas que os ajudem na elaboração de um SCG, bem como a compreender o estado de “saúde” da sua organização.

De acordo com Franceschini, Galetto e Maisano (2007) os indicadores evidenciam três finalidades fundamentais numa organização: a comunicação para colaboradores internos e externos; o controlo da *performance* dos recursos pelos quais são incumbidos; e dado que as lacunas estão reconhecidas, o aperfeiçoamento – possibilitando que sejam feitas adaptações essenciais e que as lacunas sejam resolvidas para valorizar os processos internos.

Segundo Fernandes, Peguinho, Vieira e Neiva (2013), os indicadores são estruturados a partir da conjunção de rubricas e fatores que resultem em medidas titulares de informação crítica de determinada prática económico-financeira.

Para Caldeira (2013) os indicadores devem ser compostos de algumas características a fim de serem considerados um instrumento de gestão. O autor apresenta algumas características: a importância do indicador para a gestão - a informação extraída do indicador deve ser proveitosa e substancial, a proveniência dos dados deve transmitir segurança e não ser duvidosa, a clareza do cálculo - deve ser breve e assegurado chegar a um resultado, ter uma análise clara – facilita os gestores na tomada de decisão, a fonte na origem dos dados da empresa deve ser de fácil acesso, perspectiva de *benchmarking* – processo de comparação de produtos, serviços e práticas empresariais que fomentam a competitividade e a melhoria contínua. O autor considera que os indicadores devem manter-se atualizados, correspondendo às necessidades dos gestores, caso contrário deixam de ser úteis e não devem suscitar efeitos negativos, ou seja, prejudicar a eficácia ou eficiência da empresa. Outras características salientadas são a possibilidade de atingir uma meta – é fundamental que se consiga reconhecer desvios imputar/premiar os responsáveis pelos resultados, que sejam monitorizados – devem proporcionar informação com periodicidade desejada para o seu controlo, que o esforço da relação custo/benefício necessita de ser razoável

e não descurar a importância do componente externo, reconhecendo e compreendendo os resultados no funcionamento da empresa.

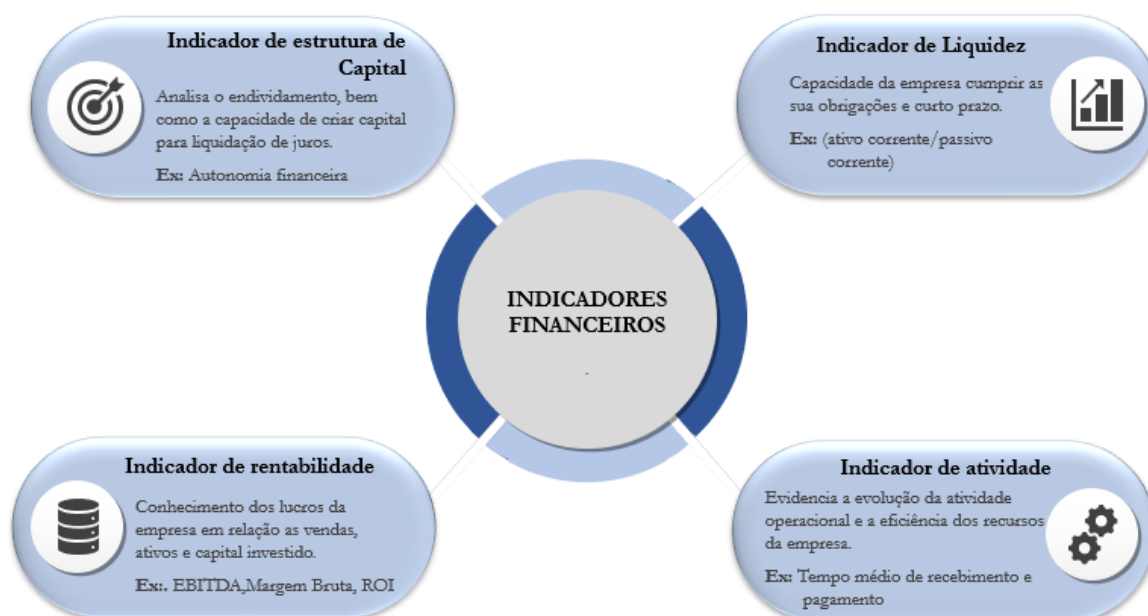
No mesmo entendimento, Carvalho *et al.* (2015) definem um indicador como um ponto crítico na mensuração do desempenho, dando como exemplo o objetivo do aumento de vendas que pode usar o indicador de variação das vendas. O indicador é um elemento neutro, analisa um determinado período de tempo e no período em causa as vendas poderão diminuir, crescer ou estabilizar, mesmo que o objetivo seja o crescimento das vendas.

Apontam ainda algumas particularidades que os indicadores devem respeitar, na medida do possível: relevantes – devem estar relacionados com os objetivos da organização, porém nem sempre é concebível relativamente a alguns objetivos. Se considerarmos o aumento de aptidões dos colaboradores como um objetivo numa organização, a mesma vai deparar-se com dificuldade em descobrir um indicador que revele a medição do progresso desse objetivo. Um dos caminhos a seguir é admitir que o objetivo seja avaliado por um ou mais indicadores que qualifiquem propriedades relacionadas com o objetivo, mas não centrais ao mesmo. Por exemplo, dispor de um indicador que avalie as horas de formação dos colaboradores, no entanto, este não assegura verdadeiramente se os colaboradores estão a aumentar as suas aptidões. Outra particularidade referida pelos autores prende-se com a credibilidade – para que o indicador seja credível a sua origem necessita também de ser credível. Caso contrário, o método de medição perderá confiabilidade e os membros do processo poderão deixar de acreditar nele. O terceiro aspeto refere que um indicador deve ter uma boa relação rendimento/custo associado à execução dos indicadores, isto é, o custo estabelecido de um indicador deve ser nitidamente menor do que os proveitos da sua efetivação. Um método caro não faz sentido assim como um método que demore muito tempo e envolva muitos intervenientes. Um indicador cujo custo seja igual ou maior que os proveitos da sua utilização, o mais provável é que não se justifique a sua finalidade, uma vez que reflete desvantagem na utilização de recursos. Por último, os autores consideram que um indicador deve ser o mais simples possível, havendo duas vantagens nítidas. Quanto mais simples for um indicador, mais fácil é de aplicar. A segunda vantagem prende-se com a facilidade de entendimento dos resultados por parte dos intervenientes do processo.

Podemos considerar os indicadores financeiros e não financeiros como parte integrante da gestão e do controlo numa organização, sendo que conseguimos recolher informação fundamental para o desempenho, tomadas de decisões de curto, médio e longo prazo, e também como um complemento às DFs.

Estes indicadores têm como principal função dar a conhecer a informação financeira da empresa, um acompanhamento contínuo e mais preciso, e dessa forma viabilizar com sucesso o cumprimento dos objetivos para determinada ação.

Quando se trata de um indicador financeiro, o mesmo é definido num valor monetário, pois é um parâmetro quantitativo decorrente das operações deliberadas pela empresa. Na figura 2.3 abaixo evidenciamos quatro tipos de indicadores financeiros, a sua função e exemplos.



**Figura 2.3** - Tipos de indicadores

**Fonte:** Adaptado de Caldeira (2013)

Jordan *et al.* (2007) argumenta que as técnicas tradicionais apoiadas especialmente em indicadores financeiros encontram-se limitadas, quer como objeto de informação, quer de avaliação. Em virtude destas limitações torna-se fundamental explorar os indicadores não financeiros, uma vez que, com a combinação dos dois, alcança-se uma perspetiva ampla do comportamento da organização (Jordan *et al.*, 2007).

Os indicadores não financeiros dizem respeito a toda a informação não financeira, que não é apresentada num valor monetário. Estes indicadores são importantes para que os gestores não estejam somente direcionados para objetivos de curto prazo, e com essa postura prejudicar a continuidade da organização, mas para identificar o propósito da organização a médio e longo prazo.

Também na opinião de Russo (2006), não é razoável avaliar apenas o desempenho financeiro para que as organizações alcancem os seus objetivos, os indicadores não financeiros são indispensáveis uma vez que asseguram o desenvolvimento sustentável e a eficácia competitiva. O mesmo autor defende ainda que o motivo gradual de sistemas tradicionais desajustados encontra-se no facto de cada vez mais, com o surgimento da era da informação, os fatores fundamentais de sucesso para a competitividade das empresas dependerem de fatores intangíveis, tais como:

- A qualidade dos seus produtos e serviços;
- O grau de satisfação e de fidelização dos clientes;
- A capacidade de resposta e a eficiência dos processos internos;
- A motivação e qualificação dos empregados.

Em concordância Dominique (2009), menciona que a análise exclusiva ao recurso das DFs não é suficiente. A informação não financeira vai ajudar os gestores a alcançar o propósito de gerar lucros e perceber os custos incorridos, aumentando valor à organização e para o investidor. O reconhecimento da informação não financeira é da supervisão da administração, visto que diferentes partes interessadas (*stakeholders*) têm diferentes níveis de expectativa e influência (Dominique, 2009).

Na sua investigação, Borralho (2018) expressa alguns indicadores (financeiros e não financeiros) que podem servir de recurso na dimensão de clientes. A quota de mercado como um dos componentes primordiais para entender as preferências de crescimento num mercado. Esta representa a parte de mercado que cabe a uma determinada empresa, quer seja de prestação de serviços ou de venda de mercadorias, face às vendas totais do mercado onde está inserida. Outro indicador que pode ser utilizado é o número de reclamações dos clientes. Este indicador manifesta que há serviços ou produtos abaixo das expectativas dos consumidores. Consequentemente este facto leva à perda de clientes, ou provocará custos em serviços pós-venda que afetarão a rentabilidade. Igualmente importante é o indicador do prazo médio de recebimentos que nos indica o tempo médio que uma organização leva a cobrar aos seus clientes. É fundamental que uma organização garanta o recebimento dos seus clientes em tempo útil, para garantir a existência de liquidez.

Em face do exposto, através dos indicadores financeiros os gestores conseguem demonstrar se a organização está a ter uma *performance* positiva, sem considerar a longo prazo.

Consequentemente, é reconhecida a importância dos indicadores não financeiros, na medida em que têm uma visão de longo prazo.



**Figura 2.4** - Tipo de indicadores e perspetiva temporal na medição do desempenho

**Fonte:** Adaptado de Russo (2006: 10)

## 2.7. Vantagens e limitações do Controlo Gestão

Pinto *et al.* (2006) e Jordan, Neves e Rodrigues (2003) retratam nítidas vantagens, mas também algumas limitações aos SCG.

Consideram como vantagens:

- Determina a descrição dos objetivos, a mensuração do desempenho e, caso se justifique, ao desenvolvimento de ações;
- A perspetiva do envolvimento dos objetivos financeiros e não-financeiros;
- Concentra-se na informação que verdadeiramente interessa controlar;
- Promove os interesses de vários membros (entre os colaboradores, a unidade operacional e diferentes departamentos da empresa) numa direção em comum, os objetivos da organização;
- Tem como orientação principal o futuro das organizações;
- Proporciona a execução de vários níveis hierárquicos na organização, decorrente da descentralização das decisões e cedência de responsabilidade e autoridade.

Um adequado SC é vital não só para o desenvolvimento das operações da empresa, mas para a sua sobrevivência, pois este deve certificar que os processos decorrem dentro do que é pré-estabelecido.

Demonstram como prováveis limitações ao SCG as seguintes particularidades:

- A opção da profundidade do controlo (individual, estratégico e operacional) pode ser um obstáculo ou uma impossibilidade;
- A dificuldade da implementação (no seu todo, em vários departamentos e indivíduos) de um SCG numa organização complexa;
- O SCG ter de ser ajustado, dentro da mesma organização, às diversas realidades que procura controlar;
- A prática de procedimentos de controlo muito lentos e complexos. O excesso de burocracia prejudica o processo de controlo.

Os aspetos sociais e humanos são substanciais ao SCG e não devem ser esquecidos. É essencial serem considerados vários fatores do comportamento humano, como a predisposição para a criação de conflitos, a pressão ou a ambição individual para que a organização atinja uma maior eficácia na implementação de um SCG.

Neste sentido, também o orçamento é considerado um dos principais elementos do CG, pode representar uma limitação, criando comportamentos negativos nos seus colaboradores e, assim, condicionar os objetivos que as organizações planeiam a alcançar.

Becker e Green (1962) investigaram a repercussão do orçamento em relação às motivações dos colaboradores e no seu desempenho concluindo que a participação de colaboradores de diversos níveis na elaboração do orçamento pode ter aspetos positivos, mas também negativos, visto que cada colaborador vai interceder pelos seus interesses, os quais chocam, por vezes com os da organização.

Num modo similar, Buckley e McKenna (1972) salientam alguns estudos, fundados em análises empíricas, que atestam que o orçamento pode gerar insegurança nos colaboradores da organização. Por exemplo, a divulgação aos colaboradores de um orçamento que prevê uma diminuição nos custos com o pessoal. Esta providência pode levar a que os colaboradores pensem que os seus vencimentos serão reduzidos ou que esta providência possa significar demissões futuras.

Também outros autores identificam limitações já sugeridas anteriormente, como Goold e Campbell (1987), que referem que as organizações com atividades muito diferentes acarretam imensas questões e conflitos. Os autores conceberam um estudo em dezasseis organizações do Reino Unido e verificaram que para o tipo de mercado, e todo o tipo de produtos que comercializam, as organizações visam a dispor de um SCG diferente.

Merchant e Simons (1986), traçaram um estudo na perspetiva de entender quais os problemas preponderantes no desenvolvimento e manutenção do CG e concluem que não há um padrão de investigação influente, embora já se tenha escrito muito sobre este tema, e que os efeitos das atividades existentes são de difícil comparação. Admitem que é fundamental estudar os elementos e as ações da organização e os métodos no decurso dos quais os resultados e objetivos pretendidos são preparados e obtidos.

Ressalvam que não existe um padrão que consiga corrigir todos os problemas, independentemente da organização.

Neste contexto, podemos deduzir que há outras limitações do CG que ainda se encontram por descobrir, pois cada organização é distinta em relação a outras. É de facto um assunto que necessita de ser estudado, e que ao longo dos anos é cada vez mais pertinente devido ao aumento da complexidade das organizações.

## **2.8. Instrumentos do Controlo de Gestão**

O começo de um novo contexto económico levou a gestão a realizar novas estratégias e simultaneamente novos instrumentos de gestão. Os instrumentos de CG tornam-se cada vez mais comuns, auxiliando os gestores a alcançarem os seus objetivos, quer se trate de diminuir custos, aumentar receitas, inovar ou planear o futuro. A maior importância não passa pelo instrumento em si, mas a consciência em termos de ações concretizadas.

Torna-se fundamental falar dos instrumentos de CG na medida em que estes possibilitam abranger e formar o comportamento dos gestores em prol dos objetivos estratégicos da organização e ajudam a tomada de decisão em tempo útil, tendo como suporte informação fundamentada.

À medida que a tecnologia está a progredir, também o número de instrumentos de CG vai aumentando. Não existe uma lista absoluta de todos os instrumentos que existem, até porque

os tipos de instrumentos utilizados diferem relativamente à atividade da organização e às suas necessidades.

Segundo Dutta (2011) os instrumentos de CG podem decompor-se em três grupos: instrumentos de cálculos de custo, instrumentos de orçamento e os instrumentos de gestão de desempenho. Nos instrumentos de determinação de custos interessa perceber que o custo é delineado como o somatório das despesas referente a um produto, operação ou uma função. Relativamente aos instrumentos de orçamentos, destacamos que segundo Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, Vieira e Vicente (2014) representam objetivos que uma organização visa a atingir através de programas de ação orçamentados e planeamento das operações a desenvolver e dos recursos a aplicar. Assim, como a implementação de orçamentos, o CG disponibiliza instrumentos ajustados aos interesses de cada uma das funções da empresa: gestão de produção, gestão de investimentos, gestão comercial e gestão de cadeia de abastecimento (Saastamoinen, 2012). No que diz respeito aos instrumentos de gestão do desempenho, Caputo, Veltri e Ventureli (2017), consideram os *Tableau de Bord* um dos instrumentos mais utilizados pelos controladores de gestão.

Em alternativa Jordan *et al.* (2015), defendem que os instrumentos de gestão são divididos em três categorias:

- Instrumentos de Pilotagem
- Instrumentos de Comportamento
- Instrumentos de Diálogo

### **2.8.1. Instrumentos de Pilotagem**

Para a elaboração dos instrumentos de pilotagem, Jordan *et al.* (2015) incluem o plano operacional, o orçamento e o *Tableau de bord* ou BSC destacando a importância de uma análise e de um plano estratégico.

Johnson (2008) declara que um plano operacional deve determinar os objetivos, períodos e recursos para obter o intuito de crescimento da unidade de negócio, da secção ou da organização em si. Na mesma linha de pensamento, Jordan *et al.* (2015) apresentam uma metodologia que consiste igualmente na definição de objetivos (crescimento, rentabilidade, quota de mercado, entre outros), da conjuntura económica aos agentes responsáveis pelas áreas de responsabilidade

e ao estudo externo do mercado. Estes elementos servirão de suporte para a construção dos planos de ação. Assim que os planos de ação sejam concluídos devem ser remetidos à direção geral e à direção de planeamento, para serem analisados e debatidos. Após os resultados da análise, ou serão substituídos pelos agentes responsáveis dos centros de responsabilidade caso haja necessidade de alterações ou serão aprovados. Uma vez aprovados, é exequível avaliá-los através dos orçamentos.

Aguiar, Teixeira, Nossa e Gonzaga (2012) delimitam o orçamento como um instrumento de gestão que pondera os objetivos de curto prazo de um segmento da empresa e os recursos previstos para chegar a esses objetivos. Para Jordan *et al.* (2015), o orçamento é uma avaliação dos planos de ação efetuados pelos gestores das áreas de responsabilidade. Estes nomeiam cinco características fundamentais ao orçamento:

- Instrumento de descentralização – uma vez que deve haver um orçamento por cada área de responsabilidade. Em reunião com os superiores hierárquicos, os gestores de cada área de responsabilidade são incumbidos de determinar os objetivos para a sua área que deverão ir ao encontro com os objetivos da organização, preparar planos de ação, mensurar os seus objetivos (orçamento) e assegurar o seu alcance.
- Instrumentos de planeamento – uma vez que o trabalho orçamental leva as organizações a reconhecerem as oportunidades de negócio e ajuda na elaboração dos próprios planos de ação (recursos, objetivos, entre outros).
- Instrumento de motivação – pois a descentralização orçamental pretende interferir na motivação dos gestores para alcançar os resultados e preservar um crescimento de satisfação no trabalho.
- Instrumento de avaliação – este instrumento tem como principal finalidade acompanhar os resultados.
- Instrumento de coordenação – tanto horizontal uma vez que tenta assegurar a correlação entre os objetivos e os planos de ação, como vertical tendo em vista a coordenação dos objetivos das áreas de responsabilidade com a divisão dos diferentes níveis hierárquicos.

Por fim, podemos concluir que as técnicas de orçamentação podem levar à melhoria da tomada de decisão e são uma excecional forma de comunicação para os demais elementos da empresa (Lafferty, 2007).

Relativamente ao *Tableau de Bord* ou BSC ambos são instrumentos de acompanhamento de resultados. São caracterizados pela rapidez no acesso da informação, a variedade de indicadores financeiros e não financeiros, adequação do utilizador e capacidade de síntese.

O *Tableau de Bord* foi criado e desenvolvido em França no século XX, por engenheiros que necessitavam de compreender e aprimorar a relação causa-efeito dos processos de produção.

Segundo Jordan *et al.* (2015), o *Tableau de Bord* é um instrumento do CG que apresenta informação de orientação, monitorização e controlo do efeito obtido fomentando a tomada de decisão dos gestores. É um instrumento de comparação que possibilita o acompanhamento do progresso da organização, particularizando o que foi estipulado e comparando com o que foi previsto. Deste modo, é crucial uma prévia determinação de dados analisados ou indicadores, para que seja possível apresentar comparações com a realidade. Na falta de informações prévias, os resultados obtidos poderão ser interpretados como sendo favoráveis, porém não é certo pois nunca foram estudados.

Por outro lado, este instrumento pode também ser visto como um instrumento de controlo que enriquece o diálogo entre os responsáveis de determinadas áreas e os seus subordinados, uma vez que permite o envolvimento de todos na explicação de diferenças entre o que foi previsto e o que é realizado.

Borrinho (2018) define o *Tableau de Bord* como sendo um *dashboard*<sup>1</sup> que reconhece sustentar a pilotagem de um centro de responsabilidade. Mediante a categoria dos indicadores apresentados pode dirigir-se para ações, resultados ou consequências. Este mesmo autor dá-nos a conhecer algumas questões das quais podem dar resposta ao processo de elaboração de um *Tableau de Bord*:

- Quais os objetivos designados para um centro de responsabilidade numa organização?
- Que critérios e finalidades podem ser designadas para elementos chave do funcionamento do centro de responsabilidade?
- Como, quando e quem prioriza os indicadores de modo a garantir que o instrumento se direciona para o que é primordial e não se distancia?
- Onde, como, quando e por quem são selecionados os dados para a melhoria da ferramenta?

---

<sup>1</sup> Painéis que mostram métricas e indicadores importantes

- Quando, com que frequência, a quem e com que mecanismos deve o instrumento ser cedido, convenientemente atualizado?

A resposta às questões deve levar-nos a objetivos claros, variáveis a controlar, ações a tomar, assim como resultados a atingir.

Quanto ao tipo de gráficos a utilizar na elaboração do instrumento, apresentado na figura 2.5. ressalta-se os gráficos de velocímetro, gráficos de semáforo e os gráficos de tendência. (Borrvalho 2008)



**Figura 2.5** - Tipologia de gráficos

**Fonte:** Adaptado de Borrvalho (2018)

Jordan *et al.* (2015) aponta várias referências como vantagens na utilização desta ferramenta como por exemplo dispor de um ponto de vista mais operacional e de curto prazo, com uma grande facilidade de ajustamento às necessidades de cada gestor, apoia na agilidade e facilidade, proporcionando dados financeiros e não financeiros, tornando-os precisos e de possível comparação. É um instrumento que auxilia na redução da incerteza e ajuda na captação de riscos intrínsecos a todas as decisões (Quesado, Rodrigues & Guzmán, 2012).

Em suma podemos considerar que o *Tableau de Bord* é sobretudo uma ferramenta que facilita o diálogo e estimula o raciocínio reduzindo a insegurança da tomada de decisão. Contudo, não deve ser executada do mesmo modo em todas as organizações, em consequência de objetivos e funções díspares.

O BSC foi apresentado por Robert Kaplan e David Norton em 1992, num artigo cujo título era “*The Balanced Scorecard – measures that drive performance*” na sequência de um estudo que abrangeu doze organizações.

Kaplan e Norton (2010), defendem que o BSC não é um novo *Tableau de Bord*, mas um sistema de gestão adaptado para conduzir a execução da estratégia. Descreve a missão e a estratégia das

organizações, determinando nas organizações um conjunto de indicadores de desempenho com base em quatro perspectivas: financeira (análise dos proveitos e perdas), clientes (análise da influência da empresa no cliente), processo interno (análise da eficiência dos processos internos na empresa) e a perspectiva de aprendizagem e conhecimento (análise dos princípios de recursos humanos na organização).

Segundo Borrhallo (2018) este instrumento assume uma visão única, uma vez que numa organização não é apropriado a utilização de mais do que um BSC, ao passo que com o *Tableau de Bord* pode existir um por cada área de responsabilidade. O autor menciona ainda algumas particularidades singulares como a solidez na aplicação, o posicionamento entre as opções estratégicas atribuídas às atividades operacionais, à abordagem multidimensional e disciplinada.

O objetivo deste instrumento é assinalar a criação de valor agregado e avaliar o desempenho futuro (Quesado *et al.*, 2012).

### **2.8.2. Instrumentos de Comportamento**

Jordan *et al.* (2015) alertam que os SCG não devem concentrar-se apenas com instrumentos de natureza instrumental, dado que a orientação do comportamento dos gestores é também um dos fatores determinantes do sucesso empresarial. Com este propósito os autores evidenciam três instrumentos imprescindíveis:

- Organização em centros de responsabilidade;
- Avaliação do desempenho dos centros de responsabilidade;
- Sistema justo de preços de transferência Interno (PTI)

Uma organização estruturada por centro de custos possui um dos principais instrumentos que assegura o alinhamento organizacional, e a obtenção dos objetivos coletivos, através da descentralização nos gestores mais operacionais, oferecendo-lhes mais ação.

Segundo Teall (1992), os centros de responsabilidade são fundamentais num SCG. Considera um processo pelo qual um gestor é responsável por uma parte da organização. Merchant e Van Der Stede (2012), defendem que a gestão de um centro de responsabilidade é atribuída a grupos de “*inputs*” e “*outputs*” de um empregado numa entidade organizacional. Por outro lado, Jordan *et al.* (2015) reconhecem três tipos de centros de responsabilidade, sendo os centros de custo, o

centro onde o gestor apenas tem o domínio de decisão em relação à utilização de recursos (recursos humanos, materiais, entre outros), o centro de resultados onde o gestor tem o domínio relativamente aos meios que representam custos e também aos meios que geram proveitos através das vendas. Neste tipo de centro, o gestor tem como objetivo financeiro o aumento de resultados, fazendo oscilar as duas variáveis: custo e proveito.

Por último, o centro de investimentos onde os gestores têm o domínio, não só dos ativos e passivos económicos, dando o exemplo do crédito a fornecedores, crédito a clientes, *stocks*, imobilizado, como também sobre os meios que constituem um custo e um proveito (Jordan *et al.*, 2015).

Para Rodrigues e Simões (2009), um responsável pelo centro de investimento tem de ter independência para tomar deliberações relativamente a elementos patrimoniais.

No que diz respeito à avaliação dos centros de responsabilidade, um estudo realizado por Wiersma (2009), determina três dimensões de diversos tipos de avaliação. Numa primeira dimensão, os gestores têm autoridade para orientar uma avaliação mais ajustável ou mais forte, numa segunda dimensão, os gestores prestigiam mais os indicadores financeiros ou não financeiros, numa terceira dimensão dão mais importância aos indicadores quantitativos ou qualitativos.

Nesta circunstância, Jordan *et al.* (2015) apresentam fatores económico-financeiros que devem ser utilizados no centro de avaliação como a quantidade, eficácia e eficiência, pois são facilmente comparáveis e de utilização coletiva. Evidencia-se ainda o valor da existência de um sistema de recompensas relacionadas à avaliação de desempenho.

Em relação a esta matéria, Oakland (2011) atenta para o facto de apenas ser avaliados fatores de curto prazo na concessão de prémios. Neste sentido, a probabilidade dos investimentos a longo prazo destinados ao desenvolvimento da rentabilidade pode sofrer limitações. O autor refere ainda que uma grande ambição pelos níveis de produção conquistados e pela compensação pode resultar na diminuição da qualidade.

O terceiro instrumento do comportamento, definido como o sistema justo de preços de transferência internos (PTI) permite enriquecer as operações internas entre os vários centros de responsabilidade, a um valor neutro entre vários integrantes. Valorizam as “compras” e “vendas” efetuadas entre centros de responsabilidade (Rodrigues *et al.*, 2009).

De acordo com Jordan *et al.* (2015) a determinação dos preços de transferência internos deve basear-se nas seguintes pressuposições: existir um serviço ou produto bem identificado, existir

cliente e fornecedor entre o qual a transação é negociada e ambos estão de acordo, existir verdadeiramente necessidade desse serviço ou produto na empresa, existir autonomia no fornecimento, ou seja, um fornecedor interno pode escolher o seu cliente e vice-versa, e a *performance* dos gestores tem de ser influenciada pelos PTI estipulados.

O seu cálculo pode ser baseado no preço do mercado, o qual deve, no entanto, ser regulado às circunstâncias particulares de comércio de mercado (Jordan *et al.*, 2015). A falta de um preço de mercado que sirva como referência pode ser uma condicionante à fixação de PTI, assim como o facto de um gestor de centro de responsabilidade ter uma maior aptidão negocial em relação a outro, uma vez que foi adquirindo competências ou pelo estatuto em que se apresenta na organização (afinidades, antiguidade) pode levar a direção/administração da organização a interferir e definir um preço justo dos PTI.

### **2.8.3. Instrumentos de Diálogo**

Segundo Jordan *et al.* (2015), os instrumentos de diálogo são poucos e simples, considerando reuniões e relatórios como mecanismos de comunicação. Na prática, é possível a oportunidade de diálogo em cada etapa do CG, dando como exemplo a definição dos objetivos, negociação de meios e previsão do plano operacional, na elaboração de orçamentos, na prestação de contas e ações corretivas.

Por consequência, destacamos a relevância de criar condições e dar oportunidades para que os colaboradores possam trocar ideias. Além destes simples instrumentos, os autores reconhecem um outro, que consideram útil devido ao crescimento tecnológico, os sistemas de informação – “*Enterprise Resource Planning*” (ERP’s)

Os ERP’s são sistemas de informação e tecnologia operacionais, com capacidade de armazenamento e tratamento de dados, que possibilitam aos gestores adquirir informação considerável para analisar e controlar, de acordo com essas análises (Mehrjerdi, 2010).

Neste contexto, Addo-Tenkorang e Helo (2011) mencionam que um sistema ERP não só permite que a organização integre os processos indispensáveis ao negócio (a fim de acrescentar a eficiência e preservar um posicionamento competitivo), como também ajuda no fluxo de informações apropriadas e em práticas úteis comuns em toda a organização.

## **2.9. O papel dos controladores e a implementação de um Sistema de Controlo de Gestão**

As alterações no meio envolvente, a complexidade dos negócios devido à globalização dos mercados, os desenvolvimentos e divulgação dos sistemas de informação e em consequência o aumento da exigência de planear, o desenvolvimento do SC impôs a evolução do papel desempenhado pelo controlador de gestão da organização.

Esta função teve origem nos Estados Unidos da América (E.U.A.) e só foi verdadeiramente distinguida na Europa no final do século passado (Jordan *et al.*, 2015).

De acordo com Laverty e Demeestere (1993), no início o controlador de gestão restringia-se à execução de cálculos e relatórios. Não se envolvia nos procedimentos na elaboração de planos estratégicos ou nas decisões económicas da empresa. Com os recentes desafios exigidos às organizações o controlador de gestão necessita de ser dinâmico, tomar decisões, ajustar o CG e a gestão operacional.

Na visão de Paz, Gracia e Verdugo (2018) os controladores de gestão são responsáveis pela elaboração, implementação e bom desempenho dos SCG e pela utilização oportuna de informação.

Para Jordan *et al.* (2015) o controlador de gestão ocupa o dever de “dinamizar” no seguimento pelo qual os gestores motivam a execução de estratégias na organização.

Esta dinamização só é exequível se forem realizadas várias atividades, fundamentadas por características técnico-económicas, que se encontram presentes na figura 2.6. seguinte, e por características relacionais.

**Atividades de gestão previsional e orientação de resultados:**

- Planos Operacionais;
- Estudo económicos e financeiros;
- Orçamentos e análises de desvios.

**Atividades consequentes de delegação de outras funções:**

- Elaboração do plano financeiro;
- Cooperação e apoio nas tarefas de análise e escolhas estratégicas.

**Atividades associadas com a elaboração de sistemas de informação para a gestão:**

- Contabilidade geral;
- Contabilidade Analítica;
- Gestão Orçamental.



**Atividades de natureza administrativa:**

- Contorolo interno;
- Gestão de pessoal;
  - Fiscalidade.

**Figura 2.6 -** Caraterísticas técnico - económicas

**Fonte:** Adaptado de Jordan *et al.* (2015)

À semelhança destas atividades mais habituais inerentes ao controlador de gestão, também outras competências no domínio relacional lhe estão atribuídas, de modo a conseguir exercer integralmente a responsabilidade que lhe é entregue. Jordan *et al.* (2015) considera que o controlador de gestão deve estar apto para assumir as competências de:

- Consultor – organizar informação de suporte para a tomada de decisão conjuntamente com a Administração ou Direção Geral, efetuar métodos administrativos e cooperar com instrução técnica (exemplos: informática de gestão, financeiros, gestão de pessoal, fiscais, entre outros).
- Animador e formador – criar processos de controlo acreditados pelos operacionais, sensibilizar os gestores e os quadros em comum para adversidades da gestão, ajudar na realização de sistemas de autocontrolo, junto das direções operacionais. Também junto das direções funcionais, sobretudo pessoal, informática e financeira é necessário a difusão de informação e o uso de dados por aqueles que têm compromissos de gestão.
- Coordenador e concertação – o controlador de gestão é um responsável funcional que deve permanecer em contacto com as áreas operacionais, tendo que dar apoio à gestão, é normal que funcionais e operacionais requeiram para coordenação e diálogo com outras funções. Por exemplo, para simplificar a comunicação na introdução de novos sistemas de gestão.

- Operacional em algumas atividades distintas – como por exemplo ser responsável por investigações de mercado, por sistemas de informação pela gestão de risco cambial. Estes tipos de atividades são apontados como problemas chave para a organização e que lhe são respeitadas ainda que, se baseiem noutras funções.

Hartmann e Maas (2011) indicam que o papel do controlador é garantir a racionalidade e a responsabilidade das decisões corporativas, considerando-o fundamental quando as organizações enfrentam crises. Neste sentido, torna-se num desafio permanente ao seu desempenho e à obtenção de resultados (Johnston, Brignall & Fitzgerald, 2002).

Na realidade, o controlador de gestão estende-se por muitas tarefas, por conseguinte é um papel bastante dependente da conjuntura peculiar a cada empresa e das características do controlador de gestão.

Fazem parte das características do controlador de gestão, normalmente exigidas pelo mercado, experiência profissional em gestão orçamental, apuramento e análises de desvios, *reporting*, experiência com *softwares* específicos (folhas de cálculo, bases de dados), não esquecendo as qualidades pessoais como a capacidade de organização e rigor, a capacidade de diálogo, iniciativa, gosto pelo trabalho em equipa, personalidade forte, entre outros (Jordan *et al.*, 2015).

Neste sentido, é relevante o controlador ser versátil pois um SCG não pode ser uma configuração única, aplicado a qualquer empresa. Um SCG não se limita a evitar falhas ou riscos nas organizações, sendo também considerado uma função importante ao suporte da gestão empresarial, devendo corresponder às exigências da organização em cada ciclo de vida.

A elaboração e implementação de um SCG é diferente de empresa para empresa, ao longo dos anos, ajustando-se às suas necessidades. Melhor dizendo, não é um sistema fixo por períodos extensos.

Perceber as necessidades da empresa, representa uma etapa fundamental, para aplicar as ferramentas corretas. Borrallho (2018) acredita que nem todas as ferramentas e métricas sustentam o CG pois algumas não proporcionam ajustes ou melhorias, pelo que são insignificantes nesta perspetiva.

Jordan *et al.* (2015) escrevem que é indispensável ter em consideração elementos como as circunstâncias económicas e financeiras, a evolução do componente humano, a tecnologia, a cultura empresarial – consequência dos princípios e ideias que membros de uma organização têm em comum e o meio envolvente para a conceção de um SCG.

Borrhalho (2018) subscreve referenciando ainda fatores como:

- Dificuldade e tipologia da área de negócio - os procedimentos a expandir podem ser condicionados pela tipologia do negócio e pode levar clientes (*stakeholders*, por exemplo) a diferentes graus de exigência.
- Interesses incompatíveis de *stakeholders* - o desempenho de *stakeholders* pode desenvolver um conhecimento organizacional custoso, onde seja difícil estabelecer fins e repartir volume de trabalho de forma justa, ou mesmo irrealizável, impossível de permitir verdadeiro reconhecimento e igualitário de um SCG, independentemente das ferramentas que esteja a utilizar.
- Dimensão da empresa – evidentemente que a elaboração desempenhada para uma microempresa onde trabalham meia dúzia de pessoas não pode ser igual à elaboração desempenhada para uma empresa onde trabalham cinco mil. À medida que a quantidade de trabalhadores envolvidos aumenta, a delimitação de centros de responsabilidade é mais importante.
- Gastos – capital agregado à elaboração e ao suporte de ferramentas a um SCG.

Elaborar um SCG requer a escolha de ferramentas e a delimitação de condições de aplicabilidade. Condições estas que priorizem os objetivos da empresa, avaliem atividades, deem a conhecer processos e a optar por indicadores adequados a resultados esperados.

Jordan *et al.* (2015) refere que é necessário um diagnóstico inicial para a implementação de um SCG, para referência a um novo responsável pela área de controlo ou até na reestruturação de um SC já existente. Considera ainda três princípios que o controlador de gestão deve ter em consideração: colaborar para a criação de valor, não devendo explorar processos burocráticos, abundância de documentos e regulamentos, que de modo consequente reduz a flexibilidade e propensão à inovação da empresa. Outro princípio prende-se com as ferramentas de controlo, que apenas serão vantajosas se satisfizerem aos interesses dos responsáveis, para acompanhar as mudanças da empresa precisam de ser flexíveis e o seu custo ser comportável com os resultados económicos da empresa. O terceiro princípio diz respeito à determinação de objetivos, estruturação dos planos de ação bem como a tomada de ações corretivas. Em resumo, o controlador de gestão tem de aplicar na sua própria atividade o método que propõe aos responsáveis operacionais.

É também necessário perceber as necessidades da empresa tendo em conta não só as questões globais como as específicas e mais detalhadas. Jordan *et al.* (2015) dão como exemplo, a

determinação das características setoriais e organizacionais que possibilitam o foco nos instrumentos estipulados sobre os temas-chaves mais vulneráveis da gestão da empresa, os elementos que permitem delinear a forma expeável para que o SC corresponda às particularidades da empresa, e os fundamentos que levam a adotar determinados instrumentos de controlo mais necessários ou eficazes para dar resposta à situação económica da empresa.

Um dos elementos que tem influência sobre o SC, podendo propiciar oportunidades favoráveis ou ditar um constrangimento é o ambiente externo. Neste estão envolvidas razões políticas (indicações do governo e da oposição); fatores económicos (crescimento, política monetária, inflação, desemprego); causas sociais (segurança, emprego e condições de trabalho, leis sociais, formação, entre outros); aspetos tecnológicos (o comércio de matérias-primas, produtos de substituição, novos meios de fabrico). Existem outros elementos igualmente influentes tais como o desempenho interno das organizações, o método de avaliação de desempenho e a disposição do controlador de gestão na disposição organizacional (Jordan *et al.*, 2015).

Após esta fase, é imprescindível a seleção do conjunto de instrumentos a utilizar, nomeadamente os planos operacionais, controlo orçamental, *tableau de bord*, entre outros explicados anteriormente. É necessário saber em que áreas utilizar, identificar fatores-chave que auxiliem o controlador de gestão.

Jordan *et al.* (2015) consideram a fase do plano de ação do CG, uma fase crítica para o controlador de gestão uma vez que é nesta fase que entra em execução e toma as suas decisões.

Por fim, o acompanhamento da implementação é a última fase, possibilita o diagnóstico dos desvios e das ações corretivas a tomar. Estes desvios podem ser de carácter técnico – por exemplo verificar-se que determinado instrumento não permite o conjunto de informações que era previsível, não funciona no período previsto ou os custos de execução e desempenho são demasiado elevados, ou de carácter comportamental – relacionado com as atitudes do controlador de gestão e da equipa, por exemplo o controlador de gestão não conseguir cumprir o papel que tinha previsto, a equipa de CG ou operacionais não demonstrarem empenho, entre outros (Jordan *et al.*, 2015).

Alguns verificam-se devido à má estratégia, por um diagnóstico inicial com lacunas ou porque o plano de ação de CG não é executado conforme planeado. Os desvios explícitos anteriormente podem ter diversos tipos de ações corretivas, nomeadamente reorganizar o diagnóstico inicial, fazer alterações nos planos de ação, ou no seu funcionamento.

Com esta mesma visão, Borralho (2018) refere que a elaboração de um SCG impõe a escolha dos instrumentos e a delimitação de requisitos de aplicação, ou seja, exige entender processos,

analisar atividades e efeitos resolvidos, escolher indicadores, consensualizar metas e tomar uma conduta contingente que possibilite considerar soluções face ao conflito entre a *performance* e objetivos.

## **3. Método**

### **3.1. Caracterização do objeto de estudo**

O objetivo deste estudo visa a explorar a importância da utilização dos SCG na perspectiva dos respondentes, verificar se utilizam um SCG, dar a conhecer os instrumentos utilizados e que auxiliam numa gestão eficaz e eficiente.

Procura-se perceber se existe um SCG nestas empresas, como é elaborado e implementado consoante alguns fatores (externos e internos), aferir quais as atividades de controlo e monitorização utilizadas pelos gestores, entender se a execução destas atividades ajuda na tomada de decisões bem como a utilização de instrumentos de controlo, comportamento e diálogo, e identificar como são decididos os objetivos e planos de ação.

Para gerar ciência é necessário acompanhar determinados procedimentos que permitem atingir um desfecho esperado. Não é possível obter um conhecimento coerente, metódico e organizado, agindo de qualquer modo. É preciso respeitar um método, um sentido concreto que nos faça chegar próximo dessa meta (Vilelas, 2009).

Como tal, é necessário para além do enquadramento teórico através do estado de arte, fazer uma investigação empírica utilizando o método de recolha e estudo de dados apresentado e pormenorizado de seguida para que sejam estabelecidas conclusões da investigação.

### **3.2. Recolha e tratamento de dados**

Para a recolha de informação procurou-se aumentar o conhecimento sobre o tema, a fim de procurar um entendimento geral sobre a natureza do estudo. Como fontes de pesquisa de informação foram utilizados artigos sobre os temas estudados publicados em revista científica, *sites*, obras escritas por autores não só nacionais como internacionais dedicados à área de CG.

Nesta fase, há um manancial de informação à disposição que necessita de ser recolhida e trabalhada de modo a convertê-la em dados. Para tal foram utilizados os inquéritos por questionários para a recolha de dados, remetidos a gestores, contabilistas, administradores que representam as empresas na área de gestão e contabilidade. A seleção deste grupo alvo para responder ao inquérito está relacionada com o envolvimento nesta realidade empresarial, assim como com a necessidade da realização de objetivos da investigação.

O inquérito por questionário foi realizado via *online* recorrendo a uma ferramenta disponível pela *Google*, nomeadamente *Google Forms*, onde inicialmente é apresentada uma breve explicação do âmbito do estudo a realizar, garantindo o anonimato e salvaguardando que as respostas serão apenas para efeitos desta investigação, em seguida a lista de questões que o inquirido deve responder e, por fim, uma breve mensagem de agradecimento pela disponibilidade despendida.

A recolha de dados teve início no dia 29 de abril de 2020 através de envio por *e-mail*, apresentando os objetivos do estudo e a hiperligação para o acesso ao questionário. A 22 de Maio de 2020 deu-se a finalização da lista de inquiridos selecionados como a amostra do estudo.

Adicionalmente ao envio dos questionários por *e-mail* optou-se por entrar em contacto direto com as empresas integrantes da amostra, através dos dados disponíveis na plataforma Sistema de Análises de Balanços Ibéricos (SABI), demonstrando a importância do estudo e solicitando a resposta ao inquérito, a fim de ampliar o número de respostas para assegurar uma percentagem de respostas válidas no sentido de suportar a investigação.

### **3.2.1. Método: Questionário**

Para a elaboração do presente estudo a opção recaiu sobre os inquéritos por questionários, uma vez que concerne numa técnica que se apoia num encadeamento de questões escritas destinadas a um grupo de inquiridos, de resposta anónima, de custo reduzido, de fácil execução. Este método permite a comparação de resposta dos inquiridos, pois é impossível o inquirido ser coagido pelo inquiridor a dar uma certa resposta.

Diferencia-se da simples sondagem de opinião pelo facto de se destinar a prática de hipóteses teóricas e análise das correlações que estas hipóteses apresentam (Pocinho, 2012).

Porém, existem também limitações na aplicação do inquérito por questionário, como a diferença no entendimento e interpretação das questões, baixo índice de respostas ou respostas tardias. Tais respostas podem ser limitadas uma vez que os questionários devem ser curtos. Relativamente às questões de resposta aberta presentes no questionário, também esta característica sustenta uma limitação uma vez que a análise pode tornar-se mais tardia e complexa.

### 3.2.2. Estrutura do questionário

A principal condição que se teve em atenção na elaboração do questionário foi o tipo de informação a obter de modo a desenvolver um instrumento de medida que permitisse a confirmação das hipóteses de investigação.

Segundo Fortin (2009), o questionário é um instrumento de medida que representa os objetivos do estudo com variáveis estimáveis para que as informações desejadas possam ser alcançadas de forma objetiva.

Para a elaboração do questionário optou-se por um conjunto de questões maioritariamente fechadas (com escalas de avaliação e de resposta múltipla), havendo um número muito reduzido de questões abertas (apêndice 1).

No que diz respeito à disposição das questões, as questões de resposta fechada levam o inquirido à opção de uma resposta apresentada. Podemos dar como exemplo as questões de escolha múltipla onde o inquirido pode optar por diferentes possibilidades de respostas tendo unicamente de selecionar uma das respostas apresentadas. Contudo, existem algumas questões apresentadas onde é possível o inquirido optar por mais do que uma das opções de resposta propostas.

Segundo Mattar (1994) as principais vantagens do uso de perguntas fechadas prende-se com a facilidade e agilidade no ato de resposta, a facilidade de aplicação, processo e da análise, o facto de trabalhar com diversas alternativas e apresentarem pouca probabilidade de erro. Por sua vez, aponta também as desvantagens de utilizar perguntas fechadas como a possibilidade de o respondente ser influenciado pelas alternativas expostas e o cuidado a ter na organização do questionário de forma a garantir que todas as opções de resposta sejam disponibilizadas.

Relativamente às questões de resposta aberta admitem que o inquirido responda usando o seu próprio vocabulário, dando pormenores e fazendo comentários, sendo por isso utilizadas para averiguar o responsável pela implementação do SCG, na escolha de instrumentos de controlo, saber qual o diagnóstico feito antes da elaboração e implementação do SCG, e quais os motivos que levam a organização a não ter um SCG.

O primeiro grupo do questionário é constituído por quatro questões de escolha múltipla que pretendem caracterizar os inquiridos para a descrição da amostra.

De seguida, são apresentadas um conjunto de cinco questões com a finalidade de caracterizar as organizações determinantes para a descrição da amostra. Em duas das questões o tipo de

resposta a utilizar é de resposta curta, por se considerar a mais oportuna e as restantes de escolha múltipla.

Após estes dois grupos de caracterização são apresentadas duas questões de escolha múltipla que pretendem recolher informação sobre o conhecimento da organização relativamente aos SCG e saber se a empresa do inquirido dispõe de algum.

O inquirido que responda que a organização não dispõe de um SCG segue para a questão que visa entender o motivo para o qual a organização não tenha um SCG. Nesta questão, o inquirido pode optar por mais do que uma resposta como também se considera pertinente a opção de resposta aberta a fim de recolher a opinião do inquirido.

O inquirido que responda que a organização dispõe de um SCG segue para questões que visam entender as necessidades que justificam um SCG, permitindo a escolha de mais do que uma opção disponível, nomeadamente, saber quem é o responsável ou que instrumentos/práticas são exercidas na organização.

Posteriormente, são apresentadas questões que têm em vista a obtenção da opinião dos inquiridos relativamente a algumas afirmações que nos levem a compreender se um SCG pode ajudar na obtenção de informação fidedigna, se consideram o orçamento uma limitação, a importância dos indicadores financeiros e não financeiros, entre outros. Para o efeito, as opções de resposta foram apresentadas numa escala de Likert de cinco pontos, em que 1 corresponde a “Discordo totalmente” e 5 corresponde a “Concordo totalmente”.

A questão que se segue, tem como objetivo conhecer o tipo de controlo existente na empresa. Esta questão foi baseada no estudo “Princípios de Gestão” dos autores Reis e Silva (2012) que indicam a existência de três tipos de controlo, o preliminar, o de acompanhamento e o de *feedback* ou retroativo.

De seguida são apresentadas sete afirmações que têm em vista a obtenção da opinião dos inquiridos relativamente à importância dada a determinadas atividades, a instrumentos de gestão, indicadores, entre outros. Para o efeito, as opções de resposta foram apresentadas também numa escala de Likert, em que 1 corresponde a “Sem importância” e 5 corresponde a “Imprescindível”.

Posteriormente é apresentada uma questão onde o inquirido pode optar por mais do que uma opção de resposta disponível, com a finalidade de conhecer as atividades praticadas pela dinamização do controlador de gestão.

Para finalizar, são feitas questões relativamente à implementação do SCG. Este grupo é composto por questões onde apenas é necessário classificar as respostas por categorias (sim ou não) e questões onde o inquirido pode optar por mais do que uma opção de resposta apresentada.

Na elaboração do inquérito por questionário foram consideradas três escalas, nomeadamente (Hill & Hill, 2012):

- Escalas nominais
- Escalas ordinais
- Escalas de intervalo

As escalas nominais consistem num grupo de categorias de respostas qualitativamente díspares e reciprocamente exclusivas, como por exemplo sim e não; feminino e masculino. Estas escalas apenas quantificam, não medem. As escalas ordinais permitem uma ordenação numérica das categorias, como por exemplo 1 – Sem importância, 2 – Pouco importante, 3 – Irrelevante, 4 – Muito importante, 5 – Imprescindível. Em relação às escalas de intervalos, estas têm a particularidade de uma variável em que um valor numérico mais elevado traduz uma quantidade maior da variável medida, como, por exemplo o intervalo de idades, o número médio de trabalhadores na empresa ou o volume de negócios.

Ao longo do questionário procurou-se também utilizar questões com polaridade invertida, ou seja, com sentido positivo e negativo, de modo a delimitar a monotonia nas respostas.

Em suma, o questionário é composto por um grupo de vinte e cinco questões de resposta obrigatória, sendo que para os inquiridos que respondam negativamente à questão 3.2 apenas terão que responder à questão 3.2.2. e terminam o seu questionário.

### **3.3. Descrição da amostra**

Como referido anteriormente, para a realização do estudo e obtenção da informação necessária utilizou-se a base de dados SABI. Foi obtida uma lista de 2.231 empresas que executam serviços na área de contabilidade e gestão em território nacional integrantes na base de dados, sendo assim consideradas a população de estudo.

Através da base de dados SABI, conseguiu-se aplicar a pesquisa booleana. Este tipo de seleção teve menção no autor Pocinho (2012), sendo os critérios de pesquisa:

- Na pesquisa: Contabilidade e Gestão
- Localização - País/Região: Norte Portugal, Centro Portugal, Lisboa e Vale do Tejo, Alentejo, Algarve, Região Autónoma dos Açores, Região Autónoma da Madeira
- Estado: Ativa
- Último ano de contas: 2018, 2019
- Informação de contato: Todas as empresas com número telefone
- Informação de contato: Todas as empresas com *e-mail* (Portugal)
- Funcionários: Último número de funcionários: mínimo 5

Os critérios que realmente contribuíram para a redução do número de empresas foram: o estado (empresas ativas) e apresentado como último ano de contas 2018 e 2019. Em consequência obtiveram-se 131 empresas, sendo a informação apresentada a seguinte: nome, número de contribuinte, localidade, país, código de consolidação, último ano disponível, rendimentos no último ano disponíveis, telefone e *e-mail* português.

Na sequência da tentativa de contato às empresas foram registados 22 destinatários cujas mensagens de *e-mail* registaram erro no seu envio, sendo por isso excluídas. Desta forma, a amostra alvo da investigação é constituída por 109 empresas.

## 4. Resultados

### 4.1. Caracterização dos inquiridos

A caracterização das empresas inquiridas nesta investigação foi elaborada com base nas primeiras quatro questões do questionário determinando os seguintes parâmetros:

- Género;
- Idade;
- Cargo; e
- Habilitação Académica.

No que diz respeito ao género, como se pode verificar no gráfico 4.1, aproximadamente 56% dos inquiridos são do género masculino e 44% dos inquiridos são do género feminino.

**Gráfico 4.1** – Distribuição da amostra em função do género



**Fonte:** Elaboração própria

No que concerne à idade dos inquiridos, podemos constatar que a maioria se encontra no intervalo de idades entre 36 e 45 anos, com uma representatividade de 44%. As respostas ao intervalo entre 26 e 35 anos e ao intervalo entre 36 e 45 anos têm um peso bastante idêntico, apresentando apenas 3% de diferença entre elas. Constata-se também que não existe nenhum inquirido até 25 anos de idade. A tabela abaixo apresenta os dados organizados e devidamente agrupados por intervalos de idade:

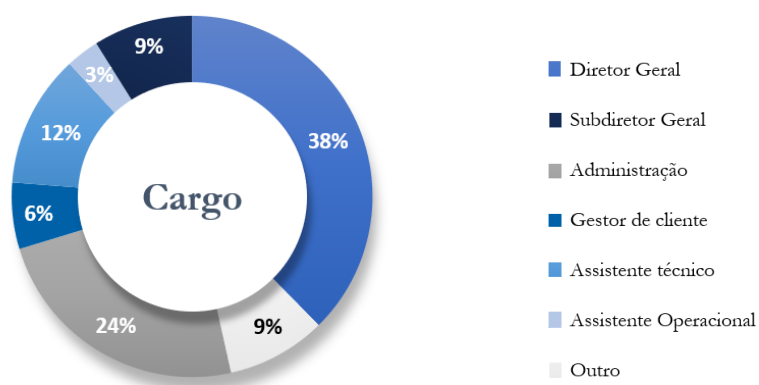
**Tabela 4.1** – Distribuição dos inquiridos por faixa etária

Intervalo de idades	Nº inquiridos	%
Até 25 anos	0	0 %
Entre 26 e 35 anos	10	29 %
Entre 36 e 45 anos	15	44 %
Mais de 46 anos	9	26 %
<b>Total</b>	<b>34</b>	<b>100 %</b>

**Fonte:** Elaboração própria

Em relação à questão relacionada com o cargo ou função que o inquirido representa na organização, como se pode constatar no gráfico 4.2, 38% dos inquiridos são maioritariamente diretores gerais, sendo que estes inquiridos planeiam e organizam atividades em diversas áreas da empresa; 24% fazem parte da Administração e 12% são assistentes técnicos (este tipo de inquiridos têm funções de suporte à equipa, aplicam métodos e processos). Aproximadamente 9% são subdiretores, 6% dos inquiridos são gestores de clientes (estabelecem a ponte entre o cliente e a empresa), e com menor percentagem (3%) encontram-se os assistentes operacionais. A opção de outros não especificados obteve uma percentagem de 9%.

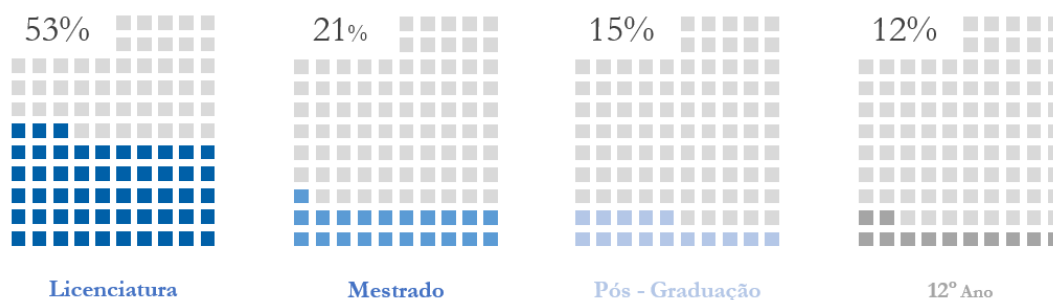
**Gráfico 4.2** – Distribuição da amostra em função do cargo exercido



**Fonte:** Elaboração própria

À última questão no que diz respeito à caracterização dos inquiridos, mais de metade, 53% são licenciados, seguindo-se inquiridos com o grau de mestre 21%, 15% têm pós-graduação e 12% têm o 12º ano, conforme é demonstrado no gráfico 4.3 abaixo.

**Gráfico 4.3** – Distribuição da amostra em função da habilitação académica



Fonte: Elaboração própria

## 4.2. Caracterização da organização

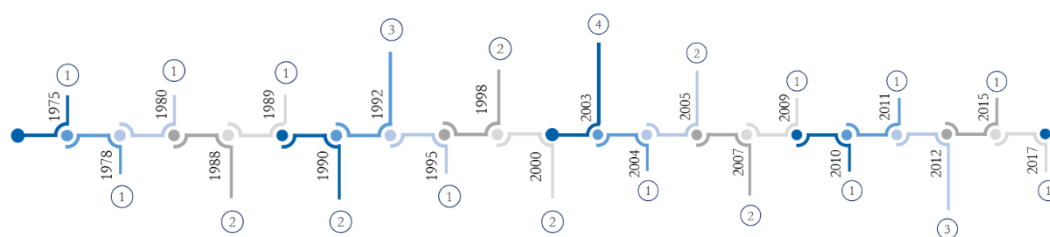
A caracterização da organização foi realizada neste questionário através de cinco critérios, nomeadamente:

- Ano em que a empresa iniciou a sua atividade;
- Em que distrito se encontra;
- Qual o volume de negócios no ano de 2019
- Qual o nº médio de trabalhadores em 2019; e
- Quantos contabilistas certificados existem na empresa em 2019

Tendo em conta os critérios acima mencionados, podemos referir que a atividade das empresas inquiridas foi iniciada entre 1975 e que a mais recente iniciou a sua atividade durante o ano de 2017, conforme demonstra o gráfico 4.4. Destaca-se o ano de 2003 com 4 empresas a iniciarem a atividade, seguindo-se os anos de 2012 e 1992, onde 3 empresas iniciaram atividade.

Face aos resultados podemos afirmar que cerca de 80% das empresas iniciaram atividade há mais de 10 anos.

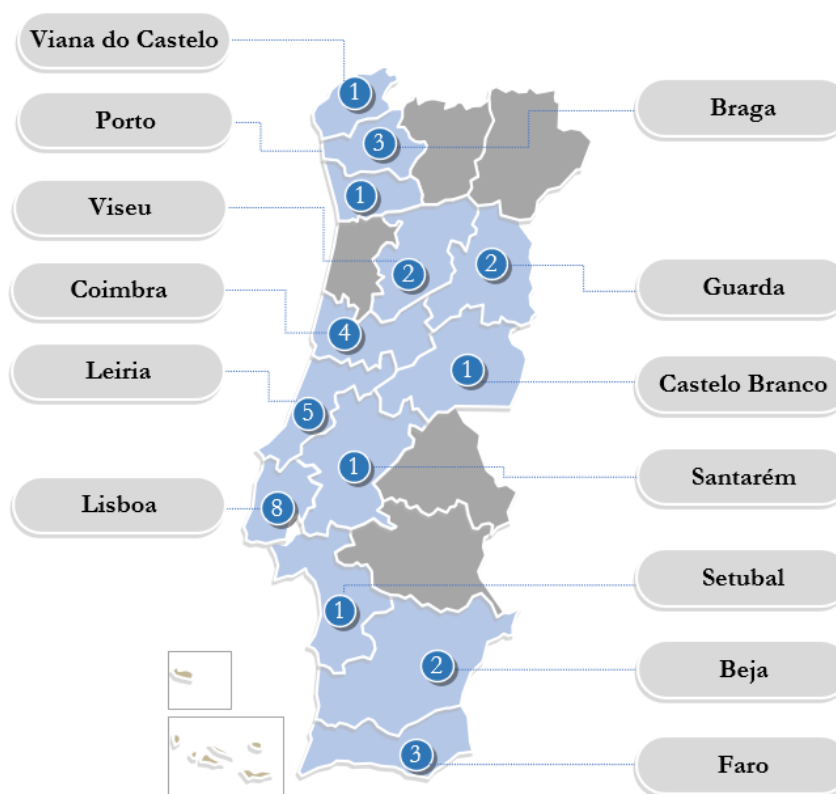
**Gráfico 4.4 – Distribuição da amostra em função do ano de início de atividade**



**Fonte:** Elaboração própria

No que diz respeito à área geográfica onde se encontram as empresas inquiridas conseguimos visualizar no mapa abaixo (gráfico 4.5) que uma parte significativa está situada na zona Centro, Lisboa e Tejo.

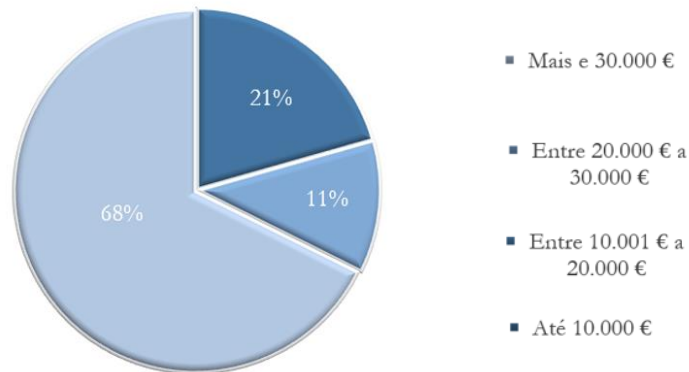
**Gráfico 4.5 – Distribuição das empresas inquiridas a nível nacional**



**Fonte:** Elaboração própria

Em relação ao volume de negócios, a quantia líquida dos serviços prestados respeitante às atividades das empresas inquiridas, conforme o gráfico 4.6, 68% menciona que o seu volume de negócios é superior a 30.000 euros, 21% menciona que o seu volume de negócios no ano de 2019 é até 10.000 euros, sendo que nenhuma empresa mencionou ter um volume de negócios entre 10.001 euros a 20.000 euros.

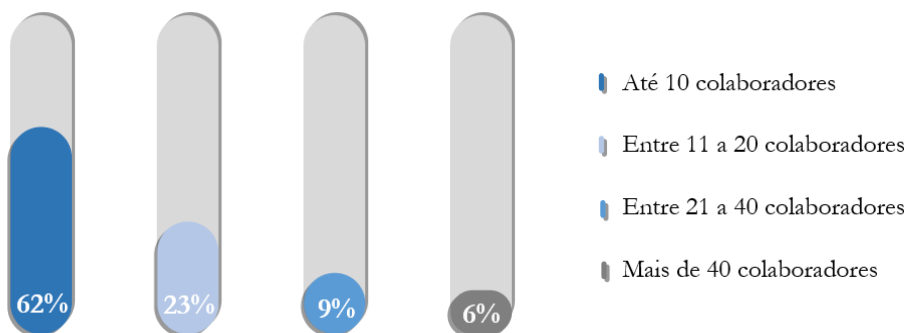
**Gráfico 4.6 – Volume de negócios de 2019**



**Fonte:** Elaboração própria

Ainda, tendo como referência os critérios referidos acima, analisando o gráfico 4.7, é possível constatar que mais de metade das empresas inquiridas têm acima de 10 colaboradores e em oposição, apenas 6% das empresas inquiridas possuem mais de 40 colaboradores.

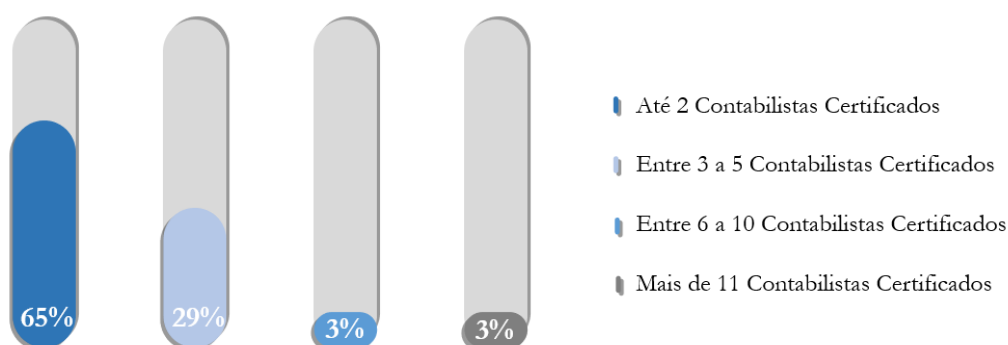
**Gráfico 4.7 – Número médio de colaboradores**



**Fonte:** Elaboração própria

Por fim, relativamente ao número de contabilistas certificados nas empresas inquiridas, podemos constatar no gráfico 4.8, que 65% das empresas têm em média até 2 contabilistas certificados. Com uma representatividade de 29% da totalidade das respostas encontram-se as empresas que têm em média entre 3 a 5 contabilistas certificados. E apenas 3% das empresas inquiridas têm em média entre 6 a 10 contabilistas certificados, e também com a mesma percentagem temos as empresas com mais de 11 contabilistas certificados.

**Gráfico 4.8 – Número de Contabilistas certificados**



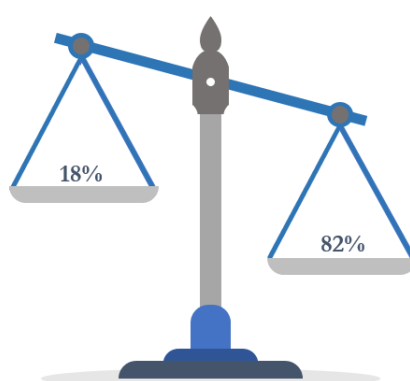
Fonte: Elaboração própria

### 4.3. Análise e Interpretação dos resultados

Com a análise aos resultados do questionário procura-se saber se existe um SCG, analisar a sua influência, que estratégias ou ferramentas as empresas na área de gestão e contabilidade colocam em prática. Os resultados obtidos nas respostas às questões expostas no questionário, têm em vista comprovar ou não as hipóteses anteriormente referidas na investigação.

Iniciamos a análise e interpretação dos resultados com a questão associada ao conhecimento ou falta dele no que diz respeito ao SCG. A maioria dos inquiridos demonstraram ter conhecimento do que é um SCG, conforme gráfico abaixo.

**Gráfico 4.9 - Distribuição das empresas inquiridas em função do conhecimento em SCG**

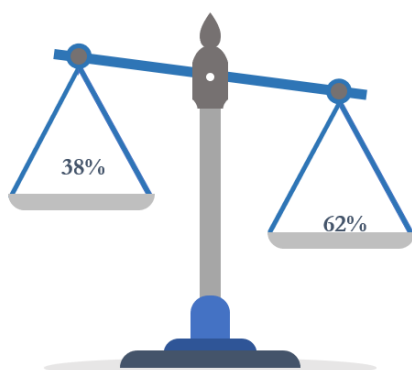


Fonte: Elaboração própria

Tendo por base a resposta à questão número 3.2, pode constatar-se através dos resultados e do gráfico 4.10 que mais de metade dos inquiridos (62%), considera existir um SCG na sua empresa.

Ao invés, 38% dos inquiridos declaram que o SCG não é uma prática seguida pela empresa. Dispondo deste resultado, podemos afirmar que se verifica um dos pontos dos quais esta investigação se propôs a responder - saber se as empresas adotam um SCG.

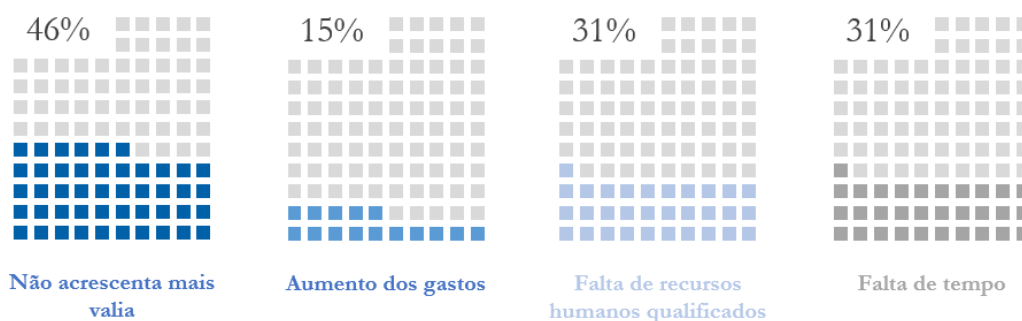
**Gráfico 4.10** - Distribuição das empresas inquiridas em função da prática de um SCG



**Fonte:** Elaboração própria

Dos inquiridos que declaram que o SCG não é uma prática seguida pela empresa, 46% justificam que esta prática não acrescenta mais valia, 31% que têm falta de recursos humanos qualificados ou falta de tempo e ainda 15% considera que isso significaria um aumento nos gastos.

**Gráfico 4.11**- Motivo de não ter um SCG

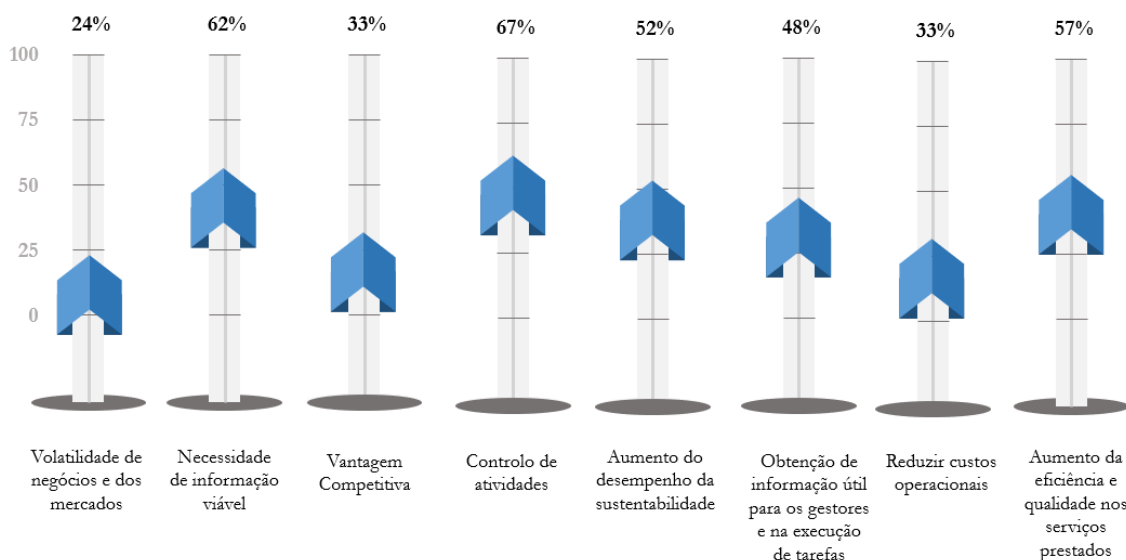


**Fonte:** Elaboração própria

Relativamente às respostas positivas dadas pelos inquiridos à questão sobre a prática de um SCG nas suas organizações, importa saber quais as necessidades identificadas que consideram como justificação para a sua utilização. Pode-se constatar que 67% considera uma necessidade para o controlo de atividades, 62% considera que um SCG proporciona informação viável para o negócio da empresa, 57% considera que existe um aumento da eficiência e qualidade nos serviços prestados e 52% acredita que há um aumento do desempenho e sustentabilidade. Estas são as necessidades que se destacam, entre outras apresentadas no gráfico 4.12, abaixo. Esta

questão traduz também num dos pontos fulcrais ao qual esta investigação se propôs a responder, bem como a resposta à hipótese dois – Os SCG auxiliam na melhoria e eficiência da gestão.

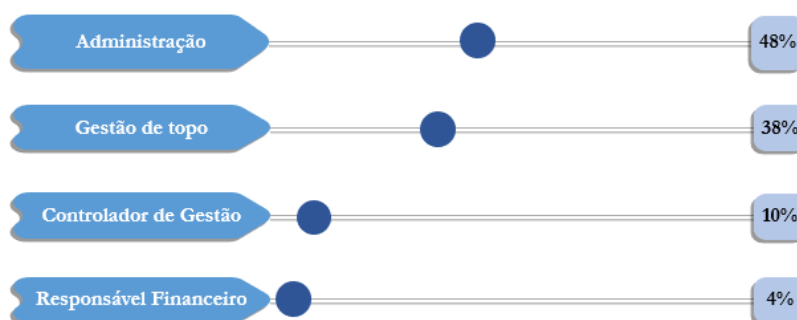
**Gráfico 4.12** – Necessidades que justificam a prática de um SCG



**Fonte:** Elaboração própria

No que diz respeito à responsabilidade da implementação de um SCG, podemos concluir que 48% dos inquiridos diz que a administração é a responsável pela implementação, 38% considera a gestão de topo, 10% o controlador de gestão e apenas 4% considera o responsável financeiro.

**Gráfico 4.13** – Distribuição dos inquiridos em função da responsabilidade da implementação de um SCG

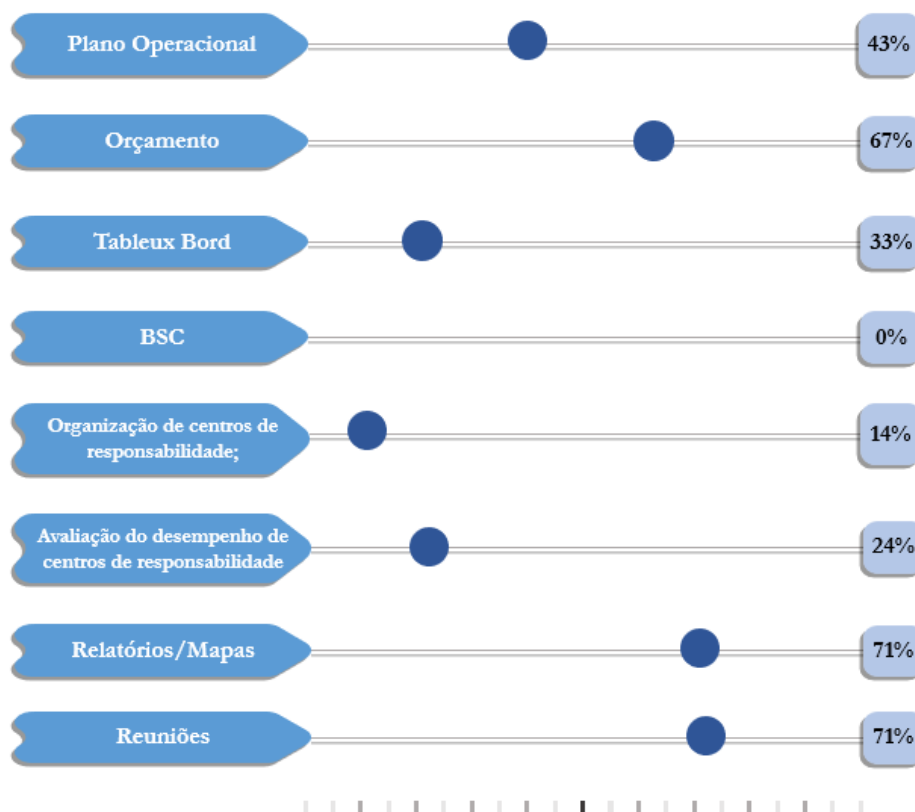


**Fonte:** Elaboração própria

No sentido de perceber quais os instrumentos/práticas de controlo que são aplicadas pelas empresas, os resultados à questão 3.4 dá-nos a conhecer um dos pontos que esta investigação se propôs a responder. Entre as opções de resposta disponíveis, as práticas de CG que os inquiridos revelam ser mais utilizadas nas empresas, são os relatórios/mapas e as reuniões. Estas duas práticas de CG são práticas elaboradas em 71% das empresas que participaram no questionário da investigação. Uma prática que também obteve destaque, foi o orçamento, em que 67% das empresas afirma utilizar como instrumento de CG, conforme apresenta o gráfico 4.14.

Paralelamente outras práticas de CG referidas pelos inquiridos nas empresas, embora com menos destaque, foram o plano operacional (43%), o *tableau bord* (33%), a avaliação do desempenho de centros de responsabilidade (24%) e, por último, a organização de centros de responsabilidade (14%).

**Gráfico 4.14** – Práticas de controlo de gestão utilizadas nas empresas inquiridas



**Fonte:** Elaboração própria

Para compreender se a existência de um CG ajuda na obtenção de informação fidedigna, e de modo a responder a algumas hipóteses apresentadas, nomeadamente:

H1: O CG contribui para o cumprimento de objetivos.

H2: Os SCG auxiliam na melhoria e eficiência da gestão.

H4: A descentralização e delegação de responsabilidade é um dos princípios de CG.

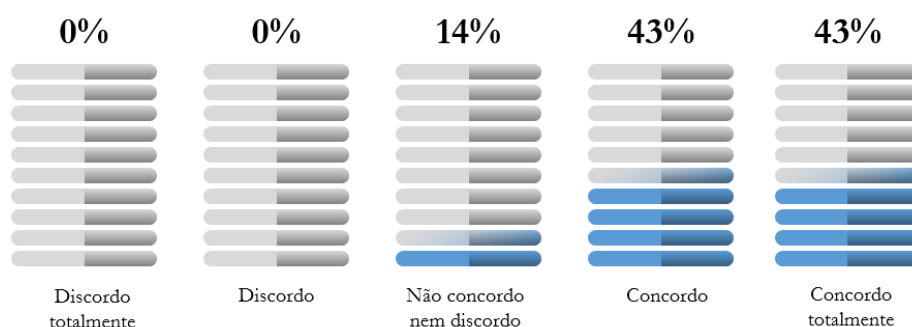
H7: Os indicadores não financeiros apresentam informação imprescindível num Sistema de CG.

As respostas à questão 3.5 foram desenvolvidas e organizadas numa escala de concordância (escala de pontuação atribuída) de 1 a 5, sendo que 1 corresponderá a “discordo totalmente”, 2 corresponderá a “discordo”, 3 corresponderá a “não concordo nem discordo”, 4 corresponderá a “concordo” e 5 corresponderá a “concordo totalmente”.

Analisando as respostas dadas pelos inquiridos à questão “Um SCG permite o uso de informação fidedigna e evita fragilidades entre outros problemas” podemos verificar através do

gráfico 4.15 que as respostas apontam maioritariamente para a concordância, sendo que apenas 14% dos inquiridos não concorda nem discorda.

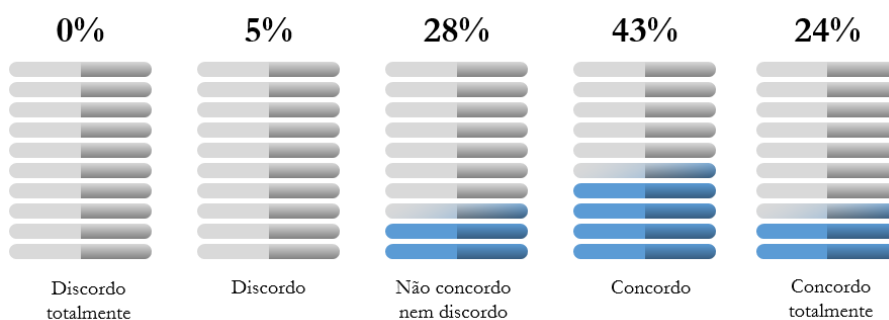
**Gráfico 4.15** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.1



**Fonte:** Elaboração própria

Na afirmação “O CG deve englobar um sistema de incentivos, sanções e recompensas” podemos verificar no gráfico 4.16, que 43% dos inquiridos concorda, 28% não concorda nem discorda e cerca de 24% concorda totalmente com a afirmação.

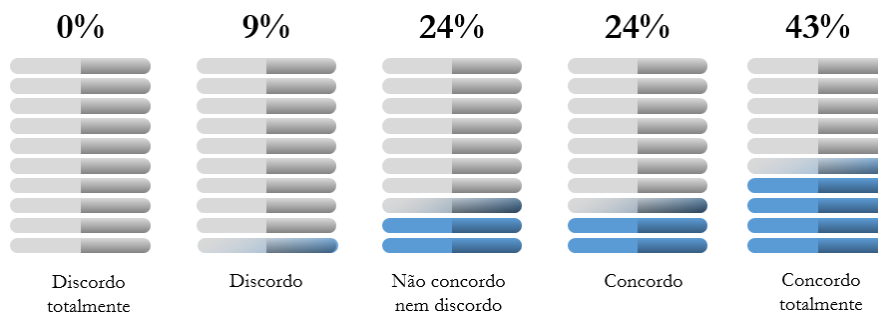
**Gráfico 4.16** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.2



**Fonte:** Elaboração própria

Para saber a opinião dos inquiridos no que diz respeito à influência sobre os SCG, 43% concorda totalmente que o ambiente externo (fatores económicos, sociais, políticos, entre outros) é um elemento que tem influência, 24% concorda, com a mesma percentagem encontram-se os inquiridos que têm uma opinião neutra, e apenas 9% dos inquiridos discordam, conforme está representado no gráfico 4.17.

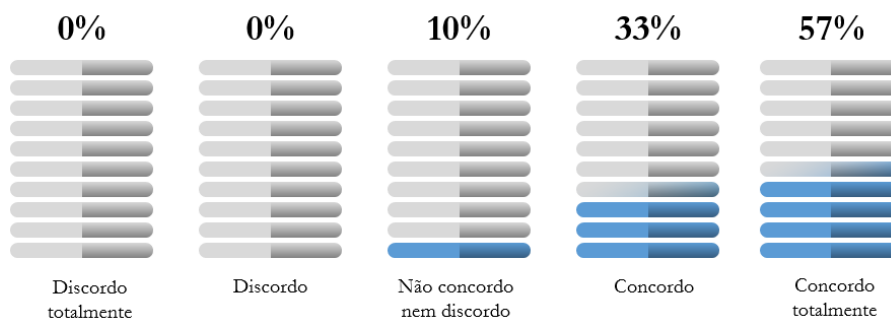
**Gráfico 4.17** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.3



**Fonte:** Elaboração própria

Analisando os resultados à afirmação “Um SCG adequado maximiza a eficiência na gestão de recursos e ajuda em ambientes de incerteza”, verificamos que há uma unanimidade nas respostas e que 90% dos inquiridos concorda ou concorda totalmente com a afirmação. Em contrapartida, 10% dos inquiridos tem uma opinião neutra.

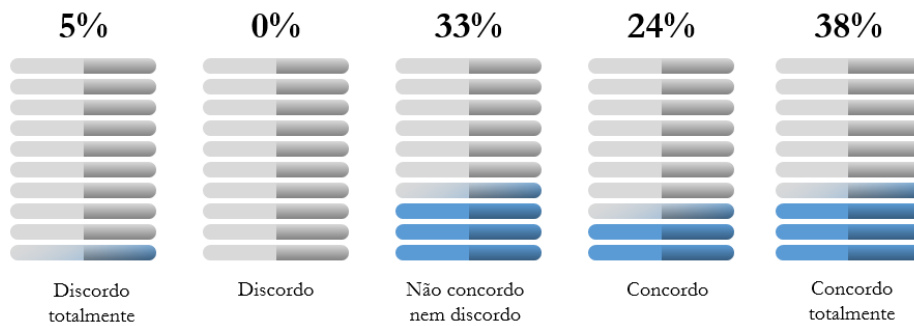
**Gráfico 4.18** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.4



**Fonte:** Elaboração própria

No que concerne à utilização somente de indicadores financeiros numa empresa, mais de metade dos inquiridos concorda totalmente ou concorda que pode ser uma barreira para o sucesso e competitividade, 33% não concorda nem discorda e apenas 5% discordam totalmente, conforme representa o gráfico 4.19.

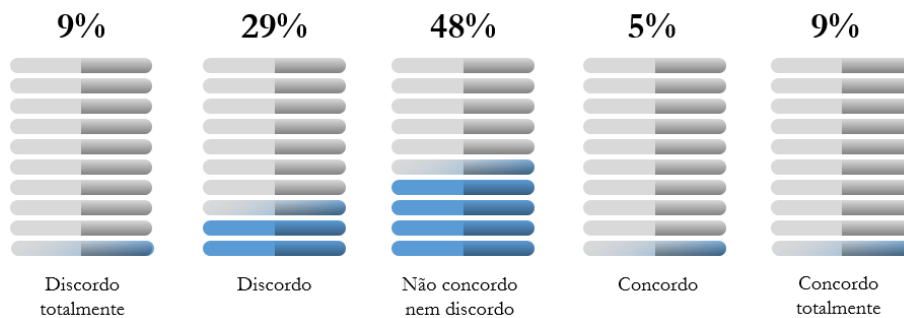
**Gráfico 4.19** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.5



**Fonte:** Elaboração própria

Ao longo do questionário foram também utilizadas afirmações no sentido negativo, de forma a procurar limitar a monotonia nas respostas, sendo o exemplo disso a afirmação que se segue “O controlo não é capaz de retificar falhas quando o colaborador erra na análise de problemas e tomada de decisão”. Conforme apresenta o gráfico 4.20, para 48% dos inquiridos é indiferente o grau de concordância com a afirmação, seguindo-se 29% dos inquiridos que discorda com a afirmação. Com 9% das respostas, há inquiridos que discordam totalmente e na mesma percentagem há inquiridos que concordam totalmente com a afirmação. Apenas 5% dos inquiridos concordam que o controlo não é capaz de retificar falhas relativamente à análise de problemas e tomada de decisão.

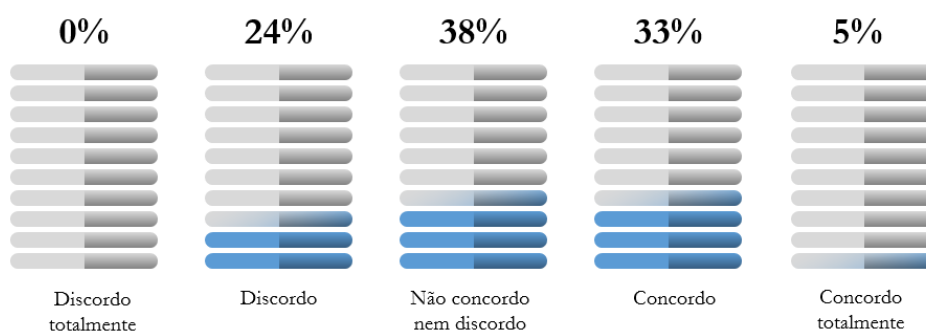
**Gráfico 4.20** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.6



**Fonte:** Elaboração própria

Observando o gráfico 4.21, relacionado com o facto de o orçamento poder ser considerado uma limitação, as opiniões dividem-se. Dos inquiridos, 38% tem uma posição neutra em relação a este assunto, 33% concorda, 24% discorda que o orçamento condicione objetivos e cria comportamentos negativos nos colaboradores e apenas 5% concorda totalmente.

**Gráfico 4.21** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.5.7



**Fonte:** Elaboração própria

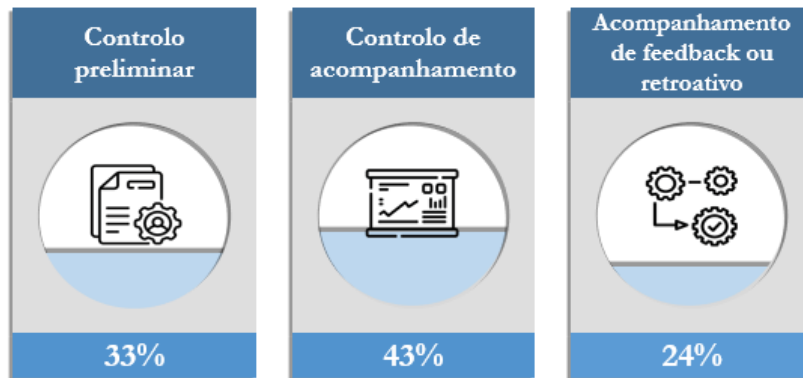
A questão que se segue e as possíveis respostas foram efetuadas com base no estudo das autoras Reis e Silva em “Princípios de Gestão” (2012) - “qual o tipo de controlo existente na empresa”, tendo como possíveis respostas, o controlo preliminar que assenta na qualidade de recursos empregues na empresa, devendo ter características de trabalho essenciais ao cumprimento da sua função. Este tipo de controlo antecipa obstáculos e permite que sejam tomadas ações antes de um contratempo.

Outra possível resposta é o controlo de acompanhamento onde se assiste às operações em curso de modo a certificar que os objetivos estão a ser alcançados. Este tipo de controlo é implementado pelos gestores através da monitorização de atividades, auxilia na prevenção de duplicação de trabalho, economizando tempo e dinheiro.

A terceira e última resposta possível trata-se do controlo de *feedback* ou retroativo, que consiste no foco em resultados finais. Os diretores que desempenham este tipo de controlo procuram seguir ações corretivas tendo como suporte as informações no histórico da empresa no decorrer de um período escolhido.

Em análise às respostas dadas pelos inquiridos, podemos observar no gráfico 4.22 que cerca de 43% dos inquiridos considera existir um controlo de acompanhamento nas suas organizações, 33% considera que o tipo de controlo praticado é um controlo preliminar e com 24% das respostas, os inquiridos consideram que nas suas organizações é praticado um controlo de acompanhamento de *feedback* ou retroativo.

**Gráfico 4.22** – Distribuição das empresas inquiridas pelo tipo de controlo



**Fonte:** Elaboração própria

Tendo como objetivo fundamentar as seguintes hipóteses de estudo:

H3: A orientação dos gestores e de uma estratégia organizacional leva à implementação de um SCG.

H5: A existência de padrões e procedimentos de controlo contribuem para os objetivos da empresa.

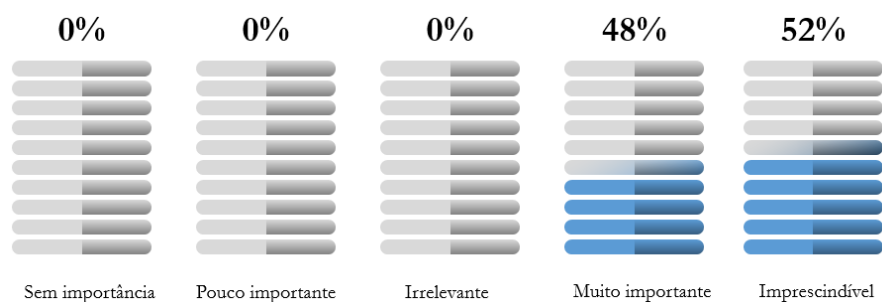
H6: Os indicadores financeiros apresentam informação imprescindível num SCG.

H7: Os indicadores não financeiros apresentam informação imprescindível num SCG.

Foram formuladas 7 afirmações que pretendem avaliar a importância dada numa escala de 1 a 5 em que 1 corresponde a “sem importância”, 2 corresponde a “pouco importante”, 3 corresponde a “irrelevante”, 4 corresponde a “muito importante” e 5 a “imprescindível”.

Analisando o gráfico 4.23, podemos verificar que há uma unanimidade nas respostas. Todos os inquiridos consideram que o levantamento de desvios, a análise de causas e aplicação de medidas e ações corretivas são muito importantes ou imprescindíveis para as suas empresas.

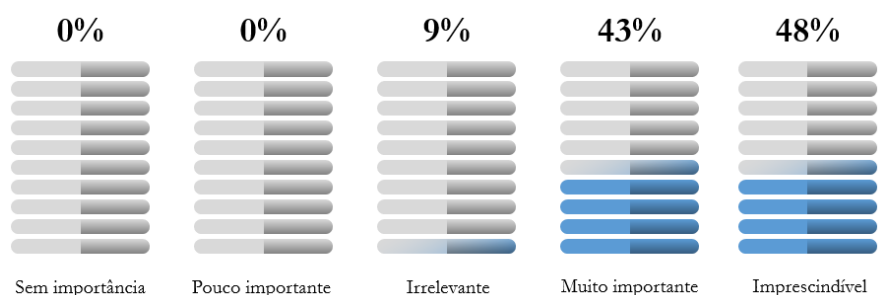
**Gráfico 4.23** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.1



**Fonte:** Elaboração própria

Relativamente à implementação de instrumentos de CG, observa-se que as opiniões são bastante semelhantes, na medida em que 48% considera imprescindível, 43% considera muito importante e apenas 9% considera irrelevante.

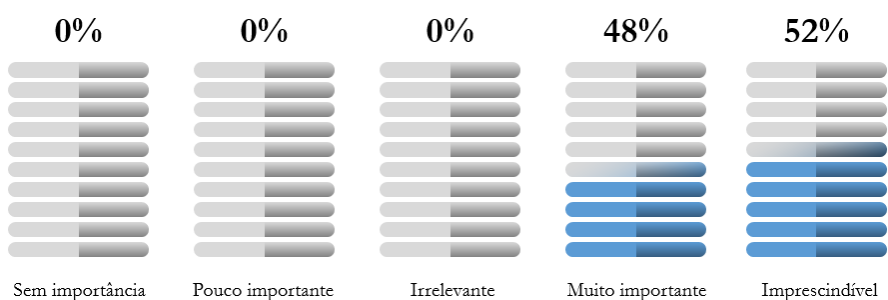
**Gráfico 4.24** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.2



**Fonte:** Elaboração própria

Também no que concerne à motivação dos colaboradores os inquiridos foram unânimes. Todos os inquiridos revelam que é muito importante ou imprescindível para que se proceda de acordo com os planos e objetivos da organização, conforme podemos observar no gráfico 3.7.3.

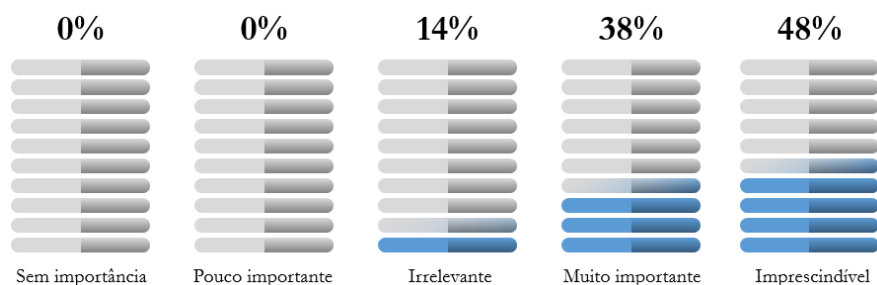
**Gráfico 4.25** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.3



**Fonte:** Elaboração própria

No que diz respeito à avaliação e satisfação de clientes, avaliado por exemplo através de inquéritos de satisfação, ou por sua vez a insatisfação de clientes através do número de reclamações recebidas, 86% dos inquiridos considera muito importante ou imprescindível este indicador e 14% considera irrelevante.

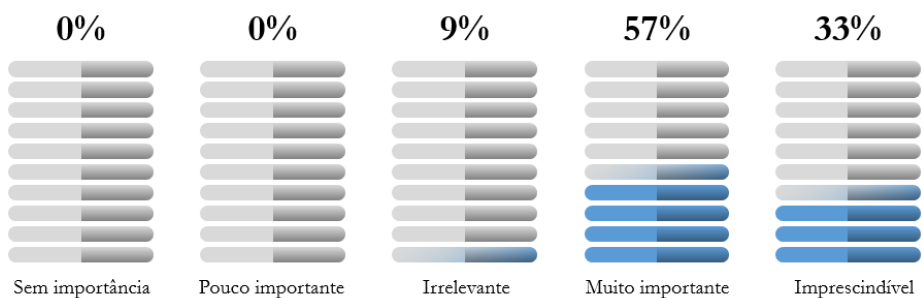
**Gráfico 4.26** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.4



**Fonte:** Elaboração própria

No que diz respeito à afirmação “A delimitação de centros de responsabilidade em empresas de maior dimensão”, 57% dos inquiridos demonstra acreditar ser muito importante numa organização, 33% demonstra ser imprescindível e apenas 9% demonstra uma opinião neutra, conforme se verifica no gráfico 4.27 abaixo.

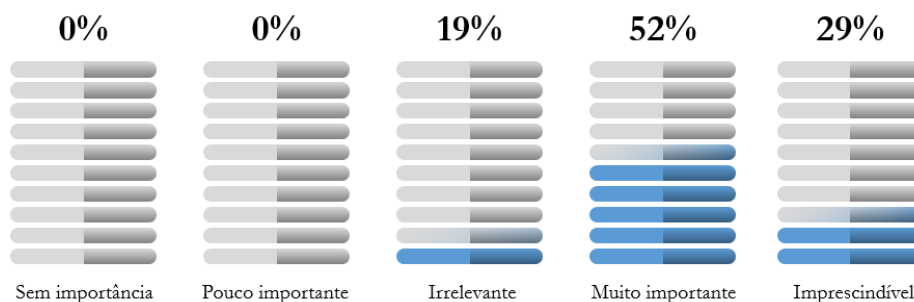
**Gráfico 4.27** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.5



**Fonte:** Elaboração própria

Analisando o gráfico 4.28, pode-se afirmar que mais de 80% dos inquiridos considera muito importante ou imprescindível o apoio do SCG aos gestores em decisões futuras de modo a possibilitar planos de ações futuras, e cerca de 19% dos inquiridos acha irrelevante esta questão.

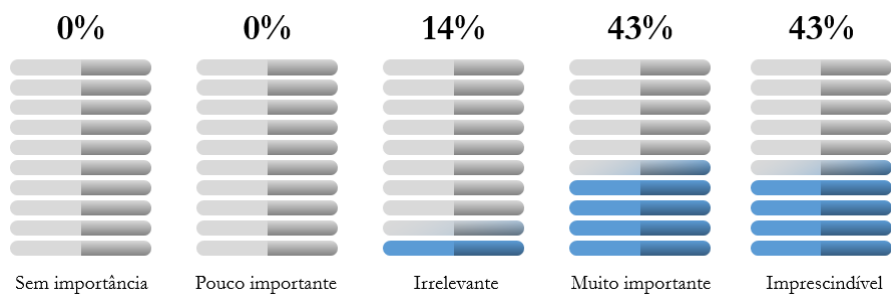
**Gráfico 4.28** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.6



**Fonte:** Elaboração própria

A última afirmação está relacionada com a utilização de indicadores financeiros como fonte de informação no apoio do CG, que leva a fundamentar a hipótese de estudo número 6. Com igual percentagem, 43% dos inquiridos considera muito importante ou imprescindível. Em contrapartida, 14% dos inquiridos considera irrelevante.

**Gráfico 4.29** - Distribuição das respostas dadas pelos inquiridos à questão 3.7.7

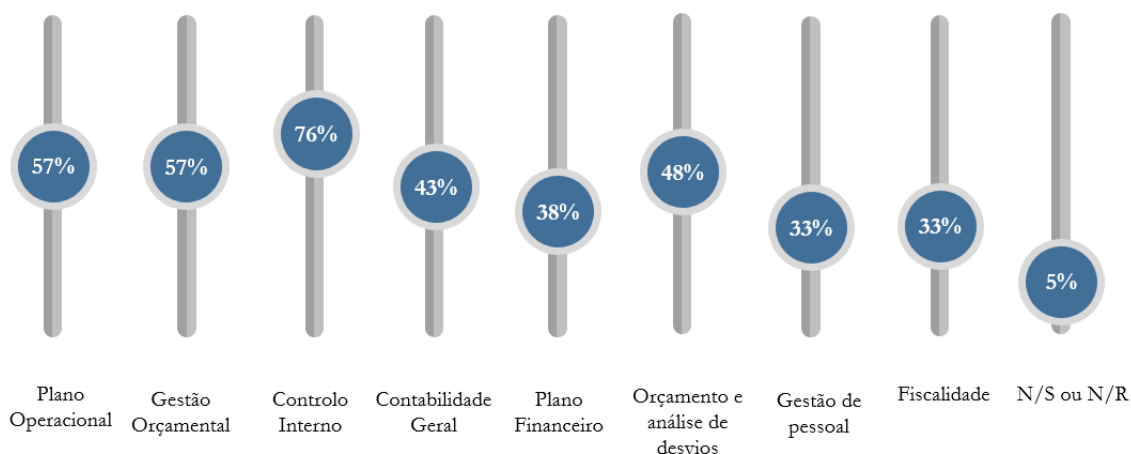


**Fonte:** Elaboração própria

Em suma, podemos concluir que as opiniões dos inquiridos às afirmações apresentadas são maioritariamente importantes ou imprescindíveis. Importa salientar que as empresas cada vez mais tomam consciência das necessidades de disporem de procedimentos e instrumentos de controlo, monitorização e desempenho de modo a garantirem uma tomada de decisão convenientemente fundamentada e suportada.

Um outro objetivo desta investigação prende-se com a necessidade de conhecer quais as atividades praticadas pelo controlador de gestão. Para esse efeito foi elaborada a questão 3.8, que contém nove opções de escolha.

**Gráfico 4.30** - Atividades praticadas pela dinamização do controlador de gestão

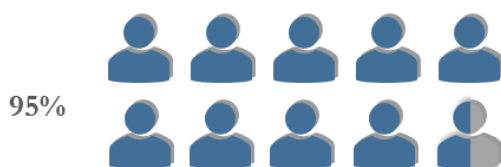


**Fonte:** Elaboração própria

Conforme podemos observar no gráfico 4.30, há um destaque da atividade de CI, cerca de 76% dos inquiridos responderam que é uma atividade praticada na sua empresa, seguindo-se o plano operacional e a gestão orçamental, ambos com 57%, o orçamento e a análise de desvios com 48% e com 43% a contabilidade geral. Com menos percentagem, ou seja, as atividades menos praticadas pelos controladores de gestão encontra-se o plano financeiro (38%), a gestão de pessoal e a fiscalidade com (33%) e 5% não sabem ou não responde.

Para avaliar se é feito um diagnóstico a fim de priorizar os objetivos da organização antes da elaboração e implementação do SCG e com vista a responder a um dos objetivos desta investigação, foi elaborada a questão número 4, onde 95% dos inquiridos respondeu de forma afirmativa, conforme apresenta o gráfico 4.31.

**Gráfico 4.31-** Distribuição das respostas dadas pelo inquiridos face ao diagnóstico antes da elaboração e implementação de um SCG



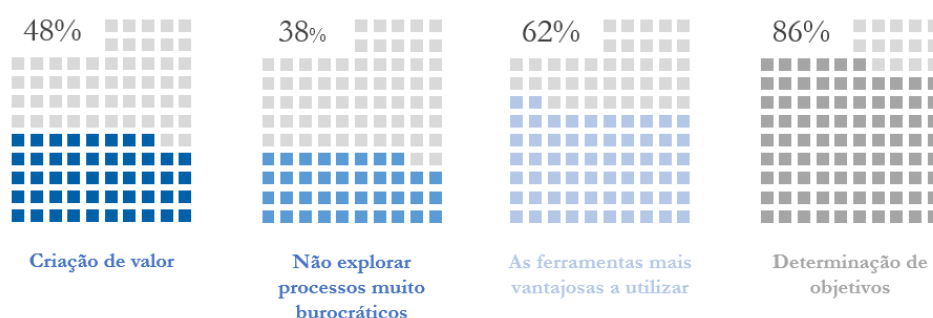
**Fonte:** Elaboração própria

Com base na importância tida em consideração na elaboração de um diagnóstico, foi dado aos inquiridos quatro possibilidades de resposta. Uma das possibilidades de resposta prende-se com

a criação de valor, a segunda com o não explorar processos muito burocráticos, a terceira está relacionada com a utilização de ferramentas mais vantajosas e, por último, a determinação de objetivos.

Conforme demonstra o gráfico 4.32, 86% dos inquiridos considera que no diagnóstico é considerado a determinação dos objetivos, 62% dos inquiridos considera ter em consideração as ferramentas mais vantajosas, 48% privilegia a criação de valor e, por último, 38% dos inquiridos procura não explorar processos muito burocráticos.

**Gráfico 4.32 – Factores tidos em consideração no diagnóstico**

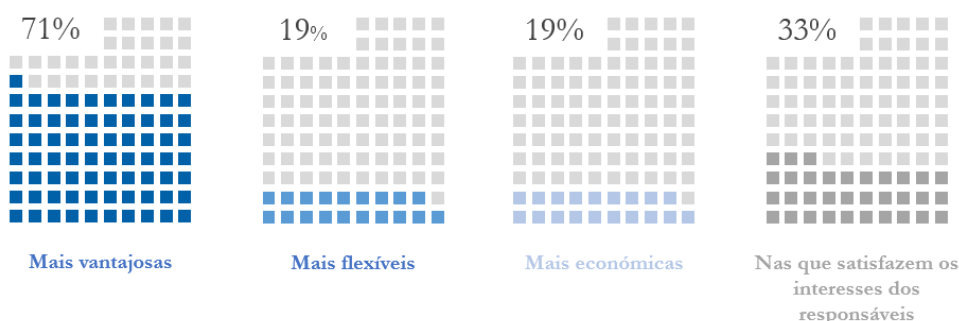


**Fonte:** Elaboração própria

Seguidamente, com o objetivo de perceber em que é baseado a escolha dos instrumentos de controlo nas empresas inquiridas, foi estruturada a questão dando a possibilidade de escolha em quatro opções.

Conforme podemos observar no gráfico 4.33, a maioria da população inquirida revela que a escolha é feita pela opção mais vantajosa (71%), seguindo-se a opção da satisfação dos interesses dos responsáveis (33%), e com menos respostas (19%) as opções mais flexíveis e as mais económicas.

**Gráfico 4.33 – Factores relevantes na escolha dos instrumentos**

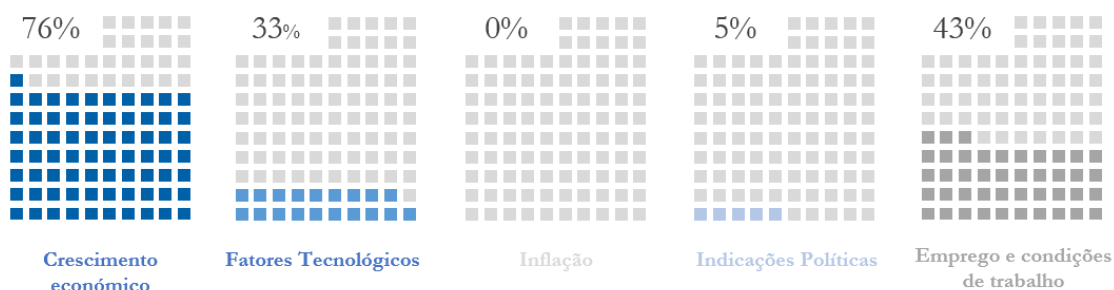


**Fonte:** Elaboração própria

Quanto à questão referente às variáveis que influenciam o SCG, os inquiridos consideram em grande escala (76%) que o crescimento económico é uma variável que influencia, seguindo-se o

emprego e as condições de trabalho (43%), fatores económicos (33%), em minoria as indicações políticas (5%) e sem nenhuma resposta a inflação.

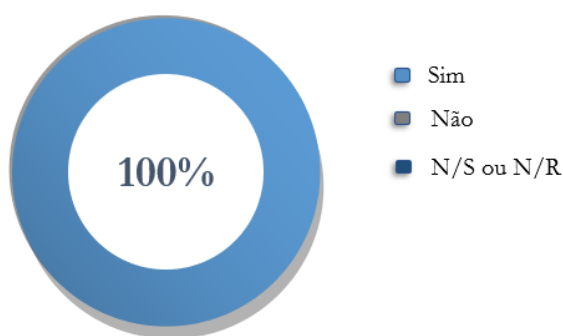
**Gráfico 4.34 – Variáveis que mais influenciam um SCG**



**Fonte:** Elaboração própria

Para concluir o questionário e perceber se o SCG é reajustado de acordo com o ciclo de vida ao qual as empresas estão a atravessar, e também compreender se num diagnóstico final são identificados os desvios e tomadas as devidas ações corretivas, foram elaboradas as duas últimas questões deste inquérito ao qual todos os inquiridos responderam positivamente, conforme demonstra o gráfico 4.35.

**Gráfico 4.35 – Distribuição das respostas dadas em função dos desvios, ações corretivas e reajustamento do SCG**



**Fonte:** Elaboração própria

## 5. Conclusão

### 5.1. Principais conclusões da Investigação

A atual conjuntura económica impôs novas diretrizes no que diz respeito à competitividade e reorganização de práticas de gestão e financeiras nas empresas por todo o mundo. Com as mudanças económicas e volatilidade dos mercados, há uma preocupação crescente no alcance da otimização dos seus recursos por fim a conquistar os seus objetivos. É aqui que se evidencia a importância da implementação de um CG, que através de vários instrumentos proporciona informação, atuando como suporte de modo a direcionar os gestores e membros da empresa na tomada de decisões estratégicas, essenciais na afirmação de um melhor desempenho das empresas.

É com este intuito que o CG tem vindo a ser objeto de estudo pelos gestores das empresas portuguesas, porém esta é uma realidade ainda pouco habitual no quotidiano das empresas de menor dimensão, por considerarem que não é uma mais-valia, por falta de tempo e recursos qualificados, e alguns por desconhecerem esta temática.

Perante o objetivo de estudar se o CG é implementado nas empresas com exercício de atividade nas áreas de aconselhamento de gestão e contabilidade, foi elaborado um inquérito por questionário. Atendendo aos resultados obtidos, podemos concluir que a maioria dos inquiridos tem conhecimento sobre esta temática, e que na maioria das empresas inquiridas, o CG é uma prática assídua, mencionando como principais motivações o controlo de atividades, a necessidade de informação viável, o aumento da eficiência e qualidade nos serviços prestados e o aumento do desempenho e dos serviços prestados.

Simultaneamente, ainda nesta questão podemos referir outras motivações para a utilidade de um CG nas empresas, como a obtenção de informação útil para os gestores e na execução de tarefas, a redução de custos operacionais, a vantagem competitiva e a volatilidade dos negócios e dos mercados.

Porém, com uma representatividade diminuta, existem inquiridos que afirmam que o CG não é uma prática nas empresas em que desempenham a sua atividade profissional, pelos motivos já referidos anteriormente.

O estudo efetuado ao longo desta investigação dá-nos suporte de modo a concluir que o CG é na atualidade reconhecido como uma realidade de gestão essencial composta por vários instrumentos que auxiliam os responsáveis de diversas áreas a conquistar objetivos da empresa, torná-la mais eficiente na gestão de recursos, e acima de tudo priorizando a ação e tomada de decisão em tempo útil.

Tendo por base as ideologias dos autores Paz *et al.* (2018), que defendem que os controladores de gestão são os responsáveis pela elaboração e implementação de um SCG, o mesmo não se verificou junto das empresas inquiridas, que na maioria afirmam que os responsáveis pela implementação de um SCG são os administradores.

Também com apoio ao estudo empírico, os resultados foram fundamentados pela generalidade dos inquiridos a comprovar que entre os diferentes instrumentos de controlo demonstrados (plano operacional, orçamentos, *tableau bord*, BSC, organização de centros de responsabilidade, avaliação do desempenho de centros de responsabilidade, dando como exemplo o sistema de recompensas, relatório/mapas e reuniões) são utilizados sobretudo instrumentos de diálogo (relatórios/mapas e reuniões) e instrumentos de pilotagem (plano operacional e orçamento). Depreende-se que os inquiridos partilham a ideia de vários autores referenciados ao longo da presente investigação, de que um SCG é composto por vários instrumentos.

De modo a compreender se a existência de um CG pode ajudar a obter informação financeira fidedigna avaliou-se a concordância com tal afirmação. Dos resultados obtidos podemos afirmar que mais de 80% dos inquiridos concorda ou concorda totalmente com tal facto.

No que diz respeito se o CG deve englobar em sistema de incentivos, sanções e recompensas relacionadas à avaliação do desempenho, com uma representatividade de 28% os inquiridos têm uma opinião neutra, e na maioria concordam ou concordam totalmente.

Segundo Jordan *et al.* (2015), um dos elementos que tem influência sobre o SCG, podendo propiciar oportunidades favoráveis ou ditar um constrangimento é o ambiente externo. Neste estão envolvidas razões políticas (indicações do governo e da oposição); fatores económicos (crescimento, política monetária, inflação, desemprego); causas sociais (segurança, emprego e condições de trabalho, leis sociais, formação, entre outros); aspetos tecnológicos (o comércio de matérias-primas, produtos de substituição, novos meios de fabrico).

De modo a validar esta afirmação, avaliou-se também através do nível de concordância a afirmação, sendo que a maioria dos inquiridos concorda ou concorda totalmente e apenas 10% discorda.

De forma a dar resposta a uma das hipóteses apresentadas no início desta investigação, foi apurado o nível de concordância relativamente à maximização da eficiência na gestão de recursos e ajuda em ambientes de incerteza em que a grande generalidade concorda ou concorda totalmente.

Os autores Jordan *et al.* (2007) e Russo (2006) acreditam que as técnicas tradicionais apoiadas apenas por indicadores financeiros encontram-se limitadas, não sendo razoável avaliar apenas o desempenho financeiro para que as organizações alcancem os seus objetivos. Analisando os resultados dos inquiridos, estes concordam ou concordam totalmente com esta ideologia e cerca de sete dos inquiridos demonstra uma opinião neutra. Também neste contexto foi avaliada a importância de indicadores não financeiros como a motivação dos colaboradores e o grau de satisfação dos clientes essenciais para o sucesso e competitividade das empresas, concluindo que os inquiridos reconhecem a sua importância.

No que diz respeito à importância de indicadores financeiros, a maior parte dos inquiridos considera importante ou imprescindível esta informação como apoio no CG.

Na presente investigação é destacada a importância de um SCG por Reis *et al.* (2012), pois considera que pode retificar falhas quando os colaboradores da organização erram na análise de problemas e nas tomadas de decisões. A análise ao questionário dá-nos suporte para concluir que a maioria dos inquiridos não têm qualquer opinião sobre este tema e outros partilham da mesma opinião.

Segundo Pinto *et al.* (2006) e Jordan *et al.* (2003) o orçamento pode ser considerado umas das limitações dos SCG. Relativamente a este tema, os inquiridos encontram-se razoavelmente divididos em não concordam, não concordam nem discordam e concordam.

Um outro tema abordado no estudo empírico desta investigação é o tipo de controlo utilizado pelas empresas. Por isso, e com base no estudo de Reis *et al.* (2012), procuramos saber o tipo de controlo das empresas inquiridas. As respostas dadas foram bastante dispersas pelos três tipos de controlo utilizados (controlo preliminar, controlo de acompanhamento e controlo de *feedback* ou retroativo), não havendo um tipo de controlo que tenha ganho destaque.

De modo a dar resposta à hipótese 5, saber se a existência de padrões, ações corretivas, e procedimentos de controlo contribuem para os objetivos da empresa, foi verificado através de uma escala de importância que a totalidade dos inquiridos considera o assunto muito importante ou imprescindível.

A elaboração e implementação de um SCG é diferente de empresa para empresa, ao longo dos anos, ajustando-se às suas necessidades. Através do questionário constatou-se que os inquiridos consideram muito importante ou imprescindível a implementação de instrumentos de CG. Com uma representatividade de apenas 10%, há inquiridos que consideram este tema irrelevante.

Ao longo da presente dissertação foram referidos vários autores que estudaram a temática da delimitação de centros de responsabilidade enfatizando a importância. É fulcral que a organização atue como um todo, ou seja, que as diferentes unidades da organização conheçam os seus objetivos, mas também os objetivos globais contribuindo para a abrangência de todas nas decisões estratégicas na organização.

Tendo em conta o exposto, procurou-se saber a opinião dos inquiridos relativamente à importância dada a este tema. Através da análise dos resultados adquiridos podemos constatar que a maioria considera muito importante ou imprescindível a delimitação de centros de responsabilidade em empresas de maior dimensão.

Para corroborar uma das hipóteses apresentadas no início desta dissertação no que concerne ao apoio de um SCG à orientação dos gestores e a possibilitar planos de ações futuras, este é um facto considerado por mais de metade das empresas inquiridas, muito importante.

Para Jordan *et al.* (2015) o controlador de gestão deve “dinamizar” a execução de estratégias na organização, através de várias atividades. Procuramos saber junto das empresas inquiridas que tipo de atividades são praticadas pelo controlador de gestão.

Atendendo aos resultados obtidos, entre várias opções de escolha, destacam-se as atividades de CI, plano orçamental, gestão orçamental e o orçamento e análises de desvio.

Por fim, foram feitas questões alusivas à implementação do SCG, em que a fim de priorizar os objetivos da organização, a generalidade das empresas inquiridas vai ao encontro da ideia de Jordan *et al.* (2015), referindo que realiza um diagnóstico antes da elaboração e implementação de um SCG. Esse diagnóstico tem maioritariamente em conta a determinação de objetivos, as ferramentas mais vantajosas e a criação de valor. Tendo em conta os elementos que mais influenciam o SCG, referidos pelo mesmo autor, os inquiridos consideram o crescimento económico como a variável que mais tem influência sobre o SCG.

Pode também concluir-se que todas as empresas realizam um diagnóstico final com o propósito de identificar desvios e tomar ações corretivas assim como reajustam o SCG ao ciclo de vida pelo qual a empresa está a atravessar.

Em suma, a realização desta investigação foi bastante significativa para assimilar o conceito de CG, como é desenvolvido e implementado um SCG na área de gestão e contabilidade em Portugal. Inicialmente procurou-se saber se o CG é uma prática realizada nas organizações, quais as necessidades que justificam um SCG, e quais os instrumentos de controlo que são aplicados.

Igualmente importante para a investigação foi perceber o tipo de controlo utilizado pelas empresas, quais as atividades mais utilizadas pelo controlador de gestão e, de modo a garantir a implementação de boas práticas num SCG, os vários diagnósticos realizados.

## **5.2. Limitações da Investigação**

A presente investigação apresenta limitações e dificuldades encontradas durante o seu desenvolvimento que importa indicar.

Uma das limitações verificadas prende-se com a recolha de dados, motivada particularmente pelas desvantagens expostas pelo inquérito por questionário, recurso escolhido para a recolha de dados. O envio do inquérito por *e-mail* disponibilizado na base de dados SABI, para as empresas intervenientes da amostra, originou algumas adversidades na obtenção de resposta ao questionário. Embora os destinatários visualizassem a mensagem, a taxa de respostas era reduzida.

Como tal, além do primeiro contacto foi necessário enviar novamente o *e-mail* lembrando os objetivos da investigação e solicitando a colaboração à investigação a ser realizada. Mais tarde estabeleceu-se contacto telefónico, considerando que seria uma forma mais “próxima” de chegar às empresas integradas na amostra, exponenciando assim a obtenção de respostas.

Outra limitação da presente investigação prende-se com a opção do inquérito por questionário ter sido constituído maioritariamente por questões fechadas (escolha múltipla) e a sua extensão. Um inquérito por questionário não deve ser muito extenso e demorado, de forma a facilitar as respostas. Esta pode ser também uma limitação à obtenção de informação de modo a justificar as hipóteses de estudo enunciadas.

Considera-se uma outra limitação associada ao horizonte e instabilidade temporal vivida durante a recolha de dados. No decorrer deste processo o surto covid 19 foi classificado como pandemia pela Organização Mundial da Saúde, alastrando também ao nosso país deixando as empresas

vulneráveis, com reduzida disponibilidade, tendo em consideração o exercício da atividade profissional destas empresas, na prestação de apoio financeiro e económico.

Segundo o estudo desenvolvido por Fortin (2009), para que o inquérito por questionário garanta segurança, deve obter-se respostas, no mínimo de 25% do tamanho da amostra. Neste estudo as respostas ao inquérito por questionário correspondem aproximadamente a uma taxa de 30%.

A presente investigação poderia colher conclusões mais determinantes caso não fossem as limitações anteriormente referidas, constituindo-se assim uma oportunidade para uma investigação futura de modo a atingir resultados mais consistentes.

### **5.3. Sugestões para investigações futuras**

O presente estudo e os seus objetivos serão um apoio para a possibilidade de desenvolvimento de investigações futuras relacionadas com esta temática, tendo por base uma investigação com recurso a outras técnicas de recolha de dados, como, por exemplo o recurso a entrevistas permitindo interação, uma recolha de informação mais rica e aprofundada, sustentando uma taxa de resposta mais relevante.

Em alternativa, existe a possibilidade de amplificar este estudo da importância dos SCG às empresas cuja atividade não é na área de gestão e contabilidade, como por exemplo na área têxtil, saúde ou turismo.

Sugere-se ainda, independentemente da área de atividade, as futuras investigações:

- Estudar a importância do CG em empresas de diferentes dimensões (pequenas, médias e grandes empresas), comparando os resultados obtidos, identificando aspetos similares ou aspetos diferenciais;
- Estudar vantagens e desvantagens relativamente às empresas que utilizam um SCG em relação às que não utilizam;
- Estudar o contributo dos controladores de gestão assim como as práticas realizadas nas empresas, no alcance dos resultados pretendidos, na tomada de decisão, na capacidade de minimizar os desvios entre o que foi planeado e o que foi executado, entre outros.

## Referências bibliográficas

- Addo-Tenkorang, R. & Helo, P. (2011). Enterprise Resource Planning (ERP): A Review Literature Report. *Proceedings of the World Congress on Engineering and Computer Science*, 1-9.
- Aguiar, A. B., Teixeira, A. J. C., Nossa, V., & Gonzaga, R. P. (2012). Associação entre Sistema de Incentivos Gerais e Práticas de Contabilidade Geral. *Revista de Administração de Empresas*, 52(1), 40-54.
- Anthony, R. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Boston: Harvard Business School Press.
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2003). *Management Control Systems* (11 ed.). Boston: Irwin/McGraw-Hill.
- Becker, S. & Green, D. (1962). Budgeting and Employee Behavior. *Journal Of Business*(5), 392-402.
- Borrvalho, C. (2018). *Sistemas de Planeamento e Controlo de Gestão*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Buckley, A. & Mckenna, E. (1972). Budgetary Control and Business Behaviour. *Accounting and Business Research*(3), 137-150.
- Caldeira, J. (2013). *100 Indicadores de Gestão - Key Performance Indicators*. Editora S.A.
- Caputo, F., Veltri, S., & Venturelli, A. (2017). Sustainability Strategy and Management Control Systems in Family Firms. *Evidence from a Case Study. Sustainability*, 9(6), 977.
- Carvalho, L., Bernardo, M.R., Sousa, I. & Negas, M. (2015). *Gestão das Organizações - Uma abordagem integrada e prospetiva* (2 ed.). Lisboa: Edições Sílabo.
- COSO, C. O. (2011). *Internal control - Integrated Framework*. New York: AICPA.
- Costa, C. B. (2014). *Auditoria Financeira - Teoria e Prática* (9ª ed.). Rei dos Livros.
- Cruz, M., Quental, A. & Henriques, A. (2010). A Gestão do Risco nas empresas do PSI 20. *Revista de Auditoria Interna*, 44, 15-31.
- Davila, A. & Foster, G. (2007). Management control systems in early-stage startup companies. *The Accounting Review*, 82(4), 907-937.
- Devalle, A., Onali, E., & Magarini, R. (2010). Assessing the value relevance of accounting data after introduction of IFRS in Europe. *Journal of international financial*.
- Dominique, R. (2009). *The Business Intelligence Providers*. Obtido de <http://pt.slideshare.net/bquteam/theimportance-of-non-financial-information-in-decision-making>
- Drury, C. (2000). *Management & Cost Accounting* (5º ed.). London: Business Press.
- Dupuiy, Y. R. (1999). *Controlo de Gestão: um manual pluridisciplinar*. Lisboa: CETOP.
- Dutta, M. (2011). *Management control systems*. Jaico Publishing House.
- Emmanuel, C., Otley, D., & Merchant, K. (1990). *Accounting for Management Control* (2ª ed.). London: Champman & Hall.
- Fernandes, C., Peguinho, C., Vieira, E., & Neiva, J. (2013). *Análise Financeira - Teoria e Prática* (2ª ed.). Lisboa.
- Fernando, R. H. (2015). *A Importância do Controlo de Gestão no Sucesso Empresarial: estudo de caso*. Dissertação de mestrado, Instituto Politécnico de Setubal.
- Ferreira, D; Caldeira, C.; Asseiceiro, J.; Vieira J. & Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão: Estratégia de custos e de resultados*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Flamholtz, E., & Randle, Y. (2000). *Growing pains: Transitioning from an entrepreneurship to a professionally managed firm*. San Francisco: CA: Jossey-Bass.
- Fortin, M. (2009). *O processo de Investigação - da Concepção à Realização* (5ª ed.). Lisboa: Lusociência.
- Franceschini, F., Galetto, M., & Maisano, D. (2007). *Management by Measurement - Designing Key Indicators and Performance Measurement Systems*. Heidelberg/Berlin: Springer Verlag.
- Gomes, E. R. (2010). A importância do controlo interno. *Auditoria e controlo interno na AP*. Lisboa.
- Goold, M. & Campbell, A. (1987). Managing Diversity: Strategy and Control in Dversified British Companies. *Long Range Planing*, 20, 42-52.
- Hartmann, F. G. H., & Maas, V. S. (2011). The Effects of Uncertainty on the Roles of Controllers and Budgets: An Exploratory Study. *Accounting and Business Research*(41), 439-458.
- Hill, M. M., & Hill, A. (2012). *Investigação por questionário*. Lisboa: Sílabo.

- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). *Cost accounting: A managerial emphasis* (15 ed.). England: Pearson Education Limited.
- Johnson, R. (2008). Operational Planning - A Factor of Five. *Supply House Times*, 51(5), 138-141.
- Johnston, R., Brignall, S., & Fitzgerald, L. (2002). 'Good Enough' performance Measurement: A Trade-Off between Activity and Action. *Journal of the Operational Research Society*, 256-262.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2002). *O controlo de Gestão - ao serviço da estratégia e dos gestores* (4<sup>o</sup> ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2003). *O controlo de Gestão - Ao serviço da estratégia e dos gestores*. Lisboa: Áreas Editora.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2007). *O Controlo de Gestão - Ao serviço da estratégia e dos gestores* (7<sup>o</sup> ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2015). *O Controlo de Gestão - Ao serviço da estratégia e dos gestores* (10<sup>a</sup> ed.). Lisboa: Área Editora.
- Kaplan, R., & Norton, D. . (2010). Mastering the Management System. . *Harvard Business Review*, 62-77.
- Lafferty, R. (2007). Measuring Business Performance through Budgeting. *Construction Accounting & Taxation*, 17(1), 44-46.
- Langevin, P., & Mendoza, C. (2013). How can management control system fairness reduce. *European Management Journal*, 209-222.
- Laverty, J. & Demeestère, R. . (1993). *Controlo de gestão nas empresas industriais*. Lisboa: Lidel Edições Técnicas Limitada.
- Macintosh, N., B., & Quattrone, P. (2010). *Management Accounting and Control Systems: An Organizational and Sociological Approach* (2<sup>o</sup> ed.). West Sussex: John Wiley & Sons.
- Maijoor, S. (2000). *The internal control explosion*. *International Journal of Auditing*, 4 (1) 101-109.
- Mattar, F. N. (1994). *Pesquisa de Marketing: metodologia, planeamento, execução e análise*. São Paulo: Atlas.
- Mehrjerdi Y. Z. (2010). Enterprise resource planning: risk and benefit analysis. *Business Strategy Series*, 11(5).
- Merchant, K. A. & Simons, R. (1986). Research an Control in Complex organizations: An Overview. *Journal of Accounting Literature*, 5, 4-27.
- Merchant, K. A. & Van der Stede W. A. (2012). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives*. (3 ed.). London: Prentice Hall.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. . Harlow: Pearson Education.
- Monteiro, F. (1998). *Auditoria Interna*. CESE do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Oakland, J. (2011). Leadership and policy deployment: the backbone of TQM. *Total Quality Management*, 22(5), 517-534.
- Otley, D. B. (1995). Research in Management Control: An Overview of its Development. *British Journal of Management*, 6, 31-44.
- Paz, A.I.L., Gracia, D. & Verdugo, J. V. (Agosto de 2018). The controller profile.
- Pinto, C., Rodrigues, J., Rodrigues, R., & Melo, M. (2006). *Fundamentos de Gestão* (1<sup>o</sup> ed.). Lisboa: Editorial Presença.
- Pocinho, M. (2012). *Metodologias de Investigação e Comunicação do Conhecimento Científico*. Lisboa: Lidel - edições técnicas, lda. .
- Pujiati, D., Misdiyono, M., Margianti, E. K. (2019). Meta analysis: management control system, strategy, company performance. *Journal on Computer Science and Information Technologies*, 96-104.
- Quesado, P. R., Rodrigues, L. L., & Guzmán, B. A. (2012). O tableau de bord e o balanced. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 4(2).
- Reis, F. L. dos, & Silva, M. J. R. (2012). *Princípios de Gestão*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Rodrigues, J. A. & Simões, A. M. . (2009). *Descentralizar e Responsabilizar por Resultados – A Organização em Centros de Responsabilidade*. Lisboa: Áreas Editora.
- Russo, J. (2006). *Balanced Scorecard para PME* (3<sup>a</sup> ed.). Lisboa: Lidel - Edições Técnicas, Lda.
- Saastamoinen, A. L. (2012). The design of management control systems in financial accounting outsourcing. *Publications of the University of Eastern Finland*.
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How Managers Use Innovative Control*. Boston: Harvard Business School Press.

- Teall, H. D. (1992). Winning with Strategic Management Control Systems. *CMA - The Management Accounting Magazine*, 2, 30-33.
- Turner, S. (2010). *Ferramentas de Apoio à Gestão - Guia essencial para o gestor de sucesso*. Monitor.
- Ussahawanitchakit, P. (2017). Management control systems and firm sustainability: evidence from textile and apparel businesses in Thailand. *Asian Academy of Management Journal*, 185-208.
- Vilelas, J. (2009). *Investigação: o processo de construção do conhecimento*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Wiersma, E. (2009). For which purposes do managers use Balanced Scorecards? An empirical study. *Management Accounting Research*, 20, 239-251.

# Apêndices

## Apêndice I – Inquérito

### Estudo sobre a importância do Sistema de Controlo de Gestão nas empresas prestadoras de serviços de contabilidade e gestão

Como aluna do Mestrado de Contabilidade, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, venho por este meio solicitar a sua/vossa colaboração na resposta ao presente questionário.

Inúmeros fatores podem justificar o desempenho exemplar das empresas, nomeadamente o Sistema de Controlo de Gestão implementado. É nesse âmbito que o conhecimento sobre os instrumentos utilizados, a influência da implementação de um Sistema de controlo de gestão para alcançar os objetivos definidos pela empresa, na procura de melhores resultados e sustentação na tomada de decisão assume enorme relevância e constitui o propósito deste estudo.

Ambiciona-se saber se existe um Sistema de Controlo de Gestão e de que forma é elaborado e implementado nas múltiplas empresas, que tipos de controlo utilizam, conhecer as atividades de controlo e monitorização que são utilizadas pelos gestores, entender quais as variáveis que influenciam o controlo na empresa e os instrumentos empregues no apoio a tomada de decisão.

**Acesso:** [https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdtkiEJNTG5K51r6hQA7NizXeVp9zRgAYsqaY\\_tGIrTaKiQhw/viewform?usp=sf\\_link](https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdtkiEJNTG5K51r6hQA7NizXeVp9zRgAYsqaY_tGIrTaKiQhw/viewform?usp=sf_link)

Ficará garantido o anonimato da organização e dos respondentes em todas as situações e que as respostas apenas serão aplicadas para fins de obtenção de informação que justifique esta investigação sendo analisadas e tratadas de modo conjunto.

Agradeço o tempo despendido e a sua/vossa colaboração que é da máxima importância para o alcance dos objetivos da investigação.

## Inquérito

Questões sobre a importância de um Sistema de Controlo de Gestão nas organizações.

### 1. Caracterização do respondente

Género

- Feminino
- Masculino

Idade

- Até 25 anos

- Entre 26 e 35 anos
- Entre 36 e 45 anos
- Mais de 45 anos

#### Cargo

- Diretor-Geral
- Subdiretor-Geral
- Administração
- Gestor de cliente
- Assistente Técnico
- Assistente Operacional
- Outro

#### Habilitação académica

- 6º Ano
- 9º Ano
- 12º Ano
- Licenciatura
- Pós-Graduação
- Mestrado
- Doutoramento

## 2. Caracterização da organização

2.1 - Em que ano a empresa começou a sua atividade? \_\_\_\_\_

2.2. - Em que distrito se encontra a empresa? \_\_\_\_\_

2.3. - Volume de negócios no ano de 2019

- Até 10.000 euros
- Entre 10.001 a 20.000 euros
- Mais de 20.000 euros

2.4. - Nº médio de trabalhadores no ano de 2019

- Até 10 colaboradores;
- Entre 11 a 20 colaboradores;
- Entre 21 a 40 colaboradores;
- Mais de 40 colaboradores.

2.5. - Quantos Contabilistas Certificados existiam na empresa em 2019?

- Até 2 Contabilistas Certificados;
- Entre 3 a 5 Contabilistas Certificados;
- Entre 6 a 10 Contabilistas Certificados;
- Mais de 11 Contabilistas Certificados.

### 3. Questões alusivas ao Sistema de Controlo de Gestão

3.1. - Tem conhecimento sobre algum Sistemas de Controlo de Gestão?

- Sim
- Não

3.2. - Existe um Sistema de Controlo de Gestão na sua empresa?

- Sim (responder a 3.2.1)
- Não (responder a (3.2.2)

3.2.1. Quais as necessidades da empresa que justificam um Sistema de Controlo de Gestão?

- Volatilidade de negócios e dos mercados;
- Necessidade de informação viável;
- Vantagem competitiva;
- Controlo das atividades;
- Aumento do desempenho e da sustentabilidade;
- Obtenção de informação útil para os gestores e na execução de tarefas;
- Reduzir custos operacionais;
- Aumento da eficiência e qualidade nos serviços prestados

3.2.2. - Qual o motivo para a organização não ter um Sistema de Controlo de Gestão?

- Não acrescenta mais valia;
- Aumento nos gastos;
- Falta de recursos humanos qualificados;
- Falta de tempo
- Outra: \_\_\_\_\_

3.3. - Quem é o responsável pela implementação do Sistema de Controlo de Gestão?

- Administração
- Gestão de topo
- Controlador de gestão
- Responsável Financeiro
- Outra: \_\_\_\_\_

3.4. Que instrumentos/práticas de controlo são aplicados à organização:

- Plano Operacional;
- Orçamento;
- Tableau Bord;
- BSC;
- Organização de centros de responsabilidade;
- Avaliação do desempenho de centros de responsabilidade (ex: sistemas de recompensas);
- Relatórios/Mapas;
- Reuniões;

3.5. Indique a sua opinião, segundo uma escala entre: 1- **Discordo totalmente** 2- **Discordo** 3- **Não concordo nem discordo** 4- **Concordo** 5- **Concordo totalmente**

3.5.1. – Um Sistema de Controlo de Gestão permite o uso de informação fidedigna e evita fragilidades entre outros problemas.

3.5.2. – O controlo de gestão deve englobar um sistema de incentivos, sanções e recompensas.

3.5.3. – O ambiente externo (fatores económicos, sociais, políticos, entre outros) é um elemento que tem influência sobre o Sistema de Controlo de Gestão.

3.5.4. – Um Sistema de Controlo de Gestão adequado maximiza a eficiência na gestão de recursos e ajuda em ambientes de incerteza.

3.5.5. – A utilização somente de indicadores e financeiros numa empresa pode ser considerado uma barreira ao sucesso e competitividade.

3.5.6. – O controlo conduz a delegação de funções por diversos níveis hierárquicos e á descentralização de autoridade.

3.5.7. – O controlo não é capaz de retificar falhas quando o colaborador erra na análise de problemas e tomada de decisão.

3.5.8. – O orçamento pode ser considerado uma limitação, condicionando objetivos e criando comportamentos negativos nos colaboradores.

3.6. Indique o tipo de controlo existente na sua empresa (escolher apenas uma):

3.6.1. – Controlo preliminar – consiste na qualidade de recursos empregues na empresa. Devem ter características de trabalho essenciais ao cumprimento da sua função. Este tipo de controlo antecipa obstáculos e permite que sejam tomadas ações antes de um contratempo.

3.6.2. – Controlo de acompanhamento – consiste em assistir as operações em curso de modo a certificar-se que os objetivos estão a ser alcançados. Este tipo de controlo é implementado pelos gestores através da monitorização de atividades. Auxilia na prevenção de duplicação de trabalho, economizando tempo e dinheiro.

3.6.3. – Controlo de feedback ou retroativo – Consiste no foco em resultados finais. Os diretores que desempenham este tipo de controlo procuram seguir ações corretivas tendo como suporte as informações no histórico da empresa no decorrer de um período escolhido.

3.7. Indique a sua opinião, segundo uma escala entre: **Sem importância 2- Pouco importante 3- Irrelevante 4- Muito importante 5- Imprescindível**

3.7.1. – O levantamento de desvios, análise de causas e aplicação de medidas e ações corretivas

3.7.2. – A implementação de instrumentos de controlo de gestão

3.7.3. – A motivação dos colaboradores para que procedam ao encontro com os planos e objetivos da organização.

3.7.4. – A avaliação à satisfação dos clientes (por exemplo através de inquéritos de satisfação utilizados) ou a insatisfação de clientes (através do número de reclamações recebidas)

3.7.5. – A delimitação de centros de responsabilidade em empresas de maior dimensão.

3.7.6. – O apoio do Sistema de Controlo de Gestão aos gestores em decisões futuras de modo a possibilitar planos de ações futuras.

3.7.7. – A utilização de indicadores financeiros como fonte de informação no apoio do Controlo de Gestão.

3.8. Indique qual ou quais as atividades praticadas pela dinamização do controlador de gestão:

- Plano Operacional
- Gestão Orçamental
- Controlo Interno
- Contabilidade Geral
- Plano Financeiro
- Orçamento e análise de desvios
- Gestão de pessoal
- Fiscalidade

#### 4. Questões alusivas à implementação do Sistema de Controlo de Gestão

4.1. – Antes da elaboração e implementação do Sistema de Controlo de Gestão é feito um diagnóstico a fim de priorizar os objetivos da organização?

- Sim
- Não

4.2. – Nesse diagnóstico tem-se em consideração: (escolher apenas 2)

- A criação de valor
- Não explorar processos muito burocráticos
- As ferramentas mais vantajosas a utilizar
- Determinação de objetivos.
- Outra: \_\_\_\_\_

4.3. – A escolha de instrumentos de controlo é baseada:

- Nas mais vantajosas
- Nas mais flexíveis
- Nas mais económicas
- Nas que satisfazem os interesses dos responsáveis
- Outra: \_\_\_\_\_

4.4. – Quais as variáveis que mais influenciam o Sistema de controlo de Gestão na sua empresa:

- Crescimento económico
- Fatores tecnológicos
- Inflação
- Indicações políticas
- Emprego e condições de trabalho

4.5. – No diagnóstico final são identificados os desvios e tomadas as devidas ações corretivas?

- Sim
- Não

4.6. – O Sistema de controlo de gestão é reajustado de acordo com o ciclo de vida ao qual a empresa está a atravessar?

- Sim
- Não