

**BOAS PRÁTICAS DE CONTROLO DE GESTÃO
APLICADAS AO GRUPO FAMILIAR AB**

Vanessa Viana Moreira

Projeto submetido como requisito parcial para a obtenção do grau de
Mestre em Gestão

Orientadora:

Prof. Ana Maria Dias Simões da Costa Ferreira, Prof. Auxiliar, ISCTE Business
School, Departamento de Contabilidade

Setembro 2015



Fonte: http://www.fico.com/en/blogs/analytics-optimization/decision_humor/, acedido a 12-10-2014)

Sumário

Nas organizações atuais, cada vez mais é solicitada a produção de informação útil para os processos de tomada de decisão e controlo. Quanto maior for a dimensão e a complexidade das empresas, maior a necessidade de desenhar e gerir sistemas de informação e de analisar e propor soluções para os problemas em tempo útil. Perante isto, a implementação de práticas de controlo de gestão é crucial para as empresas conseguirem crescer de forma sustentada.

Em Portugal estima-se que cerca de setenta a oitenta por cento das empresas sejam de natureza familiar, e que contribuem para sessenta por cento do emprego e cinquenta por cento do PIB, empresas familiares estáveis e sustentáveis são fundamentais para o desenvolvimento do país tendo uma importância chave para o desenvolvimento e bem-estar da sociedade em geral. Neste sentido, o presente projeto visa identificar e analisar as características de um grupo familiar e de que forma condicionam as práticas do controlo de gestão, para que sejam reconhecidas soluções de adaptação deste grupo familiar a práticas de controlo de gestão benéficas para o seu crescimento sustentado, e que possam servir de exemplo para outras empresas familiares em situações semelhantes.

Este projeto mostra que a profissionalização da gestão e dos processos do grupo familiar AB, acompanhada pela melhoria e introdução de instrumentos de controlo de gestão adaptados a este grupo familiar, vem permitir um acompanhamento frequente das atividades do grupo e facilitar a tomada de decisão em tempo útil, potenciando a melhoria da performance do negócio.

Palavras-chave: Empresas familiares, Controlo de gestão, Gestão familiar, Profissionalização da Gestão, Profissionalização dos Processos

Abstract

In today's organizations, it's increasingly requested the production of useful information for decision-making processes and control. The greater the size and complexity of the business, the greater the need to design and manage information systems and to analyze and propose solutions to problems in useful time. Given this, the implementation of management control practices is crucial for companies to achieve sustained growth.

In Portugal it is estimated that between seventy to eighty percent of businesses are family-owned, and contribute to sixty percent employment and fifty per cent of GDP, stable and sustainable family businesses are critical to the country's development having a key importance for the development and well-being of society in general. Based on that purpose, this project aims to identify and analyze the characteristics of a family group and how they influence the management control practices, so that adaptation solutions are recognized, in this family group, to beneficial management control practices for its sustainable growth and that can serve as an example for other family businesses in similar situations.

This project shows that the management and processes' professionalization of the family group AB, accompanied by the improvement and introduction of management control tools adapted to this family group, will allow a regular monitoring of group activities and facilitate decision-making in useful time, enhancing the improvement of business performance.

Key-words: Family businesses, Management control, Family management, Management's Professionalization, Processes' Professionalization

Índice

1. Introdução.....	1
1.1. Identificação do Tema e sua relevância	1
1.2. Objetivos	3
1.3. Aspetos Metodológicos.....	4
1.4. Estrutura.....	7
2. Revisão da Literatura	8
2.1. Empresas familiares	8
2.1.1. Definição de EF	8
2.1.2. Características das EF's.....	11
2.1.3. Desafios das EF's	13
2.2. Controlo de Gestão	16
2.2.1. Definição de CG	16
2.2.2. Princípios do CG	22
2.2.3. Instrumentos de CG.....	25
2.2.3.1. Instrumentos de Pilotagem.....	25
2.2.3.2. Instrumentos de Orientação do Comportamento.....	26
2.2.3.3. Instrumentos de Diálogo	26
2.2.3.4. Relação entre os Instrumentos de CG e a Pirâmide Organizacional.	27
2.3. Implicações das características das EF's no CG.....	27
3. Estudo Empírico.....	29

3.1.	O Grupo Familiar AB	29
3.1.1.	Apresentação do GFAB.....	29
3.1.2.	O GFAB como empresa familiar.....	31
3.1.3.	Características Familiares do GFAB	33
3.2.	CG no GFAB	37
3.2.1.	Princípios do CG no GFAB.....	37
3.2.2.	Instrumentos de CG no GFAB	40
3.3.	Proposta de Modelo	43
4.	Conclusões	63
4.1.	Conclusões	63
4.2.	Limitações.....	65
4.3.	Propostas de Investigação Futuras	65
5.	Bibliografia.....	67
6.	Anexos.....	69

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Metodologia Adotada	5
Tabela 2 - Evolução do conceito de CG segundo a conceção das organizações adaptado de Lauzel e Teller (1992:8)	16
Tabela 3 - Comparação das funções dos cinco níveis de planificação-controlo adaptado de Maitre (1900:50).	18
Tabela 4 - Relação entre os Instrumentos de CG e a Pirâmide organizacional por Jordan <i>et al.</i> (2011:42)	27
Tabela 5 - Relação entre as caraterísticas das EF's e as implicações na gestão e na prática do CG (Ussman, 2004; Moreira e Neto, 2007; Gallo e Ribeiro, 1996; Davis, 2001; Jordan <i>et al.</i> , 2011)	28
Tabela 6 - Consolidação da conta de VN das Empresas A e B	30
Tabela 7 - N° de colaboradores e n° de familiares por departamento (Fonte: GFAB) ...	33
Tabela 8 - Pontes fortes e pontos fracos das caraterísticas familiares do GFAB	37
Tabela 9 - Proposta de Contabilidade Analítica por CR para o GFAB	50
Tabela 10 - Tabela exemplificativa de Objetivos/Variáveis-chave de Ação.....	53
Tabela 11 - Tabela exemplificativa de Variáveis-chave de Ação/ Centros de Responsabilidade	54
Tabela 12 - Proposta de Matriz objetivos globais/variáveis-chave de ação para o GFAB	57
Tabela 13 - Proposta de Matriz variáveis-chave de ação/centros de responsabilidade para o GFAB.....	58
Tabela 14 – Proposta de Indicadores dos Objetivos Globais do GFAB.....	59
Tabela 15 - Proposta de Indicadores - Departamento de Vendas.....	60

Tabela 16 - Proposta de indicadores - Departamento de Compras e Armazenagem de MP	60
Tabela 17 - Proposta de indicadores - Departamento de Produção	61

Índice de Figuras

Figura 1 - Modelo dos dois círculos por Kepner (1983)	8
Figura 2 - Modelo dos três círculos de Tagiuri e Davis (Davis, 2001 e Barrett, 2014) ...	9
Figura 3 - Classificação dos elementos que integram uma empresa familiar por Lansberg e Ayres (Davis, 2001 e Ussman, 2004)	9
Figura 4 - A macro-estrutura de um SFPC por Maitre (1900:37)	17
Figura 5 - Sistema de informação para o Sistema de Controlo por Gervais (1991:9)....	19
Figura 6 - Controlo de Gestão por Lauzel e Teller (1992:11)	21
Figura 7 - Alinhamento Estratégico (Fonte: http://www.administracaoegestao.com.br/planejamento-estrategico/wp-content/uploads/2008/07/alinhamento-estrategico.jpg , 03-05-2015)	23
Figura 8 - Organigrama da empresa A (Fonte: GFAB).....	29
Figura 9 - Organigrama da empresa B (Fonte: GFAB).....	30
Figura 10 – Estrutura de Capital do Grupo Familiar AB (Fonte: GFAB).....	31
Figura 11 - Passagem de gerações no GFAB	32
Figura 12 - Colaboradores do GFAB no Modelo dos Três Círculos.....	32
Figura 13 - Proposta de Organograma para o GFAB	44
Figura 14 - Proposta de Centros de Responsabilidade e Relações Hierárquicas no GFAB	51
Figura 15 - Estrutura hierárquica dos TB no GFAB	56

Lista de Abreviaturas

BSC – *Balanced Scorecard*

CG – Controlo de Gestão

CR – Centros de Responsabilidade

EF's – Empresas Familiares

GFAB – Grupo Familiar AB

MP – Matéria-Prima

PA – Produto Acabado

PIB – Produto Interno Bruto

PTI – Preço de Transferência Interna

RL – Resultado Líquido

SFPC – Sistema Formal de Planificação-Controlo

TB – *Tableaux de Bord*

VN – Volume de Negócios

1. Introdução

1.1. Identificação do Tema e sua relevância

Nas organizações atuais, cada vez mais é solicitada a produção de informação útil para os processos de tomada de decisão e controlo. Quanto maior for a dimensão e a complexidade, mais as empresas se deparam com a necessidade de planear e de executar soluções, de desenhar e de gerir sistemas de informação e de analisar e propor soluções para os problemas em tempo útil (Todd *et al.*, 1974).

Com isto, e, uma vez que a informação é a matéria-prima para a decisão, surgiu a necessidade de novos modelos/sistemas suscetíveis de informar o comportamento de diversas variáveis. O conjunto de informações internas de todo o tipo (contabilísticas, estatísticas, qualitativas, etc.) é organizado em torno de centros de responsabilidade para permitir elaborar previsões consistentes, apurar de modo sistemático os desvios entre previsões e realizações e contribuir com a informação necessária para calcular os níveis de performance dos mais diversos indicadores de controlo.

Surge então um novo conceito, o de controlo de gestão (CG). Para Jordan *et al.* (2011:21) “CG é um conjunto de instrumentos que motivem os responsáveis descentralizados a atingirem objetivos estratégicos da empresa, privilegiando a ação e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização”. Vai ao encontro do que Todd *et al.* (1974:35) defenderam: “processo pelo qual os objetivos são determinados e o desempenho é medido, avaliado e recompensado”.

No fundo, o CG produz informação para avaliar o desempenho e a performance de uma organização nas suas diversas vertentes: negócio, mercado, processos e aprendizagem e desenvolvimento, atuando sobre o comportamento humano no sentido de o orientar para o alcance dos resultados.

O CG tem como funções principais: por um lado, prevenir a ocorrência de situações indesejáveis que possam desviar a empresa dos objetivos a que se propôs e, por outro, promover ações que a conduzam o mais rapidamente possível a esses mesmos objetivos. Contrariamente às técnicas tradicionais, que se centram em aspetos internos à organização e são orientadas para o controlo financeiro, as técnicas de controlo de

gestão reúnem informação financeira e não financeira e adotam um enfoque estratégico explícito, tendo vindo a ser promovidas como meios de ligação entre as operações e a estratégia e objetivos da empresa.

Portanto, o sistema de CG deve ser entendido como um fator de desenvolvimento da empresa, na medida em que, afetando o comportamento dos gestores, os alinha no sentido da implementação da estratégia (Schermann *et al.*, 2012). Ou seja, os instrumentos devem ser mais orientados para o futuro do que para o passado (Jordan *et al.*, 2011).

Para a modelização de um sistema de CG é necessário diagnosticar as realidades passadas e presentes, de forma a definir um domínio de atuação para o futuro. Para gerir esse futuro, a fixação de objetivos, a escolha de planos de ação e a conceção de relatórios de acompanhamento e de apoio à decisão constituem atividades fundamentais (Jordan *et al.*, 2011).

Perante isto, a implementação de práticas de CG é crucial para as empresas conseguirem crescer de forma sustentada. Este inclui diferentes instrumentos de CG (planeamento estratégico, orçamentação, alocação de recursos, medição e avaliação de desempenho, incentivos, definição de centros de responsabilidade, preços de transferência, etc.) para garantir que o comportamento e as decisões de todos os subordinados vão de acordo com os objetivos e estratégia da empresa (Anthony e Govindarajan, 2007).

Posto isto, e uma vez que, de acordo com a Associação das Empresas Familiares (AEF), embora não existam estatísticas precisas, estima-se que, em Portugal, entre setenta e oitenta por cento das empresas sejam de natureza familiar, e que contribuem para sessenta por cento do emprego e cinquenta por cento do PIB (<http://www.empresasfamiliares.pt/quem-somos>, 09-06-2015), a identificação de lacunas e a procura de soluções baseadas numa gestão estratégica a todos os níveis para estas empresas é, indiscutivelmente, uma mais-valia.

Como revela um estudo efetuado pela PwC (PwC Family Business Survey, 2014), as EF's são um pilar da economia nacional e global. Se pensarmos nos milhares de colaboradores das empresas familiares e nos milhões de euros de contributo para as exportações, temos uma noção da enorme importância do que estamos a falar. Neste contexto, empresas familiares estáveis e sustentáveis são fundamentais para o

desenvolvimento de um país, em particular, nos momentos mais difíceis e têm uma importância chave para o desenvolvimento e bem-estar da sociedade em geral.

Com quase 70 anos de atividade, o Grupo Familiar AB, de natureza familiar, é constituído por duas empresas e, em 2014, contava com cerca de 250 trabalhadores. Explora três áreas de atividade e, desde a sua fundação, cresceu tanto em termos verticais como em termos horizontais, caminhando já para a terceira geração. Aproveitou as sinergias e explora cada vez mais mercados em diversos continentes.

Em suma, o crescente crescimento do grupo obriga à adaptação dos modelos de gestão e à implementação de novos instrumentos de gestão adequados à sua dimensão e complexidade de forma a manter sustentado esse crescimento. Posto isto, a aplicação de práticas de CG e a utilização de instrumentos de CG surgem como uma mais-valia para o GFAB.

1.2. Objetivos

Tendo em conta o que foi referido anteriormente, um fator crucial para o sucesso de uma empresa é a capacidade de esta afetar os esforços empresariais para a tomada de decisão e ação em tempo útil (Lumpkin *et al.*, 2010). E, como nos dizem Jordan *et al.* (2011), o CG é constituído por um conjunto de instrumentos que levam à ação e à tomada de decisão em tempo útil.

No entanto, atendendo às características comuns das EF's, como por exemplo, a forte relação entre os fundadores e familiares com o negócio e a estrutura fechada do capital, levam a que estas empresas sejam mais centralizadas e menos transparentes do que as empresas não-familiares (Lussier *et al.*, 2004). São diversas as variantes de gestão das EF's que se contrapõem aos princípios defendidos pelos especialistas em CG, como por exemplo a questão da descentralização do CG versus a centralização das EF's.

Neste trabalho interessa identificar problemas do quotidiano do Grupo AB que mereçam uma melhor atenção. Isto é, procurar perceber a dificuldade que a empresa familiar tem em responder rapidamente aos desafios do dia-a-dia, reunindo o conjunto de informação necessária para a tomada de decisões em tempo útil.

Posto isto, o problema de investigação procura responder a que práticas de CG devem o GFAB adotar e a que instrumentos devem utilizar, sendo o grande objetivo encontrar

um modelo de gestão que reúna um conjunto de boas práticas de CG que se adequem às características da empresa, e que possam servir de exemplo para outras em situações semelhantes.

Mais pormenorizadamente os objetivos passam por:

- Identificar as principais características do modelo de gestão de uma EF que podem condicionar as práticas do CG;
- Elaborar um diagnóstico das práticas de CG do GFAB procurando perceber de que forma é que essas práticas se encontram ou não condicionadas pelo facto de ser uma EF;
- Identificar e definir os instrumentos de CG que se adequem ao GFAB e que garantam a reunião da informação de gestão necessária em tempo útil, de forma a possibilitar melhores decisões.

1.3. Aspetos Metodológicos

A seção metodológica de qualquer investigação é como parte instrumental do projeto de tese, com o objetivo de proporcionar uma visão clara do formato de pesquisa. A escolha da metodologia torna-se importante como forma de aumentar a validade e a confiabilidade do projeto e, a fim de desenvolver um projeto completo e relevante, é necessário obter informações e organizá-las de uma forma que seja agradável para o leitor.

A escolha entre os diferentes métodos utilizados pela investigação qualitativa e quantitativa deve depender do objetivo da investigação em causa (Major e Vieira, 2009).

Como nos dizem estes autores, a investigação qualitativa tem como ponto de partida a consideração de que os sistemas sociais não podem ser tratados como fenómenos naturais mas sim como fenómenos socialmente construídos. Ou seja, este tipo de investigação procura explicar a forma como os fenómenos sociais são interpretados, compreendidos, produzidos e constituídos, recorrendo a métodos de investigação que levem em linha de conta a complexidade, o detalhe e contexto do fenómeno em estudo, sendo cada vez mais utilizada na investigação em contabilidade e controlo de gestão.

Perante isto, e, uma vez que o ponto central relaciona-se com a definição de um conjunto de boas práticas de controlo de gestão, que se adequem às características da empresa em análise, é necessário um profundo conhecimento da mesma, conhecendo o contexto na qual se insere. Sendo assim, neste projeto a análise qualitativa será a adaptada como metodologia de investigação.

Como menciona Major e Vieira (2009), embora a investigação qualitativa possa recorrer à análise e à explicação de dados quantitativos, a generalização estatística não proporciona explicação para os casos específicos.

Para dar cumprimento aos objetivos deste trabalho o método de investigação será um estudo de caso numa empresa familiar de grande dimensão, o GFAB, uma vez que é uma investigação empírica que investiga um fenómeno no seu ambiente real.

De forma a obter profundo conhecimento da organização, os dados serão recolhidos, não só através da observação direta e da consulta de documentos confidenciais, mas também através de entrevistas informais na empresa aos órgãos de maior responsabilidade procurando explorar as práticas utilizadas na definição da estratégia e dos objetivos, nas tomadas de decisão, na análise de resultados e na correção de desvios.

Com este tipo de metodologia, a análise não será baseada em números, mas sim, em palavras, uma vez que proporciona ao investigador informação rica, detalhada e contextualizada. O processo de análise vai ser refletido pela capacidade de obter evidências e articulá-las com a teoria (Major e Vieira, 2009).

Em jeito de conclusão a metodologia seguida é a evidenciada na **Tabela 1**.

Metodologia de Investigação <ul style="list-style-type: none">• Análise Qualitativa
Método de Investigação <ul style="list-style-type: none">• Estudo de Caso - Grupo Familiar AB
Método de Recolha de Dados <ul style="list-style-type: none">• Entrevistas informais• Observação Direta• Consulta de documentação confidencial

Tabela 1 - Metodologia Adotada

1.4. Estrutura

Para a concretização dos objetivos deste projeto, numa primeira fase será apresentada uma revisão da literatura focalizada em dois temas cruciais: as EF's e o CG. No que diz respeito ao tema das EF's, a revisão de literatura será centrada não só na procura de uma definição clara destas empresas, como também na procura de características comuns de atuação e gestão, de forma a perceber os desafios que lhe são propostos. No tema seguinte o foco estará na identificação dos princípios do CG e por conseguinte nos instrumentos e práticas relacionadas, para que estas possam ser contrapostas com as características das EF's. Esta fase terminará com a relação existente entre as características das EF's e as implicações que podem ter na gestão e nas práticas de CG.

A segunda fase passará pela apresentação e diagnóstico do grupo familiar em estudo, procurando demonstrar a sua veracidade familiar e as características familiares que lhe são visíveis, de maneira a perceber de que forma é que esta se encontra condicionada na aplicação de práticas e instrumentos de CG.

Após o diagnóstico das práticas e instrumentos de CG já existentes no grupo familiar e, tendo em conta as características do mesmo, a última fase passa pela proposta de soluções de implementação de boas práticas, com base no CG, para conduzir o grupo ao crescimento sustentado.

Por fim, serão resumidos todos os pontos cruciais do projeto alertando as limitações da realização do mesmo e propondo investigações possíveis para o futuro no contexto da matéria apresentada.

2. Revisão da Literatura

2.1. Empresas familiares

De acordo com a AEF, embora não existam estatísticas precisas, estima-se que, em Portugal, entre setenta a oitenta por cento das empresas sejam de natureza familiar, e que contribuem para sessenta por cento do emprego e cinquenta por cento do PIB (<http://www.empresasfamiliares.pt/quem-somos>, 09-06-2015).

Num ambiente de negócios caracterizado por uma concorrência intensa, dinâmica e complexa, as EF's enfrentam diversos desafios, pelo que é essencial implementar com sucesso as práticas que impulsionem o alto desempenho.

2.1.1. Definição de EF

A procura por um significado completo e universal de EF vem desde há muito tempo, sendo que varia de artigo para artigo e de autor para autor (Ussman, 2004).

No entanto, Kepner (1983) procurou explicitar o conceito de EF considerando que este era o resultado da sobreposição de dois subsistemas: a família e a empresa (**Figura 1**), que trazem complexidades particulares, fazendo das EF's um caso específico de estudo, já que cada subsistema tem as suas regras, valores, estrutura e visões. Segundo Barrett (2014) as aplicações deste modelo de dois círculos está tradicionalmente focada em como o sistema familiar influencia positiva ou negativamente - mas mais frequentemente, negativamente o sistema de negócios.

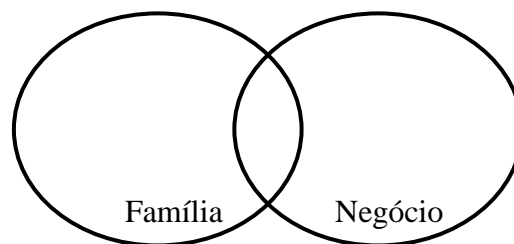


Figura 1 - Modelo dos dois círculos por Kepner (1983)

Tanto Davis (2001), como Barrett (2014), frisam a posterior existência de um modelo constituído por três círculos ao invés de dois, defendido por Tagiuri e Davis em 1982. O modelo apresentado por estes autores incorpora a família como antes, mas o segundo

círculo deu origem a dois: o primeiro representa os titulares de ações na empresa e o outro a gestão da empresa que representa, como podemos observar na **Figura 2**.

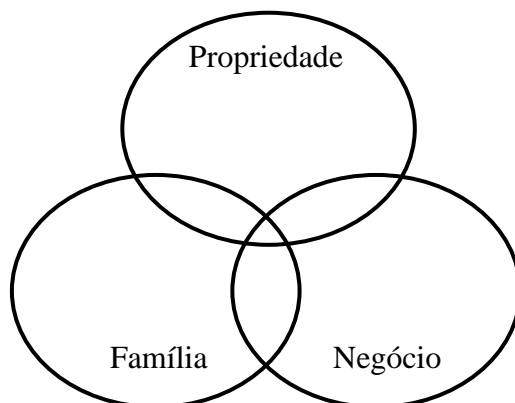


Figura 2 - Modelo dos três círculos de Tagiuri e Davis (Davis, 2001 e Barrett, 2014)

A sobreposição entre os três grupos leva à existência de sete localizações possíveis para os elementos que pertencem a uma empresa familiar nos três círculos (Davis, 2001), como podemos presenciar na **Figura 3**.

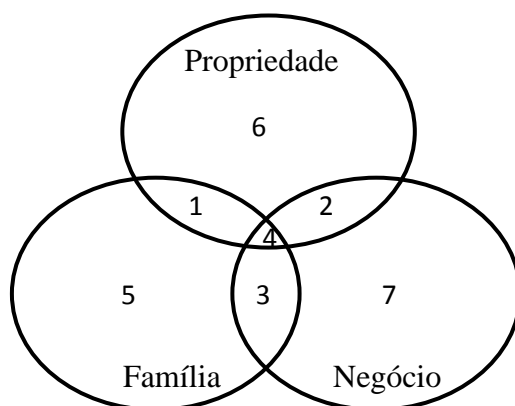


Figura 3 - Classificação dos elementos que integram uma empresa familiar por Lansberg e Ayres (Davis, 2001 e Ussman, 2004)

Na posição número um, encontramos os familiares que detêm uma parte da empresa mas não exercem funções na mesma. Já na posição dois temos os indivíduos que, não sendo da família, trabalham na empresa em cargos de topo e detêm uma parte da mesma. Na posição três enquadram-se todos aqueles que são da família e que trabalham em lugares de topo na empresa. Na posição quatro estão todos os familiares que detêm uma parte da empresa e que trabalham em cargos elevados na hierarquia da mesma

(Ussman, 2004). Para concluir, nas posições cinco, seis e sete a relação com o negócio é apenas de um tipo: familiar, de propriedade ou de empregado (Leach, 2007).

No entanto, esta sobreposição entre os três grupos, muitas vezes leva a diferentes pontos de vista entre os indivíduos, dependendo da sua localização. Para gerir eficazmente as preocupações de negócios, família e propriedade requer comunicação e tomada de decisão dentro e entre a família, o negócio e os grupos de propriedade (Davis, 2001).

Este autor acaba por definir as EF's como aquelas cuja propriedade é controlada por uma ou mais famílias, independentemente da estrutura organizacional ou do tamanho da organização.

Já a AEF, embora não exista uma definição clara e concisa sobre o que é uma empresa familiar, define estas empresas como *“aquelas em que uma família detém o controlo, em termos de nomear a gestão, e alguns dos seus membros participam e trabalham na empresa”*

(<http://www.empresasfamiliares.pt/o-que-e-uma-empresa-familiar?article=287-o-que-e-uma-ef>, 09-06-2015). Vai ao encontro de Brenes *et al.* (2011) que defendem que uma EF é uma empresa detida e gerida maioritariamente por uma família.

Como nos diz a Comissão Europeia (2009), existe um consenso geral acerca da definição de EF em três elementos essenciais: a família, o negócio e a propriedade. Neste sentido, a Comissão Europeia (2009:10) vai mais longe na definição de EF's afirmando que:

“Uma empresa, de qualquer tamanho, é uma EF, se:

1) A maioria dos direitos de tomada de decisão estiver na posse da(s) pessoa(s) singular(es) que criou / criaram a empresa, ou na posse da(s) pessoa(s) singular(es) que tem / têm adquirido o capital social da empresa, ou em a posse de seus cônjuges, pais, filhos ou herdeiros diretos das filhas.

2) A maioria dos direitos de tomada de decisão são diretos ou indiretos.

3) Pelo menos um representante da família ou parente está formalmente envolvido na gestão da empresa.

4) As empresas descritas enquadram-se na definição de empresa familiar se a pessoa que estabeleceu ou adquiriu a empresa (capital social) ou as suas famílias ou descendentes possuem 25 por cento dos direitos de tomada de decisão mandatados pelo seu capital social.”

2.1.2. Características das EF's

Como nos diz Ussman (2004), é frequente encontrar na literatura um rol de vantagens e desvantagens associados às EF's. No entanto, estas empresas têm características muito próprias e cada uma dessas características pode funcionar como aspeto potenciador de sucesso ou, pelo contrário, pode provocar problemas, dependendo sempre da atitude com que os proprietários encaram a sua empresa.

Para esta autora uma das principais características destas empresas é a forte relação que existe entre empresa e família.

A forte relação que se estabelece entre a empresa e o seu fundador, se, por um lado é fonte de fortaleza para a empresa familiar dado o compromisso e o empenho com que os negócios são conduzidos, por outro a exagerada centralização do poder, a não fixação de objetivos, o carente planeamento da organização e a falta de controlo da mesma podem ser fonte de problemas (Ussman, 2004).

Em suma, apesar de não ser uma prática exclusiva dos gestores das empresas familiares tomarem decisões com base em aspetos emocionais em detrimento da razoabilidade, os laços sanguíneos tendem a se constituir num fator amplamente valorizado. A grande questão é como manter o foco e o profissionalismo em momentos determinantes quando a decisão a ser tomada está diretamente relacionada com um membro da família (Moreira e Neto, 2007).

Gallo e Ribeiro (1996) valorizam as características de unidade e dedicação provenientes da relação familiar com a empresa. A unidade entre as pessoas da família com interesses comuns facilita a confiança, que, por sua vez, evita as lutas pelo poder e facilita a transmissão de informação e sua compreensão, fazendo com que a comunicação seja intensa, fluída e sem barreiras desnecessárias. A dedicação é uma motivação da família que leva a uma situação de compromisso e de sacrifício para com a empresa.

No entanto, estes autores lembram que quando estas virtudes não se sabem desenvolver na empresa ou se perdem com a sucessão, a EF pode transformar a unidade em desunião e a dedicação em negação trazendo conflito de interesses, oposição à mudança, reivindicação de sacrifícios anteriores, entre outros.

Tanto Gallo e Ribeiro (1996) como Ussman (2004) veem a cultura familiar continuada como uma outra característica muito própria destas empresas, que está intrinsecamente ligada ao fundador da EF e que passa de geração em geração.

Entende-se por cultura de um grupo a sua forma habitual e tradicional de pensar, de sentir e de reagir ao enfrentar os problemas que se lhe colocam (Gallo e Ribeiro, 1996).

Nas EF's o conjunto de valores e tradições são transmitidos pelo fundador e, a continuidade da família providencia a continuidade de valores. Com isto, como nos diz Ussman (2004) cria-se uma certa mitologia ligada ao fundador, continuada pelos seus filhos, e que os empregados identificam e respeitam. Essa continuidade é, muitas vezes, o ingrediente chave para a continuidade da empresa, já que funciona numa base de aprendizagem contínua de geração em geração.

Por outro lado, culturas demasiado estáveis acabam por criar barreias à mudança que cada vez é mais necessário no universo globalizado. Com isto, as gerações posteriores deparam-se com maiores dificuldades em introduzir as alterações que o meio envolvente naturalmente reclama (Ussman, 2004).

Em relação à localização dos membros da empresa no modelo dos três círculos falado anteriormente vimos que a EF une três universos completamente diferentes: a empresa, a família e a propriedade (Davis, 2001). A sobreposição entre estes sistemas nem sempre é bem equilibrada. Divergências entre a multiplicidade de atores e interesses envolvidos podem causar conflitos, e pode mesmo pôr em perigo a existência da empresa. (Comissão Europeia, 2009). Cada “agente” tem um papel em cada um dos universos, papéis que podem até ser contraditórios, e é esta dupla relação que provoca conflitos pessoais aos familiares que ocupam lugares de topo na empresa (Ussman, 2004).

Os conflitos tanto acontecem entre gerações, quando os fundadores se guiam na experiência prática e os mais novos tomam as suas decisões e entendimentos pelos

conhecimentos adquiridos, como entre membros da mesma geração, nomeadamente no momento da sucessão (Moreira e Neto, 2007). Os riscos aumentam quanto maior for o número de transferências entre gerações, já que a complexidade da família envolvida no negócio cresce (Comissão Europeia, 2009).

Para concluir, a estrutura fechada de capital é outra característica muito comum nas EF's. Mesmo em situação de desafio financeiro ou na possibilidade de investir em novos mercados ou novos produtos, a grande maioria das EF's é completamente avessa à entrada de capital externo à família, não tendo em consideração aquela que seria a estrutura ótima de capital. Esta característica está relacionada com a vontade de manter o controlo sobre a empresa (Ussman, 2004).

2.1.3. Desafios das EF's

Atendendo às características próprias das EF's existem determinados desafios que são colocados a este tipo de empresas. São destacadas por diversos autores as questões da sucessão e da profissionalização deste tipo de empresas, que, sendo bem-sucedidos só podem levar as EF's ao sucesso.

A profissionalização dos negócios das EF's não se trata de colocar em causa o espírito empreendedor que esteve na base do lançamento da empresa, mas conferir uma estrutura e disciplina a essa visão e energia, para que as EF's possam vir a inovar mais e melhor, diversificar de forma mais efetiva, exportar mais, crescer mais rapidamente e atrair e reter uma força de trabalho qualificada. Em suma, atingir o duplo-objetivo de assegurar o futuro de longo prazo da empresa e melhorar a rentabilidade (PwC Family Business Survey, 2014 e Ussman, 2004).

Um estudo efetuado pela PwC (PwC Family Business Survey, 2014) reforça a necessidade das empresas familiares profissionalizarem as suas operações em três diferentes áreas: sistemas e processos; *corporate governance* e gestão de talentos.

Ao nível dos processos, as empresas de maior dimensão precisam de ter processos e políticas devidamente documentados, de forma a cumprir com regulamentos externos e com a legislação laboral. O estudo revela que ainda é possível encontrar empresas familiares com milhares de colaboradores e sem gestores de recursos humanos (PwC Family Business Survey, 2014).

No que diz respeito à *corporate governance*, a solução passa por recrutar experientes diretores externos à família de forma a proporcionar um equilíbrio entre a gestão mais formal desse experiente e a manutenção de um espírito empreendedor da gestão familiar (PwC Family Business Survey, 2014).

Por fim, atrair e reter talentos continua a ser uma preocupação e um desafio. Apesar de uma empresa familiar ter vantagem nas relações da empresa com seus clientes ou parceiros, existe uma perceção negativa geral no mercado de trabalho em relação a estas empresas. A EF tem a imagem de não permitir a progressão na carreira, uma vez que são percebidas como organizações em que as práticas nepotistas e paternalistas são abundantes, e em que um membro que não pertença à família estará sempre em desvantagem em relação a um membro da família (mesmo que este último esteja menos preparado para o trabalho). Este aspeto torna-as menos atraentes no mercado de trabalho, em especial para as pessoas mais qualificadas (Comissão Europeia, 2009).

Para as EF's que não correspondem a essa perceção negativa, o foco deve ser colocado na melhoria da comunicação do potencial real de que a empresa representa para as pessoas no mercado de trabalho (Comissão Europeia, 2009).

Ainda no que toca à gestão das competências, profissionalizar a gestão é frequentemente traduzido em trazer talento externo para gerir o negócio, em que a empresa familiar ganha características de empresa de capital aberto em deterioramento de empresa de capital fechado. O desafio passo por gerir esta transição que, em muitos casos, se torna uma decisão crucial para o sucesso da empresa (PwC Family Business Survey, 2014).

Por outro lado, como nos diz o estudo da PwC (PwC Family Business Survey, 2014), para além da profissionalização dos negócios, fator crítico de sucesso das empresas em rápido crescimento, é necessário ir mais longe “profissionalizando” a família no que diz respeito aos negócios. Significa conceber processos que definam a forma como a família interage com o negócio, o que pressupõe a criação de uma infraestrutura para o processo de tomada de decisão, bem como a implementação de canais de comunicação formais como complemento aos informais. Em suma, só com planos de sucessão bem delineados e assunção de responsabilidades executivas baseadas no mérito, se conseguirá garantir o sucesso da empresa familiar de geração em geração.

A sucessão é vista por muitos autores como a questão mais importante que as empresas familiares têm de enfrentar. Também é amplamente acordado que a transferência de gerações não é um único acontecimento, mas um processo que precisa de ser planeado com antecedência, a fim de ter sucesso (Comissão Europeia, 2009).

Ussman (2004) vem corroborar que, de facto, o processo de sucessão é um grave problema nas EF's, estando a falta de preparação para a sucessão quase sempre associada à falência de pequenas EF's.

Todo o processo de transferência do negócio é ainda mais importante para as empresas da família, pois, juntamente com a transferência de propriedade, o conhecimento acumulado de geração em geração está em jogo. Em EF's, aspetos emocionais ligados à transferência precisam de ser cuidadosamente geridos. A principal questão a resolver para concluir com êxito a transferência é aumentar a consciência da importância da preparação antecipada (Comissão Europeia, 2009).

Assim, para a eficácia da gestão e da sua respetiva profissionalização, a sucessão deve ser bem planeada, evitando, assim, problemas futuros. Este é um processo que pressupõe a integração de gerentes contratados e assalariados, no meio de administradores familiares, e onde é adotado um código de conduta para esse grupo de trabalhadores.

Em jeito de conclusão, a profissionalização dos negócios fará com que as empresas familiares consigam inovar melhor, diversificar com eficácia, exportar mais, crescer mais rapidamente e ser mais rentáveis, uma vez que a empresa se tornará mais atrativa. No entanto, estes benefícios só serão completamente concretizados se as empresas profissionalizarem também a família no que respeita aos negócios, pois assegurará que a família será sempre o dono efetivo, independentemente de exercer ou não funções na empresa. Isto é, tornará possível reinventar a empresa através de uma perspetiva mais objetiva e informada, atenuando uma visão excessivamente baseada na história e nas emoções (PwC Family Business Survey, 2014).

2.2. Controlo de Gestão

2.2.1. Definição de CG

Segundo Laverty e Demeestère (1993), o CG deu os primeiros passos quando herdou as características da gestão industrial do passado: a da produção em série, produtos *standard*, de ciclo de vida longo; a da procura de economias de escala, redução de custos por grandes séries; aquela onde a mão-de-obra era um fator essencial para a produção.

De facto, também Lauzel e Teller (1992) apresentam índices de CG nas diferentes conceções de organização, desde as teorias clássicas, defendidas por Taylor e Fayol, passando pelas teorias humanistas, como a escola das relações humanas, apresentada por Elton Mayo, até à abordagem sistémica e organizacional que defendia Katz e Kahn, como podemos observar na **Tabela 2**.

Conceção da Organização	Conceção do Controlo de Gestão
Teorias Clássicas	- Controlo contabilista e financeiro - Focado na verificação - Análise das lacunas e das responsabilidades
Teorias Humanistas	- Controlo socioeconómico - Auditoria Social - Participação, motivação e comunicação.
Abordagem sistémica e organizacional	- Pilotagem da organização - Controlo integrado dos subsistemas (físico, financeiro, humano, de informação e comunicação) - Relação estrutura-objetivos-performances - Relação comunicação-informação-performances

Tabela 2 - Evolução do conceito de CG segundo a conceção das organizações adaptado de Lauzel e Teller (1992:8)

No entanto, nos dias de hoje, o conceito de CG foi evoluindo, e o interesse dos investigadores nestas matérias aumentou, surgindo diversas definições do que é realmente o CG.

Em tempos mais primários nas matérias de CG, Maitre (1900) defendera a criação de um Sistema Formal de Planificação-Controlo (SFPC) com vista a ajudar as organizações, de uma forma significativa, a exercerem a sua atividade e a atingirem os

seus objetivos essenciais. Este autor versa a necessidade e dificuldade que as organizações tinham em formalizar objetivos reais e em atingir objetivos precisos.

Tornava-se claro que a utilização de um SFPC tinha como principais funções não só, ajudar as organizações a fixarem-se e a atingirem objetivos precisos, coerentes e estáveis, como também a normalizar o comportamento decisório dos gestores, de tal maneira que a organização possa melhorar o seu domínio do futuro, através do domínio dos processos de mudança e da aptidão dos gestores a uma ação mais racional e mais coletiva ao invés dos seus métodos pessoais, mais ou menos intuitivos.

Em suma, Maitre (1900) considerava que o processo de planificação-controlo não era um processo homogéneo, mas sim um que se decompõe num certo número de processos de natureza suficientemente diferentes, propondo uma classificação bastante tradicional em cinco tipos de planificação-controlo, como podemos ver na **Figura 4** e cujas características estão expostas na **Tabela 3**.

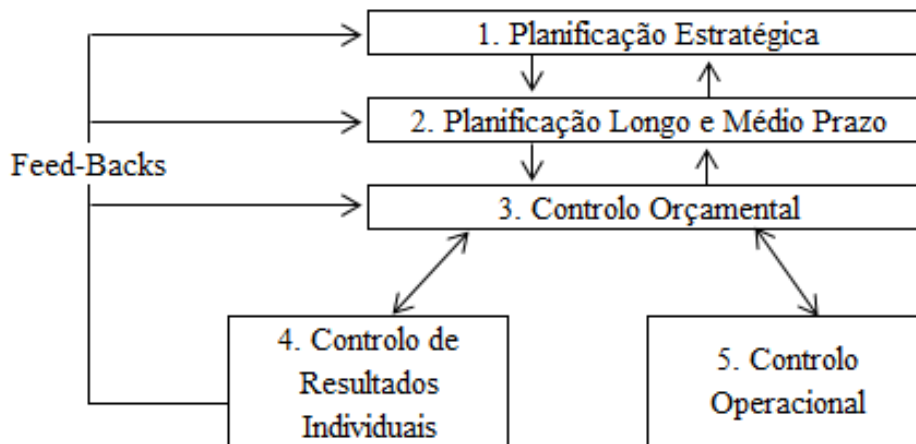


Figura 4 - A macro-estrutura de um SFPC por Maitre (1900:37)

	Área de Atuação	Natureza das Decisões	Unidade de Base do Plano
1. Planificação estratégica	Atua sobre a identidade profunda da organização	Gestão de ideias e decisões estratégicas	A empresa no seu todo.
2. Planificação a longo e médio prazo	Atua sobre os fatores estruturais da organização	Decisões administrativas a médio-longo prazo	A empresa, a divisão e o seu programa de ação
3. O controlo orçamental	Atua sobre os fatores de fluxo da organização.	Decisões administrativas a curto prazo	O centro de responsabilidade
4. O Controlo dos resultados individuais	Atua sobre o comportamento individual dos atores.	Decisões do tipo psicossociológico.	O gestor individual
5. O controlo operacional	Atua sobre as tarefas programáveis.	Decisões por modelos de otimização, operacionais.	A tarefa elementar

Tabela 3 - Comparação das funções dos cinco níveis de planificação-controlo adaptado de Maitre (1900:50).

Posto isto, os cinco níveis de planificação correspondem às fases sucessivas de um mesmo processo decisório coerente. As decisões tomadas a um nível fixam as obrigações e os limites, que servirão de quadro permanente às decisões do nível seguinte. A definição de uma estratégia e o planeamento da mesma tornam-se bases para a implementação de sistemas de controlo que permitam as organizações seguir de perto os seus objetivos.

Embora Maitre (1900:39) não apresente uma definição clara de CG, este diz-nos que “*o CG pode abarcar no todo ou em parte, o que chamamos de planificação longo e médio prazo, o controlo orçamental e o controlo das produções individuais*”.

Já Gervais (1991) defendera que se uma organização é um sistema adaptativo com um propósito, ou seja, se tem a possibilidade de definir a sua missão, os seus objetivos e os meios que vão influenciar os comportamentos futuros, e se tem a capacidade de transformar as suas estruturas e de modificar as suas metas e os meios de forma a se adaptar à evolução do ambiente, é essencialmente porque os indivíduos também têm propósitos, e são eles que têm a capacidade de praticar uma série de comportamentos que podem influenciar os objetivos da organização. Com isto, para este autor, a missão

essencial dos gestores é conseguir a melhor integração do ambiente externo e interno, desenvolvendo procedimentos e estruturas organizacionais que levem em conta estes dois aspetos. No entanto, frisa, que para alcançá-los é necessário que o sistema esteja sob controlo.

Posto isto, Gervais (1991:12) vai mais longe com a definição de CG defendendo que “o CG é um processo pelo qual os dirigentes asseguram que os recursos são obtidos e utilizados com eficiência e eficácia de forma a realizar os objetivos da organização”. Mais pormenorizadamente, este autor diz-nos que o CG é um processo, uma vez que engloba um conjunto de ações implementadas consoante a informação e as adaptações organizacionais, pelo qual os gestores estratégicos e também operacionais asseguram a concretização dos objetivos previamente fixados durante a formulação da estratégia, abordando os conceitos de eficiência e eficácia. Defende ainda que para construir um sistema de controlo de gestão é possível recorrer a um conjunto de ferramentas de informação suscetíveis de orientar a ação até à tomada de decisão, como podemos ver na **Figura 5**.

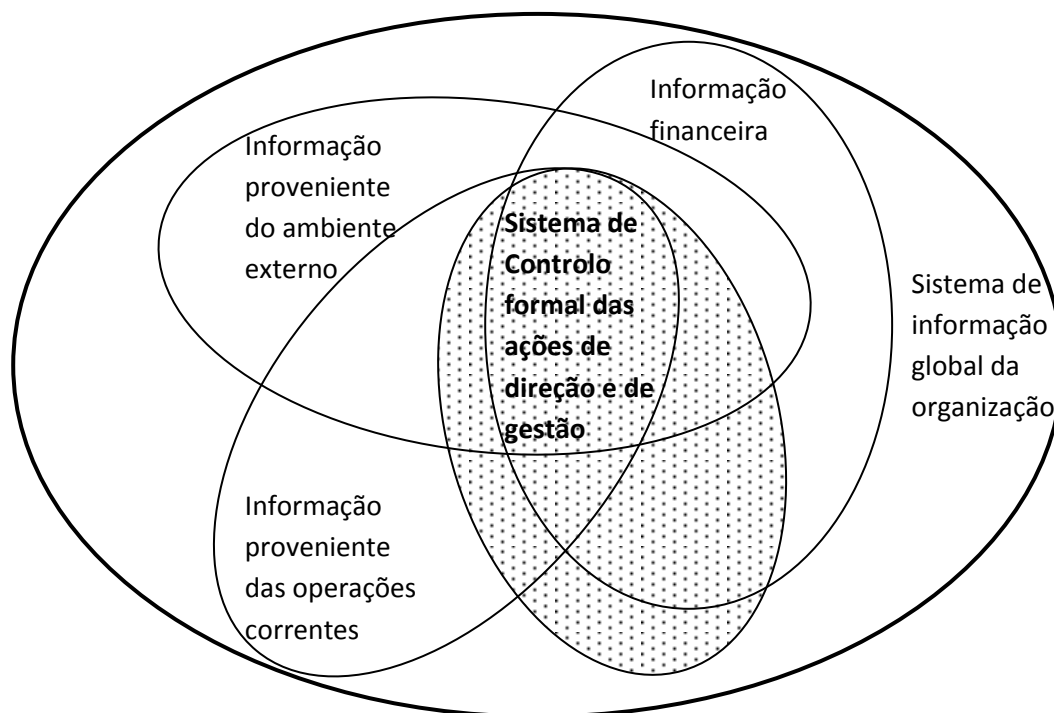


Figura 5 - Sistema de informação para o Sistema de Controlo por Gervais (1991:9)

Podemos verificar o que defendera Gervais (1991) aproxima-se do que Maitre (1900) acreditava. No entanto, Gervais (1991) introduz não só o conceito de processo, de forma a salientar a ideia de que todos os níveis da organização e todos os intervenientes da mesma estão interligados num processo comum que visa à concretização de objetivos comuns, mas também a vertente humana e motivacional do CG, ao considerar que os recursos necessários para atingir os objetivos não são apenas recursos que figuram no ativo, mas também os recursos humanos.

Para este autor, o controlo assenta não só numa lógica de regulamentação das ações consoante os objetivos, mas também uma lógica de autoaprendizagem, já que a tomada de ações corretivas traz novas experiências da realidade e corrobora a responsabilidade em atingir os objetivos desejados. Em suma, Gervais (1991) defende que o controlo deve englobar a realização de seis etapas essenciais: 1) a determinação e o seguimento de uma estratégia, 2) a coordenação das atividades das diferentes partes da organização, 3) a comunicação da informação, 4) a avaliação da informação para a tomada de decisão que conduz à ação corretiva, 5) a condução à mudança de comportamentos e 6) o processamento da informação para outras funções.

Pillot (1992:58) vai ao encontro dos restantes autores quando defende que *“o CG é um processo que pretende assegurar a convergência dos objetivos descentralizados e a coerência das ações com vista a atingir os fins fixados pela empresa, no respeito de uma ética previamente aceite”*.

O autor salienta que o CG compõe-se de um conjunto de processos internos, englobando uma sucessão de negociações e de ações, motivando os quadros a, permanentemente, conciliar as suas motivações pessoais com o superior interesse da organização a que pertencem. Ou seja, para Pillot (1992) o CG é antes de mais uma estrutura de diálogo que exige uma linguagem comum – a linguagem económica –, instrumentos de medida a vários níveis e sistemas de comunicação.

Os autores Lauzel e Teller (1992:15) dizem-nos que *“o CG é o conjunto de disposições tomadas para fornecer aos dirigentes e aos diversos responsáveis dados periódicos que caracterizam o funcionamento da organização. A sua comparação com dados passados ou previsto, se for caso disso, pode encorajar os dirigentes a tomarem rapidamente*

medidas corretivas apropriadas" ilustrando os seus passos, como podemos ver na **Figura 6**.

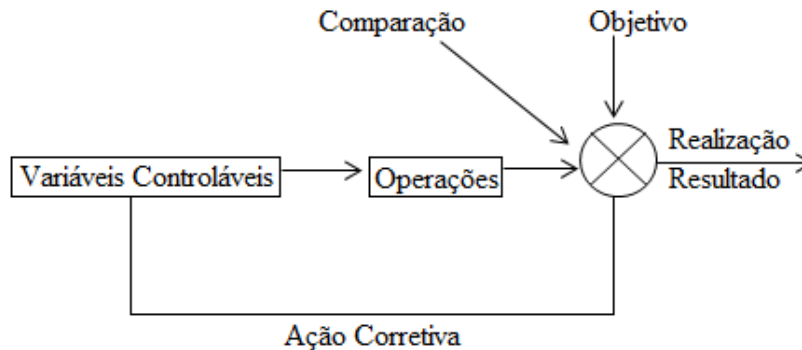


Figura 6 - Controlo de Gestão por Lauzel e Teller (1992:11)

Lauzel e Teller (1992) salientam a importância da tomada de ações corretivas já que, o controlo, por si só, só nos dá informações acerca do funcionamento da organização. Cabe aos gestores utilizarem essa informação de forma a introduzir melhorias e a orientar as ações para o cumprimento dos objetivos e conseqüente alinhamento com a estratégia.

Jordan *et al.* (2011:21) apresentam uma definição de CG que não só salienta a importância sobre a estimulação e a motivação dos gestores, como também a importância sobre a existência de instrumentos de previsão, planeamento, determinação, avaliação e acompanhamento dos resultados, já que, separadamente, não garantem o cumprimento dos objetivos e o alinhamento com a estratégia.

Vai ao encontro do que Todd *et al.* (1974:35) defenderam: “*processo pelo qual os objetivos são determinados e o desempenho é medido, avaliado e recompensado*”.

Com isto o CG engloba uma série de atividades que vão desde a formulação da estratégia (objetivos, políticas, estratégias, etc.), passando pela comunicação e coordenação das atividades das diferentes partes da organização alinhadas com a estratégia utilizando instrumentos de natureza diversa, para que se possa extrair a informação necessária em tempo útil de modo a que, posteriormente, o desempenho seja avaliado, medidas corretivas sejam aplicadas e que, por fim, que todos os intervenientes sejam recompensados (Anthony e Govindarajan, 2007; Jordan *et al.*, 2011).

2.2.2. Princípios do CG

Baseando-se em diversas definições de CG, Jordan *et al.* (2011:21-22), definiram oito princípios do CG:

1º Princípio

“Os objetivos da empresa são de natureza diversa, pelo que, os instrumentos de CG não se referem apenas à dimensão financeira.”

As empresas, por norma, definem no seu plano estratégico um conjunto de objetivos a atingir. Esses objetivos tanto são financeiros, como não financeiros, como por exemplo objetivos de qualidade, produtividade, inovação, posicionamento, etc.. Logo, os instrumentos de CG também devem ter em conta todo o leque de objetivos e não só os objetivos financeiros. Como nos diz Jordan *et al.* (2011:23): *“O modo de expressão dos instrumentos de CG deverá ser tão diversificado quanto as diferentes naturezas dos objetivos.”*

2º Princípio

“A descentralização das decisões e a delegação de autoridade e a responsabilização são condições de exercício do controlo de gestão.”

Os resultados globais de uma organização são conseguidos através do conjunto dos resultados individuais de cada setor. De outra forma, dificilmente se conseguiriam atingir os objetivos globais da organização, uma vez que, por motivos de dimensão da entidade ou de especialização, dificilmente as decisões se poderiam concentrar numa só pessoa (Jordan *et al.*, 2011).

3º Princípio

“O CG organiza a convergência de interesses entre cada divisão ou setor e a empresa no seu todo (alinhamento com a estratégia).”

Como nos dizem Antony e Govindarajan (2007) o CG requer uma coordenação entre os indivíduos já que, uma vez que uma organização consiste em muitas partes separadas, o CG deve assegurar que cada parte funciona em harmonia com as outras. Os indivíduos têm objetivos pessoais e organizacionais. Neste aspeto, o problema central do CG é de

os levar a atingir os seus objetivos individuais de maneira a ajudar a atingir os objetivos da organização também. O alinhamento dos objetivos significa que os objetivos individuais dos membros de uma organização devem ser coerentes com os objetivos da própria organização, como podemos observar na **Figura 7**.

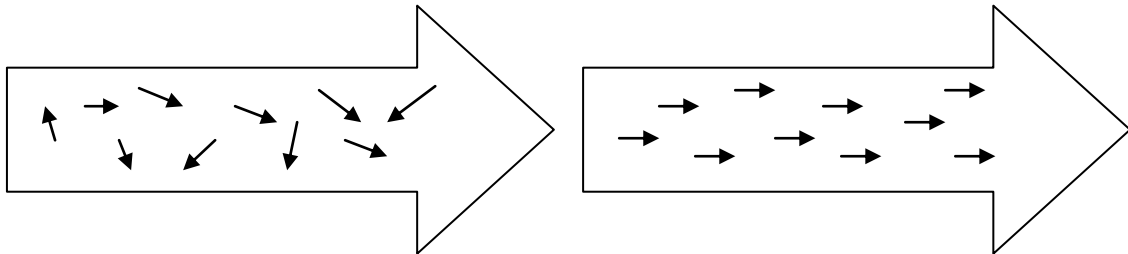


Figura 7 - Alinhamento Estratégico (Fonte: <http://www.administracaoegestao.com.br/planejamento-estrategico/wp-content/uploads/2008/07/alinhamento-estrategico.jpg>, acessado a 03-05-2015)

4º Princípio

“Os instrumentos de CG são concedidos com vista à ação e não apenas à documentação ou burocracia.”

Como salientaram Lauzel e Teller (1992), a importância da tomada de ações corretivas já que, o controlo, por si só, só nos dá informações acerca funcionamento da organização, é essencial para introduzir melhorias e para orientar as ações para o cumprimento dos objetivos e conseqüente alinhamento com a estratégia. Os instrumentos de CG devem ser encarados como instrumentos essenciais para a tomada de decisão em tempo útil.

5º Princípio

“O horizonte do CG é, fundamentalmente, o futuro e não apenas o passado.”

Vem corroborar o que Maitre (1900) defendera quando afirmava que os sistemas de planificação-controlo têm por função específica procurar dominar o futuro, por esta ser a razão de ser de toda a planificação e de todo o controlo que, por definição, são inteiramente voltados para o futuro.

6º Princípio

“O CG atua muito mais sobre os homens do que sobre os números (tem natureza fundamentalmente comportamental).”

Como nos diz Gervais (1991) os recursos necessários para atingir os objetivos não são apenas recursos que figuram no ativo, mas também os recursos humanos. Segundo Berry *et al.* (1995), o CG é essencialmente um processo para motivar e inspirar as pessoas para a realização das atividades da organização que levarão a organização a atingir a sua meta. Sendo assim, tem como grande objetivo incentivar os colaboradores a terem os comportamentos desejados de forma a alinhar esse comportamento com a estratégia global da organização.

7º Princípio

“O sistema de sanções e recompensas faz parte integrante do CG (CG conduz a um sistema de incentivos).”

Como Todd *et al.* (1974) defenderam, o desempenho dos intervenientes deve ser medido, avaliado e recompensado, de forma a estimular os intervenientes para o comportamento desejado. A realização dos objetivos deve ser colocada em paralelo com um sistema de incentivos, pois, caso contrário, como nos dizem Jordan *et al.* (2011:26) *“o controlo de gestão consistirá num ritual administrativo vazio de sentido e sem efeito sobre os resultados da empresa, porque não influencia o comportamento dos gestores”*.

8º Princípio

“Os atores de primeira linha do CG são muito mais os responsáveis operacionais do que os controladores de gestão.”

Controlar a gestão das suas atividades é uma atribuição de cada responsável operacional descentralizado, ele é responsável pelos resultados obtidos. Como nos dizem Jordan *et al.* (2011:30): *“O controlador não controla, mas sim concebe e implementa tudo o que for necessário para que os gestores possam controlar a gestão do seu sector, monitorizando os seus desempenhos.”*

2.2.3. Instrumentos de CG

Como nos diz Gervais (1991), o controlo de uma empresa pode relacionar-se com diferentes atos ou ações que não têm o mesmo alcance ou o mesmo significado. Ou seja, o CG serve toda a hierarquia da empresa, no entanto, nem todos têm necessidades idênticas. Se para a administração terá maior relevância o grau de realização dos objetivos globais, para os gestores intermédios o maior interesse incide nos indicadores relativos à sua área de negócios e para os gestores operacionais o acompanhamento das atividades, considerando os objetivos e planos de ação específicos (Simões, 2001).

Em suma, salientando o primeiro princípio do CG por Jordan *et al.* (2011), a partir de diferentes objetivos de naturezas diversas devem existir instrumentos de CG tão ou mais diversos de forma a medir a performance da organização. Os instrumentos do controlo de gestão devem assim dar resposta às diversas necessidades.

Estes autores defendem a existência de três tipos de instrumentos de CG: os instrumentos de pilotagem, os instrumentos de orientação do comportamento e os instrumentos de diálogo.

2.2.3.1. Instrumentos de Pilotagem

Jordan *et al.* (2011) consideram como instrumentos de pilotagem os necessários para que os gestores possam fixar objetivos, planear e acompanhar os resultados de forma a tomar ações corretivas com vista a melhores desempenhos. São constituídos essencialmente por instrumentos de cariz técnico:

- O plano operacional que consiste na definição operacional da estratégia a médio-prazo, geralmente três anos, e visa encontrar e organizar soluções para viabilizar a estratégia definida.
- O orçamento que é entendido como a fixação de objetivos a curto-prazo, geralmente um ano, em articulação com o plano operacional.
- O controlo orçamental que trata de comparar as realizações com as previsões elaboradas para evidenciar e analisar desvios de forma a tomar consequentes ações corretivas.
- Os *tableaux de bord* (TB) e *balanced scorecard* (BSC) que surgiram como instrumentos de substituição ao controlo orçamental.

Por oposição aos primeiros instrumentos descritos, que se revestem de um carácter previsional, o controlo orçamental, o TB e o BSC são instrumentos de acompanhamento de resultados. Estes dois últimos apresentam como principais características a rapidez de disponibilização da informação, a diversidade de indicadores, que não se restringe a indicadores financeiros; a capacidade de síntese e a adaptação ao utilizador.

2.2.3.2. Instrumentos de Orientação do Comportamento

Os instrumentos de orientação do comportamento visam, como o próprio nome indica, orientar o comportamento de todos os envolvidos com vista à realização da estratégia global da organização (Jordan *et al.*, 2011). Ou seja, visa enquadrar as ações e decisões dos gestores descentralizados, com vista à satisfação dos objetivos da organização e não apenas a responder a objetivos pessoais, que muitas vezes não estão alinhados com os interesses globais da empresa (Antony e Govindarajan, 2007).

Neste tipo de instrumentos, Jordan *et al.* (2011), enquadra a organização em centros de responsabilidade, a avaliação de desempenho com base em critérios adaptados às características dos centros de responsabilidade (centros de custo, centros de resultados e centros de investimento) e a implementação de preços de transferência interna (PTI's).

2.2.3.3. Instrumentos de Diálogo

Jordan *et al.* (2011) diz-nos que os instrumentos de diálogo têm por objetivo o desenvolvimento do diálogo interno, envolvendo todos os atores da pirâmide organizacional, sendo esse o grande desafio do controlador de gestão. Se o problema em si é complexo, já os instrumentos podem revelar-se tão simples como o agendamento de reuniões e a realização de relatórios destas.

2.2.3.4. Relação entre os Instrumentos de CG e a Pirâmide Organizacional

	Instrumentos de Pilotagem	Instrumentos de Orientação de Comportamento	Instrumentos de Diálogo
Direção Geral	<ul style="list-style-type: none"> - Assegurar a coerência entre longo-prazo e curto-prazo - Localizar os obstáculos a ultrapassar 	<ul style="list-style-type: none"> - Adequar a estrutura à estratégia - Tornar possível uma delegação formalizada 	<ul style="list-style-type: none"> - Difundir os objetivos e a estratégia
Hierarquia Intermédia	<ul style="list-style-type: none"> - Antecipar - Acompanhar - Manter o controlo 	<ul style="list-style-type: none"> - Delegação - Manter um poder de orientação 	<ul style="list-style-type: none"> - Incentivar e avaliar os responsáveis
Responsáveis operacionais	<ul style="list-style-type: none"> - Ajuda à decisão - Meio de auto-controlo - Precisar objetivos e meios 	<ul style="list-style-type: none"> - Definir os limites da autoridade e da responsabilidade de cada um - Estabelecer as bases do contrato da hierarquia com a avaliação de desempenho 	<ul style="list-style-type: none"> - Envolver-se - Participar

Tabela 4 - Relação entre os Instrumentos de CG e a Pirâmide organizacional por Jordan *et al.* (2011:42)

2.3. Implicações das características das EF's no CG

Tendo em conta toda a revisão bibliográfica mencionada no decorrer deste projeto, podemos perceber que existem características específicas comuns às EF's que não encaixam naquilo a que Jordan *et al.* (2011) definiu como princípios do CG.

Perante isto, torna-se de elevada importância contrapor essas duas rubricas de forma a perceber melhor as influências que uma empresa de cariz familiar pode ter nas práticas comuns de CG.

Segue-se a **Tabela 5**, que pretende resumir as características das EF's encontradas e as respetivas implicações na gestão e na prática do CG.

Caraterísticas das EF's	Aspetos Positivos (+)	Aspetos Negativos (-)	Implicações na Gestão	Implicações na prática do CG
Forte relação Família-Empresa	+ Forte unidade, dedicação e confiança entre os membros familiares com interesses comuns; + Forte compromisso e empenho do fundador na condução dos negócios.	- Laços sanguíneos amplamente valorizados e consequente dificuldade em separar negócios e família; - Exagerada centralização do poder; - Gestão informal da organização.	+ Lutas de poder quase inexistentes; + Comunicação intensa e fluída no topo da organização; - Tomada de decisões com base em aspetos emocionais ao invés de racionais; - Possível contratação de familiares inadequados; - Decisões centralizadas e consequente falta de delegação de responsabilidades; - Recusa de burocracia com carente planeamento de gestão, sem fixação de objetivos; - Quando maior a dimensão, maior a falta de controlo sobre a organização.	- Dificulta o cumprimento do princípio da descentralização das decisões e da delegação de autoridade; - Põe em causa o alinhamento dos objetivos entre cada membro da organização e a estratégia global da empresa; - Leva ao uso carente de instrumentos de CG.
Cultura familiar Continuada	+ Continuidade de valores e tradições quando respeitada pelos sucessores e funcionários; + Aprendizagem contínua.	- Exagerada ligação a práticas passadas que não acompanham o universo globalizado; - Contratação e promoção de funcionários baseada na lealdade e não nas caraterísticas pessoais.	- Uso de práticas ultrapassadas que não trazem eficiência e/ou eficácia; - Políticas de compensação diferentes das do mercado; + Erros na gestão do passado, não voltam a ser entrave na gestão.	- Dificulta a execução de uma gestão voltada para o futuro.
Conflitos na empresa	+ Entrada de novas ideias pelas novas gerações.	- Decisões emocionais; - Destabilização do decorrer normal da organização.	- Conflitos de interesses trazem ambiguidades e contradições na gestão.	- Põe em causa a convergência de interesses.
Estrutura Fechada de Capital	+ Empresa passa de geração em geração.	- Falta de transparência no mercado. - Não consideração da estrutura ótima de capital.	- Em caso de desafogo financeiro, a não consideração da entrada de capital externo, pode levar à falência da organização.	

Tabela 5 - Relação entre as caraterísticas das EF's e as implicações na gestão e na prática do CG (Ussman, 2004; Moreira e Neto, 2007; Gallo e Ribeiro, 1996; Davis, 2001; Jordan *et al.*, 2011)

3. Estudo Empírico

3.1. O Grupo Familiar AB

3.1.1. Apresentação do GFAB

O Grupo Familiar AB (GFAB) é uma sociedade por quotas constituída pela empresa A e pela empresa B.

Iniciou a sua atividade em 1946 com a constituição da empresa A, dedicada à importação e comercialização de leguminosas secas, frutos secos e conservas. No exercício de 2014, importou cerca de 85% das matérias-primas e atingiu um Volume de Negócios (VN) na ordem dos 49 milhões de €, sendo que 26% resultou de exportações, quer para o mercado intracomunitário, quer para outros mercados. Terminou o exercício com um Resultado Líquido (RL) muito próximo dos 2 milhões de euros. Foi delineado o organigrama da **Figura 8** para a Empresa A, estando representado entre parênteses o número de colaboradores afetos a cada departamento.

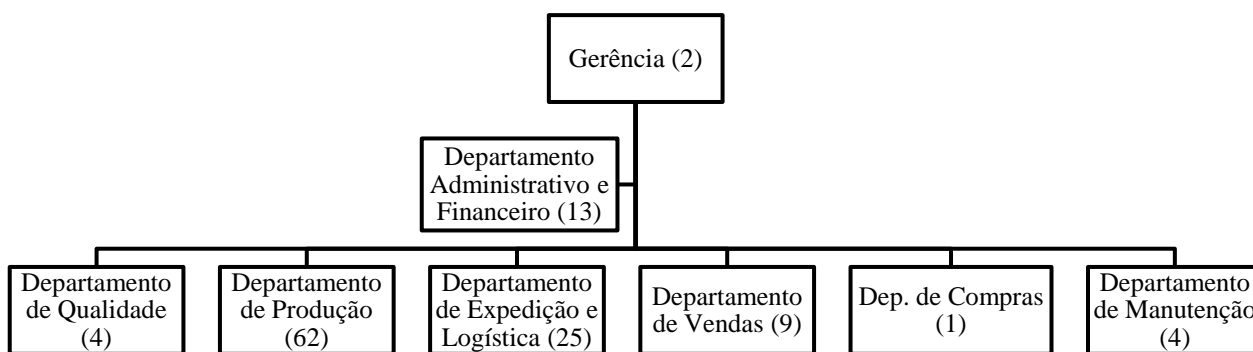


Figura 8 - Organigrama da empresa A (Fonte: GFAB)

Posteriormente, em 1998 constituiu-se a empresa B, especializada na transformação industrial e comercialização de leguminosas, legumes e frutas. Em 2014 produziu cerca de 110 milhões de unidades, atingiu um VN na casa dos 46 milhões de €, correspondendo 28% a exportações e ultrapassou os 1,2 milhões de € no RL. Em conformidade com o organigrama da empresa A, a **Figura 9** representa o organigrama da empresa B.

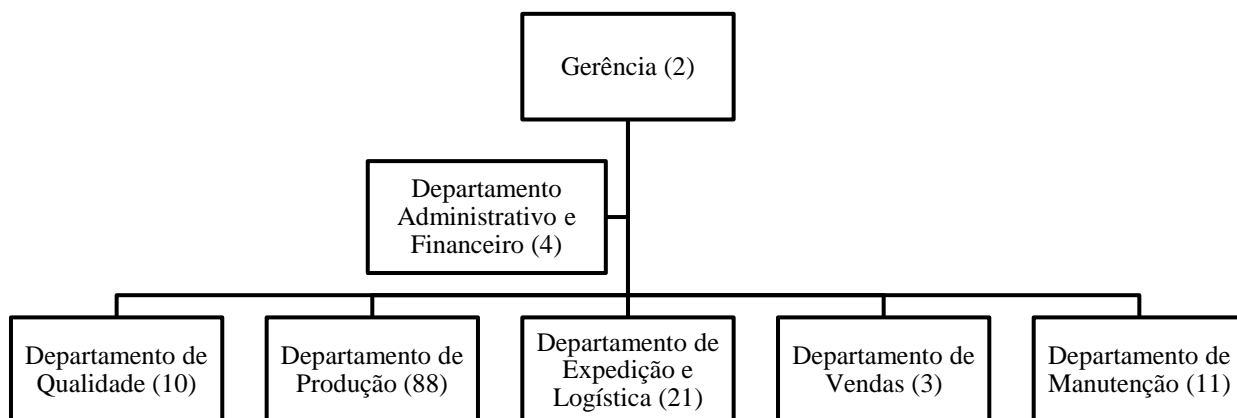


Figura 9 - Organograma da empresa B (Fonte: GFAB)

Há quase 70 anos presente nos mercados, o GFAB é líder nacional na sua área de atuação, fornecendo de norte a sul grandes superfícies comerciais. Para além disso, a empresa A está presente em cerca de 35 países e a empresa B em cerca de 45 países.

O GFAB, em 2014, com cerca de 250 colaboradores, contou com um VN agregado de 95 milhões de euros, e com um RL agregado na ordem dos 3,2 milhões de €. No entanto, importa referir que a empresa B é a principal cliente da empresa A, sendo responsável por cerca de 40% do VN da empresa A. E também a empresa A é cliente da empresa B, ocupando cerca de 9% do VN da empresa B.

Tendo em conta os dados que o GFAB apresentou, é possível, desde logo, tomar uma nova posição em relação ao VN do grupo, como podemos ver exemplificado na **Tabela 6**.

Consolidação do VN				
	Empresa A	Empresa B	Total	Percentagem
VN Total	29.543.246 €	42.288.972 €	71.832.219 €	100%
Merc. Interno	16.772.805 €	29.342.607 €	46.115.413 €	64%
Merc. Externo	12.770.441 €	12.946.365 €	25.716.806 €	36%

Tabela 6 - Consolidação da conta de VN das Empresas A e B

O VN do GFAB consolidado desceu mais de 23 milhões de euros em relação ao VN agregado, mas, em contrapartida, as exportações que individualmente representavam cerca de 26% na Empresa A e 28% na Empresa B, representam agora 36% do VN do GFAB.

Assim como foram visíveis alterações nesta rubrica, também outras rubricas podem estar a envuiusar dados quando analisadas separadamente.

Com isto, e tendo em conta o volume de transações existentes entre as empresas do grupo, é vantajoso estudar o grupo tendo em conta uma consolidação de contas, de forma a permitir uma maior eficiência na avaliação da performance do GFAB. Mas, para além da dimensão financeira, toda a análise deve sempre ter em conta todas as relações existentes de forma a não resultar em conclusões que desviam a realidade das situações e que, conseqüentemente levam à delineação de objetivos irreais. Toda a performance do grupo deve ter em conta as duas empresas como uma só.

3.1.2. O GFAB como empresa familiar

O GFAB foi fundado por dois amigos, pertencentes a famílias diferentes. No que diz respeito à estrutura de capital, as quotas estão igualmente repartidas por essas duas famílias, a Família Alfa e a Família Beta, como podemos observar na **Figura 10**.

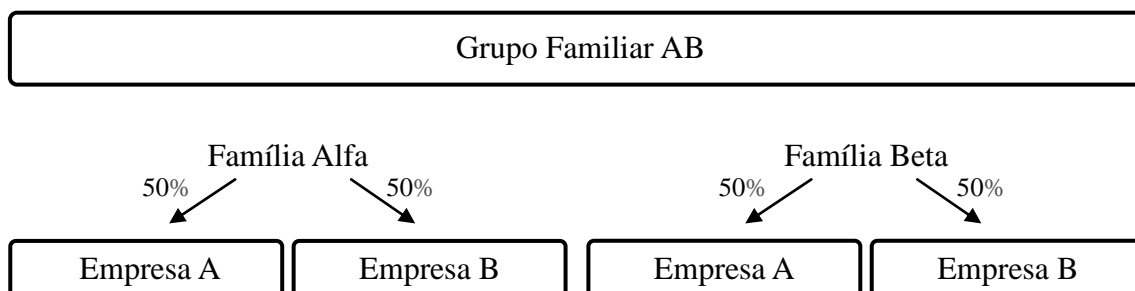


Figura 10 – Estrutura de Capital do Grupo Familiar AB (Fonte: GFAB)

No entanto, com o passar das gerações, rapidamente o GFAB se tornou uma empresa de carácter familiar cumprindo com a definição que é encontrada pela Comissão Europeia (2009), mencionada no ponto 2.1.1.

Podemos observar a passagem das gerações do GFAB, bem como a estrutura do capital atual, a tracejado, através da **Figura 11**.

	Família Alfa	Família Beta
1ª Geração	A. Alfa	A. Beta
2ª Geração	B. Alfa C. Alfa D. Alfa	B. Beta
3ª Geração	E. Alfa F. Alfa G. Alfa H. Alfa I. Alfa	C. Beta D. Beta E. Beta
4ª Geração <i>previsão</i>	J. Alfa K. Alfa L. Alfa M. Alfa N. Alfa	F. Beta G. Beta H. Beta I. Beta J. Beta

Figura 11 - Passagem de gerações no GFAB

Neste momento o GFAB conta com seis sócios, três de cada família, sendo na Família Alfa os filhos do fundador A. Alfa, e na Família Beta os netos do fundador A. Beta, detendo, cada um, uma quota aproximada de 16,66%. Posto isto, os direitos de tomada de decisão estão todos na posse de descendentes dos fundadores da empresa, sendo que três deles estão formalmente envolvidos na gestão do grupo.

Atendendo ao Modelo dos Três Círculos defendido por Tagiuri e Davis e à classificação dos elementos que integram uma empresa familiar por Lansberg e Ayres, ambos mencionados no ponto 2.1.1., na **Figura 2** e **Figura 3**, respetivamente, o GFAB apresenta a seguinte estrutura:

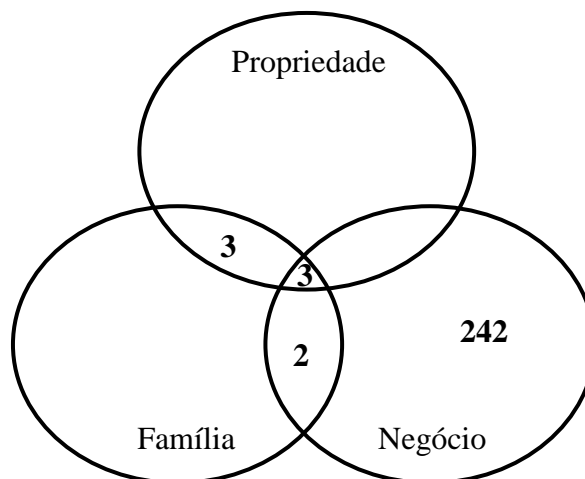


Figura 12 - Colaboradores do GFAB no Modelo dos Três Círculos

Observando a **Figura 12**, existem três familiares que detêm uma parte do grupo mas não exercem funções na mesma (Propriedade e Família), dois familiares que, embora não tendo propriedade, ocupam cargos de topo na empresa (Negócio e Família) e três familiares que não só detêm uma parte da grupo como ocupam cargos de topo no mesmo (Propriedade, Família e Negócio). Com isto, os restantes 242 colaboradores apenas têm ligação com a empresa por ocuparam funções na mesma.

3.1.3. Características Familiares do GFAB

Após esclarecida a veracidade familiar que é vista no GFAB, existem diversas características comuns e este tipo de empresas, como se verificou no ponto 2.1.2. Muitas dessas características estão visíveis neste grupo empresarial.

No que diz respeito à relação que existe entre a empresa e a família, no GFAB permanece uma relação forte de compromisso, de dedicação e de sacrifício por parte da família para com a empresa, que tem sido visível de geração em geração. No entanto, por vezes, não há unidade entre as pessoas da família, embora os interesses sejam comuns, nomeadamente entre os sócios que ocupam funções e os sócios que não ocupam funções. Pequenos desentendimentos e decisões tomadas com base em aspetos emocionais podem acabar por trazer entraves ao desenvolvimento e sucesso da empresa.

Por outro lado, no GFAB existe uma elevada centralização do poder nos membros da família, como podemos observar pela **Tabela 7**.

	Empresa A		Empresa B	
	<i>Nº Colaboradores</i>	<i>Nº Familiares</i>	<i>Nº Colaboradores</i>	<i>Nº Familiares</i>
Gerência	2	2	2	2
Dep. Admin. e Financeiro	13	1	4	1
Dep. Qualidade	4	0	10	0
Dep. Produção	62	0	88	0
Dep. Expedição e Logística	25	0	21	0
Dep. Vendas	9	3	3	3
Dep. Compras	1	1	0	0
Dep. Manutenção	4	0	11	0

Tabela 7 - Nº de colaboradores e nº de familiares por departamento (Fonte: GFAB)

Na empresa A, a gerência é constituída por os sócios B. Alfa e C. Beta, que acumulam funções na direção dos departamentos de vendas e administrativo e financeiro, respetivamente. Ou seja, B. Alfa, além de gerente é Diretor de Vendas, e C. Beta além de gerente é Diretor Financeiro. O restante sócio que acumula funções na empresa A é o D. Beta, que é o Diretor de Compras. Os restantes dois familiares, futuros sucessores de A. Alfa, trabalham no Departamento de Vendas assumindo as negociações com os maiores clientes, quer nacionais, quer internacionais.

Na empresa B o cenário é muito idêntico, a gerência é constituída novamente por A. Alfa, mas quem o acompanha é o D. Beta, sendo que A. Alfa volta a assumir a Direção de Vendas, e tem a acompanhá-lo os seus dois futuros sucessores, assim como na empresa A. C. Beta, na empresa B, também assume a função de Diretor Financeiro.

Posto isto, mais uma vez, faz sentido olhar para as empresas como um grupo, e não individualmente, havendo somente um organograma.

Em suma, esta centralização do poder nos elementos da família explica a inexistência de planeamentos formais, a não ser que o mesmo obrigue a uma apresentação aos sócios ou a entidades externas. Geralmente a estratégia e o seu planeamento são delineados na cabeça dos gestores familiares, não sendo formalizados e delineados os objetivos para os membros inferiores da hierarquia. Os membros inferiores da hierarquia acabam por não conhecer qual o seu papel desejado na empresa, gerando desmotivação, podendo ser fonte de conflitos e de desinteresse pela organização.

Sendo um grupo que opera com cerca de 250 colaboradores torna-se impossível centralizar as decisões, sem que se perca o controlo, acabando, por vezes, por não ser tomada a decisão na hora certa e, principalmente, por não se conseguir evitar erros desnecessários.

No que concerne à cultura familiar do GFAB, esta tem sido continuada, como Ussman (2004) e Gallo e Ribeiro (1996) defendem como característica evidente de uma empresa familiar.

Face à análise de dados históricos obtidos junto de quadros que há muito tempo acompanham a gestão, tem-se revelado de extrema importância o facto da evolução da

gestão do GFAB ter tido uma sequência de gerações em que as qualificações académicas foram sempre evoluindo para graus mais elevados.

Para além dos valores e tradições intrínsecos aos fundadores terem passado de geração em geração, com uma forma comum e habitual de pensar, sentir e reagir aos problemas que são colocados ao longo da gestão do grupo, o facto dos familiares dos fundadores começarem, desde cedo, a lidar com a realidade empresarial do grupo sustenta a aprendizagem comum com as diversas situações vividas e os diferentes problemas enfrentados. Isso permite aos sucessores aprenderem com os erros dos seus ascendentes e a fortalecerem os conhecimentos necessários para a continuidade do negócio.

Esta evolução, sendo de extrema utilidade para o futuro de qualquer empresa familiar arrasta, por vezes, choques quando a geração mais preparada pretende lançar novos desafios na área da gestão global, levando ao adiamento de decisões por prolongado tempo.

Também no GFAB terão surgido essas contrariedades, que foram colmatadas pela integração gradual em tarefas de alta responsabilidade, ou seja, não estando no topo das decisões as novas gerações acabam por dar o seu contributo para que se encontrem os melhores caminhos na gestão dos negócios.

No entanto, são visíveis situações em que os atuais gerentes estão demasiado ligados a práticas passadas herdadas, mostrando-se resistentes às mudanças necessárias para acompanhar as alterações quer na envolvente externa, como na própria envolvente interna.

Com isto, os sucessores devem seguir os passos dos seus ascendentes, pois, neste caso, levou ao crescimento e sucesso do grupo, mas devem acompanhar as alterações que o meio envolvente sofre e procurar uma rápida adaptação ao mesmo.

Perante a estrutura de capital observada nas **Figura 12**, a como nos revelou Ussman (2004) cada colaborador tem um papel em cada um dos universos (Propriedade, Família e Negócio). No caso do GFAB os conflitos não são inexistentes. Embora não tenham assumido um grau de instabilidade no seio do grupo familiar, existem, por vezes, desacordos, tanto entre as duas famílias, como entre os seus sócios na própria família, nomeadamente devido a conflito de interesses e a visões diferentes daquilo que é o melhor para o grupo.

No entanto, apesar disso, o esclarecimento é sempre procurado entre os sócios e o acordo acaba por vir ao de cima, por vezes com implicações negativas, mas na maioria das vezes com implicações positivas na gestão do GFAB.

Por outro lado, se existem desencontros no GFAB relativamente à forma de conduzir os negócios, também é evidente que a linha condutora de êxitos sucessivos na obtenção de resultados e consolidação das empresas permitem diferenciar o supérfluo do essencial. Só assim se explica que decorridas cerca de sete décadas a sociedade mantém-se em plena atividade e permitiu dar resposta à criação da componente industrial, estendendo, desse modo, novos produtos e mercados.

Este êxito prolongado do GFAB tem a sua base na sobreposição das sucessivas gerações atrás enunciadas e que na atualidade se consubstancia na 2^a e 3^a gerações e onde a 4^a já assimila métodos e conceitos adequados à gestão do grupo.

Todos estão cientes que quanto maior for o número de sócios, maior será o desafio na tomada de decisões e, como nos diz a Comissão Europeia (2009), os riscos aumentam quanto maior for o número de transferências entre gerações, já que a complexidade da família envolvida aumenta. No GFAB a passagem para a 4^a geração estima-se que envolva cerca de dez familiares, como podemos visualizar na **Figura 11**.

Por outro lado, a entrada de novos familiares de outras gerações trazem consigo novas ideias e novos métodos de gestão, muitas vezes, mais adequados ao universo globalizado do que os já aplicados. Só que, muitas vezes, as gerações anteriores não entendem esses novos pensamentos, podendo gerar conflitos, tornando mais difícil a chegada a um acordo.

Por fim, como se verificou anteriormente, o GFAB tem uma estrutura de capital fechada, sendo, em qualquer situação, até ao momento, impensável a entrada de capital exterior à família, pois entendem que põe em causa os interesses familiares. A exposição de informação para o exterior é totalmente controlada.

Em jeito de conclusão, através da **Tabela 8**, podemos ter uma melhor perceção de quais os pontos fortes e fracos de cada característica de uma EF presente no GFAB.

Características Familiares do GFAB	Pontos Fortes	Pontos Fracos
Forte relação Família-Empresa e consequente Centralização do Poder	- Compromisso, dedicação e lealdade incondicionais para com a empresa.	- Decisões tomadas com base na intuição ou em aspetos emocionais.
		- Perda do Controlo da empresa.
		- Colaboradores insatisfeitos.
		- Recusa da burocracia e consequente definição informal da estratégia e planeamento.
Cultura familiar Continuada	- Aprendizagem continuada dos valores da empresa.	- Escolha de recursos humanos feita pela lealdade e não pelas características pessoais.
	- Verdadeiro conhecimento da realidade empresarial.	- Forte ligação com práticas passadas cria barreiras à mudança.
Conflitos na empresa	- Novas gerações trazem novas ideias.	- Desacordo entre familiares devido a conflito de interesses.
Estrutura Fechada de Capital	- Empresa passa de geração em geração com aprendizagem continuada.	- Pouca transparência.

Tabela 8 - Pontes fortes e pontos fracos das caraterísticas familiares do GFAB

3.2. CG no GFAB

3.2.1. Princípios do CG no GFAB

Tendo em conta os princípios do CG encontrados por Jordan *et al.* (2011), explicitados no ponto 2.2.2., e as caraterísticas familiares do GFAB, podemos verificar a existência ou não existência desses princípios no grupo.

Apesar de não serem delineados formalmente os objetivos do GFAB, estes são essencialmente de natureza financeira, relacionados com rentabilidade do negócio, crescimento das vendas, autonomia financeira, investimentos financeiros, etc. No entanto, para um crescimento sustentável do negócio existem outras dimensões não financeiras a ter em conta, nomeadamente objetivos de qualidade, produtividade, inovação, formação, posicionamento, etc.

O facto de não existirem objetivos formalizados também dificulta a perceção dos interesses dos gerentes, nomeadamente pelos colaboradores. Não seria correto dizer que não existe qualquer objetivo de natureza não financeira, mas os conhecidos são

essencialmente dessa natureza. A visão atual dos membros dos cargos de topo da empresa está inclinada diretamente para a redução de custos e aumento das vendas.

O 1º princípio do CG está diretamente relacionado com isso, com a diversidade de objetivos e a diversidade de instrumentos para medir esses mesmos objetivos.

Como nos diz o 2º princípio, a descentralização das decisões e a delegação de autoridade e responsabilização são condições essenciais para o exercício de controlo de gestão. No entanto, no GFAB, como já vimos anteriormente, o poder é essencialmente centralizado nos membros da família e a delegação é quase inexistente. Todas as decisões que tenham algum relevo passam pelos órgãos superiores da hierarquia, pelos membros da família. Os colaboradores têm pouca autonomia nas decisões.

A crescente dimensão e complexidade do GFAB tornam insustentável a concentração das decisões, levando à perda do controlo da organização. É impossível conseguir controlar as funções de 250 trabalhadores. Cada departamento deve ter autonomia para tomar as decisões correntes da gestão do mesmo, com respetiva responsabilização, uma vez que, o cumprimento dos objetivos globais da empresa é o conjunto do cumprimento dos objetivos individuais de cada departamento.

Com isto, chegamos àquele que é o 3º princípio, o alinhamento dos objetivos com a estratégia. Mas, no caso do GFAB, a estratégia não está formalmente definida. Sendo assim, também não é conhecida por todos os membros da organização. Isso resulta na inexistência de objetivos individuais formalmente definidos e de fácil compreensão de forma a trazer resultados positivos, para o resultado global da empresa.

Por outro lado, não basta a existência de objetivos e instrumentos que nos permitam avaliar o cumprimento ou não dos mesmos. Após o orçamento elaborado o GFAB controla a execução do mesmo, mas apenas para informação burocrática. Mais do que tomar conhecimento do andamento da empresa, são necessários apurar, com alguma frequência, os desvios de forma a tomar medidas corretivas, medidas para o futuro e que orientem esse futuro. Estamos a falar do 4º e do 5º princípio do CG.

Como nos diz o 6º princípio, o CG tem natureza fundamentalmente comportamental, procurando atuar mais sobre as pessoas do que sobre os números. No GFAB os recursos humanos são vistos como isso mesmo: recursos. Ao invés de serem vistos como os

principais clientes internos da empresa, pois sem eles a organização não poderia funcionar. Para levar em frente os objetivos, são necessárias pessoas motivadas que tenham os comportamentos desejados de forma a atingir os objetivos da organização. O facto de os colaboradores não saberem o que é esperado deles, também afeta a sua motivação. É um problema bastante visível no GFAB, muito por ser uma empresa de carácter familiar.

Como consequência da delegação de funções e de autoridade torna-se necessário a existência de um sistema de incentivos (sanções e recompensas). No GFAB é mais visível a atribuição de sanções imputando os custos relacionados com determinada atividade mal executada a quem a executou. Este processo acaba por não ter em conta os sacrifícios passados pelo colaborador para o sucesso da empresa, acabando por ser sancionado por um erro, e não recompensado por duas ou três ações benéficas para a empresa. Por outro lado, embora menos comum, são atribuídos prémios de produtividade no final de cada ano a quem a gerência entender que está à altura, acabando por ser uma escolha relativa não tendo por base os resultados efetivos que o colaborador deu à empresa.

Posto isto, o sistema de incentivos deve incidir simultaneamente sobre sanções e recompensas, traduzindo de forma correta o esforço efetivo do colaborador. O desempenho dos intervenientes na empresa deve ser medido, avaliado e recompensado, de forma a orientar os comportamentos dos mesmos de acordo com o que é desejado pela organização. No entanto, só é possível medir, quando se sabe efetivamente quais são os objetivos esperados de cada um, não sendo possível desta forma a aplicação do 7º princípio do CG no GFAB.

O 8º e último princípio do CG salienta que quem deverá controlar as atividades, não são os controladores de gestão, mas sim, os responsáveis operacionais, pois ninguém conhece melhor determinada área que o próprio trabalhador responsável pela mesma. No GFAB, como a delegação está muito pouco presente, muitas vezes, as decisões operacionais são tomadas pelos membros superiores da hierarquia, que não estão dentro da função.

Podemos verificar que no GFAB não existem ainda aplicados princípios como os de CG que se revelam de extrema importância, tendo em conta a complexidade e crescimento do GFAB, para o seu futuro sucesso.

3.2.2. Instrumentos de CG no GFAB

No GFAB os instrumentos de apoio à gestão estão muito focados no passado, ou seja, baseiam as suas análises com comparações entre os dados atuais e os dados passados, de forma a perceber se houve alterações benéficas ou não. A preocupação central é perceber se as vendas aumentaram ou se os custos diminuiram, tendo as respetivas consequências no resultado líquido.

Com isto, e como já foi enunciado anteriormente, não existem planeamentos formais de forma a proporcionar a delineação de planeamentos operacionais e a viabilização a estratégia.

Apesar do sucesso do grupo, a definição de uma estratégia formal com os respetivos conceitos básicos de gestão, como a definição da missão, visão e objetivos, não é formalizada. Os sócios sabem o que querem, mas tudo é delineado informalmente entre eles.

Tendo em conta a divisão atribuída aos instrumentos de CG por Jordan *et al.* (2011), em relação aos instrumentos de pilotagem, não havendo a definição de uma estratégia global e conseguinte planeamento estratégico, também não existe a definição de planos operacionais estratégicos a médio-longo prazo de forma a viabilizar a estratégia num futuro alongado. Apesar disso, a curto-prazo é elaborado um orçamento com uma periodicidade anual.

O orçamento, como instrumento de CG, é entendido como um instrumento previsional de planeamento a curto-prazo que visa a fixação de objetivos de resultados a níveis de vendas, custos, investimentos, entre outros, e consequente definição de planos de ação para atingir esse orçamento (Jordan *et al.*, 2011). No entanto, no GFAB o orçamento é utilizado essencialmente para a apresentação anual aos sócios como forma de planeamento de ganhos ou perdas futuras, como uma obrigação formal a cumprir.

A definição do orçamento passa por uma discussão informal entre os sócios gerentes acerca daquilo que acreditam que se vá concretizar no ano seguinte, como por exemplo,

um aumento de três por cento das vendas, um investimento num novo armazém, a reformulação de custos com pessoal, etc., ao invés de definirem uma orçamentação com consulta do mercado e com objetivos desafiantes que querem concretizar. O orçamento acaba por ser o reflexo daquilo que os sócios já sabem que vai acontecer, não sendo ambiciosos na definição dos objetivos, nem pondo em questão possíveis ameaças e desvios que podem decorrer da atividade.

Por outro lado, a definição de um orçamento, para além da sua função previsional, precisa de um instrumento de acompanhamento dos resultados, de forma a contrapor a realidade atual com a previsional de maneira a serem apurados os desvios. Neste caso, aplicam o controlo orçamental. No entanto, no GFAB os desvios só são apurados semestralmente e não servem como base à implementação de medidas corretivas. Como nos diz Jordan *et al.* (2011:36): “Comentar hoje a última guerra não nos faz ganhar essa guerra”.

Em suma, para que o controlo orçamental seja aplicado para o benefício da tomada de decisões em tempo útil, seria necessário que a contabilidade analítica estivesse sempre atualizada, o que, muitas vezes, não só no GFAB, não é possível. Por outro lado, é preciso ter em conta que este instrumento está focado essencialmente para a dimensão financeira, logo, por si só, não é suficiente para uma avaliação da performance do grupo. Como alternativa têm surgido novos instrumentos de acompanhamento de resultados como o TB e, mais recentemente, o BSC.

No que diz respeito aos instrumentos de orientação de comportamento, no GFAB, apenas se aplica a organização de centros de responsabilidade. No entanto, esse instrumento não tem como objetivo orientar o comportamento de todos os envolvidos com vista a realização da estratégia da empresa. Ou seja, o GFAB não impõe metas aos respetivos responsáveis por cada departamento e, não existindo objetivos, não existem meios de orientação.

No GFAB definiu-se somente centros de custo, não tanto associados a departamentos, mas mais associados a máquinas, serviços, viaturas, entre outros, como podemos observar no **Anexo 1**, com o objetivo de dar a conhecer os gastos associados a determinadas áreas de interesse.

Por exemplo, no caso dos meios de transporte, o objetivo é apurar os custos em respetivas rubricas, como gasóleo e conservação e reparação, que associado aos quilómetros percorridos pela respetiva viatura indica se compensa a continuidade da sua utilização. Já nos empilhadores de armazém a situação é semelhante, consoante as horas de trabalho do respetivo e os custos a ele associados. Acaba por ser um ponto de interesse para o GFAB, já que pode optar por descontinuar o meio de transporte quando este já não traz benefícios ao grupo.

No entanto, os custos não são acompanhados com frequência, geralmente semestralmente, servindo somente como mais uma fonte de informação. Só perante o acontecimento de alguma anormalidade é que se vão verificar os centros de custo associados.

Para este caso específico também não existe orçamento para que se possam apurar os desvios do realizado versus o orçamentado, com a devida frequência. Apenas possuem os dados dos anos anteriores para poder efetuar comparações, sendo que, mais uma vez, o instrumento não está voltado para o futuro nem para a implementação de ações em tempo útil.

Por outro lado, tendo em conta o exemplo dos meios de transporte atrás mencionado, as viaturas de distribuição acarretam com certeza custos de manutenção para o grupo, mas se o serviço de transporte que efetuam fosse subcontratado, também teria custo. Logo, faria sentido a aplicação de um preço baseado no mercado do serviço efetuado pela viatura da empresa. Assim, a perceção de rentabilidade da frota seria outra. Trata-se da aplicação de preços de transferência interna.

Uma reorganização dos centros de responsabilidade por departamentos seria vantajosa no grupo, de forma a dar uma perceção da performance real de cada departamento.

Em suma, é importante acrescentar que toda a frota quer de viaturas pesadas de mercadorias, quer de viaturas ligeiras de mercadorias, pertencem tanto à empresa A, como à empresa B, sendo, cada vez mais difícil perceber o custo real que corresponde a cada uma das empresas do grupo. Tudo isto para salientar, mais uma vez, a vantagem das empresas do grupo serem vistas como uma só.

Por fim, os instrumentos de diálogo devem incentivar o diálogo mútuo e natural entre os gestores de toda a pirâmide organizacional de forma a dar cumprimento aos objetivos

globais da empresa. No GFAB o diálogo não se encontra muito presente no dia-a-dia da gestão dos negócios. Existem reuniões frequentes entre os sócios, e algumas entre sócios e responsáveis de departamentos. No entanto, a comunicação entre departamentos, ou seja, entre membros da mesma hierarquia, é quase inexistente. É importante que cada departamento funcione consoante as suas atividades normais, mas cada departamento não é uma só empresa, é uma parte de um grupo de responsáveis intermédios que devem comunicar e dialogar entre eles de maneira a proporcionar a eficiência e eficácia no decorrer normal das atividades da GFAB. É, de facto, um ponto de extrema importância e que não está a funcionar no grupo, existindo departamentos que ao invés de manterem uma relação de cooperação, acabam por ter rivalidades inaceitáveis.

3.3. Proposta de Modelo

Tendo em conta o diagnóstico desenvolvido, existe um parâmetro comum que inviabiliza a avaliação da performance real do GFAB, que é o facto das empresas A e B serem vistas em separado quando existem inúmeras relações entre elas. São vários os fatores que têm em comum, como por exemplo, a mesma estrutura acionista, a utilização da mesma frota, a empresa A ser a principal fornecedora da empresa B, entre muitas outras relações. Logo, toda a proposta de modelo a seguir descrita vai incidir sobre a visão do GFAB como uma junção das empresas A e B onde faz sentido que seja desenvolvido um único organograma, até porque existem parentes que acumulam as mesmas funções nas duas empresas.

Tendo em conta os dois organogramas que vigoram nas empresas A e B e a literatura revista acerca do tema da estruturação e delegação do poder, um organograma do grupo poderá traduzir-se no apresentado na **Figura 13**.

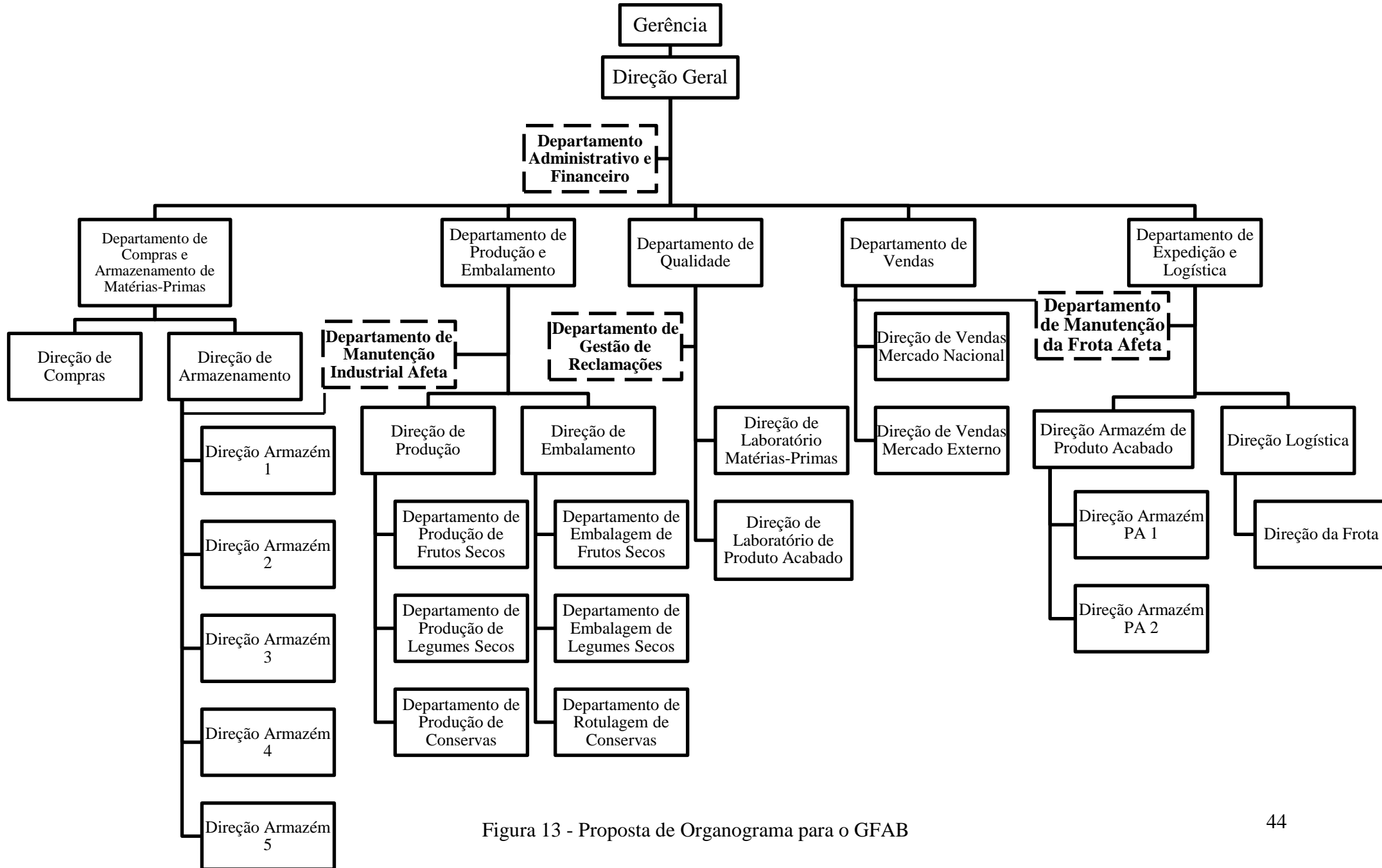


Figura 13 - Proposta de Organograma para o GFAB

A gerência continuará a ser, evidentemente, o órgão com maior influência na estrutura hierárquica, sendo constituído pelos três sócios gerentes do Grupo. No entanto, por forma a combater os aspetos emocionais em detrimento dos aspetos racionais na tomada de decisão no GFAB, a criação de uma direção geral que envolva membros da família e não membros da família, onde se una a forte relação da família e a experiência dos sócios no seu negócio com a formação, experiência e racionalismo de uma pessoa ou entidade externa, seria uma ferramenta para a profissionalização da gestão. A constituição deste modelo de *governance* seria o primeiro passo para a descentralização e delegação do poder, que são princípios essenciais para o exercício do CG.

Após esclarecida a introdução de uma direção geral na hierarquia, e mantendo o departamento administrativo e financeiro, sob a direção do sócio C. Beta, como um departamento de assistência a todos os departamentos, onde de encontram os serviços de faturação, contabilidade, finanças, recursos humanos, entre outros, procurou-se a definição da hierarquia intermédia.

Perante a análise efetuada, na hierarquia intermédia mantem-se-ão os departamentos de compras de matérias-primas, onde fará sentido adicionar a componente de armazenamento das mesmas; o departamento de produção, mas com uma visão separada da produção em si, do embalamento, já que os responsáveis não são os mesmos; o departamento de qualidade; o departamento de vendas e o departamento de expedição e logística. Em relação ao departamento de manutenção, este assume uma função de assistência a outros departamentos, logo, não deve ser colocado em paralelo, por exemplo, com o departamento de vendas, ou com o departamento de compras de matéria-prima, mas sim como um departamento *staff* do departamento de produção e do departamento de armazenamento, no caso da manutenção industrial afeta a esses departamentos, e do departamento de expedição e logística e de vendas, no caso da manutenção da frota automóvel pesada e ligeira e dos empilhadores e porta-paletes afetos aos armazéns de PA.

De uma forma breve, em jeito de esclarecimento, para os departamentos da hierarquia intermédia é proposto:

Departamento de compras e armazenamento de matérias-primas: uma vez que cerca de 80% das matérias-primas são importadas e, maioritariamente, de países fora da união

européia, torna-se necessário a existência de negociações exaustivas, visto ser um dos pontos principais do custo que terá o produto acabado, e que trará vantagens competitivas aos concorrentes. O sócio D. Beta assume essa posição. No entanto, associado a este departamento, é importante considerar também que o sócio deve ter consigo uma equipa que direciona os armazéns onde são armazenados os elevados números de contentores de matéria-prima que chegam por dia às instalações, nomeando responsáveis para cada armazém. Estes terão de coordenar, não só o que entra no armazém, mas também o que sai consoante as necessidades de produção, comunicando sempre à sua direção alguma anomalia detetada.

Departamento de produção e embalagem: o diretor deste departamento terá como responsáveis hierárquicos inferiores o diretor de produção e o diretor de embalagem. São dois trabalhos distintos, logo devem ter responsáveis distintos. Em suma, neste departamento torna-se importante separar os responsáveis consoante as unidades de negócio, já que os produtos são diferentes e a forma de os trabalhar também são diferentes. O diretor deste departamento tem de assumir uma posição de ligação entre as direções que trabalham abaixo de si, de forma a proporcionar o bom funcionamento de todo o processo produtivo através de uma boa comunicação entre os seus membros inferiores da hierarquia, colmatando um dos problemas de falta de comunicação existente no GFAB.

Departamento de qualidade: embora este departamento pudesse funcionar como um departamento de assistência aos dois departamentos anteriores de forma a garantir a qualidade das matérias-primas e de todo o produto ao longo das diversas fases do processo produtivo, a sua colocação ao nível intermédio da hierarquia tem como principal razão o facto de ser importante para garantir a qualidade pós-venda, onde deve analisar todos os processos de reclamações de clientes de forma a trazer melhorias futuras e a colmatar as indemnizações impostas por clientes. Acaba por ser um departamento de elevada importância no GFAB pois conduz todos os processos de forma a seguir todas as normas de qualidade para que de futuro as reclamações se extingam. Como departamento assistente tem um responsável pela gestão de reclamações que após recebidas deverá direcionar a sua análise para o laboratório responsável.

Departamento de vendas: dirigido pelo sócio B. Alfa deve assumir todos os esforços direcionados aos clientes de forma a garantir a continuidade dos contratos de fornecimento. Tendo em território nacional dois vendedores e quatro repositoras, dominando todos os hipermercados, a aposta deve continuar no mercado externo.

Departamento de expedição e logística: consoante os prazos de entrega deve ser planeada a expedição da mercadoria pela direção logística, utilizando quer a frota própria, quer frota subcontratada. Após comunicada à direção da frota da empresa, esta deve repartir as cargas atribuídas pelos motoristas ativos. Os responsáveis dos armazéns preparam as cargas, comunicando qualquer falta de produto aos seus membros superiores. Mas que, se o funcionamento da hierarquia correr como esperado, as falhas, nesta fase, devem ser inexistentes.

Com uma estrutura bem delineada e com os respetivos responsáveis definidos, numa primeira fase, que será a fase embrionária para que seja possível a prática do CG, e tendo em conta a dimensão do grupo, é essencial o GFAB definir formalmente a sua estratégia, a sua missão, a sua visão e os seus valores, para a determinação da *framework* de atividades do grupo de forma a proporcionar os *guidelines* para a coordenação das atividades a todos os departamentos.

Este processo começa, necessariamente, com a elaboração de um plano estratégico da responsabilidade da Direção Geral, onde o GFAB deve decidir sobre os objetivos da empresa e das estratégias para os atingir. Nesta fase, o GFAB deve ter em conta toda a informação interna e externa de forma a perceber os pontos fortes e pontos fracos internamente e as oportunidades e ameaças externas, para que seja dado lugar à formulação das estratégias que irão dar resposta aos problemas encontrados. A título exemplificativo, se um dos problemas internos é a qualidade, as estratégias a definir devem promover a solução para esse problema. Este plano deve fornecer a todos uma visão geral dos objetivos globais da empresa.

Atualmente as estratégias existem, mas não são do conhecimento de todos e acabam por não ser acompanhadas por falta deste tipo de instrumentos, que permitem profissionalizar os processos de gestão do GFAB.

Com a visão global delineada, torna-se possível a elaboração de planos operacionais, que, como o próprio nome indica, são a definição operacional da estratégia e são planos

mais do tipo quantitativo para que possam ser mensurados de maneira a verificar detalhadamente se a estratégia pode vir a ser realizável. Estes planos são depois articulados com o orçamento, que, tendo o seguimento atrás proposto, leva a orçamentos mais focados e articulados na estratégia.

Como nos diz, *Jordan et al.* (2011:34): “*O lançamento do plano operacional pode envolver os gestores de todos os níveis até aos responsáveis operacionais*“. Ou seja, uma vez que ninguém sabe melhor a sua função do que a pessoa que a executa, este processo de planeamento envolve todos os colaboradores da empresa, onde todos devem ser ouvidos. Cada um sabe o que funciona bem e o que funciona mal nas suas responsabilidades e a comunicação entre todos os órgãos da pirâmide é essencial para que todo o processo de planeamento operacional e de orçamentação resulte na realização da estratégia global da empresa.

Posto isto, em termos de instrumentos de pilotagem, o GFAB deve promover a estratégia através dos planos operacionais, direcionados a cada departamento, que se responsabilizam pelo cumprimento dos objetivos a que eles próprios se propõem. Aqui, começa a delegação das responsabilidades. Se cada responsável souber o que é esperado de si, mais facilmente trabalha em direção aos seus objetivos, e consequentemente, aos objetivos do grupo. Em suma, o colaborador irá focar-se nas suas atividades e traduzirá uma maior motivação na execução das suas funções.

O orçamento é um instrumento que o GFAB deve, sem dúvida, manter. No entanto, deve ser elaborado tendo por base os planos operacionais de cada departamento que já se encontram alinhados com a estratégia. E, por outro lado, deve ser revisto mensalmente de forma a apurar os desvios entre o real e o orçamentado, para que possa “pilotar” os comportamentos futuros de maneira a assegurar a realização dos objetivos orçamentados.

No GFAB, o orçamento deixa de ser um instrumento de informação, e passa a ser um instrumento que guia toda a organização para a realização dos objetivos. Logo, é sugerida a aplicação de seguida de um instrumento de acompanhamento não só do orçamento, que é virado para uma vertente mais financeira, mas também da performance da organização para proporcionar a tomada de ação em tempo útil e a implementação de medidas corretivas. A título de exemplo, se, o departamento de

manutenção industrial está a levar a um aumento anormal do custo de produção de determinado bem, deve ser apurada a causa e tomada de decisão para o solucionar, que pode até passar por uma descontinuação de alguma máquina, ou pela renegociação de preços com fornecedores, entre outros. O relevante é que a deteção de alguma anomalia seja feita antes de o problema acontecer. Assim se pratica uma gestão voltada para o futuro, para a prevenção.

Com isto, para dar complemento ao orçamento o GFAB teria uma grande mais-valia para o acompanhamento da sua performance utilizando o TB.

Jordan *et al.* (2011) sugerem a metodologia OVAR (Objetivos, Variação-Chave, Ação, Resultados) para a elaboração de um TB que consiste em cinco fases:

Fase 1: Definição do organograma de gestão

Adaptado aos organogramas das empresas A e B, já foi sugerido acima um organograma para o grupo. Cada departamento deve assumir-se como um centro de responsabilidade. Embora a estruturação dos centros de custo já esteja a ser aplicada no grupo, uma reestruturação por segmentos, neste caso, por departamentos, permitiria apurar o desempenho individual de cada responsável descentralizado. Uma reestruturação possível poderia traduzir-se na que está descrito na **Tabela 9**.

Contabilidade Analítica por Centro de Responsabilidade para o GFAB			
1	DIREÇÃO GERAL	6.11.1.	DMI - Empilhador 1
1.1.	DG - Encargos Comuns	6.11.2.	DMI - Empilhador 2
...	...	6.11.3.	DMI - Porta Paletes 3
2	AÇÃO SOCIAL	6.11.4.	DMI - Porta Paletes 4
2.1.	AS - Gabinete Médico	6.12.	DMI - Encargos com Limpeza das Instalações
2.2.	AS – Refeitório	...	...
...	...	7	DEPARTAMENTO DE QUALIDADE
3	DEP. ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO	7.1.	DQ - Laboratório de MP
3.1.	DAF - Encargos comuns	7.2.	DQ - Laboratório de PA
3.2.	DAF – Secretariado	7.3.	DQ - Encargos com Gestão de Reclamações
3.3.	DAF – Informatização	...	...
3.4.	DAF - Direção de Contabilidade	8	DEPARTAMENTO DE VENDAS
3.5.	DAF - Direção de Faturação	8.1.	DV - Afetações Comuns
3.6.	DAF - Direção de RH	8.2.	DV - Mercado Interno
3.7.	DAF - Direção de Importação e Exportação	8.2.1.	DVMI - Vendedores
3.8.	DAF - Direção Financeira	8.2.1.1.	DVMI - Vendedor 1
...	...	8.2.1.2.	DVMI - Vendedor 2
4	DEP. DE COMPRAS E ARMAZENAMENTO DE MP	8.2.1.3.	DVMI – Televendas
4.1.	DCAMP - Afetações Comuns	8.2.1.4.	DVMI - Vendas a Funcionários
4.2.	DCAMP - Direção de Compras	8.2.1.5.	DVMI - Vendas ao Balcão

4.3.	DCAMP - Direção de Armazéns	8.2.2.	DVMI – Repositoras
4.3.1.	DCAMP - Direção de Armazém 1	8.2.2.1.	DVMI - Repositora 1
4.3.2.	DCAMP - Direção de Armazém 2	8.2.2.2.	DVMI - Repositora 2
4.3.3.	DCAMP - Direção de Armazém 3	...	...
...	...	8.3.	DV - Mercado Externo
5	DEP. DE PRODUÇÃO E EMBALAMENTO	8.3.1.	DVME – Feiras
5.1.	DPE - Afetações Comuns	...	...
5.2.	DPE - Departamento de Produção	9	DEP. DE EXPEDIÇÃO E LOGÍSTICA
5.2.1.	DP - Direção Produção Frutos Secos	9.1.	DEL - Afetações Comuns
5.2.1.1.	DP - Linha 1	9.2.	DE - Armazéns de PA
5.2.1.2.	DP - Linha 2	9.2.1.	DE - Armazém de PA 1
...	...	9.2.2.	DE - Armazém de PA 2
5.2.2.	DP - Direção Produção Legumes Secos	...	...
5.2.2.1.	DP - Linha 3	9.3.	DL - Departamento de Logística
5.2.2.2.	DP - Linha 4	9.3.1.	DL - Frota Interna
...	...	9.3.2.	DL - Frota Subcontratada
5.2.3.	DP - Direção Produção Conservas	...	...
5.2.3.1.	DP - Linha 5	10	DEP. DE MANUTENÇÃO DA FROTA
5.2.3.2.	DP - Linha 6	10.1.	DMF - Ligeiros de Passageiros
...	...	10.1.1.	DMFLP - Ligeiro de Passageiros 1
5.3.	DPE - Direção de Embalamento	10.1.2.	DMFLP - Ligeiro de Passageiros 2
5.3.1.	DE - Direção Embalamento Frutos Secos	...	...
5.3.1.1.	DE - Linha A	10.2.	DMF - Ligeiros de Mercadorias
5.3.1.2.	DE - Linha B	10.2.1.	DMFLM - Ligeiro de Mercadorias 1
...	...	10.2.2.	DMFLM - Ligeiro de Mercadorias 2
5.3.2.	DE - Direção Embalamento Legumes Secos	...	...
5.3.2.1.	DE - Linha C	10.3.	DMF - Pesados de Mercadorias
5.3.2.2.	DE - Linha D	10.3.1.	DMF - Pesado de Mercadorias 1
...	...	10.3.2.	DMF - Pesado de Mercadorias 2
5.3.3.	DP - Direção Rotulagem Conservas	...	...
5.3.3.1.	DE - Linha E	10.4.	DMF – Galeras
5.3.3.2.	DE - Linha F	10.4.1.	DMF - Galera 1
...	...	10.4.2.	DMF - Galera 2
6	DEP. DE MANUTENÇÃO INDUSTRIAL	...	...
6.1.	DMI - Encargos Comuns	10.5.	DMF - Porta-Contentores
6.2.	DMI - Encargos com Linha 1	10.5.1.	DMF - Porta-Contentor 1
6.3.	DMI - Encargos com Linha 2	10.5.2.	DMF - Porta-Contentor 2
6.4.	DMI - Encargos com Linha A	...	...
6.5.	DMI - Encargos com Linha B	10.6.	DMF - Empilhadores PA
...	...	10.6.1.	DMF - Empilhador PA 1
6.6.	DMI - Encargos com ETAR	10.6.2.	DMF - Empilhador PA 2
6.7.	DMI - Encargos com Torres de Arrefecimento	...	...
6.8.	DMI - Encargos com Central Energética	10.7.	DMF - Bomba de Abastecimento de Gasóleo
6.9.	DMI - Encargos com Cogeração	10.6.1.	DMF - Bomba de Abastecimento 1
6.10.	DMI - Encargos com Serviços de Manutenção Externa	10.6.2.	DMF - Bomba de Abastecimento 2
6.11.	DMI - Encargos com Empilhadores e Porta-Paletes	...	...

Tabela 9 - Proposta de Contabilidade Analítica por CR para o GFAB

Pela observação da mesma, é possível afetar gastos e rendimentos a cada centro de responsabilidade e até mesmo, por exemplo, a uma só viatura, ou a uma só linha, que

consequentemente somará ao centro de responsabilidade ao qual as rubricas se encontram associadas. Acaba por dar uma melhor perceção do que está afeto a quê. E, uma vez que o sistema de informação permite extrair dados específicos de cada rubrica da contabilidade analítica, é mais fácil compreender as causas de determinados problemas. É um instrumento de orientação de comportamento que, bem adotado e utilizado trará vantagem para o grupo.

Para a concretização desta fase, resta esclarecer a natureza dos centros de responsabilidade e as relações entre eles. Tendo apenas em conta os níveis hierárquicos superiores isso traduzir-se-á no seguinte:

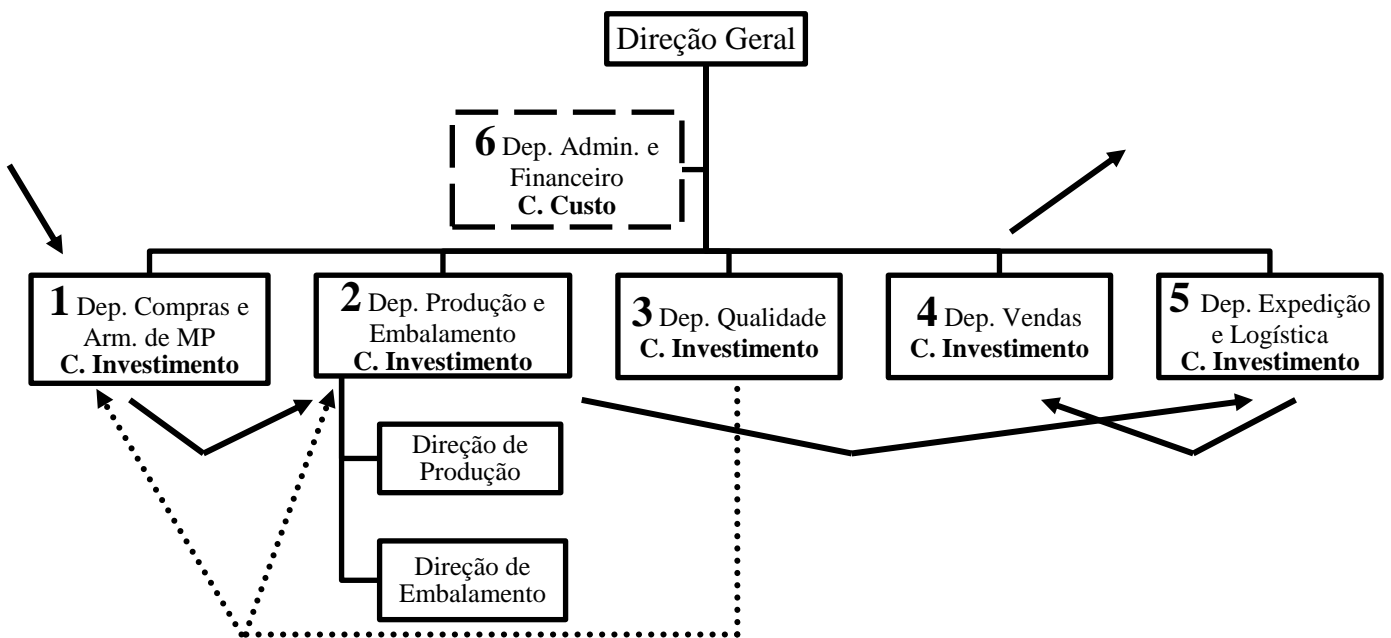


Figura 14 - Proposta de Centros de Responsabilidade e Relações Hierárquicas no GFAB

Observando a **Figura 14**, a decisão sobre a natureza dos centros de responsabilidade nos departamentos 1 a 5 incidiu sobre centros de investimento. Como nos dizem Rodrigues e Simões (2009), num centro de investimento, o responsável tem autonomia para tomar decisões não só sobre rendimentos e gastos, mas também sobre ativos económicos, caso existam. Tomando como exemplo o departamento de vendas, o responsável decide sobre os recursos (vendedores, viaturas, promoções), sobre as vendas (preço, volume), mas também, por exemplo, sobre crédito a clientes, um ativo económico.

O objetivo de cada departamento do GFAB que assuma a natureza de centro de investimento é identificar um equilíbrio entre o resultado obtido e o nível de investimento realizado.

O resultado obtido é gerado pelas relações existentes entre departamentos. O departamento 1 compra a MP e assume, para além da compra, não só os gastos do armazenamento da mesma, mas também o gasto com os testes de qualidade feitos pelo departamento 3. Depois cede a MP ao departamento 2. Esse departamento assume o gasto que vem do departamento 1 acrescido dos gastos de transformação da MP em PA e, novamente, dos respetivos testes de qualidade ao produto. Depois cede o PA ao departamento 5, que por sua vez cede ao departamento 4 depois de acrescido o gasto com a sua expedição. O departamento 4 vende o PA, mas assumindo todos os gastos decorrentes da passagem por todos os departamentos anteriores.

Como o GFAB já possui um sistema de inventário permanente com os respetivos custos das mercadorias, a aplicação de PTI's na cedência de produtos e ou serviços entre os vários departamentos do GFAB permitirão revelar a performance de cada centro em termos de resultados. Numa fase inicial, isto seria o praticável no GFAB, pois o sistema de contabilidade analítica já aplicado pode facilmente ser readaptado a estas circunstâncias. Quanto às decisões sobre ativos económicos devem ser descentralizadas faseadamente e ao ritmo da direção geral, visto que é um grande entrave nas empresas de carácter familiar.

O departamento administrativo e financeiro - nº 6 - assume a natureza de centro de custo pois apenas decide sobre a utilização dos recursos afetos ao centro, o que não significa que não possa afetar os seus gastos a outros departamentos. Se for possível identificar a origem e o destino do gasto a afetação deve ser feita de imediato.

Fase 2: Determinação dos objetivos e das variáveis-chave de ação

Com o organograma definido, com planos operacionais delineados e com as responsabilidades atribuídas a cada centro de responsabilidade, cabe a cada departamento selecionar os objetivos e os meios, aqui chamados de variáveis-chave, em número limitado, garantindo a convergência entre os objetivos descentralizados com os objetivos centrais. Já que, como vimos anteriormente, um dos princípios do CG é mesmo garantir esse alinhamento.

Nesta fase, Jordan *et al.* (2011) salientam a importância de não confundir objetivos com variáveis-chave. Os objetivos estão relacionados com as zonas de resultado nas quais é fundamental que o centro de responsabilidade obtenha bons resultados nesse período, tendo em consideração a estratégia da empresa. As variáveis-chave de ação serão os meios pelos quais o responsável tem poder de decisão com maior efeito potencial sobre a realização dos objetivos.

Numa primeira etapa é importante definir os objetivos globais e as variáveis-chave também globais, e o peso que tem cada variável-chave na realização de determinado objetivo. A título exemplificativo, como podemos observar na **Tabela 10**, se um dos objetivos fosse aumentar a rentabilidade nas vendas, as variáveis-chave podem passar por rever condições de fornecimento das MP, por rever a eficácia e a eficiência nas linhas de produção, por renegociar contratos de subcontratação de transporte, entre outras. Cada uma com mais ou menos relevância no objetivo definido, tendo uma escala de importância de 1 a 5.

Variáveis-chave de Ação	Objetivos		
	Objetivo 1: Rentabilidade Vendas	Objetivo 2: ...	Objetivo 3: ...
VC 1: Rever condições de fornecimento da MP	5		
VC 2: Rever eficácia e eficiência das linhas de produção	4		
VC 3: Renegociar contratos de subcontratação de transporte	4		

Tabela 10 - Tabela exemplificativa de Objetivos/Variáveis-chave de Ação

Importa salientar que as mesmas variáveis-chave podem estar associadas a diferentes objetivos.

Com isto, a segunda etapa passa por atribuir as variáveis-chave a determinados centros de responsabilidade, também clarificando o grau de importância. Tendo em conta o exemplo atrás definido e observando a **Tabela 11**, podemos ver que a variável-chave relacionada com a revisão de condições de fornecimento de MP iria estar associada, essencialmente, ao departamento de compras e armazenamento de MP. Já a revisão da eficácia e eficiência das linhas de produção estariam associadas, não só, ao departamento de produção e embalagem como também ao departamento de

manutenção industrial. A renegociação dos contratos de subcontratação de transporte caberia ao departamento de logística.

Variáveis-chave de Ação	Centros de Responsabilidade				
	CR 1: Dep. Compras e Armazenamento MP	CR 2: Dep. Produção e Embalamento	CR 3: Dep. Man. Industrial	CR 4: Dep. Logística	CR 5: ...
VC 1: Rever condições de fornecimento da MP	5				
VC 2: Rever eficácia e eficiência das linhas de produção		3	5		
VC 3: Renegociar contratos de subcontratação transporte				5	

Tabela 11 - Tabela exemplificativa de Variáveis-chave de Ação/ Centros de Responsabilidade

Fase 3: Escolha dos indicadores de medição de desempenho

Nesta fase definem-se os indicadores que permitirão medir os objetivos definidos e as variáveis-chave por centro de responsabilidade. Estes indicadores devem ser negociados com os responsáveis de cada centro e serão a base da análise de performance dos diversos centros de responsabilidade. Como nos dizem Jordan *et al.* (2011), é nesta fase que é possível quantificar, de modo significativo, cada objetivo e cada variável-chave.

No exemplo proposto, no caso do departamento de Compras e Armazenamento de MP, um indicador possível para medir o objetivo de Rendibilidade das Vendas, seria a Margem de Contribuição Residual. Já a medição da revisão das condições de fornecimento da MP poderia ser traduzida na diferença entre o preço médio da MP antes e após a renegociação.

Fase 4: Quantificação dos indicadores e recolha de informação

Aqui é definida a forma de apurar os valores dos indicadores, onde, evidentemente é necessário que haja acesso a informação para valorizar os indicadores propostos. A importância do GFAB ter acesso à informação necessária em tempo útil é essencial,

pelo que a adequação dos sistemas de informação aos respetivos centros de responsabilidade e à exposição dos resultados é crucial.

A reestruturação do sistema de contabilidade analítica proposto na **Tabela 9** seria o primeiro avanço a tomar em relação à disponibilização de informação útil atempadamente. No entanto, para acompanhar este instrumento toda a equipa responsável pelo lançamento de dados no sistema de informação do GFAB deverá ser reforçada de forma a manter o sistema o mais atualizado possível.

É certo que podem existir indicadores que não dependem do sistema de informação interno, como o caso de um indicador de quota de mercado, pelo que as avaliações efetuadas devem ser previstas com tempo e brevidade de forma a proporcionar os dados para os indicadores no menor tempo possível. Ou, caso não seja possível, basear a avaliação em outros indicadores muito próximos.

Fase 5: A aplicação e os aspetos práticos

Esta fase diz respeito à apresentação do TB para permitir a tomada de ações corretivas eficientes atempadamente. A apresentação do TB tem que ser simples já que é preferível à acumulação de dados que acabam por dificultar a análise do TB e, por outro lado, a previsão dos números do TB tem de ser suficientemente razoável. Como nos dizem Jordan *et al.* (2011), é preferível um valor aproximado mas coerente do que um valor exato mas fora do tempo.

Cada centro de responsabilidade do GFAB deve ter o seu TB onde, de forma a situar o nível de desempenho histórico e futuro, deve apresentar o realizado do ano anterior, o realizado do ano em curso, o orçamentado do período em análise, os respetivos desvios e a “re-previsão”.

Num passo seguinte é possível criar um TB global onde o GFAB veja refletida toda a sua performance em variados níveis, tanto financeiros, como não financeiros.

Em termos de execução e de acordo com as necessidades do GFAB a elaboração dos TB poderiam traduzir-se no seguinte:

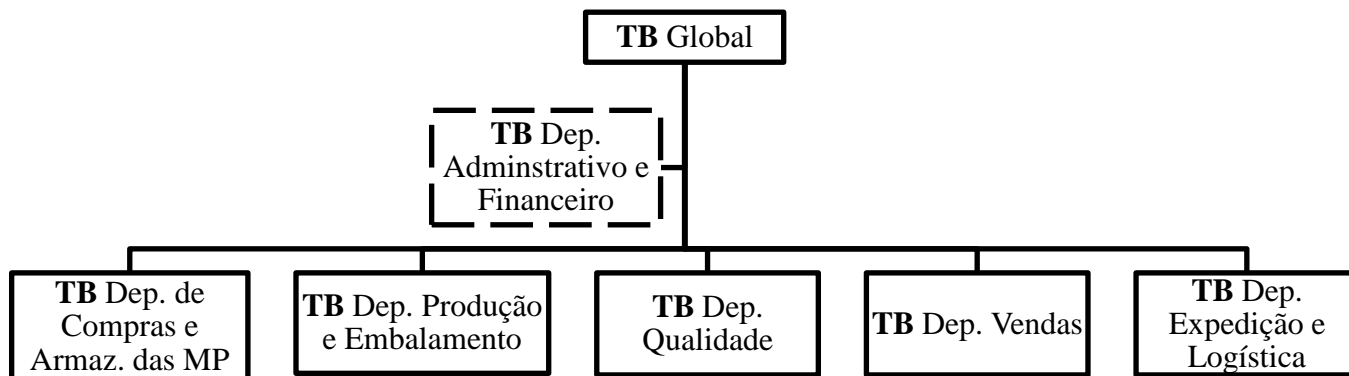


Figura 15 - Estrutura hierárquica dos TB no GFAB

Tendo em conta os principais problemas e a ambição dos sócios do GFAB, os objetivos globais poderiam passar por as cinco dimensões seguintes:

- **DIMENSÃO NO MERCADO:** detendo maioritariamente o mercado ibérico na comercialização dos seus produtos é importante para o grupo conseguir contratos de fornecimento com clientes intracomunitários e de outros mercados, de forma a aumentar o volume da sua exportação e a sua presença em outros países, permitindo aumentar, naturalmente, o VN.
- **RENDIBILIDADE DOS CAPITAIS:** aumentar a rendibilidade dos capitais investidos. Por exemplo, existem linhas de produção que não chegam a produzir metade da sua capacidade produtiva, obrigando a um reforço da produção de forma a responder atempadamente a todas as encomendas.
- **QUALIDADE DOS PRODUTOS:** o GFAB está a tentar ultrapassar o problema das indemnizações por parte dos seus clientes por parâmetros de qualidade não cumpridos. Medidas devem ser tomadas no sentido de diminuir as reclamações e de minimizar o desperdício de produtos mal confeccionados.
- **EFICIÊNCIA NOS PROCESSOS:** a formalização e informatização dos processos desde a preparação para a chegada da MP até à entrega das encomendas, são essenciais para uma performance interna mais rápida e completa que permitirá, por um lado a redução de custos e, por outro o cumprimento dos prazos de entrega.

- **FORMAÇÃO DOS COLABORADORES:** a formação dos colaboradores é essencial para que todos os passos no decorrer do processo produtivo sejam obtidos com eficiência e eficácia.

Perante isto, as variáveis-chave podem traduzir-se na medição da produtividade, da eficiência, da força de vendas, da formação interna especializada e também na avaliação de condições comerciais, de métodos de produção, dos próprios fornecedores, entre outros. No entanto devem ser sempre discutidas com os responsáveis de cada departamento descentralizado.

Uma possível matriz de objetivos globais e variáveis-chave globais com respetivo peso, numa escala de 0 a 5, para o GFAB, pode traduzir-se na **Tabela 12**.

Variáveis-chave de Ação	Objetivos					Total
	O1: Aumentar a presença no mercado externo	O2: Rendibilizar os capitais investidos	O3: Aumentar a Qualidade dos Produtos	O4: Aumentar a eficiência dos processos	O5: Aumentar o nível de formação dos colaboradores	
VC1: Angariar novos clientes	5					5
VC2: Procurar oportunidades de negócio	5					5
VC3: Renegociar condições comerciais	5					5
VC4: Aumentar a produtividade	2	5				7
VC5: Revisão do processo produtivo		5	5	5		15
VC6: Aumentar a qualidade no processo produtivo		5	5	2		12
VC7: Desenvolver plano de formação		4	4	4	5	17
VC8: Informatização de processos		4		5		9
Total	17	23	14	16	5	75

Tabela 12 - Proposta de Matriz objetivos globais/variáveis-chave de ação para o GFAB

Através desta tabela conseguimos não só perceber quais as variáveis-chave globais com mais impacto para o cumprimento dos objetivos globais, como também quais os objetivos que irão envolver mais variáveis-chave para a sua concretização.

Posto isto, e tendo em conta a seguinte legendagem:

- CR1 – Direção Geral
- CR2 - Departamento Administrativo e Financeiro
- CR3 - Departamento de Compras e Armazenamento de MP
- CR4 - Departamento de Produção e Embalamento
- CR5 - Departamento de Qualidade
- CR6 - Departamento de Vendas
- CR7 - Departamento de Expedição e Logística

É possível proceder à afetação de cada variável aos centros de responsabilidade de forma a perceber quais os responsáveis para cada variável-chave, bem como o peso de cada relação, novamente numa escala de 0 a 5, como podemos observar na **Tabela 13**.

Variáveis-chave de Ação	Centros de Responsabilidade							Total
	CR1	CR2	CR3	CR4	CR5	CR6	CR7	
VC1: Angariar novos clientes						5		5
VC2: Procurar oportunidades de negócio	4					5		9
VC3: Renegociar condições comerciais	2	2	5	4		5	4	22
VC4: Aumentar a produtividade				5				5
VC5: Revisão do processo produtivo				5	4		3	12
VC6: Aumentar a qualidade no processo produtivo				3	5		3	11
VC7: Desenvolver plano de formação	5	4	2	2	2	2	2	19
VC8: Informatização de processos	5	4						9
Total	16	10	7	19	11	17	12	92

Tabela 13 - Proposta de Matriz variáveis-chave de ação/centros de responsabilidade para o GFAB

Assim, é possível identificar os indicadores que nos permitem medir os objetivos definidos e as variáveis-chave por centro de responsabilidade. Estes indicadores devem ser negociados com os responsáveis de cada centro e serão a base da análise de performance dos diversos centros de responsabilidade.

A definição dos objetivos globais leva à criação dos seguintes possíveis indicadores (**Tabela 14**):

Objetivos	Indicadores de Objetivos
O1: Aumentar a presença no mercado externo	% Exportações no total do VN
O2: Rendibilizar os capitais investidos	MCR - Margem de Contribuição Residual
O3: Aumentar a Qualidade dos Produtos	$\frac{\text{Volume de Devoluções}}{\text{VN Total}}$
O4: Aumentar a eficiência dos processos	$\frac{\text{Volume de entregas fora de prazo}}{\text{VN Total}}$
O5: Aumentar o nível de formação dos colaboradores	% Colaboradores com formação na sua área de trabalho no total dos Colaboradores

Tabela 14 – Proposta de Indicadores dos Objetivos Globais do GFAB

Assim, como foram definidos indicadores para medir a realização dos objetivos globais, também se torna necessário criar indicadores de medição das variáveis-chave consoante o centro de responsabilidade afeto. No entanto, como nos dizem Jordan *et al.* (2011), as variáveis-chave que um responsável delega, passam a ser objetivos dos responsáveis do nível imediatamente inferior. Logo, as variáveis-chave globais passam a ser objetivos dos departamentos do nível intermédio, ou seja, dos departamentos atrás identificados de CR2 a CR7.

De forma a não se tornar exaustivo, serão tomados como exemplo os indicadores de objetivos, que até então eram chamados de variáveis-chave, e as variáveis de ação para a realização desses objetivos, a utilizar no Departamento de Vendas, na **Tabela 15**, no Departamento de Compras e Armazenamento de MP, na **Tabela 16** e no Departamento de Produção e Embalamento, na **Tabela 17**.

Departamento de Vendas			
Objetivos do DV	Indicadores de Objetivos	Variáveis-chave de ação	Indicadores de Variáveis-Chave de Ação
O1: Angariar novos clientes	Nº de novos clientes	VC1: Procurar participar em feiras internacionais	Nº de novos clientes angariados por feira
O2: Procurar oportunidades de negócio	VN	VC2: Desenvolver estudos em novos mercados	Nº de países abrangidos pelo GFAB
O3: Renegociar condições comerciais	Prazo Médio de Recebimentos	VC3: Re-negociar descontos	Volume de Descontos sobre o VN total
	% Crescimento do Preço Médio de Venda		
O4: Desenvolver plano de formação	% de colaboradores com formação na área onde exercem funções	VC4: Investir em formação on-the-job	Nº médio de horas de formação on-the-job por colaborador

Tabela 15 - Proposta de Indicadores - Departamento de Vendas

Departamento de Compras e Armazenamento de MP			
Objetivos do DCAMP	Indicadores de Objetivos	Variáveis-chave de ação	Indicadores de Variáveis-Chave de Ação
O1: Renegociar condições comerciais	Preço Médio de Compra	VC1: Negociação de Descontos Financeiros	% Descontos financeiros sobre o volume total de compras de MP
		VC2: Negociação em Descontos Comerciais frutos de economias de escala	% Descontos comerciais sobre o volume total de compras MP
O2: Desenvolver plano de formação	% de colaboradores com formação na área onde exercem funções	VC3: Investir em formação on-the-job	Nº médio de horas de formação on-the-job por colaborador

Tabela 16 - Proposta de indicadores - Departamento de Compras e Armazenagem de MP

Departamento de Produção			
Objetivos do DV	Indicadores de Objetivos	Variáveis-chave de ação	Indicadores de Variáveis-Chave de Ação
O1: Renegociar condições comerciais	% Ganhos sobre o volume total de despesas em manutenção	VC1: Negociação de Descontos Financeiros com despesas de manutenção	% Descontos financeiros sobre o volume total de despesas em manutenção
		VC2: Negociação em Descontos Comerciais frutos de economias de escala com despesas de manutenção	% Descontos comerciais sobre o volume total de despesas em manutenção
O2: Aumentar a produtividade	Preço médio de produção	VC3: Aumentar o nº de unidades produzidas por hora	Nº de unidades produzidas por hora
O3: Revisão do processo produtivo	Valor da produção realizada sobre o custo da mão-de-obra	VC4: Reduzir as paragens durante o processo produtivo	Nº de paragens na produção por lote produzido
O4: Aumentar a qualidade no processo produtivo	Nº de anomalias por lote produzido	VC4: Aumentar o nº de testes positivos ao produto durante o processo produtivo	Nº de testes de conformidade positivos sobre o nº total de testes
O5: Desenvolver plano de formação	% de colaboradores com formação na área onde exercem funções	VC5: Investir em formação on-the-job	Nº médio de horas de formação on-the-job por colaborador

Tabela 17 - Proposta de indicadores - Departamento de Produção

Com as variáveis-chave definidas para os departamentos do nível intermédio, os objetivos do nível imediatamente inferior seriam então estas respetivas variáveis-chave. É um processo de desdobramento dos objetivos até aos níveis mais inferiores da hierarquia.

A forma de cálculo de cada indicador também deverá aparecer no TB de forma a não causar dúvidas a quem o elabora.

Pretende-se no sistema de informação do GFAB a garantia que a informação está sempre disponível com os TB atualizados mensalmente. O uso do TB para além de permitir uma análise mensal, permite acompanhar o desempenho do grupo, se possível, mensalmente, possibilitando desta forma proceder em conformidade com o menor intervalo possível.

Em jeito somatório, o GFAB ao definir uma estratégia formal acompanhada pela clara definição do seu organograma e por uma comunicação constante entre todas as hierarquias, tem condições para implementar instrumentos de pilotagem, como os planos operacionais e os orçamentos, acompanhados do TB como instrumento de acompanhamento de resultados; instrumentos de orientação de comportamento como a definição de centros de responsabilidade e de preços de transferência interna de forma a medir o desempenho evidente de cada responsável centralizado e; instrumentos de diálogo, como reuniões frequentes dentro dos próprios departamentos, entre os departamentos e entre a direção geral e os departamentos. Estes instrumentos aliados a um sistema de informação de gestão atualizado e adaptado às necessidades do grupo, permitirá uma perspetiva constante e atempada de toda a situação dos negócios e da performance do grupo.

4. Conclusões

4.1. Conclusões

As exigências globais da envolvente obrigam as empresas a tomar posição nos negócios e a empenharem-se no seu crescimento sustentado. Como se viu esclarecido no conteúdo deste trabalho, a definição de EF não é uma definição *standard* e a gestão destas empresas é complexa. No entanto, as EF's podem ver no CG uma mais-valia para essa sustentabilidade dos seus negócios.

É evidente que as EF's têm características diferenciadoras das empresas não familiares, como se concluiu no ponto 2.1.2, tanto com implicações positivas, como negativas na gestão dos negócios, que condicionam as práticas defendidas pelos especialistas no CG, como se concluiu na **Tabela 5**.

A forte relação existente entre a família e o negócio que levam à centralização do poder e ao carente planeamento da gestão, põe em causa a aplicação do princípio da descentralização e conseqüente delegação de poder para a prática do CG, não promovendo o alinhamento dos objetivos de cada responsável com os objetivos globais da empresa. Por outro lado, a existência de uma cultura familiar continuada, apesar de promover uma aprendizagem contínua de geração em geração, onde os erros do passado levam a que não se repitam no futuro, dificulta a prática de uma gestão voltada para o futuro uma vez que existem ligações fortes com a gestão praticada no passado tornando a adaptação das empresas familiares às envolventes mais difíceis. Em suma, os conflitos de interesses entre familiares, que é agravado quanto maior for o número de sócios à medida que o negócio é passado de geração em geração, põe em causa a convergência de interesses em diversas situações de tomada de decisão.

No GFAB, estas características também são visíveis, embora umas mais que outras. A centralização do poder, a inexistência de planeamentos formais, a tomada de decisões com base em aspetos emocionais, os choques de gerações, entre outras, como é visível na **Tabela 8**, são algumas características que influenciam a prática do CG no grupo.

O ponto 3.2 vem clarificar a não existência dos princípios fundamentais para o exercício do CG e a carência de instrumentos de CG no GFAB, muito devido às suas características familiares.

No entanto, apesar disso, é possível implementar soluções para que as implicações inerentes ao facto do grupo ser de carácter familiar sejam cada vez menores. Como se verificou, a profissionalização da gestão e dos processos são o desafio fundamental para o crescimento deste tipo de empresas em Portugal, sendo o CG um meio para atingir essa formalização dos negócios e de toda a gestão do grupo.

Em primeiro lugar, foi procurada uma redefinição do organograma, tendo em conta a unificação das duas empresas envolvidas, A e B, de forma a permitir uma melhor perceção do lugar de cada membro do grupo na hierarquia, onde é sugerida a definição de uma direção geral mista de forma a colmatar a tomada de decisão com base em aspetos emocionais e a proporcionar mais facilmente a delegação das responsabilidades.

Em segundo lugar, é sugerida uma definição formal da estratégica e consequente delineação de planos operacionais formais de forma a permitir a fixação de objetivos desde o nível mais inferior da hierarquia até ao topo promovendo a descentralização das responsabilidades e possibilitando o alinhamento dos objetivos individuais ao objetivos globais da empresa.

Com isto, e aliado ao facto do grupo já possuir uma contabilidade analítica e um sistema de informação bastante sofisticado, torna-se possível uma reestruturação dos centros de responsabilidade já implementadas para a definição de centros de responsabilidade por departamento de forma a permitir a medição da performance real de cada responsável descentralizado, atribuindo-lhe, numa primeira fase responsabilidade sobre custos e resultados, e faseadamente, responsabilidade sobre ativos económicos, utilizando os preços de transferência interna como forma de valorização da cedência do produto entre departamentos.

Em suma, esta adequação de práticas torna possível a definição de um orçamento mais virado para os objetivos globais da empresa baseando-se nos resultados que se propõem a obter no final de cada ano. Onde, para acompanhamento de cada centro de responsabilidade e de todos os objetivos dentro do grupo, a implementação do instrumento TB torna-se a grande mais-valia para a tomada de decisões acertadas em tempo útil relativa a diversas dimensões da empresa e não só em relação à dimensão financeira, sendo proposto nas **Tabela 12, Tabela 13, Tabela 14, Tabela 15, Tabela 16**

e **Tabela 17** a elaboração dos TB, tendo em conta o que é realizável no GFAB, no momento.

Por fim, todo o trabalho desenvolvido pode servir como exemplo a empresas familiares em situações semelhantes e revela a importância do CG em empresas familiares de grande dimensão, para a sua sustentabilidade.

4.2. Limitações

Ao nível da literatura, a procura por uma definição consensual de EF e pelas suas principais características foi uma das principais dificuldades, visto que a literatura sobre este tipo de empresas é escassa. E, ainda mais escassos são os estudos que ligam este tipo de empresas ao tema do CG.

Uma outra questão a ter em conta é a ambiguidade da metodologia utilizada, uma vez que o fruto de cada investigação depende muito da pessoa que a executou. A proposta aqui apresentada poderia ser totalmente diferente se fosse outra pessoa com a mesma formação a fazê-la. No entanto, não invalida que esta proposta não seja executável. Podem existir diversos pontos de vista e maneiras diferentes de expor e propor novas linhas de ação, em que qualquer um tem um contributo essencial para a organização estudada.

Em relação ao GFAB a divulgação de dados foi controlada pelo que houve matérias que não foram possíveis aprofundar e publicar neste projeto, pois trata-se de dados confidenciais.

Por fim, a aplicação dos instrumentos de CG propostos para o GFAB estão limitados pela gerência da empresa, que pode colocar entraves na divulgação interna da informação do grupo uma vez que são muito pouco transparentes para com os membros das hierarquias dos níveis mais inferiores.

4.3. Propostas de Investigação Futuras

O desenvolvimento deste tipo de projetos com as temáticas das EF's e do CG são escassos, pelo que este pode ser mais um passo para colmatar as lacunas existentes na literatura relativamente à relação destas duas matérias.

Numa primeira fase, o estudo de casos de sucesso e insucesso de implementação de sistemas de CG em empresas familiares pode ser um passo para que este tipo de empresas dê mais valor à profissionalização dos seus negócios e que procure o CG como forma de resolução e prevenção dos seus problemas do dia-a-dia.

Também um desenvolvimento de um sistema de controlo de gestão *standard* para as EF's, tendo em conta as suas características comuns, seria uma mais-valia para que esse tipo de empresas tivesse oportunidade de testar a sua aplicação.

Em relação ao GFAB, a delineação de uma forma de implementação dos instrumentos propostos seria um próximo passo. Ou seja, a definição de todo o processo de mudança tendo em conta todos os entraves que possam surgir e como poderão ser solucionados, envolvendo todos os membros do grupo no processo de mudança.

Por outro lado, uma proposta de adaptação do sistema de informação empresarial do GFAB para a envolvência de mais uma rubrica de análise, o CG, traria mais-valias na rapidez da divulgação de informação necessária em tempo útil.

5. Bibliografia

- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. 2007. *Management control systems* (12ª Edição). New York: McGraw-Hill
- Associação Portuguesa das Empresas Familiares, www.empresasfamiliares.pt, acessido a 09-06-2015
- Barrett, M. 2014. Theories to define and understand family firms. *Being practical with theory: a window into business research*, 168-170. Wollongong, Australia: theori.
- Brenes E. R.; Madrigal K. & Requena B. 2011. Corporate governance and family business performance. *Journal of Business Research*, 64, 280-285
- Berry, A. J.; Broadbent, J. & Otley David. 1995. *Management Control: Theories, Issues and Practises*. Houndmills, Basingstoke, Hampshire, London: Macmillan
- Comissão Europeia. 2009. *Overview of family-business-relevant issues: research, networks, policy measures and existing studies* (<http://foreigners.textovirtual.com/apef/grupo-de-peritos.pdf>, acessido a 15-06-2015)
- Consulta das Demonstrações Financeiras 2014 das Empresas A e B (Documentos confidenciais)
- Consulta de Material de Apoio disponibilizado no âmbito do Mestrado em Controlo de Gestão e Performance, ano letivo 2012-2013, INDEG
- Consulta dos Relatórios de Gestão 2014 das Empresas A e B (Documentos confidenciais)
- Davis, J. A. 2001, Governing the family-run business, *Harvard Business School Working Knowledge* (<http://hbswk.hbs.edu/item/2469.html>, acessido a 14-06-2015)
- Gallo, M. A. & Ribeiro, V. S. 1996. *A gestão das empresas familiares*. Lisboa: Iberconsult
- Gervais, M. 1991. *Contrôle de gestion et stratégie de l'entreprise* (4ª Edição). Paris: Editora Económica
- Jordan, H.; Neves, J. C. & Rodrigues, J. A. 2011. *O controlo de gestão ao serviço da estratégia e dos gestores* (9ª Edição). Lisboa: Áreas Editora
- Kepner E. 1983. The family and the firm: A coevolutionary perspective. *Organizational Dynamics*, 12(1), 57-70

- Lauzel, P. & Teller, R. 1992. *Contrôle de gestion et budgets* (6^o Edição). Paris: Editions Dalloz-Sirey
- Laverty, J. & Demeestère, R. 1993. *Controlo de gestão nas empresas industriais*. Lisboa: Lidel Edições Técnicas
- Leach, P. 2007. *Family business – the essentials*. London: Profile Books
- Lumpkin, G. T., Brigham, K. H., & Moss, T. W. 2010. Long-term orientation: implications for the entrepreneurial orientation and performance of family businesses. *Entrepreneurship & Regional Development*, 22 (3/4), 241-264.
- Lussier, R. N., & Sonfield, M. C. 2004. Family business management activities, styles and characteristics: a correlational study. *Mid-American Journal Of Business*, 19(1), 47-53.
- Maitre, P. 1900. *Controlo de gestão e sua planificação*. Porto: Rés Editora
- Major, M. J., Vieira, R. 2009. *Contabilidade e controlo de Gestão: teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora
- Moreira Jr, A. L., & Neto, A. B. 2007. *Empresa familiar: um sonho realizado*. São Paulo: Saraiva.
- PwC Family Business Survey. 2014. Empresas familiares: o desafio do governance, (<http://www.pwc.pt/pt/publicacoes/imagens/2014/pwc-familybusiness2014.pdf>, acedido a 18-06-2015)
- Pillot, G. 1992. *O controlo de gestão*. Lisboa: Ediprisma Edições em Gestão
- Rodrigues, J. A. & Simões, A. M. 2009. *Descentralizar e responsabilizar por resultados – a organização em centros de responsabilidade*. Lisboa: Áreas Editora.
- Schermann, M., Wiesche, M., & Krcmar, H. 2012. The role of information systems in supporting exploitative and exploratory management control activities. *Journal Of Management Accounting Research*, 24(1), 31-59.
- Simões, A. M. 2001. *Um sistema integrado de avaliação de performance por segmentos: aplicação a uma empresa do sector de construção e obras públicas*. Tese de Mestrado em Ciências de Gestão, ISCTE, Lisboa.
- Todd, J. T., Thompson, P. H., & Dalton, G. W. 1974. Management control of personnel. *Journal Of Accountancy*, 137(2), 34-40.
- Ussman, A. M. 2004. *Empresas Familiares*. Lisboa: Edições Sílabo

6. Anexos

Anexo 1 - Centros de Custo da Empresa A e da Empresa B (Fonte: GFAB)

Empresa A		Empresa B	
1	CUSTOS DE ADMINISTRAÇÃO	1	CUSTOS DE ADMINISTRAÇÃO
1001	GERÊNCIA	1001	ADMIN. - Encargos Comuns
2	CUSTOS ADMINISTRATIVOS	2	CUSTOS DE AÇÃO SOCIAL
2001	D.ADMIN. - Encargos Comuns	2001	C. AÇÃO SOCIAL – Refeitório
2002	D.ADMIN. – Informática	2002	C. AÇÃO SOCIAL - Gabinete Médico
2003	D.ADMIN. - Escritório de Lisboa	3	CUSTOS DE APROVISIONAMENTO
2004	D.ADMIN. - Serviços Sociais	3001	APROVISIONAMENTOS - Armazém MP
3	CUSTOS COMERCIAIS - MERCADO INTERNO	3002	APROVISIONAMENTOS - P. Acabado e Semiacabado
3001	D.COMERC. - Encargos Comuns	4	CUSTOS COM LINHAS DE PRODUÇÃO
3002	D.COMERC. – Distribuição	4051	C. LINHAS PROD. - Linha Produção Legumes - nº1
3003	D.COMERC. - Expedição Produtos Acabados	4052	C. LINHAS PROD. - Linha Produção Legumes - nº2
3004	D.COMERC. - Armazém Produtos Acabados	4053	C. LINHAS PROD. - Linha Produção Polpa-Sumos - nº3
3005	D.COMERC. - Reposição - Repositora 1	4054	C. LINHAS PROD. - Linha Rotulagem A
3006	D.COMERC. - Reposição - Repositora 2	4055	C. LINHAS PROD. - Linha Rotulagem B
3007	D.COMERC. - Reposição - Repositora 3	4056	C. LINHAS PROD. - Linha Rotulagem D
3008	D.COMERC. - Reposição - Repositora 4	4057	C. LINHAS PROD. - Linha Rotulagem C
3010	D.COMERC. - Vendas - Vendedor 1	4058	C. LINHAS PROD. - Linha Rotulagem C + E
3012	D.COMERC. - Vendas - Vendas ao Balcão	4059	C. LINHAS PROD. - Linha Pêras
3013	D.COMERC. - Vendas - Vendedor 2	4060	C. LINHAS PROD. - Linha Legumes nº 2B
3015	D.COMERC. – Televendas	5	CUSTOS FABRIS
3016	D.COMERC. - Subcontratação da Distribuição	5001	C. FABRIS - Enc. Comuns
4	CUSTOS COMERCIAIS - MERCADO EXTERNO	5002	C. FABRIS – Fabricação
4001	D.COMERC. - Merc. Externo - Encargos Comuns	5003	C. FABRIS – Laboratório
4002	D.COMERC. - Merc. Externo – FEIRAS	5004	C. FABRIS – Manutenção
5	CUSTOS DE PRODUÇÃO	5005	C. FABRIS - Central Energética
5001	D.PRODUÇÃO - Encargos Comuns	5006	C. FABRIS – Etar
5002	D.PRODUÇÃO - Linha Fritura/Embalamento Coco	5007	C. FABRIS - Central Ar Comprimido
5003	D.PRODUÇÃO - Linha Torrar Amendoim/Pistacho	5008	C. FABRIS - Cais de Carga
5004	D.PRODUÇÃO - Linha Escolha Legumes	5009	C. FABRIS - Serv. Externos
5005	D.PRODUÇÃO - Linha Embalamento Legumes	5010	C. FABRIS - Serv. Limpeza
5006	D.PRODUÇÃO - Controlo Qualidade	5011	C. FABRIS – Cogeração
5007	D.PRODUÇÃO – Manutenção	5012	C. FABRIS - Torres de Arrefecimento
5008	D.PRODUÇÃO – Laboratório	6	CUSTOS COMERCIAIS/DISTRIBUIÇÃO
5009	D.PRODUÇÃO - Linha Pipocas	6001	C. COM/DIST. - Mercado Externo
5091	D.PRODUÇÃO - Mão-de-obra Externa	6002	C. COM/DIST. – Moçambique
6	CUSTOS DE APROVISIONAMENTOS	6003	C. COM/DIST. – Feiras
6001	APROVISIONAMENTOS - Receção Merc./M. Primas	6004	C. COM/DIST. – Subcontratação
6002	APROVISIONAMENTOS – Armazém MP 1	6005	C. COM/DIST. - Mercado Interno
6010	APROVISIONAMENTOS - Armazém MP 2	7	CUSTOS COM VIATURAS E MEIOS TRANSPORTE
6011	APROVISIONAMENTOS - Armazém MP 3	7026	D.ADMIN. - Ligeiro de Mercadorias 3 – Escritório
6012	APROVISIONAMENTOS - Armazém MP 4	7027	D.ADMIN. - Ligeiro de Mercadorias 8 - Escrit. Lisboa
6013	Serviços de Limpeza Armazém MP 1	7028	D.COMERC. - Ligeiros de Mercadorias 7 - Repositora 3
6014	APROVISIONAMENTOS - Armazém MP 5	7029	D.COMERC. - Ligeiro de Mercadorias 6 - Vendedor 2
6015	APROVISIONAMENTOS - Armazém MP 6	7030	D.COMERC. - Ligeiros de Mercadorias 1 - Repositora 1
6016	APROVISIONAMENTOS - Armazém MP 7	7031	D.MANUT. - L. de Mercadorias 10 - Dir. Manutenção
8	CUSTOS COM VIATURAS E MEIOS TRANSPORTE	7036	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 2

Boas Práticas de Controlo de Gestão Aplicadas ao Grupo Familiar AB

Empresa A		Empresa B	
8001	GERÊNCIA - Ligeiro Passageiros 1 - Administração	7037	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 3
8002	GERÊNCIA - Ligeiro Passageiros 2 - Administração	7039	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 5
8013	D.COMERC. - Ligeiros de Mercadorias 1 - Repositora 1	7041	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 12
8014	D.ADMIN. - Ligeiro de Mercadorias 2 - Dir. Qualidade	7042	D.DIST. - Galera 17
8029	D.ADMIN. - Ligeiro de Mercadorias 3 - Escritório	7044	D.DIST. - Galera 3
8030	D.COMERC. - Ligeiro de Mercadorias 4 - Vendedor 1	7046	D.DIST. - Galera 16
8031	D.COMERC. - Ligeiros de Mercadorias 5 - Repositora 2	7047	D.DIST. - Galera 9
8032	D.COMERC. - Ligeiro de Mercadorias 6 - Vendedor 2	7049	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 4
8034	D.COMERC. - Ligeiros de Mercadorias 7 - Repositora 3	7050	D.DIST. - Galera 6
8035	D.ADMIN. - Ligeiro de Mercadorias 8 - Escrit. Lisboa	7051	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 7
8036	GERÊNCIA - Ligeiro Passageiros 3 - Administração	7052	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 6
8037	D.COMERC. - L. Passageiros 4 - Transporte de Pessoal	7053	D.DIST. - Galera 7
8038	D.COMERC. - L. Passageiros 5 - Transporte de Pessoal	7055	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 1
8039	D.COMERC. - Ligeiros de Mercadorias 9 - Repositora 4	7056	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 8
8041	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 1	7057	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 9
8047	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 2	7058	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 10
8049	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 3	7059	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 11
8050	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 4	7060	D. PROD. - Ligeiro de Mercadorias 11 - Dir. Produção
8052	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 5	7061	D.COMERC. - L. Passageiros 4 - Transporte de Pessoal
8053	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 6	7062	D.COMERC. - L. Passageiros 5 - Transporte de Pessoal
8054	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 7	7063	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 13
8055	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 8	7064	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 14
8056	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 9	7065	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 15
8057	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 10	7066	D.PROD. - Empilhador Elétrico 19
8058	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 11	7067	D.PROD. - Empilhador Elétrico 20
8059	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 12	7068	D.PROD. - Empilhador Elétrico 21
8063	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 13	7069	D.PROD. - Empilhador Elétrico 22
8064	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 14	7070	D.PROD. - Empilhador Elétrico 23
8065	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 15	7071	D.PROD. - Empilhador Elétrico 24
8066	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 16	7072	D.PROD. - Porta Paletes 3
8067	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 17	7073	D.PROD. - Empilhador Elétrico 25
8068	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 18	7074	D. PROD. - Porta Paletes - Encargos Comuns
8069	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 19	7075	D.PROD. - Empilhador Elétrico 26
8081	D.DIST. - Porta Contentor 1	7076	D.PROD. - Empilhador Elétrico 27
8082	D.DIST. - Porta Contentor 2	7077	D.PROD. - Porta Paletes 1 - Empresa A
8083	D.DIST. - Porta Contentor 3	7081	D.DIST. - Porta Contentor 4
8084	D.DIST. - Galera 1	7082	D.DIST. - Porta Contentor 5
8085	D.DIST. - Galera 2	7083	D.DIST. - Porta Contentor 6
8086	D.DIST. - Galera 3	7084	D.DIST. - Porta Contentor 7
8088	D.DIST. - Porta Contentor 4	7085	D.DIST. - Galera 4
8089	D.DIST. - Porta Contentor 5	7086	D.DIST. - Galera 5
8090	D.DIST. - Porta Contentor 6	7087	D.DIST. - Galera 8
8091	D.DIST. - Porta Contentor 7	7088	D.DIST. - Porta Contentor 1
8092	D.DIST. - Galera 4	7089	D.DIST. - Porta Contentor 2
8093	D.DIST. - Galera 5	7090	D.DIST. - Porta Contentor 3
8096	D.DIST. - Galera 6	7091	D.DIST. - Galera 1
8097	D.DIST. - Galera 7	7092	D.DIST. - Galera 2
8098	D.DIST. - Galera 8	7093	D.DIST. - Galera 10
8100	D.DIST. - Galera 9	7094	D.DIST. - Galera 11
8101	D.DIST. - Galera 10	7095	D.DIST. - Galera 12
8102	D.DIST. - Galera 11	7096	D.DIST. - Galera 13

Boas Práticas de Controlo de Gestão Aplicadas ao Grupo Familiar AB

Empresa A		Empresa B	
8103	D.DIST. - Galera 12	7097	D.DIST. - Galera 14
8104	D.DIST. - Galera 13	7098	D.DIST. - Galera 15
8105	D.DIST. - Galera 14	7099	D.DIST. - Porta Contentor 8
8106	D.DIST. - Galera 15	7100	D.DIST. - Porta Contentor 9
8107	D.DIST. - Porta Contentor 8	7101	D.DIST. - Porta Contentor 10
8108	D.DIST. - Porta Contentor 9	7102	D.DIST. - Porta Contentor 11
8109	D.DIST. - Porta Contentor 10	7103	D.DIST. - Galera 18
8110	D.DIST. - Porta Contentor 11	7104	D.DIST. - Galera 19
8111	D.DIST. - Galera 16	7105	D.DIST. - Galera 20
8112	D.DIST. - Galera 17	7108	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 16
8113	D.DIST. - Galera 18	7109	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 17
8114	D.DIST. - Galera 19	7110	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 18
8115	D.DIST. - Galera 20	7111	D.DIST. - Pesado de Mercadorias 19
8146	D. PROD. - L. de Mercadorias 11 - Dir. de Produção	7112	D.ADMIN. - Ligeiro de Mercadorias 2 - Dir. Qualidade
8147	D.MANUT. - L. de Mercadorias 10 - Dir. Manutenção	7113	D.COMERC. - Ligeiros de Mercadorias 9 - Repositora 4
8201	D.PROD. - Empilhador a Gasóleo 1	7201	D. PROD. - Porta Paletes 4
8202	D.PROD. - Empilhador a Gasóleo 2	7202	D. PROD. - Porta Paletes 5
8210	D.PROD. - Empilhador Elétrico 1	7203	D. PROD. - Porta Paletes 6
8213	D.PROD. - Empilhador Elétrico 2	7204	D. PROD. - Porta Paletes 7
8214	D.PROD. - Empilhador Elétrico 3	7205	D.PROD. - Empilhador Elétrico 28
8215	D.PROD. - Empilhador Elétrico 4	7206	D.PROD. - Empilhador Elétrico 29
8216	D.PROD. - Empilhador Elétrico 5	7207	D.PROD. - Empilhador Elétrico 30
8217	D.PROD. - Empilhador Elétrico 6	7208	D.PROD. - Empilhador Elétrico 31
8218	D.PROD. - Empilhador Elétrico 7	7209	D. PROD. - Plataforma elevatória
8219	D.PROD. - Empilhador Elétrico 8	7210	D.PROD. - Empilhador Elétrico 32
8220	D.PROD. - Empilhador Elétrico 9	7211	D.PROD. - Empilhador Elétrico 33
8221	D.PROD. - Empilhador Elétrico 10	7212	D. PROD. - Porta Paletes 8
8222	D.PROD. - Empilhador Elétrico 11	7213	D.PROD. - Empilhador Elétrico 14 - Empresa A
8223	D.PROD. - Empilhador Retrátil 12	7214	D.PROD. - Empilhador Elétrico 3 - Empresa A
8224	D.PROD. - Empilhador Elétrico 13	7215	D.PROD. - Empilhador Elétrico 10 - Empresa A
8225	D.PROD. - Empilhador Elétrico 14	7216	D.PROD. - Empilhador Elétrico 11 - Empresa A
8226	D.PROD. - Empilhador Elétrico 15	7217	D.PROD. - Empilhador Elétrico 9 - Empresa A
8228	D.PROD. - Empilhador Elétrico 16	7218	D.PROD. - Empilhador Elétrico 4 - Empresa A
8229	D.PROD. - Empilhador Elétrico 17	7219	D.PROD. - Empilhador Elétrico 5 - Empresa A
8230	D.PROD. - Empilhador Elétrico 18	7220	D.PROD. - Empilhador Elétrico 8 - Empresa A
8231	D.PROD. - Porta Paletes 1	7221	D.PROD. - Empilhador Elétrico 15 - Empresa A
8298	D.PROD. - Porta Paletes 2		
8299	D.PROD. - Porta Paletes - Encargos Comuns		
8300	D.PROD. - Gasóleo		
9	CUSTOS COM FORMAÇÃO		
9000	FORMAÇÃO		