

OS SISTEMAS DE CONTROLO DE GESTÃO NAS EMPRESAS DE SECTORES TRADICIONAIS NA REGIÃO DE TRÁS OS MONTES.

António Borges Fernandes antoniof@ipb.pt
Instituto Politécnico de Bragança
Nuno Adriano Baptista Ribeironunoa@ipb.pt
Instituto Politécnico de Bragança
Sónia Nogueira sonia@ipb.pt
Instituto Politécnico de Bragança

RESUMO:

A criação/desenvolvimento de empresas é frequentemente apontada como uma estratégia viável para o desenvolvimento das regiões. Para este fim, as empresas dispõem de vários instrumentos entre os quais os SCG – Sistemas de Controlo de Gestão. Estes são considerados como importantes instrumentos para o crescimento e desenvolvimento das empresas incluindo PME.

Assim, pretende-se com o presente trabalho avaliar o sistema de controlo de gestão existente nas empresas dos setores de atividade tradicionais da região de Trás-os-Montes. Para o efeito, após uma revisão da literatura, procede-se a um estudo empírico com base em dados primários de uma amostra de 7 empresas, recorrendo ao questionário com 3 grupos de questões.

Os resultados vão de encontro ao esperado, ou seja, nem todas as empresas possuem SCG e as que não possuem não tencionam implementar esse sistema no curto prazo. Verifica-se alguma indiferença, relativamente à performance das empresas que possuem SCG.

PALAVRAS-CHAVE: Sistema de controlo de gestão, atividades tradicionais, regiões do interior, PME.

ABSTRACT:

The creation / development companies is often identified as a viable strategy for the development of regions. To this end, companies have several instruments including the SCG - Management Control Systems. These are considered as important tools for growth and development of enterprises including SMEs.

Thus, it is intended with this work was to evaluate the existing management control system in enterprises of traditional sectors of activity of Tras-os-Montes region. To this end, following a literature review, it will result in an empirical study based on primary data from a sample of seven companies, using the questionnaire with three groups of questions.

The results are in the expected, not all companies have SCG and those without do not intend to implement this system in the short term. There is some indifference, regarding the performance of companies that have SCG.

KEYWORD: Management control system, traditional activities, interior regions, SMEs.

1.INTRODUÇÃO.

Nos paísesdesenvolvidos e em desenvolvimento, a grande maioria das empresassãoPequenas e Médias Empresas – PME, representando a maior proporção de oferta de emprego desses países (Mead & Liedholm, 1998; Nichter & Goldmark, 2009; Jeswal, 2012). Desta forma, torna-se fundamental a realização de estudos, neste tipo de empresas, como forma de aumentar a sua competitividade e consequente longevidade contribuindo, desta forma, para a dinamização da economia. De uma forma geral, os países são constituídos por regiões, com fortes assimetriasde desenvolvimento, de vária ordem, desde a económica, cultural e social.

Dada a relevância das PME, assim como o peso das atividades económicas tradicionais, para o desenvolvimento económico, é fundamental que as empresas desenvolvam ferramentas de auxílio na tomada de decisão. Neste sentido Alves (2003:365)considera que a “informação é a matéria-prima do processo de tomada de decisão, no entanto, tem-se constatado que as informações geradas pelo sistema contabilístico

tradicional têm tido dificuldade em atender às novas necessidades de informação de gestão”. Essas necessidades de informação de gestão são colmatadas, em parte, pelos SCG, os quais são vistostipicamente como uma ferramenta exequível para os gestores implementarem as estratégiaspretendidas (Simons, 1991). Esta ferramenta possui dois papéis complementares e interdependentes: um deles é usado para exercer controlo sobre a realização das metas organizacionais; o outro tem o papel de capacitar os funcionários para procurar oportunidades e resolverem problemas (Mundy, 2010). Os efeitos que os SCG têm no desenvolvimento de novas ideais e iniciativas, no interior das empresas, está pouco documentado e compreendido (Marginson, 2002). No entanto, O’Connor, Vera-Muñoz, e Chan(2011) consideram existir uma associação positiva entre a ameaça de concorrentes estrangeiros e a importância que o SCG representa para as empresas.

Deste modo, o objetivo deste estudo é analisar se as empresas, dos sectores de atividade tradicionais, na Região de Trás-os-Montes, nomeadamente o sector do vinho, azeite, castanha, fumeiro e artesanato, possuem SCG. E as empresas que os possuem, de que forma os avaliam, assim como as que não possuem pretende-se conhecer se sentem necessidade de os vir a possuir no futuro próximo. De referir que os principais recursos produtores de riqueza deixaram de ser o trabalho, a terra e o capital sendo atualmente a informação e o saber(Alves, 2003).

O trabalho está organizado da seguinte forma: no ponto 2 apresenta-se uma breve revisão da literatura, para determinar as variáveis que poderão influenciar a existência, ou não, de sistemas de informação de gestão. No ponto 3 descreve-se a metodologia seguida para desenvolver este trabalho, sendo os dados comentados no ponto 4. Por fim, no ponto 5 apresentam-se algumas conclusões e sugestões para trabalhos futuros.

2.REVISÃO DA LITERATURA.

A gestão orçamental foi definida por Anthony em 1965 como o processo pelo qual os gerentes asseguram que os recursos são obtidos e utilizados de forma eficaz e eficiente, na realização dos objetivos da organização (Langfieldsmith, 1997; Otley, 2003). Otley(1999) considera que a abordagem feita por Anthony foi concebida para atingir dois objetivos. O primeiro prende-se com o facto de ele ter a intenção de ampliar o alcance da informação produzida pela contabilidade. O segundo objetivo prende-se com questões de motivação da gerência, influenciando grande parte do trabalho comportamental da gestão contabilística que iria dominar a década de 1970 e 1980. Alguns autores, nomeadamente Langfieldsmith (1997) e Davila (1997) consideram a definição anterior limitada, sendo a sua finalidade reduzir a variedade e implementar a padronização. Tal como retratado no modelo cibernética, esta definição acaba por ser um obstáculo a qualquer esforço de inovação e mudança nas organizações. Os SCG preveem um campo mais abrangente da contabilidade baseada no planeamento, controlo, monitorização das atividades, mecanismos de medição do rendimento e integrador, sendo possível fazer-se a separação do controlo estratégico do controle operacional (Langfieldsmith, 1997). Baxter e Chua (2003) consideram que as pesquisas, em contabilidade de gestão, sofreram uma grande evolução nos últimos anos, nomeadamente a execução de diferentes práticas contabilísticas provocadas pela forma de lidar com o imprevisto, pela gestão não-lineare socialmenteintegrada nanatureza damudança contabilística.

Davila(2000) considera que a gestão orçamental, quando aplicada no desenvolvimento de novos produtos, não pode ser restrita às medidas contabilísticas tradicionais, mas deve abranger um conjunto mais amplo de medidas como é o caso do orçamento, planeamento, tomada de decisão e controlo. De seguida, é feita uma descrição detalhada de cada uma destas medidas por forma a se perceber o âmbito dos SCG.

2.1. Orçamento

O orçamento é uma ferramenta de gestão, que constitui uma parte dos SCG e tem sido tradicionalmente um elemento central dos mecanismos de controlo da maioria das organizações, na medida que é uma das poucas técnicas que consegue integrar toda a gama de atividade organizacional da empresa de forma resumida, única e coerente (Otley, 1999). Esta ferramenta deve cumprir várias funções, entre as quais, ajudar a organizar os processos de tomada de decisão, sendo um instrumento fundamental para a gestão dos recursos (Barrett & Fraser, 1977).

Por outro lado, o orçamento ajuda a acompanhar o comportamento da atividade da empresa, levando à convergência das metas definidas pela administração, sendo uma excelente ferramenta de motivação (Bescos, Cauvin, Langevin, & Mendoza, 2011).

Esta ferramenta deve ser construída em conjunto com todos os colaboradores da empresa, desde o simples operário até ao gerente. No entanto, Barrett e Fraser (1977) consideram que o orçamento não pode cumprir todas as tarefas que os gestores, de uma organização, lhe querem atribuir. Kobelsky, et al. (2008) sugerem que os orçamentos devem variar de acordo com as características ambientais, técnicas e organizacionais, como se verifica na figura 1. De seguida são descritos os fatores que compõem e influenciam essas mesmas características, sendo consideradas fundamentais na implementação, no controlo e no sucesso do orçamento.

2.1.1. Ambiente

O ambiente onde opera a empresa tem um papel fundamental na elaboração dos orçamentos (Chenhall, 2003). Espera-se que as organizações ajustem sistematicamente a sua estrutura e práticas, incluindo os orçamentos, para alinhar os requisitos contextuais, decorrentes do meio ambiente, com outras características organizacionais, menos flexíveis, incluindo o tamanho e tecnologia de produção (Kobelsky et al., 2008).

A concentração empresarial está relacionada com o crescimento global das empresas, podendo consistir em crescimento interno (devido a fusões e aquisições) e crescimento externo (devido ao crescimento de fontes externas do mercado) (Ijiri & Simon, 1971). Os autores consideram que o crescimento global satisfaz a lei de Gibrat¹, o que não significa necessariamente que o crescimento interno e crescimento externo satisfaça a referida lei de forma individual. Bescos et al. (2011) consideram que a incerteza é uma variável explicativa central, sendo considerada uma das principais variáveis analisadas no trabalho por eles apresentado. As abordagens ao orçamento tradicionais não se enquadram em ambientes cada vez mais instáveis. Justificando-se, desta forma, o surgimento de novas abordagens, com base nos períodos de previsão mais curtos, sobre os processos estratégicos de criação de valor, sobre a autonomia dos tomadores de decisão, aprendizagem organizacional, assim como do desenvolvimento de estratégias emergentes (Chenhall, 2003; Bescos et al., 2011).

A estratégia de diversificação, quer se trate da entrada num negócio novo, ou entrar em novos mercados geográficos é considerada de uma importância crucial para a posição de liderança de uma organização no longo prazo (Riahi-Belkaoui, 1996; Nath, Nachiappan, & Ramanathan, 2010). Riahi-Belkaoui (1996) concluiu, no estudo realizado a 83 empresas internacionais francesas, que o tipo de estratégia de diversificação, o grau de concentração do capital assim como o nível de internacionalizações são sistematicamente relacionadas com o desempenho.

No mesmo estudo, o autor verificou que o desempenho das empresas francesas é melhor quando existe uma maior concentração de capital, dado que permite aos acionistas motivar os gestores para a maximização dos seus interesses. Esta estratégia de diversificação está relacionada com a teoria da Visão Baseada em Recursos, ao considerar que cada organização tem um conjunto distinto de recursos e capacidades, e alguns desses recursos irão ter um maior impacto no desempenho financeiro do que os outros (Lieberman & Dhawan, 2005; Song, Benedetto, & Nason, 2007; Nath et al., 2010). Uma outra teoria, muito idêntica à anterior é a definida por Ostergren e Stensaker (2011) como sendo a teoria da dependência de recursos, onde as organizações procuram gerir a sua dependência dos recursos dentro do meio ambiente que as envolve. Os autores consideram que a perspetiva da dependência de recursos pode ser aplicada internamente, numa organização, como forma de entender as suas dependências nos diferentes níveis e unidades orgânicas, especialmente nas grandes empresas com múltiplas divisões.

Tal diferença, no impacto destas teorias, é atribuída à eficiência com que uma empresa é capaz de converter os seus recursos em rendibilidades elevadas, difíceis de imitar, destacando, por esta via, o seu desempenho financeiro (Lieberman & Dhawan, 2005). As empresas são classificadas como mais eficiente, se apresentarem uma capacidade de transformação dos recursos superior à capacidade de desempenho normal e, menos eficiente se se verificar o contrário (Song et al., 2007; Nath et al., 2010). Desta forma, o orçamento

¹O crescimento de uma empresa é independente do seu tamanho (Wagner, 1992).

deve incluir estratégias de diversificação como forma de reduzir o risco da empresa e torna-a por esta via mais eficiente.

2.1.2. Organização

Na implementação do orçamento é fundamental desenvolver indicadores, de gestão orçamental, que permitam a comparação entre empresas do mesmo sector de atividade permitindo, por esta via, a utilização dos indicadores de forma interativa. No entanto, Bisbe e Malagueño (2009) consideram que não existem muitos desenvolvimentos neste sentido, nem uma padronização dos referidos indicadores.

A fixação dos objetivos, para os referidos indicadores, quando desenvolvidos na base da confiança e da honestidade dos subordinados, da comunicação orçamental por intermédio de um orçamento participativo, tem implicações significativas na rentabilidade da empresa (Krishnan, Marinich, & Shields, 2011). Nos níveis mais baixos das organizações, as metas devem ser baseadas em medidas que podem ser afetadas pelos funcionários (Malmi & Ikäheimo, 2003). Nestes casos, deve-se provocar que esses contractos económicos deem origem a contractos psicológicos, ao apresentar os indicadores da gestão orçamental, evidenciando o nível a que se encontra a empresa. Esse tratamento psicológico, aplicado aos novos colaboradores, vai influenciando o comportamento de todos os colaboradores da empresa e, dessa forma, afetar de igual modo a rentabilidade da empresa (Krishnan et al., 2011). Quando o processo orçamental está completo, cada colaborador atinge o alvo específico para o qual foi contratado. Mas um objetivo por si só raramente é suficiente. Para alcançar os objetivos, um gerente deve estar comprometido a trabalhar na direção de atingir esses mesmos objetivos (Barrett & Fraser, 1977). Contudo, esse efeito positivo da fixação dos objetivos nem sempre origina maior rentabilidade na empresa, principalmente quando os gerentes são remunerados em função da rentabilidade esperada da empresa. Nestes casos, por vezes eles consideram uma margem de segurança elevada, para permitirem por esta via o cumprimento dos objetivos, denominada essa margem de “almofada de conforto” privilegiando, desta forma, os seus interesses. Este efeito de interesse comum na folga orçamental é prejudicial para as organizações, dado que, essa folga reduz a eficiência da alocação de recursos e compromete a eficácia organizacional (Barrett & Fraser, 1977; Jensen, 2001; Church, Hannan, & Kuang, 2012). Os gerentes que apresentam menor preocupação com a reputação e com as considerações éticas tendem a criar uma folga maior (Brown, Evans III, & Moser, 2009). Por outro lado, Church, Hannan, e Kuang (2012) consideram que os gerentes relatam menos honestidade, quando o incentivo do orçamento é partilhado, com outros empregados, do que quando o incentivo reverte exclusivamente para o gerente.

Beck e Demircuc-Kunt (2006) consideram que as PME, no que diz respeito ao endividamento, encontram-se financeiramente mais constrangidas que as empresas de maior dimensão, sendo-lhes também mais difícil o acesso ao crédito junto de instituições financeiras. Uma das possíveis razões prende-se com a consolidação do sector bancário, associada à desaceleração da economia, o que tem suscitado preocupações, por parte das empresas, na reestruturação do seu passivo (Schmieder, Marsch, & Aerssen, 2009). Esta situação tem-se vindo agravar sistematicamente com a grave crise mundial, com especial foco na União Europeia.

No entanto, poderá não ser a crise o único entrave ao financiamento das PME, o facto de existir um reduzido número de bancos também poderá ser um fator de redução do crédito concedido às PME, bem como a falta de bancos especializados neste tipo de empresas (Fernandes, Marques, & Serrasqueiro, 2011). Estes factos acabam por ter um maior peso em países com um fraco mercado bolsista, onde a banca se apresenta como a única fonte de financiamento das empresas, como é o caso de Portugal (Serrasqueiro, Armada, & Nunes, 2011).

2.1.3. Tecnologia

A mera posse de recursos é uma condição necessária, mas não suficiente, para o superior desempenho das empresas (Song et al., 2007). Os autores consideram que as capacidades tecnológicas dizem respeito aos processos de fabrico, à tecnologia, ao desenvolvimento de novos produtos, às instalações produtivas, assim como à previsão de mudanças tecnológicas na indústria. Essas faculdades estão contidas dentro da organização e são ativadas por diversos fatores, entre os quais os concorrentes, o mercado e pelos desafios e oportunidades externas. O resultado do estudo realizado por Bisbe e Malagueño (2009) indica que existe uma diferença significativa, ao nível da inovação, entre as empresas onde a gestão orçamental é desenvolvida de

forma interativa, verificando-se sistematicamente ajustes orçamentais, e as empresas que não permitem esse tipo de inovação.

As empresas têm investido grandes somas em redes de tecnologias de informação, reengenharia de processos, e uma gama de ferramentas de gestão incluindo EVA (*Economic Value Added*), *Balanced Scorecards*, e ABC (*Activity Based Costing*) (Baxter & Chua, 2003). Os autores consideram que estas novas ferramentas são muito exigentes, no que respeita aos recursos informáticos, acabando por substituir o orçamento tradicional. Uma outra ferramenta utilizada na década de 90 é o VBM (*Value Based Management*) tendo como principais objetivos motivar os indivíduos e grupos, em toda a empresa, para encontrarem formas, mais eficazes, para realizarem as suas tarefas (Slater & Olson, 1996; Malmi & Ikäheimo, 2003). A sofisticada análise financeira não pode criar essa motivação por si só, quando ela é vista com uma ameaça para a empresa e para as suas partes interessadas, no entanto, a motivação emerge como uma força poderosa (Malmi & Ikäheimo, 2003).

Uma outra alternativa aos orçamentos, utilizada pelas empresas, são as previsões dinâmicas. Estas previsões são revistas regularmente, permitindo apoiar continuamente as estratégias dos gestores às condições de mercado (Dutton, 1987; Hope & Fraser, 2003). As previsões dinâmicas acabam por diferir dos orçamentos em vários pontos. As previsões dinâmicas não vislumbram uma "linha de chegada" fixa, no final do ano fiscal, com as receitas, gastos e outros elementos como é característico dos orçamentos. Pelo contrário, incluem apenas a chave de algumas variáveis, tais como encomendas, vendas, gastos e despesas de capital, o que significa poderem ser elaboradas facilmente e com rapidez, às vezes por uma única pessoa em um único dia (Hope & Fraser, 2003). Os autores consideram uma outra vantagem, a favor das previsões dinâmicas, que se prende com o facto de ninguém ter preocupação em manipular ou alterar os números, uma vez que não existem metas de lucro fixadas, muito menos penalidades por não se terem atingido essas metas. As organizações que usam previsões dinâmicas dependem da informação e sistemas de controlo que permita, na empresa, ver a mesma informação ao mesmo tempo, por diferentes pessoas.

Diversos autores, nomeadamente Ostergren e Stensaker (2011), Hope e Fraser, (2003) consideram que estas novas ferramentas têm sido incapazes de se substituir ao orçamento, uma vez que a cultura do orçamento tradicional e o controle que ele suporta continua a ser predominante. Nas empresas estudadas por Malmi e Ikäheimo (2003), nenhuma abandonou as medidas de desempenho tradicionais, sendo a ferramenta VBM apenas parcialmente aplicado em esquemas de compensação. Os autores consideram ainda que, as medidas antigas e práticas de remuneração são muito bem compreendidas por todos os colaboradores da empresa (Malmi & Ikäheimo, 2003). Por seu lado, Slater e Olson (1996) consideram como obstáculo, para sustentar a dinâmica de mudança, por intermédio das novas ferramentas, o facto de não existir uma ameaça real do cumprimento de determinadas metas, permite que o impulso, para a melhoria contínua seja percebido, pelos colaboradores, como retórica da gestão de topo.

2.1.4. Críticas ao orçamento

Ostergren e Stensaker (2011) consideram que a teoria da agência tem sido a base para grande parte das críticas recentes contra os orçamentos. Neste seguimento, diversos autores não defendem a implementação do orçamento nas empresas por diversas razões, tais como:

- O orçamento incentiva os gerentes a mentirem e encobrirem os maus resultados, sendo levados, por vezes, a infletirem os resultados, assim como as metas fixadas, uma vez que são penalizados por dizerem a verdade (Guidry, Leone, & Rock, 1999). Guidry et al. (1999) consideram que os resultados são, provavelmente, manipulados na conta de *stocks*. Isto porque, dadas as assimetrias de informação na sua avaliação, verificadas entre a gestão de topo e o responsável pelo controlo de *stocks*, permite aos gerentes terem uma maior oportunidade para manipular essas contas. Esta situação, por vezes, coloca colegas contra colegas criando desconfiança e má vontade dentro da empresa (Jensen, 2001). O autor considera ainda que, o orçamento pode mesmo tornar-se um jogo onde os vencedores são os gestores, dado que através da manipulação do sistema podem alcançar metas fiscais e mais fácil alcançar a sua entidade.

- Uma vez que os administradores veem que não há problema em mentir e ocultar informações para enriquecerem, ou simplesmente para manter os seus empregos, eles desde logo começam a estender um comportamento desonesto, em todas as direções do sistema de gestão da empresa e até mesmo, nas suas relações com terceiros (Jensen, 2001).

- De acordo com os resultados da pesquisa de O'Hanlon e Peasnell (1998) o processo de orçamento é muitas vezes considerado demasiado longo e complexo, chegando a durar 4 meses com sucessivas iterações. Atualmente, o ambiente atual, onde as empresas operam, está sistematicamente a ser alterado, levando a frequentes revisões do orçamento. Como essas revisões são demoradas, a empresa pode demorar mais tempo, do que o desejado, a controlar a perda (Otley, 1999; Ostergren & Stensaker, 2011).

- Os orçamentos são baseados em previsões onde as grandes incertezas, no contexto atual, são frequentemente criticadas, não sendo respeitados a maioria dos planos e orçamentos, sendo por vezes desenvolvidos com falta de realismo (O'Hanlon & Peasnell, 1998).

- Um efeito negativo do orçamento é concentrar a atenção dos gestores nos objetivos financeiros de curto prazo (Guidry et al., 1999; Alves, 2003; Ostergren & Stensaker, 2011). Ansiosos para cumprirem os seus orçamentos, os gestores esquecem-se de levar em conta as prioridades estratégicas e os determinantes da criação de valor da empresa no longo prazo (Bunce, Fraser, & Woodcock, 1995). Além disso, os fatores críticos de sucesso, associados a estratégias, tais como desenvolvimento de novos produtos, inovação, pesquisa e desenvolvimento, são de natureza de longo prazo e difíceis de quantificar objetivamente (Jensen, 2001). Malmi e Ikäheimo (2003) sugerem, para se evitar este problema de curto prazo, o prémio atribuído pelos objetivos não deva ser pago na totalidade. Os colaboradores devem receber, no curto prazo, uma parte desse prémio ficando o restante depositado numa instituição de crédito, sendo pago em função do desempenho dos últimos anos (longo prazo).

- Hope e Fraser (2003) consideram que os orçamentos, tal como a maioria das empresas os praticam, devem ser abolidos. Seria apenas o culminar de uma longa duração de esforços para transformar as organizações hierarquizadas e centralizadas em redes descentralizadas que permitem ajustes de forma célere às condições de mercado.

- A natureza, essencialmente hierárquica, do controlo orçamental está em contraste com o foco nas cadeias de valor e processos de negócios, que muitas organizações estão a adotar (Simons, 1991; Ostergren & Stensaker, 2011). O orçamento incide apenas sobre os resultados financeiros e, pior do que isso, não presta a devida atenção aos meios que permitam que esses resultados sejam alcançados (Otley, 1999).

- Por vezes, quando a dimensão da empresa é reduzida e o consultor externo é o mesmo, os orçamentos são feitos com base nos orçamentos de anos anteriores, ou até mesmo com base no orçamento de outras empresas, de igual sector de atividade. Tal como indica Emsley (2008) não existem duas organizações iguais, o que implica que os vários modelos sejam ajustados a cada caso em particular.

De forma resumida, a desvantagem do processo orçamental tem sido comparada à condução de um automóvel quando apenas se olha através do espelho retrovisor, em que, esse espelho fornece apenas um reflexo imperfeito do passado (Otley, 1999).

2.2. Planeamento

O planeamento é outra das medidas consideradas por Davila (2000) para o desenvolvimento de novos produtos, como referido anteriormente. Barrett e Fraser (1977) consideram o planeamento uma atividade basicamente empresarial, enquanto os conceitos de motivação e avaliação constituem uma área mais complexa envolvendo as ciências do comportamento.

Antes dos anos 1980 não havia estudos publicados que analisassem explicitamente a relação entre estratégia e controlo de sistemas de gestão (Langfield-Smith, 1997). A definição de planeamento de negócios terá de envolver os esforços, dos fundadores das empresas, para reunir informações sobre uma oportunidade de negócio e especificar como, essa informação, será usada para criar uma nova organização para explorar a referida oportunidade (Castrogiovanni, 1996). Alguns autores, nomeadamente Teo, Ang, e Pavri (1997) consideram que o planeamento poderá ter uma maior importância para as empresas de serviços, comparativamente com as empresas industriais. No entanto, consideram que tem-se verificado uma grande proliferação de empresas que recorrem ao planeamento, dado que as empresas procuram novas formas de coordenar as suas operações e competirem de forma mais eficaz.

Delmar e Shane (2003) analisam o efeito do planeamento de negócios, no desenvolvimento de um novo empreendimento, em três aspetos: desenvolvimento de produto, definido como a criação do produto ou serviço que a empresa vai comercializar; risco da atividade, definida como a atividade para estabelecer a organização que irá fornecer o novo produto ou serviço; e a dissolução, definida como a cessação de esforços para desenvolver o novo empreendimento. Os autores justificam o foco nestas três dimensões, porque consideram que são condições necessárias para a criação de uma nova empresa.

2.3. Tomada de decisão

A tomada de decisão é outra das medidas consideradas por Davila (2000) para o desenvolvimento de novos produtos, como referido anteriormente. “No desempenho das suas tarefas, os gestores têm que tomar decisões; para isso, procuram sistemas de informação que estejam desenhados para as suas necessidades e que sejam suficientemente flexíveis para, num ambiente em constante mutação, lhe permitirem tomar decisões fundamentadas” (Alves & Ussman, 2006:124).

A contabilística é um desses sistemas de informação, “sendo utilizada na maioria das decisões apresentadas pelos dirigentes das áreas comercial / marketing e produção inquiridos, não tendo sido identificadas diferenças significativas entre as decisões estratégicas e de rotina” (Alves, 2008:133). No entanto essa informação contabilística poderá não ser suficiente para o processo de tomada de decisão, sendo necessário recorrer-se à informação não financeira. Normalmente a informação não financeira encontra-se disponível antes da informação financeira e, conseqüentemente permite uma tomada de decisão mais rápida (Alves, 2003). Desta forma, a capacidade das organizações, empresas e entidades, em avaliar e implementar as decisões com qualidade depende de uma multiplicidade de fatores intrínsecos e extrínsecos (Dutton, 1987; Otley, 2003; Hess & Bacigalupo, 2011). Os autores Hess e Bacigalupo (2011) consideram que, enquanto a gestão de variáveis extrínsecas podem ser mais difíceis de controlar, a identificação e gestão de variáveis humanas, como a emoção e a lógica são fundamentais no esforço para aumentar a qualidade das decisões e processos de decisão.

Existem diversos fatores, como a religião, formação, idade, meio envolvente, relações pessoais, cultura nacional e organizacional, que podem influenciar a tomada de decisão, dentro de uma empresa ou organização (Dutton, 1987; Allinson, 1996; Otley, 1999; Hilary & Hui, 2009). Desde logo a religião, influencia a tomada de decisão, verificando Hilary e Hui (2009) que ambos os indivíduos e organizações que tenham um alto grau de religiosidade apresentam níveis mais baixos de exposição ao risco na tomada de decisão. Como resultado dessa aversão ao risco, essas empresas exigem uma alta taxa interna de rentabilidade, que se traduz em maiores lucros não descontados com menores taxas de investimento (Hilary & Hui, 2009).

Hess e Bacigalupo (2011) consideram ambas as fundamentações corretas. Além disso, concluíram que a emoção e racionalidade são indissociáveis, a inteligência emocional pode servir como ponte necessária entre os dois. Além disso, os comportamentos mais frequentemente identificados com a inteligência emocional podem ser aprendidos e aplicados de forma prática, para melhorar a qualidade das decisões, assim como dos processos de decisão (Hess & Bacigalupo, 2011). Desta forma, verifica-se que a cultura influencia a tomada de decisão, assim como os sistemas de gestão. Apesar da sua importância, muito pouco tem sido realizado para tentar avaliar o impacto de diferentes culturas sobre o funcionamento do desempenho dos sistemas de gestão (Otley, 2003). Wang (2010) considera que as empresas devem descentralizar a sua autoridade de tomada de decisão, e colocá-la sobre as pessoas que estão no comando da ação.

2.4. Controlo

O controlo é a última medida considerada por Davila (2000) para o desenvolvimento de novos produtos, como referido anteriormente. A teoria da contingência aplicada na contabilidade de gestão sugere que não existe um sistema universalmente aplicável de controlo de gestão, mas a escolha de técnicas de controlo apropriadas dependerá das circunstâncias específicas que envolve a organização (Otley, 1999; Chenhall, 2003). Chenhall (2003) considera que os gestores agem com a intenção de adaptarem as suas organizações às mudanças contingenciais, a fim de obterem ajustes aperfeiçoados da sua performance.

Auditorias de desempenho são fundamentais quando os resultados dependem de um reduzido número de colaboradores, encontrando-se dependente do seu comportamento (Williamson, 1973). Na ausência de uma auditoria de desempenho, a verdadeira explicação para os resultados observados, nestas circunstâncias, não pode ser estabelecida com precisão, encontrando-se ferida de credibilidade. O SCG pode existir pela via formal, o qual visa garantir que os resultados específicos serão alcançados, existindo uma monitorização, medição e ações corretivas para se atingirem os objetivos (Simons, 1994; Langfieldsmith, 1997; O'Connor et al., 2011; Goldfarb et al., 2012). Por intermédio dos sistemas formais, utilizados pela gestão de topo, os SCG abrangem toda a organização, chegando mesmo a conseguir controlar a atividade de um simples estagiário recém-contratado (Davila, 2000). No entanto, também existem sistemas de controlo de gestão informais que, por vezes, representam aspetos importantes da eficácia do controlo dos sistemas formais (Otley, 1999). Williamson (1973) considera que muitas vezes, a forma mais eficiente para descobrir o verdadeiro potencial produtivo de um colaborador é por intermédio da observação direta do seu trabalho, inserido num grupo disciplinar numa organização informal. Alves (2003) constatou ainda que, ao procurarem informar-se, o mais rapidamente possível, os gestores desenvolvem estratégias pessoais de obtenção da informação, recorrendo geralmente a contactos informais. De realçar ainda que, por vezes é preferida a informação informal, por a informação não ficar registada evitando dessa forma a fuga de informação. Mas, na maioria das situações, as potenciais vantagens da partilha de informação na empresa superam as potenciais ameaças de fuga de informação para os concorrentes (Slater & Olson, 1996).

Simons (1991) considera que os gestores de topo entendem que o processo formal é muitas vezes essencial para promover o diálogo, a partir do qual, novas ideias e planos de ação podem surgir. Enquanto o sistema de controlo interativo é utilizado pelos gestores de topo para orientar o processo estratégico de tomada de decisão informal, forçando o envolvimento pessoal, a intimidade com as questões, e o compromisso dos colaboradores. No entanto, muita da influência da avaliação de desempenho é impulsionada pelo desejo dos gestores para agradar aos seus superiores e, desta forma, ganharem a tão desejada recompensa financeira (Otley, 1999). A virtude do processo de controlo orçamental fornece um quadro abrangente, por meio do qual, todos os aspetos da atividade de uma organização são encapuzados, num único conjunto de demonstrações financeiras, contra os quais os resultados reais podem ser controlados (Otley, 1999). Por seu lado, sistemas de controlo são utilizados pelos gestores de topo para vencer a inércia organizacional; comunicar novas agendas estratégicas; estabelecer calendários de execução e metas e garantir a manutenção contínua de novas iniciativas estratégicas (Simons, 1994). De referir ainda que, os tipos de controlo, assim como a forma como são usados pelos trabalhadores de fundo e os seus gestores, podem ser fundamentais para o sucesso da estratégia (Langfieldsmith, 1997).

Barrett e Fraser (1977) atribuem cinco funções de controlo do orçamento: planear, motivar, avaliar, coordenar e educar, sendo os dois últimos menos importantes. Os autores consideram que não existe uma sequência lógica para a execução destas cinco funções, as mesmas podem ser realizadas em simultâneo sem levar à criação de conflitos. A intensidade de implementar um controlo orçamental varia de acordo com os problemas que as empresas enfrentam. Isso explica a razão que leva as empresas a terem diferentes tipos de gestão estratégica. A restrição específica do mercado força a adotarem atitudes diferentes (Erland, 1999). Os sistemas de controlo podem concentrar-se mais no problema de encontrar a solução para os problemas da empresa, enquanto os processos podem ajudar a organização a responder rapidamente às mudanças ambientais e permitir o desenvolvimento da mudança. No entanto, a coordenação pode ser onerosa e difícil, devido à sobreposição das equipas de projetos e de informação compartilhada e recursos (Langfieldsmith, 1997; O'Connor et al., 2011).

3. METODOLOGIA.

3.1. Tipo de estudo

O trabalho utilizou, como abordagem metodológica, o método de estudos de campo. Estes estudos são também estudos observacionais que se caracterizam pela observação dos fenómenos no seu ambiente natural sem interferência ou com interferência mínima do observador (Azevedo, 1992).

O autor considera que, neste caso, a observação pode ser complementada com dados obtidos por questionário ou entrevista. Major e Ribeiro (2009:31) consideram que “para que a investigação em contabilidade explore

plenamente todos os aspetos e dimensões é necessário uma pluralidade de metodologias”, sendo errado pensar que existe uma metodologia “ideal”.

A amostra é de conveniência, sendo a fonte de informação empírica do trabalho considerada primária, dado que os inquéritos foram realizados no terreno.

3.2. Seleção das empresas

Foi feita uma pesquisa na internet das empresas dos sectores tradicionais de Trás-os-Montes, nomeadamente: vinho, azeite, fumeiro, artesanato e castanha, sendo enviados 51 inquéritos e obtidas 7 respostas.

Foram escolhidos estes sectores por serem considerados os sectores de atividade mais representativos e com maior potencial de crescimento da região de Trás-os-Montes.

A região de Trás-os-Montes está situada no Nordeste de Portugal, tem como principal atividade o sector primário, o qual está a sofrer um decréscimo, mas que emprega 48,5% da população ativa da região (Figueira, Ribeiro, & Nogueira, 2011).

3.3. Instrumentos de recolha de dados

Para a recolha de dados optou-se pelo inquérito, visto “trata-se de um instrumento relativamente simples de aplicar, representa economias de tempo e de recursos, permite evitar distorções provocadas pela intervenção direta do investigador e facilita a análise e interpretação dos dados. Também para o inquirido este instrumento apresenta vantagens pelo facto de permitir manter o anonimato e, deste modo, possibilitar uma maior veracidade nas respostas” (Alves & Ussman, 2006:127).

O inquérito é composto por 2 partes caracterizando-se, na primeira parte, o tipo de empresa e na segunda parte tenta-se identificar se a empresa tem necessidade de possuir um Sistema de Controlo de Gestão (pergunta 2)². Para as empresas que já possuam um SCG tenta-se fazer a avaliação que as mesmas fazem dele (pergunta 3)³.

Quadro 1. Questões do questionário e correspondente referência bibliográfica.

Questões	Referência
1.1 - Qual a dimensão da Empresa?	Langfieldsmith(1997)
1.2 - Qual a atividade da Empresa?	Elaboração própria.
1.3 - Qual a idade da Empresa?	Davila et al. (2009) e Greiner (1997)
1.4 - Qual a estrutura jurídica da Empresa?	Elaboração própria.
1.5 - O gerente da Empresa é sócio?	Langfieldsmith(1997)
1.6 - O gerente exerce funções desde a criação da Empresa?	Davila (2005b)
1.7 - Quais as habilitações académicas do gerente?	Elaboração própria.
1.8 - A comunicação, no interior da empresa, tem um carácter:	Langfieldsmith(1997)
1.9 - A contabilidade da empresa é feita nas próprias instalações?	Elaboração própria.
1.10 - A Empresa tem implementado algum Sistema de Controlo de Gestão?	Bisbe e Malagueño (2009)
2.1 - Classifique os seguintes aspetos:	Otley (1999)

²Questão exclusiva paraas empresas que não possuam nenhum SCG.

³Questão exclusiva paraas empresas que já possuem um SCG.

2.2 - Está a pensar implementar um sistema de controlo de gestão durante o próximo ano?	Davila et al. (2009)
3.1 - Qual o sistema de controlo de gestão que se encontra implementado na sua empresa?	Bisbe e Malagueño (2009)
3.2 - Como avalia o Sistema de Controlo de Gestão nos seguintes itens.	Bisbe e Malagueño (2009)
3.3 - O incentivo financeiro incide sobre:	Brown et al. (2009);Jensen(2001)
3.4 - Com a implementação do Sistema de Controlo de Gestão a empresa melhorou:	Davila et al. (2009); (Nath et al., 2010)
3.5 - Com a implementação do Sistema de Controlo de Gestão qual o comportamento dos trabalhadores, no que se refere a:	Greiner (1997); Davila et al. (2009); Chenhall (2003)

O inquérito contém 15 perguntas, com tempo de resposta médio de 5 minutos, sendo o mesmo submetido a um pré-teste (a 2 empresas), para verificar a sua consistência. O inquérito foi distribuído pelo programa Google Docs⁴ durante o período compreendido entre 15-06-2014 a 18-07-2014, com um 2.º aviso no dia 25-06-2014 e um 3.º aviso no dia 09-07-2014. Na elaboração do inquérito teve-se preocupação em seguir a sugestão de Hopper e Powell(1985), considerando fundamental que o inquérito não deve ser tendencioso para seu próprio benefício, a sua forma deve-se adaptar a qualquer investigação.

3.4. Análise dos dados

A análise empírica seguiu um processo com dois estágios. No primeiro, calcularam-se estatísticas descritivas para se perceber o tipo de empresas em estudo. Esta solução permitiu considerar as diferenças existentes dentro de classes de itens homogêneos para agregar os itens, a fim de identificar os fatores de nível superior, que possam ser de interesse para análise e investigação. Na segunda etapa, foi determinada a moda dos itens das questões 2.1, 3.2 e 3.5 para se perceber a importância de cada um dos itens.

4. RESULTADOS

4.1. Caracterização das empresas

As empresas em estudo são, na sua maioria, micro empresas, correspondendo apenas 2 empresas ao grupo das PME, como se verifica no quadro 2.

Apenas em duas empresas o gerente não faz parte do capital da empresa tendo, numa delas, a estrutura jurídica de sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Nas restantes empresas (71%) o gerente representa dois papéis, o de em empresário e o papel de gestor. Existe uma visão, extensamente estabelecida, que os empreendedores são diferentes dos gestores, sendo de uma forma geral, os empresários mais intuitivos do que os gerentes assalariados (Allinson, Chell, & Haves, 2000).

No entanto, os autores consideram os gestores assalariados, assim como os gerentes proprietários, pertencentes a grupos muito heterogêneos. Por seu lado, Davila(2005b) considera algumas limitações do fundador da empresa, ao ceder o papel de gestor a terceiros, permanecendo apenas com o papel de empresário, abandonando, de certa forma, os comandos operacionais da empresa.

Quadro 2. Dimensão e atividade das empresas.

1.2 - Qual a atividade da Empresa?					
Fumeiro	Vinho	Azeite	Outra	Total	

⁴www.google.com/accounts/ServiceLogin?service=writely&passive=1209600&continue=http://docs.google.com/&follo wup=http://docs.google.com/<mpl=homepage

1.1 - Qual a dimensão da Empresa?	Micro Empresa	1	2	0	2	5
	PME	1	0	1	0	2
Total		2	2	1	2	7

A justificação indicada pelo autor, centra-se no facto dos empresários julgarem possuir uma visão mais clara, para onde querem levar a empresa, do que o gestor profissional.

O empresário-gestor consegue inculcar essa visão na equipa fundadora, tornando-se mais propensos a ignorar a necessidade de gerir a motivação de novos empregados sob o pressuposto de que todo mundo entra na empresa e comunga a sua visão.

Nesta situação, a sua liderança, carisma ou o seu modelo de negócio está inserido na cultura da organização e, portanto, deixa de ser necessário os SCG.

Quadro 3. Estrutura jurídica versus gerência.

		1.5 - O gerente da Empresa é sócio?		
		Sim	Não	Total
1.4 - Qual a estrutura jurídica da Empresa?	Empresário em nome individual.	1	0	1
	Sociedade por quota de responsabilidade limitada.	4	1	5
	Outra	0	1	1
Total		5	2	7

A idade das empresas em estudo, indicada no quadro 4, está compreendida entre os 2 e os 52 anos, verificando-se apenas, na empresa mais velha, que o gerente não exerce funções desde a criação da empresa e não detém capital da empresa. Esta empresa tem como atividade a produção de vinho, sendo característico, deste tipo de atividade, que a recuperação do ativo se verifique no longo prazo, o que poderá justificar a longevidade da empresa.

Quadro 4. Idade da empresa versus exercício de funções de gerente.

		1.6 - O gerente exerce funções desde a criação da Empresa?		
		Sim	Não	Total
1.3 - Qual a idade da Empresa?	2	1	0	1
	3	1	0	1
	8	1	0	1
	10	1	0	1
	14	1	0	1
	37	1	0	1
	52	0	1	1
Total		6	1	7

Davila (2005b) considera que as variáveis idade e tamanho poderão influenciar as empresas a possuírem um SCG. No que diz respeito à variável idade, é confirmada no trabalho, dado que a única empresa que mudou a gerência é a empresa mais velha.

Nesta empresa, para além do gerente não exercer funções desde a sua criação, o gerente é licenciado, sendo a contabilidade feita nas próprias instalações da empresa. São estas características que poderão contribuir, de forma positiva, para a longevidade da empresa. Estes resultados são consistentes com os argumentos que sugerem a substituição do fundador original, por um novo gerente, para se criar um impacto positivo com o surgimento de SCG (Davila, 2005b).

A comunicação, no interior das empresas em estudo é feita, na grande maioria, informalmente, como se verifica no quadro 5, sendo feita formalmente apenas numa empresa onde o gerente tem formação superior ao nível do bacharelato. Davila (2005b) considera que, para as PME, a comunicação informal bem como o respetivo controlo também informal, pode-se tornar mais eficazes comparativamente à comunicação formal.

O autor considera ainda que, nas empresas de reduzida dimensão, os custos da formalização da implementação dos SCG superam os seus benefícios, evitando por essa razão as empresas de reduzida dimensão dar esse passo.

Quadro 5. Habilitações do gerente versus forma de comunicação dentro da empresa.

		1.8 - A comunicação, no interior da empresa, tem um carácter:		
		Formal (existe um registo de toda a comunicação estabelecida na empresa).	Informal (a comunicação é verbal).	Total
1.7 - Quais as habilitações académicas do gerente?	Ensino Básico - 1.º ciclo (4.ª classe).	0	1	1
	Ensino Secundário (12.º ano).	0	1	1
	Bacharelato.	1	0	1
	Licenciatura.	0	3	3
	Mestrado.	0	1	1
Total		1	6	7

A formação académica do gerente, apresentada no quadro 5, tem influência na implementação de SCG, na medida que se não possuírem conhecimentos de contabilidade de gestão, vai dificultar a leitura dos relatórios produzidos (Emsley, 2008; Nichter & Goldmark, 2009).

Quadro 6. Sistema de controlo de gestão versus centralização da contabilidade.

		1.10 - A Empresa tem implementado algum Sistema de Controlo de Gestão?		
		Sim	Não	Total
1.9 - A contabilidade da empresa é feita nas próprias instalações?	Sim	2	1	3
	Não	1	3	4
Total		3	4	7

Das empresas em estudo, 4 não têm implementado um sistema de controlo de gestão, como se verifica no quadro 6, o que não vai de encontro ao estudo realizado por Alves e Ussman (2006) onde apenas 10% das 365 empresas é que não apresentavam SCG. Uma possível justificação, para esta divergência, prende-se com a dimensão da empresa, sendo neste caso micro empresas e PME, ao contrário do outro estudo onde eram exclusivamente grandes empresas. Desta forma verifica-se que as empresas em estudo, de reduzida dimensão, não possuem SCG. Estes resultados corroboram as constatações de investigadores (Davila, Foster, & Li, 2009; Davila, 2005b), que afirmam que a dimensão da empresa impulsiona a necessidade de desenvolver processos com vista à implementação de SCG.

Das empresas em estudo, apenas 3 têm implementado um SCG, sendo que 2 empresas têm a contabilidade centralizada nas próprias instalações. Existe uma empresa, das 3 que possuem SCG, onde a contabilidade é feita fora das instalações da empresa. Esta situação não é de certa forma normal, uma vez que encontrando-se a contabilidade fora das instalações verifica-se uma duplicação de trabalho, com possível perda de informação e reduzido controlo de qualidade.

4.2. Necessidade de possuir um Sistema de Controlo de Gestão

As empresas que indicaram não possuírem nenhum sistema de controlo de gestão foram questionadas sobre as necessidades de o virem a possuir. De salientar que, pela análise do quadro 7, as questões “2.1.8 - Promoção dos colaboradores feitas com base nos relatórios de gestão” e “2.1.9 - Formação académica do gerente” são as que apresentam menor importância pelos inquiridos. Por outro lado, a questão “2.1.6 - Equipamento informático adequado às necessidades da empresa” é aquela que apresenta maior importância para os inquiridos. A importância do equipamento informático vai de encontro ao trabalho de Song et al. (2007), considerando os autores que a compra de tecnologia, pelas organizações, é ativada pelos concorrentes, pelo mercado e fundamentalmente pelos desafios e oportunidades externas.

No entanto, atendendo à importância do equipamento informático pelos inquiridos, as 4 empresas que não possuem um sistema de controlo de gestão não o tencionam implementar durante o próximo ano. Estes resultados corroboram as constatações de investigadores (Davila, Foster, & Oyon, 2009; Davila, 2005b; Otley, 1999), que indicam o facto do controlo da empresa se efetuar de forma informal, leva as empresas a não terem necessidade de SCG.

Quadro 7. Necessidade de possuir um sistema de controlo de gestão.

Questões	Moda
2.1.1 - Orçamento anual.	2
2.1.2 - Objetivos individuais devidamente definidos.	4
2.1.3 - Objetivos coletivos devidamente definidos.	2
2.1.4 - Reuniões de controlo orçamental periódicas.	2
2.1.5 - Benefícios do Sistema de Controlo de Gestão.	3
2.1.6 - Equipamento informático adequado às necessidades da empresa.	5
2.1.7 - Reconhecimento do trabalho, individual/colectivo através de prémios de produtividade.	2
2.1.8 - Promoção dos colaboradores feitas com base nos relatórios de gestão.	1
2.1.9 - Formação académica do gerente.	1
2.1.10 - Estratégia da empresa conhecida por todos os colaboradores.	4

Alguns autores, tal como Bescos et al. (2011) e Davila(2005b), consideram que as empresas, que não possuam SCG, com o seu crescimento, vão ter problemas de comunicação e controlo, sendo inevitável a implementação de um SCG, passando a comunicação de informal para formal. No entanto, apesar da dimensão das empresas ser reduzida “não deixa de ser motivo de preocupação o facto de algumas empresas ainda funcionar sem tal instrumento” (Alves & Ussman, 2006:132).

4.3 – Avaliação do Sistema de Controlo de Gestão

Das 3 empresas que indicaram possuírem um sistema de controlo de gestão, o incentivo financeiro não incide sobre o volume de negócios nem sobre os recebimentos.

Este comportamento, por parte das empresas em análise, poderá estar relacionado com a não existência da teoria da agência, uma vez que, com exceção de uma empresa, os gerentes representam os papéis de principal e agente (Otley, 1999; Brown et al., 2009; Krishnan et al., 2011; Ostergren & Stensaker, 2011).

Quadro 8. Sistema de controlo de gestão implementado versus incidência do incentivo financeiro.

		3.3 - O incentivo financeiro incide sobre:	
		Outro	Total
3.1 - Qual o sistema de controlo de gestão que se encontra implementado na sua empresa?	Tableaux de Bord	1	1
	Orçamento	1	1
	Outro	1	1
Total		3	3

Na pergunta “3.4 - Com a implementação do Sistema de Controlo de Gestão a empresa melhorou:” tenta-se identificar os principais indicadores económicos que melhoraram com a implementação do sistema de controlo de gestão. Constata-se, pela análise do quadro 9, que a implementação do SCG aumentou a performance da empresa. Estes resultados corroboram as constatações de diversos autores. Krishnan et al. (2011) verificou que a rentabilidade é o indicador que apresentou maior crescimento na empresa, desde que a fixação dos objetivos seja feita na base da confiança, da honestidade dos subordinados, da comunicação orçamental por intermédio de um orçamento participativo. As empresas também verificaram melhoria no volume de negócios, associada à estratégia, planeamento e maior competitividade entre os colaboradores, tal como referem Teo et al. (1997). Por outro lado, Nath et al.(2010) concluíram, num estudo realizado com 102 empresas de logística do Reino Unido, que uma integração eficiente de marketing com as funções de operacionais leva a um melhor desempenho organizacional. Os autores concluem ainda que, uma empresa orientada para o mercado é suscetível de ter um melhor desempenho do negócio que, uma empresa que se concentra apenas na capacidade operacional. Por seu lado, Lieberman e Dhawan (2005) verifica que as diferenças de produtividade, entre os fabricantes de automóveis, resultam principalmente das diferenças encontradas no tipo de organização e a escala, sendo fundamental o investimento realizado na organização das empresas.

Quadro 9. Resultado da implementação do Sistema de Controlo de Gestão a empresa.

		Frequency	Percent	ValidPercent	CumulativePercent
Valid	Rentabilidade.	2	66,7	66,7	66,7
	Volume de Negócios	1	33,3	33,3	100,0
Total		3	100,0	100,0	

Na pergunta “3.2 - Como avalia o Sistema de Controlo de Gestão nos seguintes itens” tentou-se perceber a avaliação que é feita do sistema de controlo de gestão implementado na empresa.

Quadro 10 - Avaliação do Sistema de Controlo de Gestão.

Questões	Moda
----------	------

3.2.1 - Burocracia.	3
3.2.2 - Rapidez de resposta. (Troca de informação dentro da empresa).	4
3.2.3 - Forma de gratificar o cumprimento dos objectivos.	4
3.2.4 - Tratamento dos desvios.	4
3.2.5 - Periodicidade das reuniões de controlo.	3
3.2.6 - Negociação dos objectivos com todos os colaboradores.	4
3.2.7 - Equipamento informático instalado.	3
3.2.8 - Tecnologia utilizada pelo Sistema de Controlo de Gestão.	3
3.2.9 - Tempo gasto com a elaboração do orçamento.	3
3.2.10 - Conhecimento dos principais objectivos colectivos.	3
3.2.11 - Conhecimento dos principais objectivos individuais.	3
3.2.12 - Existência de planos e estratégias devidamente definidas para alcançar os objectivos.	3

De realçar que todas as perguntas, apresentadas no quadro 10, obtiveram um grau de importância muito idêntico, situando-se no 3 “indiferente” e no 4 “importante”. Estes resultados são de certa forma surpreendentes uma vez que demonstram alguma indiferença, em relação ao SCG implementado na empresa. Esperava-se encontrar algumas das críticas, ao SCG, indicadas por O’Hanlon & Peasnell (1998) e Otley (1999) nomeadamente as sucessivas revisões e demoras dos orçamentos. No entanto, estes resultados vão de encontro aos encontrados no trabalho de Alves, (2003) ao indicar que os motivos apresentados, para estas faltas de informação, são diversos e envolvem questões como a complexidade dos processos, a falta de recursos ou, ainda, a falta de interesse. Se esta situação se verifica nas grandes empresas, deixa de ser tão surpreendente verificar-se na PME.

Tal como na pergunta anterior, as respostas à pergunta “3.5 – Com a implementação do SCG qual o comportamento dos trabalhadores, no que se refere a:”, indicadas no quadro 11, também demonstram alguma indiferença na relação entre os colaboradores com a implementação do SCG, não estando de acordo com os resultados de Jensen (2001). O autor indica que os SCG, por vezes, colocam colegas contra colegas criando desconfiança e má vontade dentro da empresa. Uma vez mais, a explicação para esta diferença de resultados prende-se com a dimensão das empresas em estudo. Neste tipo de empresas, de reduzida dimensão, raramente se verifica competitividade entre os colegas de trabalho, sendo as relações laborais pacíficas sem grandes fontes de conflito. Esta situação poderá estar também relacionada com o facto de não existir perspectivas de progressão nas carreiras, existindo em algumas delas carreira única.

Quadro 11. Comportamento dos colaboradores com a implementação do Sistema de Controlo de Gestão.

Questões	Moda
3.5.1 - Relação entre os colegas.	3
3.5.2 - Relação com a gerência.	3
3.5.3 - Competitividade dos trabalhadores.	4
3.5.4 - Cumprimento dos prazos de entrega dos produtos.	4
3.5.5 - Cumprimento dos prazos de recebimento das matérias-primas.	3

No entanto, Chenhall, Hall, e Smith (2010) verificaram que o SCG pode ajudar a desenvolver o relacionamento social no interior da empresa, no entanto, quando os elementos do SCG entram em conflito, isso pode prejudicar esse mesmo relacionamento.

5 – Conclusões e Implicações

Tal como Bescos et al. (2011) consideramos muitas investigações e trabalhos atuais, em torno do SCG, continuam a ser um tema quente e vai ser um importante tema de pesquisa nos próximos anos. Esta importância sai reforçada quando se trata de estudos que envolvem PME, atendendo ao peso que este grupo de empresas possui na economia. Desta forma, torna-se fundamental que a gestão, dessas mesmas empresas, esteja equipada com o conhecimento e as capacidades necessárias para o desenvolvimento do negócio em condições ideais (Fernandes & Ussman, 2012). No entanto, as percepções que os gerentes possuem relativamente ao SCG é um fator crucial na determinação dos efeitos que o SCG pode trazer para aumentar o nível da atividade estratégico dos gestores (Marginson, 2002). O uso da contabilidade de gestão e SCG podem ser proveitosamente analisadas sob o quadro de medição de desempenho e gestão de desempenho. Isso deixa claro que a contabilidade de gestão, assim como as outras práticas de medição de desempenho, precisam de ser avaliadas não apenas do ponto de vista económico, mas de uma perspectiva social, comportamental e de gestão, dentro de um contexto global da organização (Otley, 1999). Contudo, Rowe et al. (2008) consideram que as boas práticas contabilísticas, assim como o comportamento influente de competitividade ou cooperação do gerente, não se encontram evidenciados na literatura de contabilidade de gestão, como nos livros didáticos ou publicações práticas. Os autores observaram que, apenas os consultores com experiência e rotina de gestão conseguem gerir nos limites das suas responsabilidades em conexão com a mudança descontínua do processo organizacional.

Com este trabalho, o qual segue o paradigma de investigação positivista, pretende-se avaliar o SCG das empresas de sectores de atividade tradicionais de Trás-os-Montes, como é o caso do vinho, azeite, castanha, fumeiro e artesanato. Das empresas estudadas 43% já possuem um SCG, sendo que, em algumas delas o gerente não é empresário e o cargo já foi ocupado por mais que uma pessoa ao longo da vida da empresa. De salientar o facto das empresas, que não possuem SCG (57%), indicarem que não tencionam implementá-lo no curto prazo. Este comportamento poderá justificar-se pelo facto de se tratar, maioritariamente, de micro empresas. Com o aumento da dimensão das empresas, normalmente também aumenta a necessidade de informação, o número de consultores, passando a partir de uma determinada dimensão a ter consultores internos e externos (Bennett, Robson, & Bratton, 2001).

Outro fator, que poderá também ele contribuir, para o aumento da implementação de SCG, por parte das empresas, é a entrada em vigor de legislação que obrigue a utilização, exclusiva, de programas informáticos de faturação, como é o caso da portaria 22-A/2012 de 24 de Janeiro. Uma das possíveis razões, para as empresas não possuírem SCG, prende-se com a maior facilidade de praticarem economia paralela. Mas com a entrada em vigor da referida legislação, esta situação torna-se cada vez mais difícil, podendo levar as empresas a implementar SCG com vista a aumentar o desempenho da empresa.

O principal contributo desta investigação foi verificar que algumas das PME estudadas, as de maior dimensão, já possuem SCG garantindo por essa via uma maior probabilidade de sobrevivência. As empresas, de menor dimensão, denominadas de micro empresas, não sentem essa necessidade atendendo à sua estrutura organizativa, no entanto espera-se com o evoluir da atividade venham a implementar este tipo de ferramentas de gestão.

Ao longo desta investigação, procurou-se abrir caminho para novos trabalhos numa área com grandes carências e de elevado interesse estratégico para as empresas, tal como é indicado por Alves e Ussman (2006). Nesta perspectiva, considera-se que seria interessante complementar este estudo com:

- uma análise longitudinal, que permitisse corroborar ou contrariar os resultados obtidos neste trabalho;
- o recurso a uma investigação de natureza qualitativa uma vez que a própria filosofia empresarial parece condicionar a utilização de informação contabilística na tomada de decisão. Neste sentido, seria interessante analisar o impacto da filosofia empresarial na utilização de informação contabilística.

Como limitações do presente estudo pode-se indicar:

- reduzido número de empresas analisadas, devendo-se alargar a amostra a um maior número de empresas.
- Como refere Baxter e Chua (2003) os sistemas de contabilidade são vistos como formas de funcionamento organizacional ao longo do tempo e do espaço, sendo uma das limitações deste trabalho.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

- Allinson, C. W. (1996). The cognitive style index: A measure of intuition-analysis for organizational research. *Journal of Management studies*, 33(January), 119–135.
- Allinson, C. W., Chell, E., & Haves, J. (2000). Intuition and entrepreneurial behaviour. *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 9(1), 31–43.
- ALVES, M. do C. G. (n.d.). Novas tecnologias e utilização de informação contabilística – um estudo empírico. *intercostos.org*. Retrieved July 16, 2012, from http://www.intercostos.org/documentos/Do_Ceu.pdf
- Alves, M. do C. G. (2003). *Relevância da informação contabilística - abordagem teórica e estudo empírico*. (pp. 361–370). Lugo, Espanha. Retrieved from <http://choo.fis.utoronto.ca/macmillan/>
- Alves, M. do C. G. (2008). A contabilidade nas decisões de gestão dos dirigentes portugueses. *Revista Universo Contábil*, 4(3 - jul/set.), 124–137.
- Alves, M. do C. G., & Ussman, A. M. (2006). O valor da informação contabilística na óptica do produtor e do utilizador da informação – estudo empírico. *OTOC - Contabilidade e Gestão*, (2), 123–142.
- Azevedo, M. (1992). *Ciência e ciências humanas* (pp. 1–8). Lisboa.
- Barrett, M. E., & Fraser, L. B. (1977). Conflicting roles in budgeting for operations. *Harvard Business Review*, (July-August), 137–147.
- Baxter, J., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research—whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 97–126.
- Beck, T., & Demircuc-Kunt, A. (2006). Small and medium-size enterprises: Access to finance as a growth constraint. *Journal of Banking & Finance*, (February), 1–24.
- Bennett, R. J., Robson, P. J. A., & Bratton, W. J. A. (2001). Government advice networks for SMEs: an assessment of the influence of local context on Business Link use, impact and satisfaction. *Applied Economics*, 33, 871–885.
- Bescos, P.-L., Cauvin, E., Langevin, P., & Mendoza, C. (2011). *Critiques du Budget: une Approche Contingente* (No. version 1) (pp. 1–20).
- Bisbe, J., & Malagueño, R. (2009). *The Choice of Interactive Control Systems under Different Innovation Management Modes*. *European Accounting Review* (Vol. 18, pp. 371–405).
- Brown, J. L., Evans III, J. H., & Moser, D. V. (2009). Agency Theory and Participative Budgeting Experiments. *Journal of Management Accounting Research*, 31, 317–345.
- Bunce, P., Fraser, R., & Woodcock, L. (1995). Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. *Management Accounting Research*, (6), 253–265.
- Castrogiovanni, G. J. (1996). Pre-Startup Planning and the Survival of New Small Businesses: Theoretical Linkages. *Journal of Management*, 22(6), 801–822.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28, 127–168.
- Chenhall, R. H., Hall, M., & Smith, D. (2010). Social capital and management control systems: A study of a non-government organization. *Accounting, Organizations and Society*, 35(8), 737–756.
- Church, B. K., Hannan, R. L., & Kuang, X. (Jason). (2012). Shared interest and honesty in budget reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 37(3), 155–167.
- Davila, A., Foster, G., & Li, M. (2009). Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3-4), 322–347.
- Davila, A., Foster, G., & Oyon, D. (2009). *Accounting and Control, Entrepreneurship and Innovation: Venturing into New Research Opportunities*. *European Accounting Review* (Vol. 18, pp. 281–311).
- Davila, T. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4-5), 383–409.
- Davila, T. (2005a). *The promise of management control systems for innovation and strategic change*. *Controlling strategy: management*, (pp. 1–51).
- Davila, T. (2005b). An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), 223–248.
- Delmar, F., & Shane, S. (2003). Does business planning facilitate the development of new ventures? *Strategic Management Journal*, 24(12), 1165–1185.
- Dutton, J. (1987). The creation of momentum for change through the process of strategic issue diagnosis. *Strategic Management Journal*, 8(January 1984), 279–295.
- Emsley, D. (2008). Different interpretations of a “fixed” concept: Examining Juran’s cost of quality from an actor-network perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3), 375–397.
- Erland, N. B. (1999). À quoi sert le contrôle budgétaire ? *Finance Contrôle Stratégie*, 2(3), 5–24.

- Fernandes, A. B., Marques, F. J., & Serrasqueiro, Z. M. da S. (2011). Decisões de Financiamento das Micro Empresas Nacionais. In *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)* (p. 180b). Malaga-Espanha: XVI Congresso AECA.
- Fernandes, A. B., & Ussmane, A. M. (2012). Capacidade de Aprendizagem das Empresas Familiares. In *XXII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica* (pp. 1–21). Vila Real - Portugal.
- Figueira, J., Ribeiro, N., & Nogueira, S. (2011). Especialização Produtiva e Comercial de Trás-os-Montes e Alto Douro – Um Sério Entrave ao seu Desenvolvimento. In *17.º CONGRESSO DA APDR 5.º Congresso de Gestão e Conservação da Natureza Congresso Internacional da APDR/AECC* (pp. 1–21).
- Goldfarb, A., Ho, T.-H., Amaldoss, W., Brown, A. L., Chen, Y., Cui, T. H., ... Yang, B. (2012). Behavioral models of managerial decision-making. *Marketing Letters*, 23(2), 405–421.
- Greiner, L. E. (1997). Evolution and Revolution as Organizations Grow: A company's past has clues for management that are critical to future success. *Family Business Review*, 10(4), 397–410.
- Guidry, F., J. Leone, A., & Rock, S. (1999). Earnings-based bonus plans and earnings management by business-unit managers. *Journal of Accounting and Economics*, 26(1-3), 113–142.
- Hess, J. D., & Bacigalupo, A. C. (2011). Enhancing decisions and decision-making processes through the application of emotional intelligence skills. *Management Decision*, 49(5), 710–721.
- Hilary, G., & Hui, K. W. (2009). Does religion matter in corporate decision making in America? *Journal of Financial Economics*, 93(3), 455–473.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). Who Needs Budgets? *HARVARD BUSINESS REVIEW*, (February), 108–115.
- Hopper, T., & Powell, A. (1985). Making Sense of Research Into the Organizational and Social Aspects of Management Accounting: a Review of Its Underlying Assumptions. *Journal of Management Studies*, 22(5), 429–465.
- Ijiri, Y., & Simon, H. a. (1971). Effects of Mergers and Acquisitions on Business Firm Concentration. *Journal of Political Economy*, 79(2), 314.
- Jensen, M. C. (2001). Corporate Budgeting Is Broken, Let's Fix It. *Harvard Business Review*, R0110F, 91–101.
- Jeswal, R. (2012). Role of SME in Indian Economy. *National Conference on Emerging Challenges for Sustainable Business*, 289–310.
- Kobelsky, K. W., Richardson, V. J., Smith, R. E., & Zmud, R. W. (2008). Determinants and Consequences of Krishnan, R., Marinich, E., & Shields, M. D. (2011). Participative Budgeting, Psychological Contracts, and Honesty of Communication. <http://ssrn.com/abstract=1910226>.
- Langfieldsmith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review1. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207–232.
- Lieberman, M. B., & Dhawan, R. (2005). Assessing the Resource Base of Japanese and U.S. Auto Producers: A Stochastic Frontier Production Function Approach. *Management Science*, 51(7), 1060–1075.
- Major, M. J., & Ribeiro, J. (2009). A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática* (pp. 35–59).
- Major, M. J., & Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão Teoria, Metodologia e Prática*. (E. Editora, Ed.) (p. 364).
- Malmi, T., & Ikäheimo, S. (2003). Value Based Management practices—some evidence from the field. *Management Accounting Research*, 14(3), 235–254.
- Marginson, D. E. W. (2002). Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a U.K. organization. *Strategic Management Journal*, 23(11), 1019–1031.
- Mead, D. C., & Liedholm, C. (1998). The dynamics of micro and small enterprises in developing countries. *World Development*, 26(1), 61–74.
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499–523.
- Nath, P., Nachiappan, S., & Ramanathan, R. (2010). The impact of marketing capability, operations capability and diversification strategy on performance: A resource-based view. *Industrial Marketing Management*, 39(2), 317–329.
- Nichter, S., & Goldmark, L. (2009). Small Firm Growth in Developing Countries. *World Development*, 37(9), 1453–1464. doi:10.1016/j.worlddev.2009.01.013
- O'Connor, N. G., Vera-Muñoz, S. C., & Chan, F. (2011). Competitive forces and the importance of management control systems in emerging-economy firms: The moderating effect of international market orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 36(4-5), 246–266.

- O'Hanlon, J., & Peasnell, K. (1998). Wall Street 's contribution to management accounting: the Stern Stewart EVA @ financial management system. *Management Accounting Research*, *mg980089*(September), 421–444.
- Ostergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management Control without Budgets: A Field Study of “Beyond Budgeting” in Practice. *European Accounting Review*, *20*(1), 149–181. doi:10.1080/09638180903487842
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, *10*(November 1998), 363–382.
- Otley, D. (2003). Management control and performance management: whence and whither? *The British Accounting Review*, *35*(4), 309–326.
- Riahi-Belkaoui, A. (1996). Internationalization, diversification strategy and ownership structure: Implications for French MNE performance. *International Business Review*, *5*(4), 367–376.
- Rowe, C., Birnberg, J. G., & Shields, M. D. (2008). Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers' revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, *33*(2-3), 164–198.
- Schmieder, C., Marsch, K., & Aerssen, K. F. (2009). Does banking consolidation worsen firms' access to credit? Evidence from the German economy. *Small Business Economics*, *35*(4), 449–465. doi:10.1007/s11187-008-9168-0
- Serrasqueiro, Z. S., Armada, M. R., & Nunes, P. M. (2011). Pecking Order Theory versus Trade-Off Theory: are service SMEs' capital structure decisions different? *Service Business*, *5*(4), 381–409.
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, *12*(December 1988), 49–62.
- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, *15*(August 1993), 169–189.
- Slater, S. F., & Olson, E. M. (1996). A value-based management system. *Business Horizons*, *39*(5), 48–52.
- Song, M., Benedetto, C. A., & Nason, R. W. (2007). Capabilities and financial performance: the moderating effect of strategic type. *Journal of the Academy of Marketing Science*, *35*(1), 18–34.
- Teo, T. S. H., Ang, J. S. K., & Pavri, F. N. (1997). The state of strategic IS planning practices in Singapore. *Information & Management*, *33*(1), 13–23.
- Wagner, J. (1992). Firm Size , Firm Growth , and Persistence of Chance : Testing GIBRAT ' s Law with Establishment Data from Lower Saxony , 1978--1989 ". *Small Business Economics*, *4*, 125–131.
- Wang, F. (2010). The evolution of hierarchy toward heterarchy: A case study on Baosteel's managerial systems. *Frontiers of Business Research in China*, *4*(4), 515–540.
- Williamson, O. E. (1973). ORGANIZATIONAL FORMS AND Markets and Hierarchies : Some Elementary Considerations. *American Economic Review*, *63*(2), 316–325.