

MESTRADO
CONTABILIDADE E CONTROLO DE GESTÃO

Desenho e uso dos sistemas de controlo de gestão numa pequena empresa familiar: Diagnóstico e propostas de melhoria

Maria Teresa Sollari Allegro Alves de Sousa

M

2022



**DESENHO E USO DOS SISTEMAS DE CONTROLO DE GESTÃO
NUMA PEQUENA EMPRESA FAMILIAR: DIAGNÓSTICO E PROPOS-
TAS DE MELHORIA**

Maria Teresa Pitta de Meirelles Sollari Allegro Alves de Sousa

Relatório de Projeto

Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão

Orientado por

Prof. Doutor João Pedro Figueiredo Ferreira de Carvalho Oliveira

2022

Nota Biográfica

Maria Teresa Pitta de Meirelles Sollari Allegro Alves de Sousa, nascida em 28 de março de 1974, no Porto, é casada e mãe de três filhos.

Ingressou na Universidade Católica Portuguesa (Porto) em 1991, para frequentar a Licenciatura em Administração e Gestão de Empresas, tendo obtido o grau académico em 1996, com média final de 15 valores.

Iniciou a sua atividade profissional em 1996, tendo assumido a função de Assistente Estagiária, na Faculdade de Economia e Gestão, da Universidade Católica Portuguesa (Porto).

Entre 1997 e 1998 frequentou a Pós-graduação em Gestão do Risco e Derivados, da Universidade Católica Portuguesa e Bolsa de Derivados do Porto, tendo obtido a classificação final de dezassete valores.

Entre 2000 e 2005 suspendeu a sua atividade profissional para ser Mãe a tempo inteiro, tendo também aproveitado para investir na sua formação académica, através da realização do Mestrado em Finanças, da Universidade Católica Portuguesa (Porto). Obteve o grau académico em 2002, com média final de dezassete valores.

Retomou a atividade profissional em 2005, exercendo funções de Assessoria de Direção, na Faculdade de Economia e Gestão, da Universidade Católica Portuguesa (Porto), em regime de tempo parcial, até 2021.

A vontade de atualizar conhecimentos na área da contabilidade e controlo de gestão determinou a frequência do Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão, da Faculdade de Economia do Porto, a partir do ano letivo 2020-21. A parte curricular foi concluída em 2022, com a média final de 18 valores.

Em 2021 rumou a um novo desafio profissional, assumindo funções na área financeira e de controlo de gestão na empresa familiar objeto do presente trabalho de projeto.

Agradecimentos

Este trabalho só foi possível com o apoio e motivação de algumas pessoas a quem gostaria de agradecer.

Ao orientador deste trabalho, Professor Doutor João Pedro Oliveira, pela enorme disponibilidade, motivação, sugestões, comentários construtivos e inúmeros contributos. A disponibilidade para ouvir as minhas dúvidas e as suas respostas ponderadas e fundamentadas foram muito importantes para ir ultrapassando as dificuldades.

Ao meu marido Duarte, e aos meus filhos, Diogo, Duarte e Miguel, pelo carinho, pelo apoio incondicional, pela compreensão, pela ajuda, nomeadamente, através da capacidade de improvisação e de autonomia, sempre que eu não conseguia responder, e pelo muito tempo que vos privei da minha companhia.

Aos meus Pais e irmãos pelo incentivo, pelo apoio permanente e pela compreensão de tantas ausências.

Aos meus amigos pela motivação e apoio e pela compreensão pela ausência prolongada.

A todos os que na minha organização me ajudaram na recolha de informação e na compreensão dos processos e dinâmicas internas, em especial o Duarte e a Ermelinda, por toda a disponibilidade, contributos, apoio e compreensão pelas minhas ausências, sem os quais não teria sido possível concretizar este projeto.

Aos meus colegas de mestrado, em particular às Filipas, ao Diogo C. e ao Rui pela cooperação e motivação e por terem mantido sempre o contacto, mesmo que virtual, esclarecendo dúvidas e dando alento quando a energia parecia estar a acabar.

Resumo

O presente trabalho de projeto visa uma contribuição prática para a pequena empresa familiar em que a investigadora exerce funções desde 2021, através do diagnóstico dos SCG implementados e utilizados e da apresentação de propostas de melhoria, tendo em conta as debilidades identificadas. O modelo de Ferreira & Otley (2009) é utilizado para sistematizar as características dos SCG, ajudando a descrever o seu funcionamento e a identificar oportunidades de melhoria, sendo complementado pelos desenvolvimentos teóricos em torno da relação entre os SCG e a dimensão e estrutura acionista.

O método de investigação utilizado é o método de investigação-ação participante, tendo-se completado a fase preparatória e a primeira fase do ciclo de investigação-ação (Planear – Agir – Observar – Refletir).

Este estudo identifica e explica os inúmeros desafios colocados à organização em questão, que ambiciona implementar processos de mudança nos sistemas de controlo de gestão, implicando alterações nos hábitos, rotinas e pressupostos inquestionáveis enraizados. Em particular, sendo uma pequena empresa familiar, inicialmente gerida numa lógica familiar e com uma abordagem informal ao controlo e coordenação das atividades, a tentativa de evoluir para sistemas formais de controlo de gestão, em resposta, ou em antecipação, a mudanças na organização e/ou na sua envolvente, pode ser ameaçada por resistências à mudança que interferem de modo diverso nas diferentes componentes do SCG e, em consequência, no nível de integração, consistência e coerência das ligações desses componentes, com impacto na força global dos SCG. Graças ao seu elevado grau de detalhe, este estudo contribui, também, para reforçar o conhecimento das características e desafios desta organização por toda a sua equipa.

Finalmente, este estudo pode ajudar outras organizações, que partilhem algumas das características da organização estudada, com indicações úteis para gerirem desafios idênticos.

Palavras-chave: sistemas de controlo de gestão; sistemas de gestão de desempenho; empresa familiar; PME; mudança organizacional; regras, rotinas e instituições; resistência à mudança.

Abstract

This research aims at a practical contribution to the small family business where the researcher has been working since 2021, through the diagnosis of the SCG implemented and used and the presentation of improvement proposals, taking into account the weaknesses identified.

Ferreira & Otley (2009) model is used to systematize the characteristics of SCGs, helping to describe their functioning and identify opportunities for improvement, being complemented by theoretical developments around the relationship between SCGs and size and shareholder structure.

The research method used is the insider action-research, having completed the preparatory phase and the first stage of the action-research cycle (Plan - Act - Observe – Reflect).

This study identifies and explains the numerous challenges posed to the organization concerned, which aspires to implement change processes in management control systems, implying changes in habits, routines, and taken-for-granted assumptions. In particular, being a small family business initially managed within a family rationale and with an informal approach to the control and coordination of activities, the attempt to evolve towards formal management control systems, in response, or in anticipation, to changes in the organization and/or its environment, may be threatened by resistance to change that interferes in various ways in the different components of the SCG and, as a consequence, in the level of integration, consistency and coherence of the links between these components, with an impact on the overall strength of the SCG. Due to its high degree of detail, this study also contributes to reinforce the knowledge of the organization's characteristics and challenges by its entire team.

Finally, this study can help other organizations, which share some of the characteristics of the organization studied, with useful indications for managing similar challenges.

Keywords: management control systems; performance management systems; family business; SMEs; organizational change; rules, routines and institutions; resistance to change.

Índice

Nota Biográfica.....	ii
Agradecimentos.....	iii
Resumo.....	iv
Abstract.....	v
Índice.....	vi-vii
Índice de Tabelas.....	viii
Índice de Figuras.....	ix
Abreviaturas.....	x
1. Introdução.....	1
2. Revisão de Literatura.....	4
2.1 Conceito de controlo de gestão e de SCG.....	4
2.2 O Modelo de Ferreira e Otley.....	6
2.2.1 Modelos antecedentes.....	7
2.2.2 Pressupostos e variáveis do modelo de Ferreira e Otley (2009).....	9
2.2.3 Desenvolvimento teórico das doze questões do modelo de Ferreira e Otley (2009).....	11
2.3 Os SCG no contexto das PME familiares.....	26
2.3.1 A relação entre os SCG e a dimensão – e um foco nas pequenas organizações.....	27
2.3.2 A relação entre os SCG e a estrutura acionista – e um foco nas empresas familiares.....	28
3. Metodologia.....	38
3.1 Metodologia qualitativa.....	38
3.2 Método de investigação-ação participante.....	38
3.3 Técnicas de geração da informação.....	40
4. Estudo empírico – Parte I: Caracterização da organização.....	43
4.1 Breve apresentação da organização.....	43
4.2 Estrutura acionista e processo de sucessão.....	45
4.2.1 Estrutura acionista.....	45
4.2.2 Processo de sucessão.....	46
4.3 Evolução do nível de profissionalização na organização.....	48
4.4 O papel do Diretor-Geral acionista.....	53
5. Estudo empírico – Parte II: Diagnóstico dos sistemas de controlo de gestão.....	56
5.1 Missão e visão.....	56
5.2 Fatores críticos de sucesso.....	58
5.3 Estrutura organizacional.....	61

5.4 Estratégia e planos de ação	63
5.5 Indicadores críticos de desempenho	66
5.6 Fixação de metas de desempenho.....	68
5.7 Avaliação de desempenho	69
5.8 Sistemas de recompensa.....	70
5.9 Fluxos de informação, sistemas e redes	71
5.10 Instrumentos e ferramentas de controlo em uso	73
5.11 Uso dos SGD.....	81
5.12 Mudança dos SGD.....	82
5.13 Integração e coerência do SCG.....	88
5.13.1 Força e coerência da ligação entre os elementos do núcleo do SCG.....	89
5.13.2 Integração dos sistemas formais de informação financeira e não financeira	91
5.13.3 Coerência dos instrumentos e ferramentas de controlo utilizadas nos vários níveis hierárquicos e áreas da organização.....	92
6. Estudo empírico – Parte III: Propostas de melhoria.....	94
6.1 Melhorias ao nível do modelo de <i>corporate governance</i>	94
6.2 Melhorias ao nível do sistema de crenças e dos sistemas de fronteira de Simons (1995b)	95
6.2.1 Sistema de crenças de Simons (1995b).....	95
6.2.2 Sistema de fronteira de Simons (1995b).....	98
6.3 Melhorias no sistema de custeio.....	99
6.4 Melhorias no sistema de avaliação de desempenho	105
6.4.1 Indicadores de rendibilidade	106
6.4.2 Outros indicadores de desempenho	106
6.4.3 Fixação de metas de desempenho.....	108
6.5 Melhorias ao nível da integração da informação produzida pelos sistemas formais de informação	109
6.6 Melhorias ao nível da consistência da informação produzida e utilizada pelas várias áreas da organização	111
7. Conclusão, limitações e sugestões para investigações futuras.....	114
Referências Bibliográficas.....	117
Anexo: Proposta de painel de indicadores	123

Índice de Tabelas

Tabela 1	41
Tabela 2	43
Tabela 3	104

Índice de Figuras

Figura 1	10
Figura 2	33
Figura 3	36
Figura 4	45
Figura 5	46
Figura 6	57
Figura 7	58
Figura 8	72
Figura 9	74
Figura 10.....	85

Abreviaturas

B2B – Business-to-business

ERP – Enterprise Resource Planning

GRH – Gestão de Recursos Humanos

MBU – Markets Business Unit

PME – Pequena e Média Empresa

SBU – Solutions Business Unit

SCG – Sistemas de Controlo de Gestão

SGD – Sistemas de Gestão de Desempenho

SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais

SI – Sistemas de Informação

1. Introdução

É amplamente aceite a importância de bons sistemas de controlo de gestão (SCG) nas organizações, os quais incluem todos os mecanismos e sistemas utilizados pelos gestores para assegurar que as decisões e comportamentos de todos os colaboradores são consistentes com os objetivos e estratégias da organização. Quando concebidos e usados de forma adequada, os SCG influenciam o comportamento dos colaboradores no sentido desejado, aumentando a probabilidade de a organização atingir os seus objetivos (Merchant & Van der Stede, 2017).

Os SCG implementados e utilizados nas organizações são complexos e assumem múltiplos objetivos, que vão muito além da função tradicional de diagnóstico. Assim, para além de permitirem acompanhar e controlar o desempenho nas áreas-chave para o sucesso da organização, os SCG servem para comunicar a estratégia e acompanhar a sua execução, apoiar o planeamento da organização, estimular o alinhamento de objetivos (individuais e organizacionais) e garantir capacidade de aprendizagem (Kaplan & Norton, 2008b). Servem, ainda, para promover a mudança estratégica e a inovação (Simons, 1995b).

Diversos modelos teóricos proporcionam uma visão ampla e coerente dos aspetos-chave dos SCG – como o modelo das alavancas de controlo de Simons (1995b), a visão do SCG como um ‘pacote’ de Malmi e Brown (2008) e o modelo de Ferreira e Otley (2009) – revestindo-se de grande utilidade no desenvolvimento de estudos empíricos que envolvem a sistematização da informação referente aos SCG concebidos e utilizados nas organizações, como a que se pretende realizar neste estudo.

A presente investigação é um projeto baseado no estudo aprofundado de um caso, ancorado no modelo de Ferreira e Otley (2009).

As motivações associadas ao desenvolvimento do projeto são de cariz prático, pretendendo-se apresentar soluções para um problema prático identificado numa organização específica, mas com elevada sustentação teórica e empírica. A investigadora é participante, isto é, pertence à organização sobre a qual se debruça, sendo um elemento da família acionista (cônjuge), e exerce funções na área financeira e de controlo de gestão desde agosto de 2021.

A organização objeto de estudo é uma pequena empresa *business-to-business* (B2B), de raiz familiar, num processo de profissionalização e com alguma diversidade do binómio produtos-mercados. O seu Diretor-Geral identificou dificuldades na condução do negócio

associadas ao crescimento e à delegação de tarefas e responsabilidades, nomeadamente pela dificuldade em obter informação atempada sobre o desempenho das várias unidades de negócio e sobre a rentabilidade dos diversos clientes e produtos/serviços, e pela escassez de indicadores que permitam acompanhar a execução da estratégia, e ainda a existência de diferentes sensibilidades sobre a utilidade e utilização dos sistemas de controlo existentes.

Como referido anteriormente, com o presente estudo pretende-se sistematizar a informação referente aos SCG implementados e utilizados na organização objeto de estudo e, adicionalmente, apontar direções para um melhor desempenho dos SCG e, em consequência, da própria organização.

Assim, foram traçados os seguintes objetivos para a presente investigação:

1. Identificação e caracterização dos SCG implementados na organização em estudo, à luz dos referenciais teóricos apresentados na revisão de literatura, em particular o modelo de Ferreira e Otley (2009) e os desenvolvimentos teóricos que explicam a relação entre os SCG e a dimensão e estrutura acionista;
2. Análise do uso que os membros da organização fazem desses SCG;
3. Avaliação da consistência e coordenação entre os diferentes elementos dos SCG;
4. Apresentação de propostas de melhoria dos SCG, tendo em conta as debilidades encontradas;

Tratando-se de uma investigação que visa a ação, isto é, a resolução de um problema prático, o método de investigação utilizado é o método de investigação-ação. Mais concretamente, porque se trata de uma investigação-ação em que a investigadora é um elemento da organização em estudo, é uma investigação-ação participante (*insider action-research*). Definiu-se como objetivo completar a fase preparatória e a primeira fase do ciclo de investigação-ação definido por Lewin (citado em Moody & Shanks (2003), p. 626): Planear – Agir – Observar – Refletir.

No Capítulo 2 analisam-se alguns conceitos e modelos teóricos que permitem compreender a problemática dos SCG nas organizações, e, em particular no contexto das pequenas empresas familiares. No Capítulo 3 descreve-se a metodologia de investigação adotada. Nos capítulos 4, 5 e 6 apresenta-se o estudo empírico: o Capítulo 4 foca-se na caracterização da organização objeto de estudo; o Capítulo 5 apresenta o diagnóstico dos SCG desenhados e utilizados na organização à luz do modelo de Ferreira & Otley (2009); e o capítulo 6 apresenta

propostas de melhoria. No Capítulo 7 apresentam-se as principais conclusões, limitações e sugestões para investigação futura.

2. Revisão de Literatura

Este capítulo analisa alguns conceitos e modelos teóricos que permitem compreender a problemática dos SCG. É dado um destaque especial ao modelo de Ferreira e Otley (2009), que será utilizado para sistematizar as características do SCG desenhado e utilizado na organização objeto de estudo. Adicionalmente, explora-se a questão dos SCG no contexto das pequenas empresas familiares.

2.1 Conceito de controlo de gestão e de SCG

A primeira formalização do conceito de controlo de gestão é atribuída a Robert Anthony, em 1965, o qual distingue entre planeamento estratégico, controlo de gestão e controlo operacional, e define controlo de gestão como sendo “o processo através do qual os gestores asseguram que os recursos são obtidos e utilizados de forma eficaz e eficiente, na prossecução dos objetivos organizacionais¹” Esta visão é restrita, focando-se essencialmente nos controlos formais, sem os colocar no seu contexto mais amplo (Ferreira & Otley, 2009, p. 264).

Entretanto, surgem muitas outras definições de controlo de gestão, umas mais amplas e outras mais restritas. Como exemplo de definições mais amplas, temos a definição de Chenhall (2003, 2007), que considera que o SCG inclui o uso sistemático de um conjunto de instrumentos ou práticas (como o orçamento ou o custeio dos produtos) para concretizar determinados objetivos, bem como o uso de outros tipos de controlo, como os controlos pessoais e de clã. O autor constata a evolução do conceito de SCG ao longo do tempo, de um enfoque na disponibilização de informação formal, quantificável financeiramente, para apoiar a gestão na tomada de decisão, para uma perspetiva mais ampla. Esta perspetiva inclui uma vasta gama de mecanismos de apoio à decisão, bem como controlos informais, pessoais e sociais, e a disponibilização de informação mais abrangente, incluindo informação externa, informação não financeira e informação preditiva.

A definição de Malmi e Brown (2008) é também muito ampla, apesar de menos ampla do que a anterior, na medida em que exclui os sistemas exclusivamente destinados a apoiar a tomada de decisão, nos vários níveis da organização. Na perspetiva destes autores, o controlo de gestão inclui todos os sistemas, regras, práticas, valores e outras atividades de gestão

¹ Tradução da autora

instituídas para induzir o comportamento dos colaboradores no sentido da prossecução dos objetivos e estratégias da organização (Malmi & Brown, 2008, p. 290). A utilização do termo ‘pacote’ de SCG tem o propósito de transparecer a existência de diferentes sistemas, habitualmente introduzidos por diferentes grupos de interesse, em diferentes momentos do tempo, os quais não funcionam de forma totalmente integrada e coordenada, mas que devem ser considerados no seu todo.

Simons (1995b, p. 5) apresenta uma definição mais restrita, segundo a qual os SCG são sistemas de informação formais, assentes em procedimentos e rotinas, que os gestores utilizam para manter ou alterar os padrões nas atividades organizacionais. Este conceito exclui dos sistemas de controlo todos os sistemas que não sejam utilizados com este propósito (de influenciar os padrões organizacionais) e, de forma relevante, os que não são formais.

Merchant e Van der Stede (2017) também apresentam uma definição restrita. Estes autores separam o controlo de gestão do controlo estratégico, e definem o controlo de gestão como “o conjunto de mecanismos ou sistemas utilizados pelos gestores para assegurar que os comportamentos e decisões dos colaboradores são consistentes com os objetivos e estratégias organizacionais” (Merchant & Van der Stede, 2017, p. 8, tradução da autora). A necessidade de controlo do comportamento humano é enfatizada, uma vez que “são as pessoas, na organização, que fazem as coisas acontecer” (Merchant & Van der Stede, 2017, p. 11, tradução da autora). Segundo estes autores, o controlo de gestão é necessário para mitigar os comportamentos inadequados (negativos) e estimular comportamentos positivos e a necessidade de controlo advém essencialmente de (i) problemas de falta de direção; (ii) problemas motivacionais, associados ao desalinhamento dos objetivos individuais e organizacionais, e/ou de (iii) limitações pessoais (falta de conhecimentos, capacidades, experiência, treino ou energia). Estes três problemas de controlo podem ocorrer simultaneamente e numa qualquer combinação, mas basta a ocorrência de um destes problemas para ser necessária a existência de SCG eficazes.

Esta diversidade de conceitos de controlo de gestão dificulta o processo de investigação e de interpretação dos resultados, bem como a comparação dos resultados de diferentes estudos (Ferreira & Otley, 2009; Malmi & Brown, 2008). São várias as razões que suportam o estudo dos SCG numa perspetiva mais ampla e integrada. Por um lado, a investigação empírica focada em mecanismos específicos de controlo de gestão – como o orçamento, o *balanced*

scorecard ou o sistema de incentivos –, ignora a interdependência entre os vários mecanismos de controlo de gestão utilizados, em simultâneo, numa mesma organização, contribuindo para resultados ambíguos e potencialmente conflitantes (Chenhall, 2003, 2007; Otley, 1980). Por outro lado, a condução de estudos empíricos ancorados em modelos teóricos abrangentes (i) ajuda a compreender como é que os vários elementos/sistemas funcionam como um todo inter-relacionado (Malmi & Brown, 2008) e (ii) permite obter resultados mais facilmente comparáveis, o que contribui para a acumulação de resultados e conhecimento relevantes, os quais podem contribuir para estabelecer proposições teóricas e também ter impacto prático no mundo das organizações (Otley, 2016).

Ao longo das últimas décadas foram propostos diversos modelos integrados de controlo de gestão, os quais proporcionam uma visão ampla e coerente dos aspetos-chave dos SCG – como o modelo das alavancas de controlo de Simons (1995b), a visão do SCG como um ‘pacote’ de Malmi e Brown (2008) e o modelo de Ferreira e Otley (2009).

Como referido anteriormente, Malmi e Brown (2008) apresentam uma tipologia conceptual de SCG como um ‘pacote’, a qual se estrutura em torno da questão “Como é que o controlo é exercido?” e “mapeia os instrumentos, sistemas e práticas que os gestores têm à sua disposição para orientar, formal e informalmente, o comportamento dos colaboradores” (p. 295, tradução da autora) – controlos culturais, de planeamento, cibernéticos, de recompensa e administrativos.

Na secção seguinte, faz-se uma apresentação do modelo de Ferreira e Otley (2009), suas potencialidades e limitações para a compreensão dos SCG implementados e utilizados pelas organizações, por se tratar do modelo utilizado para identificar e caracterizar os SCG desenhados e utilizados na organização objeto de estudo. Adicionalmente, faz-se uma breve referência aos dois principais modelos em que Ferreira e Otley se baseiam para desenvolver o seu modelo – o modelo de Otley (1999) e o modelo de Simons (1995b).

2.2 O Modelo de Ferreira e Otley

A apresentação do modelo de Ferreira e Otley está estruturada em três partes. Na primeira parte são apresentados sucintamente os modelos antecedentes, os quais desempenharam um papel fundamental no desenvolvimento do referido modelo (Ferreira & Otley, 2009). Na segunda parte são apresentados os pressupostos do modelo e as suas variáveis. Na terceira parte apresenta-se o desenvolvimento teórico das doze questões do modelo,

aproveitando para explorar alguma literatura específica, relacionada com as referidas questões, por se considerar particularmente relevante para a parte empírica da presente investigação.

2.2.1 Modelos antecedentes

O modelo de Ferreira e Otley (2009) é desenvolvido a partir do modelo de Otley (1999) e do modelo das alavancas de Simons (1995b).

O primeiro modelo antecedente, o modelo de Otley (1999), identifica cinco questões-chave a ter em conta no processo de desenvolvimento de sistemas integrados de gestão de desempenho: (i) identificação dos objetivos estratégicos da organização e dos métodos e processos para avaliar o grau de cumprimento desses objetivos; (ii) formulação e implementação da estratégia e dos planos e sistemas de medição e avaliação dessa implementação; (iii) processo de fixação de metas e grau de exigência dessas metas; (iv) sistemas de incentivos utilizados pela organização e consequências do (in)cumprimento das metas de desempenho e (v) tipos de fluxos de informação necessários para monitorizar o desempenho e estimular a aprendizagem organizacional.

O modelo de Otley (1999) é útil na análise dos SCG, na medida em que considera o funcionamento dos SCG como um todo e é aplicável a diferentes tipos de organizações e aos diferentes níveis de gestão. Contudo, são-lhe apontadas algumas limitações, nomeadamente, (i) não considerar explicitamente o papel da missão e visão nos SCG; (ii) focar-se na alavanca dos sistemas de controlo de diagnóstico de Simons (1995b); (iii) não abordar explicitamente as inter-relações entre as diferentes partes do sistema; (iv) não salientar a importância do uso dos SCG e (v) adotar uma perspetiva estática, que ignora as dinâmicas de mudança e desenvolvimento dos sistemas de controlo (Ferreira & Otley, 2009).

O segundo modelo antecedente, o modelo das alavancas de Simons (1995b), é um modelo teórico para a implementação e o controlo da estratégia organizacional (Ferreira & Otley, 2009), o qual tem subjacente a ideia de que existem forças dinâmicas que geram tensões opostas – por exemplo, entre oportunidades ilimitadas e atenção limitada, entre liberdade e restrição, ou experimentação e eficiência –, as quais são geridas através de mecanismos de controlo positivos e negativos. Os mecanismos de controlo positivos “motivam, recompensam, orientam e promovem a aprendizagem”. Os mecanismos de controlo negativos “obrigam, punem, prescrevem e controlam”. Ambos são importantes e devem

coexistir nas organizações para criar tensões dinâmicas, as quais, por sua vez, asseguram a eficácia do controlo da estratégia (Tessier & Otley, 2012, p. 172, tradução da autora). Subjacente a estas tensões, está o desejo sentido pelos indivíduos de fazerem bem, contribuírem e criarem. Contudo, para desencadear este potencial, os gestores devem ultrapassar os bloqueios organizacionais (p.ex. uso indevido de recursos disponíveis, falta de direção, concorrência de tarefas), podendo utilizar seletivamente SCG para esse efeito (Simons, 1995b).

Simons (1995a, 1995b) identifica quatro alavancas de controlo, que devem ser combinadas para gerir as tensões dinâmicas e permitir uma implementação bem-sucedida da estratégia: sistemas de controlo de diagnóstico e sistemas de fronteira, como mecanismos de controlo negativos; sistemas de crença e sistemas de controlo iterativo, como mecanismos de controlo positivos:

- Os sistemas de crença são sistemas formais utilizados pela gestão de topo para definir, comunicar e reforçar os valores-chave, o propósito e a direção da organização, estimulando o alinhamento de objetivos e o foco naquilo que cria valor para a organização e no nível de desempenho desejado (Simons, 1994, 1995a, 1995b);
- Os sistemas de fronteira são sistemas formais utilizados pela gestão de topo para definir as regras, os limites éticos e estratégicos (espaço estratégico em que é aceitável o aproveitamento de novas oportunidades) a serem respeitados e os riscos a serem evitados. Habitualmente, focam-se na explicitação dos comportamentos não aceitáveis ou padrões mínimos a serem cumpridos (Simons, 1994, 1995a, 1995b);
- Os sistemas de controlo de diagnóstico são sistemas formais de *feedback*, que servem para monitorizar os resultados e corrigir os desvios face aos padrões de desempenho previamente definidos, para as áreas-chave de desempenho, assegurando que os objetivos estratégicos são alcançados de forma eficaz e eficiente (Simons, 1994, 1995a, 1995b);
- Os sistemas de controlo iterativo são os sistemas de informação formais utilizados pelos gestores de topo para se envolverem, regular e pessoalmente, nas decisões dos seus colaboradores e para focarem a atenção e a aprendizagem organizacional nas questões estratégicas fundamentais. Estes sistemas monitorizam as incertezas estratégicas, estimulando a identificação de novas oportunidades e ameaças e respostas proativas da gestão, estando habitualmente associados à emergência de novas estratégias (Simons, 1994, 1995a, 1995b).

Os sistemas de crença e de fronteira são sistemas formais que definem explicitamente o domínio aceitável de atividade, em termos dos valores e limites prescritos. Dentro deste domínio aceitável de atividade, os sistemas de medição e *feedback* ajudam na implementação das estratégias planeadas (utilização de diagnóstico) e na emergência de novas estratégias (utilização iterativa) (Bisbe & Otley, 2004, p. 711). O uso de diagnóstico e o uso iterativo do controlo seguem abordagens distintas: mecanicista e repressiva, no primeiro caso; orgânica, construtiva e focada na aprendizagem, no segundo caso. (Ferreira & Otley, 2009). A atenção limitada dos indivíduos restringe, num dado momento, a utilização iterativa a um único SCG, pelo que é fundamental a escolha e uso iterativo do SCG adequado (Bisbe & Otley, 2004; Mundy, 2010).

O modelo das alavancas de Simons tem vários pontos fortes, como (i) o foco nas questões estratégicas e nas suas implicações para o sistema de controlo; (ii) incluir diferentes tipos de controlo e (iii) proporcionar uma perspetiva mais ampla dos aspetos-chave dos SCG, ao considerar o conjunto de controlos utilizados e a forma como são utilizados pelas organizações. Contudo, são-lhe apontadas algumas limitações, nomeadamente relacionadas com a definição, demasiado vaga e, por vezes, ambígua dos seus conceitos (Bisbe & Otley, 2004; Ferreira & Otley, 2009; Tessier & Otley, 2012) e o foco na gestão de topo e nos controlos formais, não considerando os controlos informais que existem nas organizações, em particular nas de pequena dimensão (Ferreira & Otley, 2009).

2.2.2 Pressupostos e variáveis do modelo de Ferreira e Otley (2009)

O modelo de Ferreira e Otley (2009) procura conciliar os pontos fortes dos dois modelos que lhe servem de base e, em simultâneo, ultrapassar as suas principais limitações. Para tal, Ferreira e Otley (2009) identificam doze questões essenciais para estruturar a conceção e utilização de sistemas de gestão de desempenho (SGD) e que ajudam à descrição de SGD na prática: dez questões relacionadas com ‘O quê?’ (uma evolução das cinco questões identificadas por Otley (1999) e mais cinco novas questões) e duas questões relacionadas com o ‘Como?’. Ferreira e Otley (2009) utilizam o conceito de sistemas de gestão de desempenho (SGD), em vez de SCG, por considerarem que este último é menos abrangente do que o primeiro. Estes autores definem SGD como os mecanismos, processos, sistemas e redes, formais e informais, utilizados pelas organizações para (i) comunicar os objetivos e metas organizacionais, estabelecidos pelos diferentes níveis de gestão; (ii) apoiar o processo

estratégico (formulação e implementação da estratégia) e de gestão corrente, através da análise, planeamento, medição, controlo, recompensa e gestão de desempenho e (iii) apoiar e impulsionar a mudança e aprendizagem organizacionais (Ferreira & Otley, 2009, p. 264). A Figura 1 esquematiza as doze questões do modelo e as suas inter-relações.

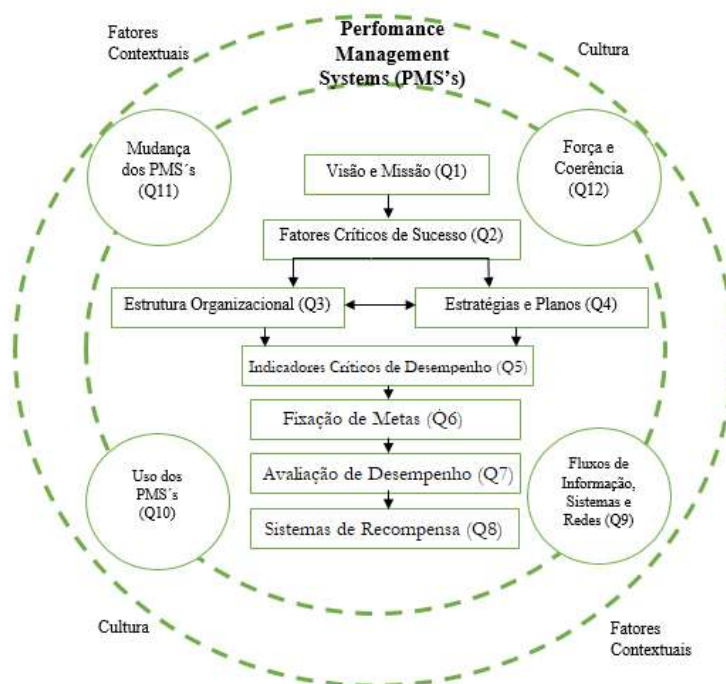


Figura 1: Diagrama do Modelo desenvolvido por Ferreira e Otley (2009)

Fonte: Ferreira & Otley, 2009, p. 268; Tradução da autora

Ferreira e Otley (2009) não adotam uma abordagem prescritiva baseada num ‘modelo ideal’, mas sim uma abordagem descritiva e abrangente das principais características do SGD e do modo como é utilizado, no contexto de cada organização em particular, passível de ser utilizada em múltiplos contextos. Para ser mais eficaz, o modelo deve ser aplicado nos diversos níveis hierárquicos e envolver a recolha de evidência sobre padrões de uso e de comportamento em cada um desses níveis, para que se possa compreender o impacto global dos SGD. O modelo incorpora três níveis de análise – o primeiro nível, inclui as primeiras oito questões – missão e visão, fatores críticos de sucesso, estrutura organizacional, estratégia e planos, indicadores críticos de desempenho, fixação de metas, avaliação de desempenho e sistema de incentivos –, as quais se encontram no centro do diagrama e representam o núcleo dos SGD. As quatro questões seguintes formam o segundo nível, que é transversal a todo o SGD e procura dar uma perspetiva mais abrangente ao modelo – inclui os fluxos de informação, o uso do SGD, a capacidade de adaptação do SGD à mudança e a força e

coerência dos seus componentes, situando-se na linha que circunda o núcleo do diagrama. O terceiro nível aparece na parte exterior do diagrama e inclui os fatores contextuais e a cultura, os quais não são explorados no modelo por serem considerados variáveis contingenciais, que estão, em grande medida, fora do controlo das organizações, mas que podem ajudar a explicar a eficácia de determinados padrões de controlo (Ferreira & Otley, 2009).

Na subsecção seguinte apresenta-se o desenvolvimento teórico de cada uma das doze questões do modelo de Ferreira e Otley, aprofundando-se algumas delas com base em literatura sobre temas considerados relevantes para a análise empírica realizada, nomeadamente sobre os sistemas *Enterprise Resource Planning* (ERP) (aquando da questão 9, sobre fluxos de informação, sistemas e redes), o papel das reuniões formais (aquando da questão 10, sobre uso dos SGD) e processos de mudança (aquando da questão 11, sobre mudança nos SGD). Pelo facto de os fatores contextuais e culturais, do terceiro nível, não estarem, como referido, explorados no modelo de Ferreira e Otley (2009), também aqui não serão explorados, apesar de haver ampla literatura a demonstrar a sua relevância (como mero exemplo, ver Malmi et al., 2022), comparando práticas de controlo de gestão em diversas regiões culturais). Todavia, a secção subsequente explorará dois fatores contingenciais considerados particularmente relevantes para este estudo: a dimensão e a estrutura acionista.

2.2.3 Desenvolvimento teórico das doze questões do modelo de Ferreira e Otley (2009)

2.2.3.1 Missão e visão

A primeira questão do modelo (Q1) centra-se na missão e visão da organização. Segundo Johnson et al. (2005, p. 13, tradução da autora), "a missão é a razão de ser da organização, a qual idealmente é consistente com os valores e expectativas dos *stakeholders*-chave e preocupa-se com o âmbito e os limites da organização" e "a visão é o estado futuro desejado da organização; é uma aspiração em torno do qual o estratega, provavelmente o CEO, pode focar a atenção e as energias dos membros da organização." Ambas pertencem ao sistema de crenças de Simons (1995b).

É fundamental compreender como é que os valores e o propósito da organização são definidos, priorizados, comunicados e percebidos, nas diferentes partes da organização,

como forma de influenciar o comportamento dos seus membros e, adicionalmente, avaliar o impacto que estes processos têm nos vários níveis de gestão (Ferreira & Otley, 2009).

2.2.3.2 Fatores críticos de sucesso

A segunda questão do modelo (Q2) é referente aos fatores críticos de sucesso. Segundo Ferreira e Otley (2009, p. 269, tradução da autora) “Os fatores críticos de sucesso são a codificação da visão e da missão de uma forma mais concreta e num período de tempo definido, reconhecendo que as medidas de controlo têm de ser comunicadas numa base regular”. Incluem as atividades, recursos e competências, percebidos pelos gestores como sendo a base para o sucesso da organização no médio e longo prazo (Ferreira & Otley, 2009).

O mapa estratégico é uma representação visual dos fatores críticos de sucesso de uma organização e das relações de causa-efeito entre eles, descrevendo como é que a organização cria valor; há várias metodologias possíveis para a criação de um mapa estratégico, como por exemplo, o *Balanced Scorecard* ou o *Performance Prism* (Pereira, 2013).

A utilização regular de mecanismos de controlo para monitorizar o desempenho ao nível dos fatores críticos de sucesso, permite avaliar se a organização está, ou não, a prosseguir a visão e a missão (Ferreira & Otley, 2009).

2.2.3.3 Estrutura organizacional

A terceira questão do modelo (Q3) diz respeito à estrutura organizacional, a qual configura uma determinada forma de organizar as atividades e as pessoas na organização. A estrutura organizacional determina as responsabilidades e linhas de responsabilização (*accountability*) de cada colaborador e define as atividades a que cada um, com a sua função específica, tem (não tem) de prestar atenção. Envolve decisões ao nível do grau de delegação de autoridade (centralização *versus* descentralização), de padronização/diferenciação e de formalização das regras e procedimentos (formal *versus* informal) (Ferreira & Otley, 2009).

A estrutura organizacional influencia o nível de eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, os fluxos de informação e o desenho e uso dos SCG (Chenhall 2007, p.179).

A escolha da estrutura organizacional não deve ser dissociada dos fatores críticos de sucesso – p.ex., se a capacidade de resposta às alterações do mercado é um fator crítico de sucesso, a estrutura deve potenciar essa rápida resposta, sendo descentralizada ou,

eventualmente, baseada em equipas. Adicionalmente, a estrutura organizacional condiciona e é condicionada pelo processo estratégico (formulação e implementação estratégica) e pela própria estratégia (Chenhall, 2003, 2007; Ferreira & Otley, 2009).

2.2.3.4 Estratégia e planos

A quarta questão do modelo (Q4) refere-se à estratégia e aos planos. Segundo Johnson et al. (2005, p. 9, tradução da autora), “a estratégia é a direção da organização no longo prazo, a qual obtém vantagem num ambiente em mudança, através da sua configuração dos recursos e competências, com o objetivo de corresponder às expetativas dos *stakeholders*.” A estratégia organizacional deve decorrer de uma análise da envolvente externa e de uma análise interna, no sentido de procurar conciliar as competências internas com as oportunidades externas, definindo a forma como os recursos e competências devem ser organizados para que os objetivos organizacionais sejam atingidos (Pereira, 2013, p. 23).

Encontramos diferentes tipologias de estratégias na literatura – por exemplo, as estratégias genéricas de Porter (1980) – liderança pelo custo (vantagem competitiva associada à oferta de um produto com preço inferior ao da concorrência), diferenciação (vantagem competitiva associada, por exemplo, a qualidade superior, flexibilidade do produto ou *design* do produto) e foco (aposta num nicho de mercado, utilizando uma estratégia baseada na diferenciação ou na liderança pelo custo) –, ou as estratégias *build / hold / harvest* de Govindarajan e Gupta (citado em Ferreira & Otley, 2009, p. 270).

A formulação estratégica foca-se, como referido, no caminho a seguir para alcançar os objetivos organizacionais, enquanto a implementação da estratégia foca-se em assegurar que as escolhas estratégicas são adotadas e monitorizadas para garantir que proporcionam os resultados desejados.

A estratégia tem de ser traduzida em termos operacionais, de modo a que as atividades quotidianas dos colaboradores permitam alcançar os objetivos estratégicos, a missão e a visão (Kaplan & Norton, 1996). Diferentes estratégias e planos exigem diferentes configurações do SCG para assegurar a sua eficácia (Ferreira & Otley, 2009; Kaplan & Norton, 1996; Otley, 1999).

O foco desta questão está nas ações que se consideram suscetíveis de alcançar os resultados, isto é, nas relações causa-efeito, bem como no processo de desenvolvimento e comunicação das estratégias planeadas e dos planos de ação, o qual pode seguir uma abordagem *top-down*

ou *bottom-up* (Ferreira & Otley, 2009, p. 270). A falta de direção é um dos problemas práticos identificados por Merchand e Van der Stede (2017) que origina a necessidade de controlo. Por outro lado, falhas na comunicação das estratégias e dos planos de ação podem dificultar a compreensão do contributo das ações individuais para a estratégia global, com consequências negativas no alinhamento dos objetivos individuais, departamentais e organizacionais (Ferreira & Otley, 2009; Kaplan & Norton, 1996).

2.2.3.5 Indicadores críticos de desempenho

A quinta questão do modelo (Q5) diz respeito aos indicadores críticos de desempenho utilizados para avaliar o sucesso na prossecução dos objetivos, dos fatores críticos de sucesso, das estratégias e dos planos, nas várias áreas e níveis da organização. Esta questão está relacionada com os sistemas de controlo de diagnóstico de Simons (1995b), que servem para monitorizar os resultados e corrigir os desvios face aos padrões de desempenho previamente definidos, para as áreas-chave de desempenho, assegurando que os objetivos estratégicos são alcançados de forma eficaz e eficiente. Contudo, também abrange os sistemas de controlo iterativo de Simons (1995b), na medida em que se refere aos indicadores sobre os quais os gestores de topo focam a sua atenção e guiam o comportamento dos subordinados (Ferreira & Otley, 2009, p. 271).

Para que a execução da estratégia seja bem-sucedida, é fundamental monitorizar os resultados alcançados através de indicadores criteriosamente selecionados. Como Kaplan e Norton (1992, p. 71) referem “*What you measure is what you get*”, ou seja, os aspetos que se planeiam e controlam tendem a ser prioritários em detrimento de tudo o resto, sendo fundamental monitorizar todos os aspetos críticos, mas apenas esses (foco).

Na seleção de indicadores deve atender-se à sua validade, fiabilidade, clareza, eficácia em termos de custo, tempestividade, acessibilidade e risco de comportamentos disfuncionais (permeabilidade a jogos e manipulação) (Ferreira, 2017, p. 355).

Neste ponto é importante analisar os indicadores que estão efetivamente em uso e as áreas para as quais não existem indicadores ou estes têm um âmbito muito limitado. Adicionalmente, é relevante analisar a articulação dos indicadores dos diversos níveis da organização, bem como o número total de indicadores críticos de desempenho, na medida em que a atenção limitada dos gestores implica que a utilização de demasiados indicadores de desempenho reduz o seu impacto (Ferreira & Otley, 2009, p. 271).

2.2.3.6 Fixação de metas

A sexta questão do modelo (Q6) refere-se à fixação de metas, a qual é um aspeto crítico da gestão de desempenho (Otley, 1999) e reflete a tensão entre ambição e realismo (Ferreira & Otley, 2009).

Fisher et al. (2003) evidenciam que o grau de exigência das metas tem impacto na motivação e no desempenho e que metas moderadamente difíceis reforçam a motivação e o desempenho. Emmanuel et al. (citados em Ferreira & Otley, 2009, p.271) evidenciam que o processo de fixação de metas pode ser tão importante como o seu resultado.

A fixação de metas é um processo muito complexo, que envolve alguma subjetividade. Adotar a lógica de causa-efeito na fixação de metas facilita o processo, e a utilização de *benchmarks* ajuda a dar-lhe credibilidade (Kaplan & Norton, 2008b).

2.2.3.7 Avaliação de desempenho

A sétima questão do modelo (Q7) foca-se na avaliação de desempenho. As áreas sinalizadas, formal e informalmente, pela gestão de topo como críticas, são as que mais afetam os gestores e determinam o seu (in)sucesso (Ferreira & Otley, 2009)

Neste ponto é necessário refletir e tomar decisões, nomeadamente, sobre: (i) medir o desempenho individual, departamental ou da organização como um todo; (ii) medir o desempenho em termos absolutos ou relativos; e (iii) medir o desempenho com base em critérios objetivos ou subjetivos.

Schulz e Pruitt (citados em Ferreira & Otley, 2009, p. 272) mostram que a avaliação de desempenho global, isto é, da organização como um todo, fomenta a cooperação entre gestores e a partilha de informações. A avaliação de desempenho individual (ou da divisão) permite uma ligação mais forte entre as ações dos indivíduos e as medidas de desempenho, mas pode implicar a falta de visão da organização como um todo (Ferreira & Otley, 2009).

A avaliação de desempenho em termos absolutos compara o desempenho individual com um conjunto pré-definido de objetivos ou expectativas. A avaliação de desempenho em termos relativos compara o desempenho individual com o de todos os outros e procura mitigar distorções originadas por fatores incontrolláveis (Ferreira & Otley, 2009), apesar de não dar incentivo aos gestores a mudarem-se de ambientes pouco competitivos para ambientes mais concorrenciais.

A avaliação de desempenho subjetiva utiliza critérios normalmente não quantificados ou, pelo menos, não quantificados através de fórmulas, o que, como refere Gibbs et al. (citado em Ferreira & Otley, 2009, p. 272), permite ter em conta aspetos que as fórmulas não conseguem captar e pode contrariar a tendência para a manipulação dos valores das fórmulas. Contudo, segundo Ittner et al. (citado em Ferreira & Otley, 2009, p. 272) envolve o dispêndio de tempo da gestão, está sujeita a enviesamentos e cria incerteza sobre os critérios de avaliação. A avaliação de desempenho objetiva utiliza fórmulas, as quais captam as diversas dimensões do desempenho e as respetivas ponderações, não tendo associada ambiguidade. Tem a vantagem de ser mais fácil o indivíduo prever o que é esperado do seu trabalho e como o seu desempenho será avaliado. A confiança entre as partes é um aspeto crítico, especialmente no caso de se tratar de avaliação de desempenho subjetiva (Ferreira & Otley, 2009).

2.2.3.8 Sistema de incentivos

A oitava questão do modelo (Q8) centra-se no sistema de incentivos. A existência de um sistema de incentivos contingente do desempenho significa que uma parte da remuneração está subordinada à avaliação de desempenho, a qual, por sua vez, deve estar subordinada a uma clara definição do conceito de desempenho. Neste ponto é necessário refletir e tomar decisões, nomeadamente, sobre: (i) a forma de materialização do incentivo – incentivos monetários e/ou não monetários; (ii) o montante global do incentivo e a fórmula de cálculo do bónus (peso das várias categorias de desempenho na determinação do bónus individual e forma de cálculo do montante a atribuir dentro de cada categoria, com base em fórmulas ou avaliação subjetiva) e (iii) o *mix* de incentivos (conjunto de indicadores utilizados na avaliação de desempenho que suporta o sistema de incentivos) (Pereira, 2013).

O conceito abrangente de incentivo inclui expressões de aprovação e reconhecimento pelos gestores de topo (ou a falta de crítica), incentivos monetários (como bónus ou incrementos salariais), ou a promoção e progressão na carreira (Ferreira & Otley, 2009, p. 273). Esta questão consta do modelo de Otley (1999), mas o modelo de Ferreira e Otley (2009) faz referência expressa aos incentivos monetários e não monetários e aos mecanismos de controlo negativos e positivos, patentes nas alavancas de controlo de Simons (1995b).

A relação entre incentivos, motivação e desempenho é complexa e algo controversa. A motivação extrínseca é estimulada externamente, através de recompensa, geralmente

financeira, ou punição (Amabile, 1998). Contudo, alguns estudos apontam para que a motivação extrínseca possa ter um efeito negativo na motivação intrínseca, a qual advém da vontade pessoal de fazer algo e que leva as pessoas a envolverem-se no seu trabalho pelo desafio e gosto; embora outros estudos contestem esta relação (Jenkins Jr et al., 1998). Os incentivos financeiros podem não se traduzir em melhorias de desempenho, como demonstram Jenkins Jr et al. (1998). Estes autores sugerem uma relação positiva entre os incentivos financeiros e a quantidade de desempenho, mas não com a qualidade do desempenho. Bonner e Sprinkle (2002) apresentam um modelo teórico que relaciona os incentivos contingentes do desempenho, o esforço e o desempenho. Os autores exploram a relação entre os incentivos financeiros contingentes do desempenho e o nível de esforço individual, bem como a relação entre o nível de esforço e o desempenho. Segundo os autores, teoricamente ambas as relações são positivas, mas na prática são influenciadas por variáveis pessoais (p.ex., competências individuais), variáveis relacionadas com as tarefas (p.ex., grau de complexidade das tarefas), variáveis ambientais (p.ex., metas fixadas e grau de dificuldade das metas) e variáveis relacionadas com o sistema de incentivos (p.ex., dimensões do desempenho recompensadas). Estas variáveis podem atenuar os efeitos positivos dos incentivos monetários sobre o desempenho, alterando quer o efeito dos incentivos sobre o esforço, quer o efeito do esforço induzido pelos incentivos sobre o desempenho. Por exemplo, a falta de competência pode atenuar a relação esforço-desempenho porque, embora os incentivos monetários possam induzir níveis mais elevados de esforço, o desempenho dos indivíduos que carecem das competências necessárias não é sensível a estes aumentos de esforço. Adicionalmente, a falta de competências pode atenuar a relação incentivo-esforço, porque quando são atribuídas aos indivíduos tarefas para as quais eles sabem não ter as competências necessárias, eles não acreditam que aumentos de esforço conduzirão a aumentos de desempenho e consequente recompensa. Alternativamente, quando os indivíduos podem escolher o sistema de incentivos associado a uma determinada função, é mais provável que indivíduos com elevadas competências escolham incentivos contingentes do desempenho, restaurando uma relação positiva incentivo-esforço (Bonner & Sprinkle, 2002, p. 337).

2.2.3.9 Fluxos de informação, sistemas e redes (e um foco nos sistemas ERP)

A nona questão do modelo (Q9) aborda os fluxos de informação, sistemas e redes, os quais são os elementos que mantém unido todo o sistema. A informação de *feedback* permite a

tomada de ações corretivas e/ou adaptativas, perante a identificação de desvios face ao padrão previamente definido, sem pôr em causa o objetivo ou estratégia inicial; a informação de *feedforward* permite à organização aprender com a experiência, gerar novas ideias e recriar estratégias e planos, na medida em que questiona os pressupostos do sistema em que assentaram os objetivos e estratégias correntes (Ferreira & Otley, 2009, p. 273).

Neste ponto é importante identificar os sistemas de informação financeira e não financeira em uso, bem como analisar a qualidade da informação gerada. O ‘pacote’ de sistemas em uso pode, ainda, incluir outros sistemas operacionais, como sistemas de controlo de qualidade, sistemas logísticos e sistemas de relação com clientes- Outra questão relevante é verificar como está estruturada a informação de desempenho e de controlo (p.ex., em torno de sistemas orçamentais, *balanced scorecard*, ou outros instrumentos), bem como o papel das redes formais e informais na disseminação de informação pela organização (Ferreira & Otley, 2009).

Ao nível da arquitetura dos sistemas de informação, identificam-se diferentes opções nas organizações, nomeadamente: (i) soluções integradas num sistema único, como o sistema *Enterprise Resource Planning* (ERP); (ii) arquitetura por componentes (BoB), em que coexistem diferentes sistemas, com algum tipo de integração, e (iii) sistemas múltiplos, paralelos e não comunicantes (Oliveira & Ribeiro, 2017). Por se tratar de uma solução implementada e em uso na organização objeto de estudo, exploram-se de seguida os sistemas ERP, em particular as suas características e potenciais implicações nas organizações que os implementam, nomeadamente ao nível das opções de desenho e utilização dos SCG.

Os sistemas ERP são constituídos por módulos, que integram dados e processos de diversas áreas funcionais em tempo real (Oliveira & Ribeiro, 2017). Duas características essenciais dos sistemas ERP são a integração e a flexibilidade. A integração dos diversos dados e processos numa base de dados comum facilita o acesso à informação, para apoiar a tomada de decisão, o planeamento e o controlo, bem como contribui para a melhoria da qualidade, transparência e rapidez da informação (Oliveira & Ribeiro, 2017, p. 382). O conceito de flexibilidade dos sistemas ERP pode ser analisado sob diferentes perspetivas: (i) flexibilidade na adaptação aos requisitos do cliente, com possibilidade de configurar diferentes alternativas de funcionamento; (ii) flexibilidade na análise da informação, com potencial para explorar os dados de modo a gerar conhecimento e apoiar a tomada de decisão; (iii) flexibilidade no acesso por um conjunto alargado de utilizadores, independentemente do local onde se

encontrem (no escritório, no cliente ou noutra local) ou dos dispositivos de comunicação que têm disponíveis (p.ex., *smartphone*, computador ou *tablet*), para o qual contribui positivamente a utilização de servidores virtuais (na *cloud*); e (iv) flexibilidade perante mudanças organizacionais, a qual pode não ser a mais adequada quando se trate de um ERP único, demasiado complexo, que dificulte a visão global de todos os impactos que a mudança tem no ERP (Oliveira & Ribeiro, 2017, p. 385).

Diversos estudos têm analisado o impacto dos sistemas ERP nas organizações, com o foco nos resultados do processo de mudança. Davenport (1998) destaca como principais impactos potenciais dos ERP nas organizações: (i) alterações nos processos internos (reengenharia), com potenciais ganhos de eficiência na sua execução; (ii) integração da informação, com impactos positivos na qualidade e rapidez da informação para apoio à tomada de decisão, planeamento e controlo (iii) implicações ao nível da estratégia organizacional, com o potencial benefício para as organizações que procuram estruturar a implementação do ERP de modo a fortalecer as suas vantagens competitivas; (iv) alterações na estrutura organizacional, nomeadamente ao nível do grau de formalização e padronização e da estrutura de comando (mais vertical/mais horizontal); e (v) alterações na cultura organizacional.

Outros autores, com uma abordagem mais prescritiva, têm-se focado na identificação dos fatores críticos de sucesso para uma implementação bem-sucedida, destacando aspetos como o envolvimento e suporte da gestão de topo, a definição de objetivos e metas claros (abrangência, *timings* e custo), a comunicação eficaz da visão geral do sistema e das razões subjacentes à sua implementação, bem como dos resultados das diferentes fases de implementação, o envolvimento e formação dos utilizadores, a relação cliente-fornecedor do sistema e a gestão da mudança (Esteves & Pastor, 2001; Somers & Nelson, 2004).

Adicionalmente, diversos autores (tal como citado no artigo de Oliveira & Ribeiro, 2017, p. 393-394) identificam impactos do ERP na contabilidade e controlo de gestão das organizações, nomeadamente ao nível da alteração dos papéis dos profissionais de contabilidade (Burns e Baldvinsdottir, 2005; Scapens et al., 1998), ao nível dos sistemas de medição de desempenho (Booth et al., 2000) e do uso de indicadores de desempenho não financeiros (Spathis & Constantinides, 2004).

Com uma abordagem focada no processo de mudança, e não no resultado, Scapens e Jazayeri (2003, p. 201) consideram o ERP como um fator facilitador de mudanças em curso, pelas

suas características, nomeadamente a “integração, padronização, rotinização e centralização”, mais do que um indutor dessas mudanças, alertando para a importância de se explorar como é que estas características facilitam e reforçam processos de mudança em contabilidade e controlo de gestão.

2.2.3.10 Uso dos SGD (e um foco no mecanismo das reuniões)

A décima questão do modelo (Q10) analisa o uso que se dá à informação e aos controlos, o qual é um pilar do SGD (Ferreira & Otley, 2009).

Ao nível conceptual temos o contributo importante do modelo das alavancas de Simons (1995b), que distingue o uso de diagnóstico do uso iterativo (Ferreira e Otley, 2009), como referido na subsecção 2.2.1. Os sistemas de controlo iterativo são os sistemas de informação formais utilizados pelos gestores de topo para se envolverem, regular e pessoalmente, nas decisões dos seus colaboradores e para focarem a atenção e a aprendizagem organizacional nas questões estratégicas fundamentais. Estes sistemas apresentam quatro características fundamentais: (i) focam-se em informação, em constante mudança, relacionada com aspetos considerados potencialmente estratégicos pela gestão de topo; (ii) a informação que geram exige acompanhamento frequente e regular pelos restantes níveis de gestão da organização; (iii) a informação que geram é melhor discutida e interpretada em reuniões presenciais entre os gestores, seus pares e subordinados e (iv) impulsionam um debate contínuo sobre os dados subjacentes, os pressupostos sobre o futuro e os planos de ação (Simons, 1994, 1995a, 1995b).

A importância das reuniões para o uso iterativo do controlo, torna relevante a sua definição e a exploração dos papéis que podem desempenhar.

Uma reunião é definida por Boden e por Schwartzman (citado em Jarzabkowski & Seidl, 2008, p. 1394) como um tipo específico de encontro organizacional planeado, de três ou mais pessoas, com um propósito organizacional. As reuniões distinguem-se de encontros casuais na medida em que têm um propósito e envolvem a interação entre múltiplas partes. Adicionalmente, são consideradas episódicas porque decorrem num dado espaço e tempo, com um princípio, um desenrolar (condução da reunião) e um término, envolvendo determinados temas e atores (os quais são retirados temporariamente das atividades e processos em curso) e deixando outros de fora (Jarzabkowski & Seidl, 2008, p. 1394).

As reuniões, assim definidas, desempenham mais do que um papel. Por um lado, desempenham um papel instrumental, no sentido de que servem necessidades de tarefas específicas, como análise de resultados ou a resolução de problemas (Bürkland et al., 2019; Jarzabkowski & Seidl, 2008). É nesta perspetiva que se realizam vários tipos de reuniões de controlo de gestão, com objetivos, periodicidade, duração e intervenientes diferentes, à medida que se implementam os planos estratégicos e operacionais (Kaplan & Norton, 2008a):

- Reuniões de controlo operacional – habitualmente são reuniões de curta duração, focadas na análise de desempenho de curto prazo e tomada de decisão sobre problemas que tenham surgido e necessitem de atenção imediata (orientação para a ação), com uma periodicidade dependente da regularidade com que os indicadores operacionais são medidos e divulgados e envolvendo as pessoas associadas a um determinado processo, função ou departamento (Kaplan & Norton, 2008a, p. 72);
- Reuniões de controlo da execução da estratégia – habitualmente são reuniões de média duração e com uma periodicidade mensal, focadas em analisar se a estratégia está a ser bem executada, com o objetivo de decidir ajustamentos e correções intercalares, que envolvem o CEO e a sua equipa de gestão e a direção da unidade de negócio. Nestas reuniões há um *trade-off* entre amplitude e profundidade (Kaplan & Norton, 2008a, p. 74);
- Reuniões de avaliação e revisão estratégica – habitualmente são reuniões de longa duração realizadas fora da empresa, uma vez por ano, com a presença do CEO, dos diretores funcionais e de unidade de negócio e dos especialistas de planeamento, controlo e estratégia. O processo de revisão da estratégia exige informação detalhada sobre a envolvente externa; sobre os custos e rentabilidade de cada produto, cliente, segmento de mercado, canal ou região; sobre os resultados do painel de indicadores de desempenho, se possível, com análise estatística que permita estimar correlações entre resultados de diferentes indicadores de desempenho. Quando os gestores identificam que um ou mais pressupostos subjacentes à estratégia estão obsoletos ou desajustados é necessário um exame rigoroso à estratégia e a sua adaptação, eventualmente através de melhorias incrementais ou, se necessário, de uma estratégia transformacional. Este processo fecha o ciclo do sistema de gestão (Kaplan & Norton, 2008a, p. 75-76) e corresponde ao uso iterativo do controlo (Simons, 1995b).

Por outro lado, é importante considerar o potencial estruturante das reuniões, para compreender os mecanismos através dos quais os vários elementos de controlo são combinados e promovidos na organização (Bürkland et al., 2019). Jarzabkowski e Seidl (2008) referem que as reuniões são um palco particular para criar uma determinada ordem na organização e nas suas interações, balizadas no tempo e no espaço. Boden (citado em Bürkland et al., 2019, p. 149), acrescenta que as interações são, também, balizadas nos atores e temas envolvidos. Bürkland et al. (2019) sugerem que, no contexto do desenvolvimento da inovação, para além de um papel instrumental, as reuniões são um mecanismo de regulação, que interliga múltiplos elementos de controlo num sistema (por exemplo, planeamento, orçamentação, avaliação de desempenho) e molda a forma como esses elementos são utilizados. Segundo os referidos autores, num ambiente complexo, envolvendo múltiplas atividades e áreas de conhecimento interdependentes, definir os participantes, temas e informação necessária para as reuniões pré-agendadas, torna evidente o que é esperado e orienta sobre os elementos de controlo de gestão e as fontes de informação que relevam, disciplinando os participantes a organizarem as suas tarefas em conformidade. As reuniões são um palco privilegiado para acontecerem coisas como a interpretação coletiva dos resultados, a integração da informação ou do conhecimento organizacional, ou o questionar determinados papéis e linhas de responsabilização (*accountability*) ou estabelecer novos papéis e novas linhas de responsabilização. Estes efeitos surgem num contexto social rico, como resultado da interação de múltiplos participantes e da comunicação de múltiplas mensagens interpessoais (Bürkland et al., 2019, p. 147). Considerando a reunião como um episódio, com princípio, desenrolar e término, é interessante analisar as várias fases, em especial a fase de iniciação e a fase de término. A fase de iniciação, inclui não apenas o arranque da reunião, mas também a forma como é planeada e emerge face a outros eventos e estruturas da organização, e como retira os seus participantes das atividades regulares. A análise da fase de término, envolve compreender o que despoleta a conclusão da reunião (orientação para o resultado ou limitação de tempo), como é que aquele episódio se relaciona com outras agendas e rotinas e o impacto das decisões tomadas nas várias áreas e níveis da organização (Jarzabkowski & Seidl, 2008).

2.2.3.11 Mudança dos SGD

A décima primeira questão do modelo (Q11) incide sobre a mudança dos SGD, como forma de estes manterem a relevância e utilidade, em resposta, ou em antecipação, a mudanças na

organização e/ou na sua envolvente. Essa mudança ocorre tanto ao nível das infraestruturas concebidas (componentes, instrumentos e ferramentas de controlo de gestão) como no modo como são utilizados, sendo fundamental compreender as suas causas e consequências (Ferreira & Otley, 2009, p. 275).

Nas últimas duas décadas têm-se assistido a um crescente debate sobre a mudança em contabilidade de gestão, a qual é um fenómeno multidimensional. Diversos estudos empíricos, adotando diferentes abordagens e métodos de investigação (p.ex., abordagem positivista; interpretativa; crítica e processual²), procuram analisar as mudanças nas práticas de contabilidade (e controlo) de gestão (Robalo, 2017).

O modelo de Burns e Scapens (2000) é um modelo relevante no estudo da mudança em contabilidade (e controlo) de gestão e da resistência à mudança, em organizações específicas (nível intraorganizacional) (Robalo, 2017). O referido modelo foca-se no processo de mudança em contabilidade de gestão (porquê e como), e não no resultado. Partindo do pressuposto de que os sistemas formais de contabilidade de gestão constituem regras estáveis e que as práticas em uso constituem rotinas, o modelo de Burns e Scapens (2000) utiliza a teoria institucional (corrente principal da abordagem interpretativa)³ para conceptualizar a mudança em contabilidade de gestão, realçando, por um lado, a estabilidade inerente ao comportamento baseado em regras e rotinas, mas, por outro, reconhecendo que essas regras e rotinas podem alterar-se ao longo do tempo, intencionalmente ou não (Burns & Scapens, 2000, p. 4). O modelo explora a relação complexa e contínua entre ações (atividades humanas) e instituições (pressupostos inquestionáveis, construídos socialmente, que formatam as rotinas, as regras e as ações e determinam os significados, valores e poderes dos atores individuais) e demonstra a importância das regras e rotinas organizacionais, bem como das instituições prevalentes, na configuração do processo de mudança (Burns & Scapens, 2000, p. 8). Segundo Burns e Scapens (2000, p. 9), a relação entre ações e instituições é bidirecional, isto é, por um lado, as instituições dão forma e coerência social às atividades humanas (estrutura) num momento temporal específico (efeito sincrónico) e, por outro, as instituições evoluem através de um processo de rotinização de atividades humanas ao longo do tempo (efeito diacrónico). Contudo, as instituições que não têm aceitação generalizada ou que têm uma vida relativamente curta são menos prováveis de influenciar as ações. Os

² Para mais informação sobre as diferentes abordagens de investigação sugere-se, por exemplo, a leitura do artigo de Vieira (2017).

³ Para mais informação sobre a Teoria Institucional sugere-se a leitura do artigo de Major & Ribeiro (2017).

mesmos autores, consideram existir, também, uma relação bidirecional entre regras e rotinas na medida em que, para além das regras estabelecidas se transformarem em rotinas através da sua implementação, podem surgir rotinas que representem desvios às regras originais ou que nunca tenham sido explicitadas em regras e, num dado momento, se decida formalizar (p.ex., para evitar a perda de conhecimento com a saída de elementos-chave, de facilitar a formação de novos colaboradores ou de exercer controlo perante alterações adicionais). Oliveira e Quinn (2015), partindo de um conceito amplo de regras (que inclui as estruturas cognitivas e as regras incorporadas nas tecnologias, para além das regras formais), constataam que estas orientam as práticas, num determinado contexto social e tecnológico, e que a repetição sucessiva dessas práticas poderá transformá-las em rotinas.

Burns e Scapens (2000) constataam que as mudanças nas regras e rotinas podem ser conscientes ou inconscientes: (i) podem ocorrer mudanças conscientes se os atores detêm o poder e o racional necessários para, coletivamente, questionarem as regras e rotinas existentes. (ii) podem ocorrer mudanças inconscientes quando as regras e rotinas não são bem compreendidas ou aceites e não existem sistemas para monitorizar as rotinas. Os referidos autores referem, ainda, que pôr em prática novas regras e rotinas pode estar sujeito a resistência, especialmente se as regras e rotinas desafiam significados e valores existentes e/ou os atores têm poder para intervir no processo, identificando três fontes de resistência: (i) resistência formal devido a interesses concorrentes; (ii) resistência devido à falta de capacidades (conhecimento e experiência) para lidar com a mudança em curso; e (iii) resistência devido a uma fidelidade mental aos modos de pensar e agir estabelecidos e incorporados nas rotinas e instituições existentes (Burns & Scapens, 2000, p. 17). Os efeitos destas fontes de resistência nos processos de mudança são difíceis de prever e dependem, em larga medida, das instituições existentes na organização (Burns & Scapens, 2000, p. 17). O papel relevante do poder nos processos de mudança é reconhecido por Burns e Scapens (2000, p. 23), os quais identificam três níveis de poder: (i) no primeiro nível, o poder explícito (p.ex., poder hierárquico) pode ser utilizado para introduzir novas regras (tais como novos sistemas de contabilidade e controlo de gestão), mas o poder informal pode ser mobilizado para resistir a essas novas regras; (ii) num segundo nível, o poder pode ser utilizado de uma forma mais subtil através do ‘uso cerimonial’⁴ de rotinas que favorecem grupos de interesse

⁴ Os conceitos de “comportamento cerimonial” e “comportamento instrumental” foram introduzidos por Tool (citado em Burns & Scapens, 2000, p. 20), no âmbito da dicotomia mudança regressiva-progressiva em contabilidade de gestão. O “comportamento cerimonial” emerge de uma estrutura de valores que favorece

específicos; e (iii) no terceiro nível, existe o poder incorporado nas instituições, as quais, como já referido, formatam as rotinas, as regras e as ações e determinam os significados, valores e poderes dos atores individuais.

Assim, a gestão da mudança exige um conhecimento profundo das rotinas e instituições existentes na organização, bem como das estruturas de poder, e uma análise dos potenciais conflitos e desafios associados ao processo de mudança – p.ex., processos de mudança a nível institucional são mais complexos e envolvem mais tempo do que processos de mudança a nível da ação (Burns & Scapens, 2000).

Outros estudos empíricos têm também procurado identificar as forças que promovem a mudança ou a resistência à mudança em contabilidade de gestão (Robalo, 2017). Innes e Mitchell (1990) identificam três grupos de fatores que influenciam os processos de mudança, especialmente pela sua interação: (i) motivadores; (ii) facilitadores e (iii) catalisadores. Segundo os autores, os fatores motivadores, como a concorrência ou a tecnologia, influenciam positivamente o processo de mudança em geral. Os fatores facilitadores, como a disponibilidade de recursos, são necessários, mas não são suficientes, para que a mudança ocorra. Os fatores catalisadores, como a contratação de um novo elemento para a área da contabilidade ou a degradação dos resultados da organização, estão relacionados com o momento em que a mudança ocorre e têm um impacto positivo. Cobb et al. (citado em Robalo, 2017, p. 338) estendem o modelo de Innes e Mitchell (1990), incluindo, adicionalmente, os líderes, o ‘*momentum*’ para a mudança e barreiras à mudança, estas últimas dificultam, adiam ou impedem a continuidade dos processos de mudança, sendo necessária a ação dos indivíduos (agentes de mudança) para as contornar (Robalo, 2017).

2.2.3.12 Força e coerência

A décima segunda e última questão do modelo (Q12) foca-se na força e coerência das ligações entre os vários componentes dos SGD, o qual é um aspeto crucial para se compreender o seu funcionamento.

Um SCG é maior do que a soma das suas componentes, sendo necessário alinhamento e coordenação entre as partes para que o todo produza resultados eficientes e eficazes. Não

determinados grupos de interesse e assegura as estruturas de poder existentes, e o “comportamento instrumental” emerge de uma estrutura de valores que procura aplicar o melhor conhecimento e tecnologia disponíveis aos problemas e melhorar as relações.

basta que os componentes individuais estejam bem desenhados; é necessário avaliar o equilíbrio, harmonia, consistência e coerência das ligações entre os vários componentes do SCG (Ferreira & Otley, 2009, p. 275).

Chenhall (2003, p. 136; 2007, p. 172) dá pistas sobre os aspetos a ter em conta na avaliação da força e coerência do SCG, nomeadamente se o SCG considera os vários *stakeholders* relevantes para a organização; se mede a eficácia, a eficiência e a equidade; se captura resultados financeiros e não financeiros; se apoia a ligação entre a estratégia e as operações e entre os vários elementos da cadeia de valor; se produz informação sobre a forma como a organização se relaciona com a envolvente externa e a sua capacidade de adaptação.

Concluindo, o modelo desenvolvido por Ferreira e Otley (2009) é uma ferramenta útil para sistematizar as características dos SGD, que ajuda a descrever o seu funcionamento e a explorar as razões subjacentes à configuração particular observada. Contudo, como referido anteriormente, para além da estratégia e da estrutura, o modelo não explora outros fatores contextuais que podem ajudar a explicar a (in)eficácia de determinados padrões de controlo. Assim, para complementar a investigação das razões subjacentes à configuração particular observada na pequena empresa, de raiz familiar, objeto de estudo é essencial explorar os desenvolvimentos teóricos em torno da relação entre os SCG e (i) a dimensão da organização e (ii) a estrutura acionista (empresa familiar *versus* empresa não familiar).

2.3 Os SCG no contexto das PME familiares

As características específicas de um SCG adequado dependem das circunstâncias particulares em que cada organização se encontra, ou seja, da sua envolvente externa (p.ex. desenvolvimento tecnológico e concorrência) e interna (variáveis contextuais como a dimensão, a estrutura organizacional, a estrutura acionista e a estratégia) (Chenhall, 2003, 2007; Otley, 1980, 2016).

A maior parte dos estudos empíricos citados nas subsecções seguintes utiliza metodologia quantitativa, procurando formular e testar hipóteses, com base num modelo teórico, com o objetivo de generalizar os resultados. Contudo, a generalização estatística não permite explicar casos específicos (Vieira et al., 2017), como o da organização objeto de estudo. Apesar desta limitação, as conclusões desses estudos apontam tendências, que podem ajudar a explorar as razões subjacentes às opções tomadas pela pequena organização

familiar objeto de estudo, ao nível do desenho e uso dos SCG e, eventualmente, orientar a apresentação de propostas de melhoria.

2.3.1 A relação entre os SCG e a dimensão – e um foco nas pequenas organizações

Chenhall (2003, 2007) identifica três proposições que relacionam a dimensão da organização⁵ e os SCG: organizações de menor dimensão estão associadas (i) a uma menor diversidade de operações, menor formalização⁶ e padronização⁷ de procedimentos e maior abrangência de funções; (ii) a estruturas organizacionais menos divisionais e (iii) a uma menor ênfase na utilização de mecanismos de controlo sofisticados. Esta relação materializa-se em duas estratégias de controlo distintas: (i) estratégias de controlo administrativo, envolvendo a descentralização da autoridade e a estruturação das atividades, associadas às organizações de maior dimensão e tecnologicamente mais sofisticadas e (ii) estratégias de controlo interpessoal, envolvendo um elevado grau de centralização da autoridade, associadas às pequenas empresas. À medida que as organizações crescem e aumenta a diversidade, tendem a descentralizar e a implementar estratégias de controlo administrativo (Bruns & Waterhouse, 1975; Child, 1972; Merchant, 1981).

Nas fases iniciais de desenvolvimento das organizações, o controlo e a coordenação são, habitualmente, garantidos através de interações informais e frequentes, envolvendo contacto direto entre os membros. As interações frequentes ajudam os colaboradores a absorver mais facilmente os valores e crenças organizacionais. Em consequência, as PME podem beneficiar da utilização de controlos informais assentes nos valores organizacionais, os quais são menos dispendiosos do que os controlos formais. Assim, para estas organizações de pequena dimensão, a comunicação e controlo informais podem ser mais eficazes do que os SCG formais e os custos de formalização ultrapassam os seus benefícios (Davila, 2005). Contudo, alguns autores, entre os quais Greiner e Flamholtz e Randle (citado em Davila, 2005, p. 224) salientam que os SCG formais são importantes para o crescimento organizacional e que a

⁵ Para determinar a dimensão de uma organização há várias medidas possíveis, como o volume de negócios, o valor dos ativos, o resultado líquido, o valor das ações ou o número de empregados, sendo que nos estudos empíricos analisados por Chenhall (2003, 2007) a escolha recai, maioritariamente, sobre o número de empregados.

⁶ O conceito de formalização está associado ao grau em que as regras, procedimentos, instruções e comunicações são escritas (Child, 1972).

⁷ O conceito de padronização está associado ao grau em que as atividades estão sujeitas a regras e procedimentos padrão (Child, 1972).

sua inexistência restringe o crescimento e pode mesmo causar o fracasso das organizações. Mantendo-se uma abordagem informal ao controlo e coordenação das atividades à medida que as organizações crescem, o número de interações necessárias cresce exponencialmente, reduzindo a eficiência da gestão informal e restringindo o tempo afeto a atividades de maior valor acrescentado. Para recuperar eficiência e possibilitar o crescimento futuro, os mecanismos de coordenação e controlo são formalizados. As pequenas organizações em fase de crescimento enfrentam, assim, as tensões associadas aos processos informais e aos desafios de dominar com sucesso a transição para sistemas de controlo formais (Davila, 2005). Sandino (2007) identifica quatro categorias de controlos iniciais, associados ao primeiro investimento em SCG formais, em termos do seu propósito: controlos básicos, controlos de custos, controlos de rendimentos e controlos de risco. Segundo os autores, a escolha entre as diferentes categorias de controlo reflete a estratégia organizacional e as organizações que escolhem um SCG inicial mais adaptado à sua estratégia são as que apresentam melhores desempenhos (Sandino, 2007, p. 289). Segundo Sandelin (2008), a funcionalidade do ‘pacote’ de mecanismos de controlo que coexistem numa pequena empresa em fase de crescimento depende da consistência interna entre esses mecanismos, especificamente das ligações recíprocas (de desenho e uso) entre um mecanismo primário de controlo e os restantes mecanismos de controlo que o complementam, sejam eles formais ou informais. A necessidade de coordenação e controlo, face a contingências semelhantes, pode ser satisfeita através de vários desenhos de sistemas de controlo com o potencial de conduzirem ao mesmo estado final – conceito de equifinalidade.⁸ O referido autor constata que, no contexto de pequenas empresas em crescimento, os diferentes ‘pacotes’ adequados de controlo se baseiam na combinação de diferentes elementos, os quais suportam uma filosofia de gestão ou uma orientação específica de controlo (Sandelin, 2008).

2.3.2 A relação entre os SCG e a estrutura acionista – e um foco nas empresas familiares

Diversos estudos empíricos, entre os quais os de Songini e Gnan, Speckbacher e Wentges, Bartholomeusz e Tanewski ou Kim e Gao (citado em Helsen et al., 2017, p. 424) revelam

⁸ O conceito de equifinalidade surge no contexto da teoria geral de sistemas, no âmbito dos trabalhos realizados por Ludwig Von Bertalanffy na década de 50 e 60 do Séc. XX, e refere-se à “capacidade de um sistema aberto chegar ao mesmo estado final por diferentes vias e partindo de diferentes condições iniciais” (Von Bertalanffy, 1950, p.25).

que as empresas familiares⁹ utilizam menos SCG formais do que as empresas não familiares e, especificamente, utilizam menos indicadores de desempenho, sistemas de incentivos e práticas de controlo de recursos humanos. No mesmo sentido, Duréndez et al. (2016) referem que as PME familiares utilizam menos SCG do que as PME não familiares. A menor importância dos SCG nas pequenas empresas familiares torna especialmente relevante a análise da influência da família no estudo dos SCG desenhados e utilizados nestas empresas (Senftlechner & Hiebl, 2015).

As empresas familiares são complexas, dada a natureza das relações interpessoais em que assentam. As relações e a comunicação entre os membros da família podem agilizar a ação e a adaptação à mudança, mas podem, inversamente, atrasar a tomada de decisão, na medida em que os membros da família nem sempre partilham visões semelhantes sobre a direção da organização. Assim, uma questão relevante prende-se com os mecanismos formais previstos para lidar com potenciais áreas de desacordo. A questão da sucessão é uma área crítica da governação familiar (PwC, 2021).

Segundo Churchill e Hatten (1997), duas características centrais das empresas familiares são o envolvimento dos membros da família no negócio e a transferência de propriedade, poder e controlo entre os membros da família, via processo de sucessão, a qual não é orientada pelo mercado, mas sim pelas relações existentes entre as partes na esfera familiar e da empresa. O processo de sucessão envolve o planeamento e implementação de mudanças na gestão, na estratégia e no controlo. A escolha do sucessor, o seu treino e desenvolvimento e a transferência de poder de gestão são aspetos centrais nestas organizações. São geralmente processos intensos, difíceis e críticos tanto para a empresa como para a família. Estes autores propõem um modelo bidimensional para apoiar a investigação sobre empresas familiares, cujo elemento central é o processo de sucessão (*'kernel'*) e que relaciona a variável tempo, que representa o imperativo biológico (ciclo de vida) da natureza humana, com o grau de influência nos destinos da organização, isto é, a capacidade dos elementos da família envolvidos no negócio influenciarem as operações, a estratégia e os objetivos organizacionais. Churchill e Hatten (1997) identificam, assim, as etapas do negócio familiar,

⁹ O conceito de empresa familiar não é consensual na literatura. Senftlechner e Hiebl (2015) realçam a existência de três abordagens para definir uma empresa familiar: (i) baseada na estrutura acionista, em que uma empresa é familiar quando uma família detém pelo menos 20-50% do seu capital; (ii) baseada na gestão, em que uma empresa é familiar quando a gestão ou o poder de decisão é controlado por um indivíduo ou família; (iii) baseada na perceção da empresa, em que se questionam elementos da empresa sobre se é percecionada como uma empresa familiar.

ancoradas no processo de sucessão, que emanam da realidade biológica de pais e filhos, separados por idade e experiência empresarial, mas unidos pela relação de parentesco natural e uma experiência familiar: (1) etapa em que o fundador-gestor é o único membro da família diretamente envolvido no negócio; (2) etapa de treino e desenvolvimento, na qual os filhos aprendem o negócio; (3) etapa em que o fundador e seus filhos partilham a propriedade e a gestão do negócio; (4) etapa de transferência de poder, na qual as responsabilidades são transferidas para o sucessor.

A figura patriarcal ajuda a enraizar uma cultura assente nas crenças e valores da família (Thornton et al., 2005), contudo os valores da empresa familiar nem sempre se encontram formalizados. A codificação dos valores facilita a comunicação e os processos de transição (PwC, 2021).

As características particulares das empresas familiares como (i) a sobreposição entre família, propriedade e gestão, com um envolvimento ativo da família na gestão da empresa; (ii) a consequente relação altruísta, de confiança e lealdade entre os membros da equipa de gestão; (iii) a interação entre o sistema familiar, e respetivos interesses e objetivos, e o sistema da empresa, e respetivos interesses e objetivos; (iv) a intenção de manter a propriedade da empresa na esfera da família; (v) a orientação para o longo prazo, com a preocupação de que as decisões podem afetar não apenas a geração atual mas também as gerações subsequentes da família, e (vi) a ênfase em objetivos não financeiros, como a riqueza sócio emocional da família, são suscetíveis de influenciar o desenho dos SCG, mas são também afetadas pelo uso dos instrumentos de controlo (Helsen et al., 2017; Senftlechner & Hiebl, 2015).

Diversos estudos empíricos (tal como citado no artigo de Helsen et al., 2017, p. 425), assentes na teoria da agência, procuram identificar os determinantes da escolha dos SCG nas empresas familiares. Para melhor se compreender o que está em causa, são apresentados, de seguida, três conceitos essenciais associados à teoria da agência – relação de agência, custos de agência e *corporate governance*.

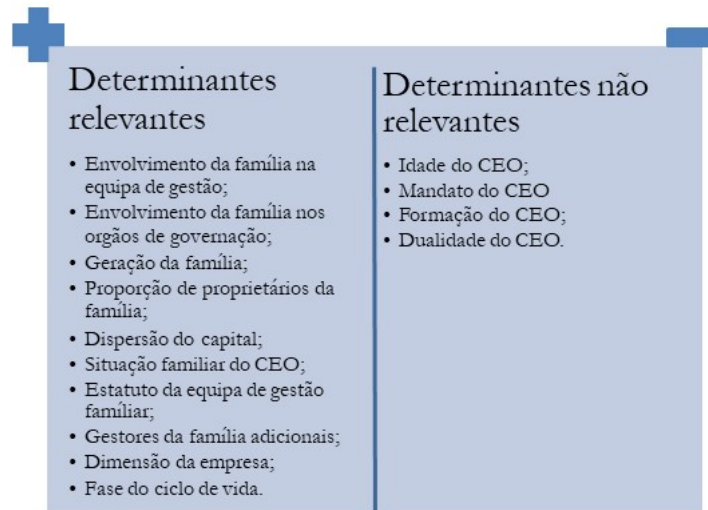
Segundo a teoria da agência, uma empresa (organização privada) pode ser definida como um nexus de contratos com os seus múltiplos *stakeholders* (Jensen & Meckling, 1976). Ross (1973) e Jensen e Meckling (1976, p. 308) definem relação de agência como um contrato pelo qual, uma ou mais pessoas (principal(ais)) contrata(m) outra pessoa (agente) para desempenhar um determinado serviço em seu nome, delegando alguma autoridade no agente para a tomada de decisão. Na medida em que ambas as partes procuram, como seres racionais, maximizar

a sua função utilidade, é expectável que o agente não atue sempre no melhor interesse do principal, surgindo conflitos de interesse, designados de problemas de agência (Jensen & Meckling, 1976). Com o objetivo de limitar as divergências principal-agente são implementados mecanismos de *corporate governance* que, segundo Jensen e Meckling (1976), são o conjunto de mecanismos, diretos e indiretos, de monitorização e de controlo que visam minimizar os custos decorrentes dos problemas de agência (custos de agência). Os referidos autores definem custos de agência como o somatório (i) dos custos de monitorização, suportados pelo principal para medir/observar e, sobretudo, controlar o comportamento do agente (por exemplo, custos com sistemas formais de controlo e custos de auditoria externa); (ii) dos custos de fidelização (*bonding costs*), suportados pelo agente para assegurar que não irá prejudicar o principal (por exemplo, limites contratuais ao poder de tomada de decisão do agente, garantias contratuais de que as demonstrações financeiras são auditadas e explicitação de penalização por atos ilícitos); e (iii) da perda residual, que corresponde ao equivalente em unidades monetárias da redução de bem-estar associada à divergência entre a decisão do agente e aquela que maximizaria o bem-estar do principal, dado o nível ótimo de atividades de monitorização e de fidelização (Jensen & Meckling, 1976, p. 308). Adicionalmente, estes autores referem que a dimensão dos custos de agência depende do grau de separação entre a propriedade e o controlo e da eficácia das atividades de monitorização e fidelização destinadas a controlar e condicionar o comportamento do agente (Jensen & Meckling, 1976). Para além da explicação apresentada por Jensen e Meckling (1976) para a existência de conflitos e custos de agência, focada no comportamento dos agentes, em particular, na inexistência do agente perfeito e na probabilidade de este privilegiar os seus próprios interesses, como acima referido, outros autores identificam causas diferentes (citado em Faria, 2013, p. 6-7), como (i) a inexistência de contratos completos, que contemplem todas as eventuais contingências futuras e, em consequência, que assegurem que o comportamento do agente visa a maximização da utilidade do principal (Klein, 1983); (ii) o problema de assimetria de informação (Pratt e Zeckhauser, 1985); e (iii) o risco moral (*moral hazard*), que surge quando a ação desencadeada pelo agente não é observável e tem um valor diferente para o agente e para o principal, e a seleção adversa (*adverse selection*), relacionada com o facto de os agentes possuírem mais informação do que o principal (Arrow, 1985).

Em relação ao conceito de *corporate governance*, não há uma definição generalizadamente aceite. Há autores que apresentam definições mais amplas, envolvendo a satisfação das expectativas dos diversos *stakeholders* que interagem com a organização, e outros que apresentam

definições mais restritas, com o foco nas expectativas dos acionistas, o que segundo Jensen (2001) tem a sua origem na falta de consenso sobre o propósito fundamental das organizações. Adicionalmente, não é consensual a opinião sobre a eficácia dos mecanismos de *corporate governance* existentes nas economias de mercado desenvolvidas. Por um lado, temos o modelo anglo-saxónico, utilizado em países como os Estados Unidos da América e o Reino Unido, que se caracteriza por elevada dispersão de capital, reduzida influência dos acionistas na gestão, elevada delegação de poderes na gestão e um papel central auto-regulador dos mercados sobre os gestores e, por outro lado, temos o modelo continental, utilizado em países como a Alemanha, Portugal e o Japão, que se caracteriza pela concentração de capital, maior envolvimento do acionista maioritário na gestão e um papel central dos bancos (John & Senbet, 1998). Segundo Armstrong et al., 2016, a conceção de um sistema interno de *corporate governance* numa dada organização deve atender às características específicas da indústria a que pertence, bem como aos mecanismos externos de *corporate governance* (como, por exemplo, o sistema de leis e regulamentos, o sistema judicial, a eficácia do *enforcement*, o grau de desenvolvimento dos mercados financeiros e a dimensão e dinamismo do mercado para gestores), os quais influenciam o desenho, operação e eficácia dos mecanismos internos (como, por exemplo, o grau de dispersão acionista, a estrutura e composição do conselho de administração e o modo de compensação dos seus elementos, medidas *antitakeover* e de proteção acionista e os sistemas formais de controlo), podendo complementá-los ou substituí-los.

Retomando a análise dos estudos empíricos, assentes na teoria da agência, que procuram identificar os determinantes da escolha dos SCG nas empresas familiares, estes realçam determinantes específicos das empresas familiares (citado em Helsen et al., 2017, p. 425), como o envolvimento da família nos órgãos de governação e na gestão (Songini & Gnan, 2015) ou a situação familiar do CEO e a fase geracional (primeira, segunda, ..., enésima geração) (Michiels et al., 2013), mas também características mais gerais, como a dimensão da organização (Speckbacher e Wentges, 2012) ou a idade, formação, mandato e dualidade do CEO (Veliyath and Ramaswamy, 2000). A figura 2 sintetiza os principais determinantes identificados nos referidos estudos elencados por Helsen et al. (2017).



Determinantes relevantes	Determinantes não relevantes
• Envolvimento da família na equipa de gestão; • Envolvimento da família nos órgãos de governação; • Geração da família; • Proporção de proprietários da família; • Dispersão do capital; • Situação familiar do CEO; • Estatuto da equipa de gestão familiar; • Gestores da família adicionais; • Dimensão da empresa; • Fase do ciclo de vida.	• Idade do CEO; • Mandato do CEO • Formação do CEO; • Dualidade do CEO.

Figura 2: Determinantes relevantes e não relevantes da escolha dos SCG nas empresas familiares

Fonte: Helsen et al. (2017), p. 425; Tradução da autora

A sobreposição entre propriedade e gestão minimiza os conflitos de agência tradicionais, reduzindo a necessidade de mecanismos formais de controlo, que visam o alinhamento de interesses e objetivos entre o agente e o principal (Jensen & Meckling, 1976). Na mesma linha de raciocínio, Fama e Jensen (1983a, 1983b) referem que (i) a sobreposição entre a gestão e a propriedade alinha naturalmente os interesses dos proprietários-gestores sobre as oportunidades de crescimento e risco, reduzindo o seu incentivo para serem oportunistas e, consequentemente, a necessidade de utilizar mecanismos onerosos que permitam separar a gestão e o controlo das decisões; (ii) o envolvimento pessoal dos gestores-proprietários assegura que os gestores não expropriam riqueza dos proprietários, nomeadamente através da afetação ineficiente de recursos e (iii) as relações especiais (familiares) entre agentes de decisão e controlo permitem controlar melhor os problemas de agência sem a necessidade de separar as decisões de gestão e controlo.

Cada elemento de uma organização familiar assume uma determinada posição nos subsistemas família, organização e capital, do modelo dos três círculos de Gersick et al. (citado em das Neves, 2001, p. 3) e essa posição condiciona as suas prioridades e, eventualmente, gera conflitos interpessoais e dilemas, nomeadamente ao nível da política de emprego (familiares e não familiares), de distribuição de dividendos e da política de liquidação de participações sociais. Assim, é fundamental encontrar formas de lidar e gerir estas tensões, recorrendo a mecanismos formais como o Conselho de Família (das Neves, 2001) e a definição de regras em acordos parassociais e protocolos familiares.

Schulze et al. (2001) alertam para a exposição das empresas familiares a conflitos de agência resultantes, por exemplo, do altruísmo, de conflitos de interesse entre membros da família e elementos externos à família ou conflitos entre membros da família que desempenham diferentes papéis. As empresas familiares de capital fechado não estão sujeitas à disciplina do mercado e podem incorrer em custos de agência associados a problemas de:

- (i) auto-controlo (*self-control problems*), relacionados com os incentivos do gestor-proprietário em satisfazer preferências ‘não económicas’, podendo agir em prejuízo de si próprio e dos outros à sua volta;
- (ii) seleção adversa e risco moral;
- (iii) alteração da estrutura de incentivos decorrente do altruísmo, de tal modo que se anulem os benefícios associados a este modelo de governação (p.ex. o compromisso, colaboração, partilha de informação) pelos custos decorrentes dos problemas identificados em (i) e (ii), bem como de falhas de mercado;
- (iv) parasitismo (*free riding*), gestão ineficaz, nepotismo e injustiça distributiva (Dekker et al., 2012; Schulze et al., 2001).

Para resolver estes problemas de agência, as empresas familiares podem implementar mecanismos de controlo, tais como sistemas formais de *corporate governance* e sistemas de controlo de gestão, bem como, estimular o envolvimento de membros não pertencentes à família em papéis de gestão e de governação, os quais no seu conjunto integram o processo de profissionalização (Dekker et al., 2012). Flamholtz (citado em Dekker et al., 2012, p. 84) refere que o processo de profissionalização envolve a introdução de elementos como o planeamento formal, reuniões regulares, responsabilidades definidas, sistemas de avaliação de desempenho, formação, desenvolvimento da gestão, órgãos formais de governação e sistemas de controlo. O conceito de profissionalização aplicado no contexto das empresas familiares engloba (i) entrada de gestores externos à família; (ii) a criação de estruturas de governação, tais como o conselho de administração e comités; (iii) a profissionalização do conselho de administração através da nomeação de elementos externos à família e independentes; (iv) a delegação de controlo e a descentralização de autoridade; (v) a implementação de mecanismos formais de controlo financeiro, tais como planeamento, orçamentação e avaliação de desempenho, e de controlo de recursos humanos (controles pessoais), tais como recrutamento formal, formação, sistema de avaliação e sistema de recompensas (Dekker et al., 2012, 2015).

Dekker et al. (2012) identificam quatro tipos de empresas familiares, com base num conceito multidimensional de profissionalização:

- **Autocracia:** Estas organizações apresentam um nível de profissionalização muito reduzido. São geridas pelo proprietário, ou um grupo limitado de familiares, os quais retêm toda a informação-chave e poder de decisão (grau de centralização elevado) e têm pouca abertura para elementos externos à família desempenharem papéis de gestão e de governação. A existência de sistemas de governação, como um conselho de administração, procura essencialmente cumprir requisitos legais. Este tipo de organização utiliza poucos mecanismos de controlo formais, dependendo essencialmente de mecanismos de controlo informais, tais como valores partilhados e normas, laços de parentesco, confiança mútua, rituais e cerimónias (Dekker et al., 2012, p. 90);
- **Configuração doméstica:** Nestas organizações, as equipas de gestão e de governação são compostas, essencialmente, por elementos da família (daí o termo doméstica). Tal como nas autocracias, há uma elevada centralização da autoridade em torno da família e um elevado envolvimento da família nas operações. Contudo, nestas organizações há uma profissionalização através da implementação de sistemas formais de controlo, tais como controlo orçamental, sistemas de avaliação de desempenho e sistemas de recompensas ligados ao desempenho. Neste tipo de empresas familiares, as equipas de gestão e de governação são mais ativas em comparação com as autocracias (Dekker et al., 2012, p. 91);
- **Gestão híbrida:** Estas organizações apresentam os níveis mais elevados de profissionalização, em comparação com os outros três tipos de empresas familiares. A família está menos envolvida nas operações e a equipa de gestão combina elementos da família com elementos externos à família (daí o termo híbrida). A equipa de governação inclui elementos externos e independentes e desempenha um papel ativo de aconselhamento e supervisão. O nível de descentralização de autoridade é elevado e são utilizados múltiplos sistemas formais de controlo, nomeadamente, controlo orçamental, sistemas de avaliação de desempenho, sistemas de recompensas ligados ao desempenho, sistemas formais de recrutamento e de formação (Dekker et al., 2012, p. 91).
- **Composição híbrida** (*Clench Hybrid*): Neste tipo de organização a profissionalização envolve a redução do envolvimento da família no negócio e a participação de elementos externos à família, tanto ao nível da equipa de gestão como dos órgãos de governação (daí a expressão composição híbrida), os quais participam ativamente nas operações da

organização. Contudo, o nível de centralização ainda é elevado e o controlo assenta, essencialmente, em mecanismos de controlo informais, à semelhança da autocracia. Assim, esta nova composição dos órgãos de gestão e governação verifica-se sem o suporte que os mecanismos de controlo formais podem oferecer (Dekker et al., 2012, p. 91).

A Figura 3 sintetiza as principais características dos quatro tipos de empresas familiares descritos.

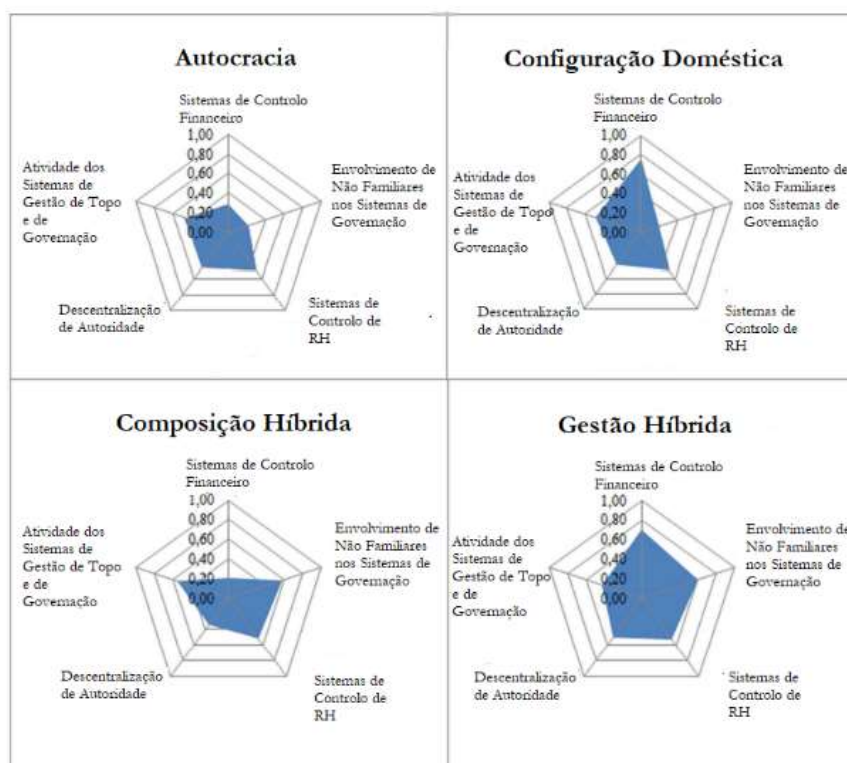


Figura 3: Tipos de empresas familiares no modelo multidimensional de profissionalização de Dekker et al. (2012)

Fonte: Dekker et al, 2012, p. 89; Tradução da autora

Para analisar o impacto da utilização dos SCG nas empresas familiares, à luz da teoria da agência, são utilizadas diversas unidades de medida: (i) indicadores de crescimento; (ii) indicadores de rentabilidade e (iii) indicadores subjetivos de desempenho, tais como benefícios relacionais e educacionais, qualidade da decisão e compromisso, sugerindo uma relação positiva entre o uso de SCG e o desempenho organizacional (Helsen et al., 2017). Nas empresas familiares a medição do desempenho é complexa na medida em que tanto a empresa como a família desempenham um papel importante, coexistindo objetivos da empresa e objetivos da família. Como referem Helsen et al. (2017), os SCG formais podem ajudar a neutralizar os custos de agência não tradicionais, relacionados, por exemplo, com o

altruísmo ou conflitos de interesse entre membros da família com diferentes papéis, e, consequentemente, aumentar o desempenho organizacional.

A utilização de mecanismos de controlo pessoais, a descentralização de autoridade, o envolvimento de elementos externos à família e o menor envolvimento da família nos órgãos de governação, associados ao processo de profissionalização, tendem a impactar positivamente no desempenho da organização. O impacto do envolvimento de elementos externos à família é significativamente positivo se existir um grau suficiente de descentralização de autoridade e uma fraca utilização de mecanismos de controlo financeiro. Contudo, não é consensual o impacto dos mecanismos de controlo financeiro no desempenho organizacional, nem da intensidade da atividade dos órgãos de governação e da gestão de topo (Dekker et al., 2015). Dekker et al. (2015) não conseguem estabelecer uma relação positiva entre a utilização de mecanismos de controlo financeiro e o desempenho das empresas familiares, argumentando que neste tipo de organização os controlos sociais (tais como a visão partilhada e a monitorização pela família) podem ser mais relevantes do que os controlos financeiros, na medida em que podem reforçar a coordenação e a partilha de conhecimento dentro da organização. Adicionalmente, Dekker et al. (2015) não conseguem estabelecer uma relação positiva entre a intensidade da atividade dos órgãos de governação e da gestão de topo, medida pela frequência de reuniões formais agendadas, e o desempenho organizacional, o que pode estar relacionado com a existência de outras rotinas nas empresas familiares (como reuniões informais). Segundo os autores, será importante nova investigação que ajude a compreender que contingências tornam benéfica a introdução de sistemas de controlo financeiro e uma maior atividade dos órgãos de governação e de gestão de topo nas empresas familiares.

3. Metodologia

A escolha da metodologia de investigação depende do fenómeno a investigar, sendo afetada pelos pressupostos do investigador quanto à natureza do fenómeno em estudo, tendo em consideração a sua visão filosófica do mundo (ontologia), bem como pelos métodos para obter o conhecimento sobre o fenómeno (epistemologia) (Vieira, 2017, p. 11).

3.1 Metodologia qualitativa

A presente investigação utiliza uma metodologia qualitativa, com a preocupação de estudar os fenómenos no seu contexto organizacional e social e compreender as interações que nele ocorrem. A consideração de aspetos sociais e psicológicos é relevante para estudar os sistemas de controlo de gestão, na medida em que estes são concebidos, utilizados e manipulados por pessoas, para atingirem os seus próprios objetivos. Procura-se, deste modo, a realização de um estudo holístico, em que se analisam os sistemas de controlo de gestão no âmbito da organização e respetivo contexto histórico, económico, social e organizativo (Vieira, 2017). O objetivo da investigação qualitativa é a obtenção de generalização teórica, isto é, a tentativa de gerar conceitos e teorias com aplicação geral, que explicam o que é observado (Scapens, 1990).

3.2 Método de investigação-ação participante

Com base no estudo aprofundado de um caso, propõe-se a realização de um projeto de investigação, em que a investigadora é participante, isto é, pertence à organização sobre a qual se debruça. Tratando-se de uma investigação que visa a ação, isto é, a resolução de um problema prático, realizada por um elemento da organização em estudo, o método de investigação aplicado, ainda que apenas parcialmente, é o método de investigação-ação participante (Coghlan & Brannick, 2019).

A investigação-ação é um método de investigação que liga a teoria e a prática para resolver problemas práticos, no terreno, apresentando como característica distintiva resultar em benefícios práticos para a organização objeto de estudo e na descoberta de novos conhecimentos teóricos. Este método de investigação funciona através de ciclos de investigação-ação compostos pelos seguintes passos: (1) Planear, isto é, desenvolver um plano de ação flexível para melhorar as práticas atuais; (2) Agir, ou seja, implementar o plano;

(3) Observar, isto é, recolher informação, com recurso a diversas técnicas, para avaliar o resultado da intervenção e (4) Refletir, ou seja, os membros do grupo refletem sobre o que correu bem e mal e sobre como melhorar a ideia no próximo ciclo de investigação-ação. Cada ciclo pode contribuir para a melhoria da ideia original, resultando numa sequência de ideias aperfeiçoadas (Moody & Shanks, 2003, p. 626).

Neste trabalho, antes de avançar para a primeira fase do ciclo de investigação, definiu-se uma fase preparatória com dois objetivos. O primeiro objetivo foi compreender o contexto do projeto – identificar as forças externas e internas que impulsionam a mudança; perceber como é que o sistema organizacional responde às forças da mudança, definir o estado futuro desejado e estabelecer relações colaborativas com os elementos da organização que serão envolvidos no ciclo de investigação-ação. O segundo objetivo desta fase preparatória foi fazer o diagnóstico das práticas atuais ao nível do controlo de gestão – identificar e caracterizar os SCG implementados na organização em estudo, à luz do modelo de Ferreira e Otley (2009), analisar o uso que os membros da organização fazem desses SCG e avaliar a consistência e coordenação entre os diferentes elementos dos SCG.

Atendendo às restrições de tempo, foi definido como objetivo completar a fase preparatória e a primeira fase do ciclo de investigação-ação durante o presente estudo, deixando para um momento posterior as fases de implementação, observação e reflexão, bem como eventuais aperfeiçoamentos da ideia original.

A investigadora participante assume dois papéis: por um lado, desempenha a sua função habitual na organização, na área financeira, e por outro, desempenha o papel de investigadora. Assumir este duplo papel levanta diversas questões e desafios, que têm de ser cuidadosamente geridos: (i) obter acessos e autorizações na organização; (ii) obter apoio dos membros da organização, nomeadamente de subsistemas relevantes; (iii) manter a objetividade e ir além da perspetiva pessoal e (iv) lidar com resultados que podem ser percecionados negativamente pela organização (Coghlan & Brannick, 2019). Para minimizar o viés da investigadora, que se envolve diretamente na ação, são utilizadas, na medida do possível, opiniões externas à investigadora, suportadas em informação recolhida através das várias técnicas de geração de informação selecionadas, as quais são identificadas na secção seguinte.

3.3 Técnicas de geração da informação

Na metodologia qualitativa, não existe uma distinção clara entre a recolha dos dados e a sua análise, isto é, cada uma é afetada pela outra, sendo “mais adequado falar em métodos de geração de informação do que em métodos de recolha de informação” (Vieira et al., 2017, p. 143).

Na presente investigação são combinadas cinco técnicas de geração de informação: entrevista semi-estruturada, consulta de documentos, conversas informais e observação participante.

A entrevista é um meio essencial para obter explicações e descobrir e retratar as diferentes visões e perspetivas do caso – perceções, atitudes e significados (Stake, 1995; Yin, 2014).

A entrevista semi-estruturada, individual e presencial, assume um papel crucial para a obtenção de informação detalhada, junto dos principais intervenientes da organização. Os entrevistados-alvo são o Diretor-Geral, um Diretor de Unidade de Negócio, a Diretora Financeira, o responsável pelos Sistemas de Informação e um elemento de *backoffice*, com o objetivo de recolher informação junto de pessoas com diferentes papéis, níveis de responsabilidade e conhecimento da organização. A preparação de guiões de entrevista adaptados à função e antiguidade na organização de cada um dos entrevistados, potencia a eficiência e eficácia das entrevistas, sem retirar flexibilidade para inclusão de novas questões e/ou temas no decorrer das mesmas, sempre que tal se mostre vantajoso. Simultaneamente, procura assegurar alguma consistência entre as entrevistas, de modo que a informação obtida seja comparável. No total foram realizadas sete entrevistas semi-estruturadas, seis presenciais e uma à distância (via Zoom), gravadas com o consentimento dos entrevistados e transcritas. A Tabela 1 contém o registo das referidas entrevistas.

Função do Entrevistado	Data da Entrevista	Duração da Entrevista	Objetivos da Entrevista
Diretor Geral	13/05/2022	30 min	Conhecer a organização: sua história, características, valores-chave, estrutura de governação e processo de sucessão
Diretor Geral	15/05/2022	120 min	Recolher evidência empírica relacionada com as doze questões do Modelo de Ferreira e Otley (2009)
Diretora Financeira	29/06/2022	150 min	Recolher evidência empírica relacionada com as doze questões do Modelo de Ferreira e Otley (2009)
Diretor de Unidade de Negócio	01/07/2022	150 min	Recolher evidência empírica relacionada com as questões Q5 a Q12 do Modelo de Ferreira e Otley (2009)
Diretora Financeira	21/07/2022	90 minutos	Recolher sugestões de oportunidades de melhoria no âmbito dos SCG
Elemento de <i>Backoffice</i>	21/07/2022	70 Min	Recolher evidência empírica relacionada com as questões Q1, Q9, Q11 e Q12 do Modelo de Ferreira e Otley (2009)
Responsável de SI	03/08/2022	60 Min	Recolher evidência empírica relacionada com as questões Q1, Q9, Q11 e Q12 do Modelo de Ferreira e Otley (2009)

Tabela 1: Entrevistados, data, duração e objetivos das entrevistas

Fonte: Elaboração própria

A observação participante permite observar as atividades desenvolvidas pelos sujeitos em observação, bem como comportamentos, relações e interações. O observador deve ter capacidade para observar, mas também para participar, ouvir e questionar (Vieira et al., 2017). Tem a vantagem de cobrir a ação em tempo real, no seu contexto, mas pode provocar enviesamentos associados à manipulação dos eventos pelo observador-participante e a alterações no comportamento dos observados (Yin, 2014). Para minimizar a manipulação de eventos, o observador-participante evita (i) intervir no contexto em que se desenrolam as ações e (ii) liderar eventos que, em circunstâncias normais, são conduzidos por outros elementos da organização. Para evitar alterações comportamentais, o observador-participante procura ser o menos intrusivo possível e abstém-se de partilhar juízos de valor sobre os comportamentos ou resultados observados, à medida que a ação se desenrola.

Esta informação é complementada por recurso a documentos internos e externos divulgados pela organização, nomeadamente relatórios de gestão, plano estratégico, declaração da missão e visão, mapa da estrutura documental, procedimentos e *website*. Adicionalmente, foi

permitida a consulta e utilização dos resultados agregados do último inquérito de avaliação do desempenho do Diretor-Geral, realizado no âmbito do processo de avaliação do desempenho individual¹⁰. Para efeitos deste trabalho de investigação foram apenas considerados os resultados de cinco questões relacionadas diretamente com o controlo, com o objetivo de compreender a influência do Diretor-Geral acionista no desenho e uso dos SCG, atento o papel-chave desta figura na empresa familiar objeto de estudo.

Na análise dos documentos internos e externos, a investigadora procura compreender as condições em que os documentos foram preparados, por quem e para quem, com que intenção e que consequências têm/tiveram. A informação documental é utilizada para contextualizar, clarificar e verificar a informação gerada por outros métodos, como a entrevista e a observação (Vieira et al., 2017, p. 149). A importância da sua utilização reside, essencialmente, na possibilidade de ampliar ou corroborar a evidência obtida através de outras fontes de informação (triangulação das fontes de informação) (Yin, 2014).

As conversas informais e, sobretudo, a observação participante, permitem também validar a consistência da informação e recolher evidência sobre as práticas efetivas, sobre as motivações, que podem não estar manifestas em qualquer outro suporte, e sobre aspetos comportamentais e culturais.

¹⁰ Por este aspeto não ser nuclear para o estudo em termos globais, optou-se por utilizar os resultados do inquérito de avaliação preparado pela organização, em alternativa à conceção e distribuição, no âmbito da presente investigação, de um questionário baseado na literatura (que, sendo muito específica, seria de difícil integração na restante revisão de literatura).

4. Estudo empírico – Parte I: Caracterização da organização

4.1 Breve apresentação da organização

A Cor&Impressão, S.A. (nome fictício) é uma pequena empresa de comercialização de equipamentos, acessórios e consumíveis e prestação de serviços *business to business* (B2B), de raiz familiar, legalmente constituída em 1978, como sociedade por quotas, mas que apenas iniciou a sua atividade em 1987. Desde então, atravessou diversas fases, com propósitos, objetivos e estratégias diferenciados. A Tabela 2 sintetiza a evolução da organização ao longo das últimas quatro décadas:

	1987	1997	2007	2017
	1ª Década	2ª Década	3ª Década	4ª Década
Objetivo	Sobrevivência	Consolidação	Crescimento	Otimização
Resultado	Afirmação	Consolidação	Crescimento	Rentabilidade com Felicidade
Core Business	Rotativas de Jornal	Rotativas de Jornal	Indústria Gráfica Angolana	Gestão
Diretor-Geral	Fundador	Fundador	Filho primogénito do fundador	Filho primogénito do fundador
Geografias	Portugal	Portugal	Portugal e Angola	Portugal e Angola
Nº Pessoas	1 a 2	3 a 6	7 a 18	11 a 14

Tabela 2: Quadro síntese da evolução da Cor&Impressão, S.A. nas últimas quatro décadas

Fonte: Documentos internos da organização

Apesar de já ter celebrado 40 anos de existência e de ter diversificado o binómio produtos-mercados, continua a ser uma organização de pequena dimensão, como explica o Diretor-Geral:

“Não houve até hoje condições para fazer um crescimento mais acelerado de forma sustentada. O crescimento observado foi o possível dentro do contexto e do quadro em que a empresa se rege.” (Diretor-Geral)

Contudo, como se pode observar na Tabela 2, ao longo das últimas duas décadas o número de colaboradores sofreu alterações com algum significado. Para responder às exigências crescentes, associadas à expansão geográfica para o mercado de Angola, foi necessário reforçar a equipa a partir de 2008. Em 2014, a queda súbita e abrupta do preço do petróleo (cerca de 70/80% em três meses) foi acompanhada pela redução das encomendas de clientes angolanos, as quais representavam, à data, cerca de 80% do volume de negócios, para valores próximos de zero. Nessa altura, cerca de dois terços dos colaboradores estavam afetos ao mercado de Angola e foi necessário reduzir repentinamente a estrutura e focalizar a atividade no mercado português, nomeadamente nos segmentos que se considerava terem maior potencial de crescimento e nas soluções (produtos/serviços) em que se distinguiu da concorrência, pelo conhecimento técnico, de processo e de mercado acumulado e pelos atributos únicos da sua carteira de soluções.

Atualmente conta com 11 colaboradores e dedica-se à comercialização de três tipos de soluções: (i) equipamentos (máquinas de impressão de embalagens, sacos, rótulos e trabalhos comerciais, bem como equipamentos periféricos, instrumentos e softwares de gestão da cor e de controlo da qualidade de impressão), que geram vendas não recorrentes e exigem um elevado esforço comercial e muito *know-how* técnico; (ii) acessórios (p.ex. rolos anilox) e consumíveis (p.ex. tintas, cauchús e chapas *offset*) que geram vendas recorrentes com um esforço comercial reduzido e (iii) serviços de consultoria, formação e treino, na área da otimização e controlo dos processos de reprodução da cor, que geram vendas recorrentes e exigem um elevado *know-how* metodológico e técnico, através de um modelo de venda de pacote de créditos, que permite adaptar a oferta às necessidades específicas de cada cliente. Como refere o Diretor-Geral: *“A carteira diversificada de produtos e serviços procura conjugar vendas repetíveis com vendas irrepetíveis, para diminuir o risco do negócio e, por outro lado, visa oferecer uma combinação única de soluções específicas que a concorrência não consegue replicar.”*

A Cor&Impressão, S.A. atua nos mercados português e angolano, oferecendo soluções para um conjunto diversificado de clientes, tais como *designers* gráficos, agências de publicidade, *brand owners*, empresas gráficas e empresas de impressão e produção de embalagens, sacos, rótulos e trabalhos comerciais.

Nos últimos cinco anos (2017-2021), o Volume de Vendas médio anual foi de aproximadamente 1 600 000€, tendo-se atingido um pico em 2018 (aproximadamente 2 400 000€) e observado uma quebra acentuada em 2020 e 2021, na sequência da pandemia

Covid-19. O mesmo comportamento foi observado no Resultado Operacional e no Resultado Líquido, como se pode verificar na Figura 4.



Figura 4: Evolução das Vendas e Prestação de Serviços, do Resultado Operacional e do Resultado Líquido nos últimos cinco anos

Fonte: Documentos internos da organização

4.2 Estrutura acionista e processo de sucessão

4.2.1 Estrutura acionista

A propriedade da Cor&Impressão, S.A. mantém-se na família do fundador até ao presente. Contudo, em 2009 a família decidiu reorganizar as diferentes áreas de negócio, constituindo uma nova sociedade por quotas para ficar responsável por todos os negócios não *core* e pela comercialização de matérias-primas, como o papel, para o mercado de Angola (nome fictício: Viang, Lda). Em simultâneo, transformou a organização objeto de estudo em sociedade anónima, a qual ficou responsável por todos os negócios *core*, e constituiu uma Sociedade Gestora de Participações Sociais (SGPS), que passou a ser detentora de 100% do capital social da Cor&Impressão, S.A. e de 95% da Viang, Lda. A SGPS é integralmente detida pela família do fundador (48% das quotas são do fundador e 26% de cada um dos dois filhos). Mais recentemente, em 2020, a SGPS adquiriu uma sociedade por quotas que passou a ser responsável por um dos negócios *core* da Cor&Impressão, S.A., isto é, a comercialização das máquinas rotativas de impressão de jornais, revistas e livros e pela assistência técnica de todas as rotativas instaladas, bem como pela comercialização de equipamentos de impressão digital em território português (nome fictício: Digimpa, Lda). A figura 5 apresenta a estrutura do grupo empresarial. Esta nova reorganização dos negócios e da direção das empresas do grupo pelos gestores-acionistas foi decidida pela família no final de 2019, na tentativa de reduzir custos de agência resultantes das diferenças de visão e cultura organizacional entre os

membros da família. Este tipo de conflitos de agência específicos das empresas familiares é referido por Schulze et al. (2001), os quais podem ser mitigados com a implementação de mecanismos de controlo formais e o envolvimento de membros não pertencentes à família em papéis de gestão e de governação (Dekker et al., 2012; Helsen et al., 2017). Contudo, na organização objeto de estudo, depois de várias metodologias de abordagem à questão, que envolveram, nomeadamente, o recurso a um consultor externo durante o ano de 2019, chegou-se à conclusão de que a melhor solução seria a reorganização que foi implementada.

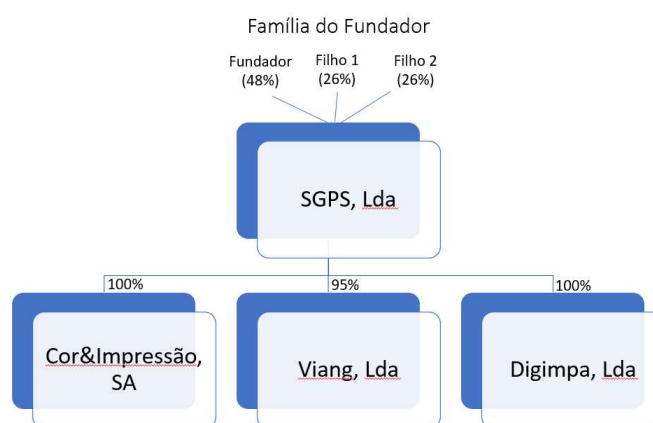


Figura 5: Estrutura do grupo empresarial

Fonte: Elaboração própria

4.2.2 Processo de sucessão

Desde a sua fundação, a Cor&Impressão, S.A. percorreu um ciclo de vida no processo de sucessão, entre o fundador e os seus filhos, desenvolvido por Churchill e Hatten (1997):

- 1) etapa em que o fundador-gestor é o único membro da família diretamente envolvido no negócio (de 1987 a 1995) – fase de sobrevivência, na qual se procura atingir os mínimos para se alcançar rentabilidade e que a organização se estabeleça no mercado, criando condições para vingar. Nestes primeiros anos de atividade, a Cor&Impressão foi gerida pelo fundador, apenas com o apoio de uma administrativa;
- 2) etapa de treino e desenvolvimento na qual os filhos aprendem o negócio (de 1996 a 2006) – nesta fase já não é a sobrevivência que está em causa, mas antes ganhar solidez e consolidar o negócio. Na opinião do filho primogénito (e atual Diretor-Geral): *“esta é uma fase essencial para determinar se os filhos adquirem, ou não, as competências e têm o que é preciso para virem a ser futuros gestores da empresa: é necessário querer aprender, estar com ‘mil olhos’, ser uma*

‘esponja’; se se sente que se tem um estatuto por se ser filho do dono do negócio e se entra com esta postura, não se aprende o suficiente nem se está de mente aberta para perceber o que é preciso para ser um gestor de sucesso”. Em 1996, o filho mais velho do fundador iniciou a sua atividade na Cor&Impressão, após conclusão da Licenciatura em Administração e Gestão de Empresas, tendo assumido a gestão de uma pequena unidade focada na venda de consumíveis para a pré-impressão e de instrumentos de gestão da cor e controlo da qualidade de impressão, que lhe ocupava cerca de 50% do tempo de trabalho. Os restantes 50% do tempo eram utilizados a acompanhar o Pai e a dar-lhe apoio, com o objetivo de aprender o mais possível com ele sobre o negócio das rotativas *offset* para impressão de jornais, que era, à data, o negócio principal da organização e que, na perspetiva do novo gestor, *“é bastante difícil e complexo porque exige uma excelente relação com os clientes, baseada numa confiança forte, um conhecimento profundo dos complexos equipamentos e uma capacidade de demonstrar e persuadir os clientes das vantagens dos equipamentos e da sua supremacia face à concorrência”.* Assim, durante os primeiros anos foi dada prioridade à aprendizagem, procurando o filho mais velho aprender o mais possível e o mais rapidamente possível, consciente de que se tratava de um processo que iria demorar um mínimo de 5 anos, mas provavelmente 10 anos até alcançar o nível de conhecimento do seu Pai, com o risco de o negócio nas suas mãos não ser viável, caso acontecesse algo ao seu Pai prematuramente. O filho mais novo do fundador iniciou a sua atividade na Cor&Impressão em 2002, com formação em engenharia mecânica e 4 anos de experiência profissional na área da engenharia, no ramo automóvel, tendo assumido a função de responsável pós-venda de rotativas *offset* de jornal, num período em que o lema da organização era “o nosso trabalho não acaba quando vendemos uma rotativa, é aí que verdadeiramente começa”. Sabendo que a venda de futuros equipamentos dependia diretamente da qualidade do serviço pós-venda prestado aos clientes existentes, era dedicado um acompanhamento permanente aos mesmos.

- 3) etapa em que o fundador e seus filhos partilham a propriedade e a gestão do negócio (de 2007 a 2015) – o negócio das rotativas continua a ser liderado pelo fundador, apesar do papel cada vez mais relevante do filho primogénito, que em 2007 assume consensualmente (por razões estratégicas e do foro pessoal do filho mais novo) as rédeas da expansão para Angola e em 2012 é nomeado Diretor-Geral pelo Conselho de Administração. As razões apresentadas pelo fundador à família, aos clientes e aos restantes *stakeholders* para a nomeação do filho primogénito como Diretor-Geral são: *“não apenas porque está na empresa desde 1996, não apenas porque se licenciou em gestão, não apenas por*

demonstrar vocação para a gestão aliada a um grande profissionalismo e não apenas por ser o filho mais velho, mas por todas estas razões em simultâneo”.

Inquirido acerca da sua relação profissional com o fundador, o filho primogénito refere: *“uma forte identidade e um pensamento estratégico muito similar, o que minimiza o esforço de coordenação e nos torna muito ágeis e reativos. Fazendo um paralelismo com o futebol, é quase como se soubesse como é que o seu colega de equipa irá agir e por isso coloca a bola exatamente onde ele vai estar mesmo antes de ele iniciar o movimento”.*

Nesta etapa, os filhos do fundador apostam na diversificação do negócio para áreas complementares, nomeadamente acessórios e consumíveis para a indústria gráfica, e reforçam a aposta na área da gestão da cor, com o objetivo de assegurar vendas regulares e reduzir a dependência do resultado à venda de rotativas, que não se concretiza todos os anos (diversificação de produto). Em simultâneo, apostam na internacionalização para o mercado de Angola (diversificação geográfica), fazendo um forte investimento e definindo este processo como prioridade estratégica. Em consequência, o mercado angolano emerge, de forma súbita e inesperada, como principal fonte de rendimentos e resultados.

- 4) etapa de transferência de poder, na qual as responsabilidades são transferidas para o sucessor (de 2016 em diante). Em 2016 o fundador afastou-se da gestão por questões de saúde. Os dois filhos mantiveram a direção da empresa, continuando o filho mais velho a desempenhar o papel de Diretor-Geral.

Entretanto, em consequência da reorganização dos negócios pelas empresas do grupo, decidida pela família no final de 2019, o filho mais novo assumiu a direção da Digimpa, Lda e deixou de exercer funções de gestão na Cor&Impressão, S.A.

4.3 Evolução do nível de profissionalização na organização

Inicialmente a Cor&Impressão teve um cariz unipessoal. Mais tarde, já com os filhos envolvidos no negócio, foi gerida numa lógica familiar, assente no equilíbrio familiar, e com uma elevada sobreposição entre as esferas familiar e da empresa. O poder de decisão estava concentrado na família, a qual desempenhava funções muito abrangentes, e a coordenação e o controlo eram garantidos, essencialmente, através da comunicação oral e da supervisão direta, mantendo-se uma interação muito frequente e informal entre os elementos da equipa, a qual ajudava os colaboradores a absorverem os valores-chave. A organização de pequena

dimensão procurava beneficiar da eficácia da comunicação e controlo informais e de não incorrer em custos de formalização, que se anteviam nesta fase superiores aos seus benefícios (Davila, 2005). Eram acompanhados apenas um conjunto limitado de indicadores financeiros extraídos das Demonstrações Financeiras legalmente exigidas, como o volume de vendas, a margem bruta, o resultado líquido e a variação do saldo de caixa e seus equivalentes. Ao nível da análise das vendas, monitorizavam-se as vendas por marca, por gama e por cliente.

A maior diversidade e complexidade de operações à medida que a organização aumentava a sua carteira de soluções, os segmentos de mercado-alvo e o número de colaboradores, obrigaram a repensar o modo de organização das atividades e os métodos de coordenação e de controlo, como expresso pelo responsável de SI:

“Houve uma dispersão do core business da empresa, que passou a abranger muitos mais mercados e produtos, exigindo mais das pessoas. Além de termos vários produtos temos vários tipos de clientes. Clientes com necessidades e exigências diferentes; produtos algo diferentes, mesmo que complementares, mas com tecnologias e abordagens diferentes. Para toda a equipa ficar a conhecer a carteira alargada de soluções, foi muito importante a formação e a partilha de informação.” (responsável de SI)

Neste processo de transição começaram a ser implementados um conjunto de mecanismos de controlo tendo em vista garantir que a maior diversidade e complexidade não se traduziam em caos, descontrolo de custos e incapacidade de responder às necessidades e exigências dos clientes.

Destacam-se os seguintes marcos, os quais refletem a tendência de estruturação das atividades, com maior formalização e padronização de procedimentos, associada ao crescimento, apontada por Bruns & Waterhouse (1975), Child (1972) e Merchant (1981):

- Em 2005 inicia-se a elaboração de procedimentos escritos, nomeadamente para assegurar que as tarefas rotineiras cumprem padrões de qualidade e são executadas com eficiência, independentemente de quem as executa (sistemas de fronteira de Simons, 1995b) – por exemplo, procedimentos associados à receção e verificação de mercadorias, ao tratamento de listas de preço de fornecedores, ao controlo de stocks para encomendas a fornecedores ou ao tratamento das encomendas de clientes. Os superiores hierárquicos monitorizam regularmente se as tarefas estão a ser corretamente executadas, nomeadamente através da supervisão direta e da exigência de apresentação de *check-lists* que comprovem o cumprimento de determinados procedimentos;

- A partir de 2012 as funções são redesenhadas, procurando-se assegurar, na medida do possível, a segregação de funções apesar da reduzida dimensão da equipa, com o objetivo de evitar que a mesma pessoa realize todas as tarefas associadas a uma função, nomeadamente separando a função contabilística da função operacional, para minimizar as possibilidades de ocorrência de erros, irregularidades ou fraudes (Manière et al., 2007) – a título de exemplo, quem recebe as mercadorias não lança na contabilidade a fatura dos fornecedores; quem lança os pagamentos nos bancos não autoriza as operações bancárias; um elemento independente, isto é, não relacionado com as unidades de negócio e o armazém, faz, pelo menos uma vez por ano, a contagem física do inventário e a comparação com os respetivos registos. Passa a existir uma descrição formal das diversas funções desempenhadas, com o objetivo de ser claro o que se espera de cada um e, ainda, de se garantir que as funções são equilibradas, em termos de complexidade e tempo exigido para a sua execução (sistemas de fronteira de Simons, 1995b);
- Em 2013 é adquirido e instalado o *software* ERP Primavera, para substituir o *software* de faturação *Netbit*. O novo software gere e integra dados e processos de diversas áreas – tesouraria, compras, vendas, inventários e recursos humanos –, refletindo todas as operações na Contabilidade Geral e na Contabilidade Analítica e permitindo a extração de informação relevante para o Controlo de Gestão, através do *Office Extension*. Segundo a Diretora Financeira, “a utilização do *software* ERP Primavera passou por várias etapas”. Numa fase inicial, a ferramenta era vista com insegurança e desconfiança, considerada um ‘filho’ da área contabilística e financeira, muito burocrático e exigente, em que os colaboradores das restantes áreas tinham dificuldade em acreditar e falta de vontade em colaborar, não se esforçando por introduzir os registos com rigor. Perante a constatação de que a informação que era exportada do ERP Primavera não era fiável, porque cada um dos seus utilizadores tinha um método diferente e era pouco rigoroso na realização dos registos, em 2014 e 2015 foi feito um grande esforço, liderado pelo Diretor-Geral, de sensibilização, de formação interna, de normalização dos métodos e regras de registo da informação, através da elaboração de procedimentos escritos, e, em simultâneo, de monitorização e exigência, de forma a que, transversalmente, os elementos da equipa pudessem ter uma opinião mais favorável e fundamentada sobre a qualidade e utilidade da ferramenta e desenvolvessem um sentido crítico e um saber-fazer que garantisse a fiabilidade da ferramenta. O envolvimento da gestão de topo, a formação e envolvimento dos utilizadores, a definição de objetivos e metas claros, a comunicação

eficaz, entre outros atores e atividades chave, são identificados como críticos ao longo do ciclo de vida do sistema ERP (Esteves & Pastor, 2001; Somers & Nelson, 2004). Este esforço permitiu entrar em 2015 numa segunda fase, em que a ferramenta passou a proporcionar informação organizada e consistente e a produzir histórico, para além de apoiar o cumprimento das obrigações declarativas, fiscais e de responsabilidades com os vários *stakeholders*, tais como o Estado, fornecedores, clientes e colaboradores. Nesta fase, foi ainda dado um passo muito importante associado à classificação dos artigos por família (marca) e sub-família (gama de produto), que permitiu à área financeira e de controlo de gestão começar a extrair a rendibilidade (margem bruta) e a análise de vendas por marca e por gama de produto. A partir de 2018/19 a equipa começa a acreditar que a ferramenta tem potencial para produzir informação atempada, fiável e relevante, de apoio à tomada de decisão, ao planeamento e ao controlo de gestão, em alternativa à compilação manual de diversa informação em folhas de cálculo, e entra-se numa nova fase em que se começam a aproveitar estas potencialidades da ferramenta: a pedido do Diretor-Geral e dos Diretores de Unidade de Negócio são concebidos e produzidos relatórios, estatísticas e análises diversas de vendas, de compras, de inventários e de rendibilidade – rendibilidade (margem bruta e líquida) da organização como um todo e das unidades de negócio; rendibilidade (margem bruta) das marcas, das gamas de produtos/serviços e dos artigos. Quando alguém identifica a necessidade de uma dada informação, antes de se criarem ficheiros manuais para compilação da mesma procura-se, sempre, verificar se há condições para extrair essa informação do ERP Primavera, retirando o erro humano e o consumo de tempo de alimentação manual da informação. Apesar de tudo, ainda há um trabalho a fazer ao nível da consolidação dos processos e da otimização da ferramenta, refletindo o processo evolutivo de exploração do sistema ERP (Kaplan & Cooper, 1998);

- Em 2017 os colaboradores iniciam o registo diário do modo como utilizam o tempo e o repartem pelas várias atividades (afetação do tempo por cliente/projeto/produto/marca/SBU (ou área de suporte) na aplicação *Toggl*, disponível gratuitamente na internet, com o objetivo de cada um saber exatamente como aplica o seu tempo e partilhar essa informação com o Diretor-Geral e a Direção Financeira, os quais procuram conhecer a forma como cada colaborador utiliza o seu tempo e refletir essa informação na contabilidade e controlo de gestão (sistema de controlo de diagnóstico de Simons, 1995b);

- No mesmo ano são definidos um conjunto de indicadores para, por um lado, estimular os comportamentos considerados adequados e, por outro, controlar os resultados alcançados: (i) número de clientes por marca e respetiva taxa de crescimento anual; número médio semanal de visitas a clientes por unidade de negócio e número de novas *leads* geradas no período por unidade de negócio e marca, como indicadores de indução e (ii) peso das vendas regulares no total do volume de negócios; volume de vendas por unidade de negócio e marca e respetivas taxas de crescimento anual; margem bruta por unidade de negócio e marca, como indicadores de resultado (sistema de controlo de diagnóstico de Simons, 1995b);
- A partir de 2018 começa a recorrer-se pontualmente ao apoio de uma empresa de recursos humanos para os processos de recrutamento e seleção, com o intuito de obter ajuda especializada na identificação e contratação de pessoas com o perfil adequado para as funções a desempenhar e que partilhem à partida os valores-chave da organização (sistema de crenças de Simons, 1995b).

O processo de profissionalização da Cor&Impressão, S.A. (Dekker et al., 2012, 2015) tem envolvido:

- a separação do subsistema família e do subsistema empresa;
- a contratação de colaboradores com as competências e um *mindset* adaptado às funções para as quais são contratados, quer sejam elementos externos à família ou membros da família. Na opinião do Diretor-Geral: *“ser um elemento da família não pode ser um fator necessário para participar na gestão, mas também não deve ser um fator inibidor”*;
- a implementação de mecanismos formais de gestão e controlo, tais como planeamento, orçamentação, sistemas de avaliação de desempenho, sistemas de recompensa ligados ao desempenho (primeiros passos), recrutamento formal e formação.

Os órgãos de governação que compõem a sociedade são o Conselho de Administração e o Fiscal único. Contudo, o Conselho de Administração, presidido pelo fundador e composto a 100% por membros da família, não tem desempenhado um papel relevante, como expresso na transcrição seguinte, ao contrário do que poderia e deveria ter (Dekker et al., 2012, 2015):

“Apesar de auscultar os elementos do Conselho de Administração em assuntos muito importantes ou com grande impacto potencial na organização, com alguma informalidade, o Diretor-Geral tem tido muita autonomia.” (Diretor-Geral)

O Diretor-Geral já ponderou a criação de um Conselho Consultivo, constituído por elementos externos e internos, com o intuito de colher opiniões, recomendações e críticas com vista a melhorar a qualidade e ponderação das tomadas de decisão, mas ainda não entendeu concretizar essa ideia.

A equipa de gestão é composta pelo Diretor-Geral, pela Direção Financeira e pelos Diretores de Unidades de Negócio. Atualmente, 50% dos gestores são membros externos à família.

Finalmente, o grau de centralização da autoridade no Diretor-Geral mantém-se elevado, o qual interage direta e frequentemente com os colaboradores e se envolve de modo muito próximo num conjunto amplo de operações da organização. Contudo, parece haver vontade de reduzir o grau de centralização, assim que haja condições para uma delegação de poder bem-sucedida, como patente na seguinte citação:

“Pretende-se reduzir o grau de centralização, mas para que tal aconteça é necessária a fidelização dos colaboradores, porque é a experiência e o conhecimento que permitem a autonomia, bem como o reforço de metodologias padronizadas de gestão e de controlo de gestão, que facilitem e orientem as tarefas de gestão descentralizada – isto é, que apoiem a tomada de decisão pelos gestores e o controlo do desempenho pelos superiores hierárquicos e pelos próprios – os quais, dispondo de indicadores sobre o seu desempenho, têm mais facilidade para fazer uma autoavaliação e eventuais correções de trajetória, em função de uma análise crítica dos indicadores.” (Diretor-Geral)

Por todos estes aspetos, a Cor&Impressão, S.A. é, nesta fase, do tipo “Configuração Doméstica” do modelo multidimensional de profissionalização de Dekker et al. (2012), com potencial para evoluir para o tipo “Gestão Híbrida” em resposta ao crescimento estratégico que se projeta para os próximos anos e, consequente, necessidade expectável (i) de crescimento da equipa, via contratação de elementos externos à família com o apoio da empresa parceira de recursos humanos; (ii) de aumento do grau de descentralização de poder face ao aumento da complexidade e diversidade, assim que haja condições para uma delegação de poder bem-sucedida; e (iii) de aperfeiçoamento dos múltiplos sistemas de controlo de gestão formais e informais implementados e utilizados na organização.

4.4 O papel do Diretor-Geral acionista

A tendencial menor importância dos SCG nas pequenas empresas familiares torna especialmente relevante a análise da influência da família no estudo dos SCG desenhados e

utilizados nestas organizações (Senftlechner & Hiebl, 2015). O Diretor-Geral atualmente em funções foi nomeado pela primeira vez em 2012 e nesse mesmo ano e nos seguintes observaram-se um conjunto de reestruturações e mudanças, já referidas na secção anterior, impulsionadas pelo novo líder. A influência do Diretor-Geral acionista nas grandes opções estratégicas, nomeadamente nas relacionadas com a conceção e utilização dos SCG, parece ser muito elevada pelo que se justifica uma análise mais detalhada do seu papel neste âmbito.

Para validar o papel do atual Diretor-Geral na conceção e utilização dos SCG, recorreu-se aos resultados do último inquérito distribuído internamente, no âmbito do processo de avaliação do desempenho do Diretor-Geral, em particular no que respeita às questões relacionadas com o controlo. De acordo com os resultados, a equipa considera que o Diretor-Geral atribui uma importância muito elevada ao controlo e à utilização de instrumentos padronizados de gestão e de controlo nas várias áreas da organização. Adicionalmente, a equipa atribui uma classificação muito elevada quanto a: (i) grau de envolvimento do Diretor-Geral no desenvolvimento desses instrumentos de gestão e de controlo; (ii) grau de utilização destes instrumentos (pelo Diretor-Geral) como suporte à tomada de decisão e à avaliação do desempenho e (iii) grau de exigência de utilização destes instrumentos pela equipa. Há, contudo, uma divergência na avaliação que os colaboradores e o Diretor-Geral fazem quanto ao grau de utilização pelo Diretor-Geral dos instrumentos padronizados de gestão e de controlo e quanto à exigência de utilização pela equipa dos referidos instrumentos, sendo que a equipa atribui uma avaliação significativamente mais elevada do que o Diretor Geral. Questionado sobre esta situação numa conversa informal com a investigadora participante, o Diretor-Geral explica que, em relação à questão da exigência de utilização pela equipa das ferramentas de gestão e de controlo, se focou menos na frequência dos pedidos que dirige à equipa (a qual é elevada) e mais no resultado dos mesmos, o qual não considera ser bom, na medida em que continua a haver elementos que não utilizam as ferramentas, ou que as subutilizam, sem estarem a ser impostas consequências (p.ex., punições) associadas a este incumprimento. Relativamente ao grau de utilização pelo Diretor-Geral destes instrumentos como suporte à tomada de decisão e à avaliação do desempenho, este explica que também atribuiu uma classificação a meio da escala porque considera que ainda não está a tomar decisões, de forma sistemática, com base na informação gerada, nomeadamente devido aos atrasos na disponibilização da mesma, como patente na seguinte citação:

“O foco da organização ainda está na concepção das ferramentas, havendo um consumo mais elevado de tempo na definição do que se pretende, com que formato e periodicidade, no desenvolvimento interno das soluções e na produção da própria informação, do que na análise da mesma e sua utilização para a tomada de decisão.”
(Diretor-Geral)

Estes resultados, apesar de assentarem num número reduzido de respostas, associado à atual dimensão da equipa, parecem confirmar a importância do papel do Diretor-Geral nas opções de controlo de gestão, as quais vão ser detalhadamente analisadas no próximo capítulo de diagnóstico dos SCG.

5. Estudo empírico – Parte II: Diagnóstico dos sistemas de controlo de gestão

O presente capítulo apresenta o diagnóstico dos SCG desenhados e utilizados na organização objeto de estudo, adotando uma visão ampla do controlo de gestão. Para este efeito, é utilizado o modelo de Ferreira e Otley (2009), o qual se encontra estruturado em torno de doze questões, às quais se procura dar resposta ao longo das secções seguintes.

5.1 Missão e visão

Q1: “Qual é a missão, a visão e os objetivos da organização e como são comunicados a todos os membros da organização (gestores e colaboradores)?” (Ferreira & Otley, 2009, p. 267, tradução da autora)

Na Cor&Impressão, S.A. a missão e a visão foram definidas pelo Diretor-Geral acionista e estão formalizadas em documento escrito disponível na rede partilhada, na ‘Zona do Colaborador’, acessível a todos os elementos da equipa. Apesar de estar facilmente acessível, procura-se comunicar a missão e a visão aos novos colaboradores no processo de acolhimento, se bem que tal não está a ser feito de forma sistemática. Em 2021 entraram dois novos colaboradores e foi feita esta partilha no processo estruturado de acolhimento. Na última contratação, já em 2022, tal não foi feito porque o momento do acolhimento foi muito mais curto, por questões de agenda, e não permitiu abordar todos os aspetos relevantes. Na opinião do Diretor-Geral: *“este é um ponto a melhorar, pois claramente tem de ser feita esta partilha”*.

A missão da organização é: *“No quadro dos valores por que nos regemos, gerar rentabilidade para os acionistas e sentido de realização para os colaboradores, oferecendo aos nossos clientes propostas de valor indiscutíveis.”*

A visão é: *“Seremos capazes de*

- *atrair acionistas, profissionais de excelência, fornecedores e clientes;*
- *selecionar ou desenvolver soluções e know-how que transportem os nossos clientes para um nível superior de produtividade;*
- *criar e manter um ambiente de grande exigência e com foco permanente nos objetivos.”*

Os valores-chave da organização encontram-se formalizados em documento interno, acessível a toda a equipa na “Zona do Colaborador” da rede partilhada e constam da Figura 6. Como refere a Diretora Financeira, “os valores-chave advêm, em primeiro lugar, da educação e da formação dos acionistas, os quais procuram incutir estes valores na equipa de gestão e esta por sua vez nas suas equipas”.

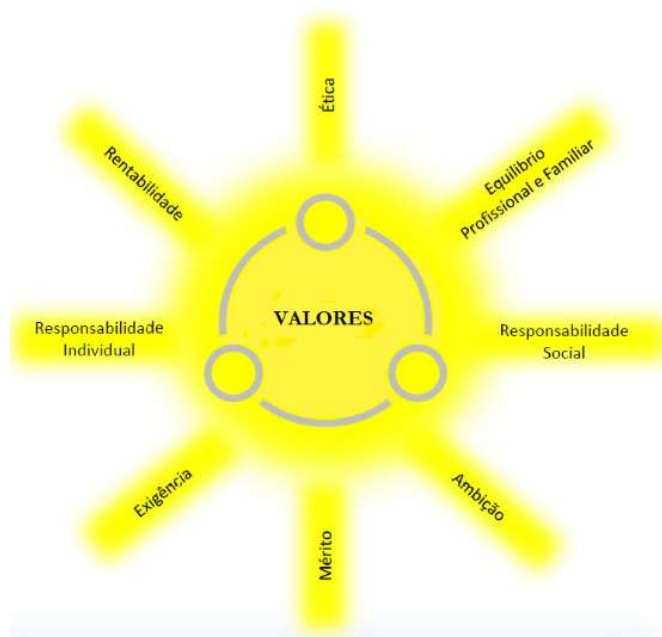


Figura 6: Valores-chave da Cor&Impressão, S.A.

Fonte: Adaptado de documento interno da organização

Para facilitar a partilha dos valores-chave por todos os membros, a organização procura contratar colaboradores que à partida partilhem esses valores e procura transmiti-los aos novos colaboradores assim que são integrados, como patente na seguinte citação:

“Uma das primeiras coisas que se faz na integração de um novo colaborador é partilhar os valores da empresa.” (Diretor-Geral)

Adicionalmente, os valores partilhados são relembrados, com frequência, nas intervenções, mais ou menos formais, do Diretor-Geral, nas reuniões de avaliação do desempenho individual e das unidades de negócio, na forma de abordagem aos vários *stakeholders*, na resposta positiva aos pedidos de ausência dos colaboradores para resolução de questões pessoais ou familiares, entre outros.

Contudo, foram identificadas divergências entre os valores-chave formalizados em documento interno e os valores-chave referidos nas entrevistas realizadas no âmbito deste

trabalho de investigação. Na Figura 7 constam os principais valores referidos pelos colaboradores questionados sobre o assunto.

Refira-se que o único valor que foi referido por todos os colaboradores questionados sobre os valores partilhados é o foco no cliente e na sua satisfação (ou expressões aproximadas, como o respeito pelo cliente e foco e disponibilidade para o cliente).

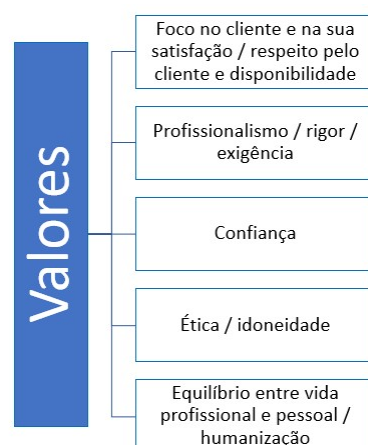


Figura 7: Valores-chave partilhados pelos colaboradores nas entrevistas realizadas no âmbito da presente investigação

Fonte: Elaboração própria

Comparando os valores que constam das Figuras 6 e 7, identificam-se algumas sobreposições, como a ética, exigência e equilíbrio da vida profissional e pessoal. Todavia, também se identificam algumas diferenças. Por exemplo, nenhum dos colaboradores entrevistados, ao ser questionado sobre os valores partilhados, fez referência à valorização do mérito, ao foco na rendibilidade e à ambição, que constam da Figura 6, e, em sentido inverso, todos fizeram referência ao foco no cliente que não consta da mesma figura. Deste modo, conclui-se que o foco no cliente e na sua satisfação, não estando formalizado como valor-chave, é explicitado tanto na missão como na visão da organização e, mais significativamente, é unanimemente referenciado, sendo, portanto, um aspeto central da atividade da Cor&Impressão, S.A. e que deve orientar o comportamento da equipa.

5.2 Fatores críticos de sucesso

Q2: “Quais são os fatores críticos de sucesso (FCS), ao nível das atividades, recursos e competências, percebidos pelos gestores como sendo a base para o sucesso da organização no médio e longo prazo?” (Ferreira & Otley, 2009, p. 268, tradução da autora)

Na Cor&Impressão, S.A. os fatores críticos de sucesso estão identificados no Plano Estratégico. A proposta de Plano Estratégico apresentada pelo Diretor-Geral no último trimestre de 2021 identifica dois níveis de estratégia: a designada “estratégia tendencial” (acima de cinco anos), aplicável de 2027 em diante, e a estratégia de médio e longo prazo (até cinco anos), aplicável no período de 2022 a 2026.

Ao nível da estratégia tendencial, é identificado como objetivo estratégico *“ser uma empresa com uma capacidade de mutação muito rápida, capaz de perceber quase instantaneamente o declínio das condições para o sucesso do seu negócio, de identificar oportunidades onde elas estiverem e de ser ágil a adaptar a sua estrutura, a sua estratégia e o seu modelo de negócio às novas oportunidades”*. Para este objetivo ser alcançado identificam-se como fatores críticos de sucesso a existência (i) de uma liderança com vocação para a mudança; (ii) de uma equipa de profissionais flexíveis, adaptativos e com mente aberta à mudança; e (iii) de um sistema de informação que permita monitorizar as alterações na envolvente (p.ex., tecnologias e segmentos emergentes; evolução das necessidades dos clientes e tendências de investimento dos clientes).

Ao nível da estratégia de médio e longo prazo, é identificado como objetivo último criar valor para os acionistas (Meta: margem líquida (Resultado Líquido/Volume de Vendas) igual ou superior a 7%), através do crescimento do volume de negócios e da otimização dos custos operacionais. O cumprimento destes objetivos financeiros (onde a organização quer chegar) decorre do cumprimento dos restantes objetivos estratégicos, numa cadeia de relações de causa-efeito: (i) a forma como a organização pretende abordar os segmentos de mercado estratégicos, isto é, qual a proposta de valor a entregar ao cliente, a qual resulta de uma combinação única de atributos do produto/serviço, relação com o cliente e imagem e reputação e (ii) o que é que a organização necessita para lá chegar (Kaplan & Norton, 1996; Pereira, 2013).

Os segmentos de clientes considerados estratégicos são: (i) o mercado de embalagens em Portugal, constituído por empresas de produção e impressão de embalagens e rótulos; (ii) o mercado de *brand owners* em Portugal, constituído por marcas que consomem embalagens; e (iii) o mercado de Angola, em particular nas áreas de impressão de jornais, livros, trabalhos comerciais, embalagens e rótulos.

As soluções (produtos/serviços) estratégicas são: (i) soluções de pré-impressão de um fornecedor específico; (ii) soluções para produção de embalagens e rótulos, em particular rotativas de impressão flexográfica e rolos anilox e (iii) soluções de gestão da cor, as quais

incluem serviços de consultoria, formação e treino, bem como instrumentos de medição da cor e *softwares* de controlo da qualidade de impressão e de automatização de processos.

As soluções estratégicas de pré-impressão destinam-se, exclusivamente, ao mercado de Angola, atendendo ao contrato celebrado com o fornecedor. As soluções de embalagem e rótulos destinam-se ao mercado de embalagens e rótulos, em Portugal e Angola. As soluções de gestão da cor destinam-se aos três segmentos de mercado estratégicos.

Com base no conhecimento das necessidades e expectativas dos clientes dos segmentos de mercado estratégicos, desenvolveram-se duas propostas de valor parcialmente distintas: (i) uma, para o mercado de Angola, focada na relação e nos atributos dos serviços prestados (desenvolvimento de relações duradouras e de confiança com os principais clientes e capacidade de resposta rápida às suas solicitações, bem como qualidade do serviço de implementação) e (ii) outra, para os segmentos de mercado estratégicos em Portugal, mais focada nos atributos dos produtos e serviços (qualidade e diversidade da carteira de produtos e serviços; aconselhamento pré-venda de elevada qualidade e qualidade do serviço de implementação).

Em relação aos processos internos críticos que permitem à organização criar valor para os clientes e os acionistas, destacam-se:

- processos de gestão de operações: gestão da relação com os fornecedores; gestão de inventários; gestão da qualidade dos processos de implementação; gestão dos processos de prospeção, pré-venda e implementação, com foco na eficiência; e gestão dos processos de controlo de gestão, com foco na eficiência;
- processos de gestão de clientes: gestão de vendas focada no *cross-selling*; gestão da relação com os clientes do mercado angolano, com foco na rapidez de resposta e no desenvolvimento de relações de proximidade e confiança;
- processos de inovação: desenvolvimento de novos conteúdos de formação e de treino.

Relativamente às capacidades que a organização deve desenvolver de forma a melhorar os referidos processos internos críticos, destacam-se:

- capacidades e competências das pessoas: definindo políticas de recrutamento e seleção criteriosas e promovendo formação adequada;
- capacidades dos sistemas de informação: criando e atualizando uma base de dados de conhecimento;

- capacidades organizacionais: implementando SCG como prática enraizada e fomentando uma cultura organizacional com foco no resultado, assente em valores éticos, de ambição, exigência, responsabilidade, equilíbrio profissional e familiar e valorização do mérito.

5.3 Estrutura organizacional

Q3: “Qual é a estrutura organizacional, que impacto tem no desenho e uso dos SGD e como influencia ou é influenciada pelo processo de gestão estratégica?” (Ferreira & Otley, 2009, p. 269, tradução da autora)

Atualmente a Cor&Impressão, S.A. apresenta uma estrutura híbrida: (i) as atividades de suporte estão organizadas por área funcional (p.ex., área financeira, logística, comercial, marketing), mas por outro lado, (ii) as áreas comercial e de *backoffice* estão organizadas por unidade de negócio (quatro unidades de negócio principais) – estrutura divisional. Como refere o Diretor-Geral: *“É a estrutura que melhor serve a prossecução de bons resultados, embora que como a estrutura é algo difícil de alterar no curto prazo nem sempre está ajustada às necessidades. O objetivo é ter uma estrutura equilibrada que permita não estar “manca” em nenhuma fase do processo de prospeção, venda, implementação e pós-venda, nem nas estruturas de suporte, e que garanta que todas as tarefas necessárias à prossecução dos objetivos organizacionais são executadas e que há responsáveis por elas.”*

A estrutura apresenta quatro níveis hierárquicos:

- (1) Direção-Geral;
- (2) Direção Financeira; Direção de Unidade de Negócio;
- (3) Responsável de Marketing; Responsável de Logística e de Sistemas de Informação; Equipa de Vendas e Equipa de Implementação;
- (4) *Backoffice*; Armazém.

O segundo nível hierárquico faz parte da designada ‘equipa de gestão’ juntamente com o Diretor-Geral. Reporta diretamente ao Diretor-Geral e funciona como o seu ‘grupo de confiança’, o qual é envolvido no planeamento, na formulação e implementação da estratégia e nas atividades de gestão corrente e de controlo.

O Responsável de Marketing e o Responsável de Logística e de Sistemas de Informação também reportam diretamente ao Diretor-Geral, mas não pertencem à referida equipa de gestão, estando abaixo desta em termos de poder de decisão e de influência junto do Diretor-

Geral. Trata-se de uma questão histórica: na Cor&Impressão, S.A. sempre se deu menor importância às atividades de suporte, com exceção da área financeira (pela importância vital do recurso capital), do que ao processo de prospecção, pré-venda, venda, implementação e pós-venda integrado nas Unidades de Negócio. Contudo, estas atividades de suporte, nomeadamente a de marketing e de sistemas de informação, têm, tendencialmente, ganho importância no ambiente concorrencial, dinâmico e complexo em que a organização atua. Dois exemplos desta tendência são: (i) a nomeação, pela primeira vez, de um responsável de marketing, no segundo semestre de 2021, e o seu envolvimento no processo de avaliação da proposta de Plano Estratégico 2022-26 e (ii) o envolvimento do próprio Diretor-Geral na conceção e implementação de sistemas de informação formais que permitam a produção e disponibilização de informação fiável, relevante e tempestiva de suporte à tomada de decisão e ao controlo do desempenho organizacional.

As equipas de venda e de implementação reportam ao respetivo Diretor de Unidade de Negócio. O mesmo se passa com o *backoffice*. Pelo facto de a Cor&Impressão, S.A. ter uma estrutura pequena com poucos recursos, optou por ter o *backoffice* de apoio a cada unidade de negócio com tarefas administrativas amplas, ao nível dos processos de venda, de compra, logísticos e de gestão de inventários (incluindo a componente documental), bem como do registo de informação em determinados instrumentos de gestão e controlo (como, por exemplo, os painéis de bordo e o mapa de *leads*). Esta forma de organização das atividades exige versatilidade, domínio das várias áreas e capacidade elevada de acompanhar os processos (fluxo de atividades e registos), do início ao fim, e poderá perder eficiência com o crescimento do negócio, como expresso pela Diretora Financeira:

“O eventual aumento dos processos, associado ao crescimento previsível do volume de negócios, terá de ser acompanhado pelo ajustamento da estrutura de backoffice, nomeadamente, ao nível do número de elementos e da segregação de funções, de modo que cada elemento seja capaz de executar, de forma o mais eficiente possível, as tarefas que lhe são exigidas, sem ser forçado a trabalhar em sobrecarga permanente.”
(Diretora Financeira)

Ao nível do grau de centralização/descentralização, tal como já referido na secção 4.3, o poder de decisão ainda está bastante centralizado no Diretor-Geral, apesar de haver vontade de aumentar o grau de descentralização, assim que haja condições para uma delegação de poder bem-sucedida.

Quanto ao grau de formalização de regras e procedimentos, na secção 4.3 está bem patente a aposta na formalização de regras e procedimentos na última década, apesar de ser ainda considerada insuficiente pelo Diretor-Geral. Uma vez assimiladas pelos gestores, as regras formalizadas transformam-se em rotinas, isto é, nas práticas do dia-a-dia, e são, posteriormente, transmitidas a novos membros, ficando assim institucionalizadas (*taken for granted*) com o tempo (Burns & Scapens, 2000; Vieira, 2017). Este processo poderá, contudo, ficar comprometido, caso haja um nível elevado de resistência à adoção das novas regras, seja devido a interesses concorrentes, seja porque as novas regras desafiam as instituições existentes e/ou devido à falta de capacidades (Burns & Scapens, 2000).

Como refere o Diretor Geral: “*as boas práticas não devem ser espontâneas; devem ser formalizadas, pois se são boas práticas não devem ser facultativas*”.

Contudo, a Diretora Financeira manifesta preocupação com o potencial desequilíbrio entre o grau de complexidade e de exigência dos processos internos e questões organizativas, por um lado, e as características da equipa, em termos da sua dimensão, capacidades e competências, por outro, associado ao projeto ambicioso de crescimento e evolução projetado na proposta de Plano Estratégico 2022-2026, como patente na seguinte citação:

“É fundamental o equilíbrio entre as capacidades e competências da equipa (ter as pessoas certas no lugar certo), a quantidade de recursos e a ambição/exigências do plano definido para a organização. Uma vez que a estrutura não se adapta tão rapidamente quanto desejável à estratégia de crescimento pretendida, é necessário que sejam dados passos moderados e sucessivos e que se vão consolidando os processos internos com a estrutura, garantindo que se faz bem aquilo que se faz antes de se passar para o patamar seguinte. A dificuldade está em conseguir conceber processos que facilitem esse crescimento e permitam disponibilizar uma informação rigorosa, atempada e fiável de apoio à tomada de decisão.” (Diretora Financeira)

A preocupação da Diretora Financeira com a necessidade de se darem passos moderados e sucessivos associados à mudança, é consistente com a constatação de Burns e Scapens (2000) de que para ser efetiva, a mudança deve ser gradual.

5.4 Estratégia e planos de ação

Q4: “Que estratégia organizacional e que planos são adotados (recursos, atividades e processos necessários) e como são adaptados, gerados e comunicados aos membros da organização?” (Ferreira & Otley, 2009, p. 270, tradução da autora)

Na Cor&Impressão, S.A. a estratégia é formalizada em documento escrito. O último Plano Estratégico foi elaborado pelo Diretor-Geral no quarto trimestre de 2021, suportado no conhecimento profundo da sua organização e da envolvente externa. O documento foi distribuído aos restantes elementos da equipa de gestão e ao responsável de marketing para ser debatido e validado, em reuniões de trabalho a agendar para o efeito. Estes são os elementos que participam no processo de formulação estratégica (abordagem *top-down*).

Habitualmente, os objetivos estratégicos e a estratégia são partilhados com todos os outros colaboradores no *Kick-off* meeting realizado anualmente, no início do ano. Contudo, nos últimos três anos não foi possível realizar o *Kick-off* meeting devido à dificuldade em conciliar a exigência de tempo para a sua organização com as solicitações da atividade corrente e as exigências associadas ao processo de renovação da equipa iniciado em finais de 2019, bem como, devido às restrições COVID-19. Durante este período, uma informação estratégica mais focada em cada unidade de negócio foi partilhada nas reuniões regulares de unidade de negócio.

A proposta de Plano Estratégico 2022-2026 ainda está em fase de debate, pelo que não foi ainda partilhada com os restantes colaboradores. Contudo, foi partilhada para efeitos de elaboração deste trabalho de investigação, por ser considerada um elemento relevante para o diagnóstico dos sistemas de controlo de gestão desenhados e implementados.

Na opinião do Diretor-Geral: *“comunicar a estratégia a todos os colaboradores é essencial, na medida em que contribui para orientar as ações individuais para a boa execução da estratégia, para a motivação dos colaboradores e para dar referenciais para avaliação do desempenho individual e da organização”*, a qual é confirmada pela Diretora Financeira: *“o Diretor-Geral tem a preocupação de partilhar a estratégia e envolver a equipa na sua execução”*.

A falta de direção e problemas motivacionais são dois dos problemas de controlo observados na prática (Merchant & Van der Stede, 2017) que assim se procuram minimizar.

A estratégia planeada que consta do Plano Estratégico 2022-2026 já define passos macro muito concretos. Contudo, da estratégia deve decorrer um plano de ação para a implementar (Kaplan & Norton, 1996).

Habitualmente, são envolvidos na elaboração dos planos de ação os diretores das unidades de negócio e a equipa de controlo de gestão. Segundo o Diretor-Geral, para a elaboração do plano de ação numa determinada unidade de negócio, a equipa deve, apesar de nem sempre

o fazer, começar por elaborar um quadro comparativo entre as soluções/produtos para avaliar o seu potencial, onde conste:

- Margem Bruta – habitualmente é definida pelos fornecedores (representadas), na medida em que são estes que estipulam o preço de venda recomendado (e a política da organização tem sido a de respeitar, tanto quanto possível, essa recomendação) e o desconto de revenda. A obtenção de margens brutas superiores depende, contudo, da capacidade negocial junto dos fornecedores;
- Dimensão do mercado potencial – é apurada com recurso à informação compilada no Mapa de Mercado, o qual inclui os clientes atuais e potenciais por segmento de mercado;
- Quadro concorrencial – inclui o número de concorrentes, a competitividade dos produtos da concorrência face aos da organização, o grau de profissionalismo e proatividade dos concorrentes no mercado e como é que a reputação dos concorrentes se compara com a da organização;
- Prazo (em anos) de recuperação do investimento nas soluções fornecidas pela Cor&Impressão, S.A., na ótica do cliente – é apurado o valor total do investimento face aos ganhos anuais estimados do cliente associados a esse investimento, quer ao nível de redução de gastos quer ao nível de aumento de rendimentos. A ideia subjacente é que quanto menor for o prazo de recuperação do investimento mais atrativa é a solução para o cliente e, em consequência, menor será o esforço de venda;
- Esforço necessário para concretizar uma venda – é apurado o gasto associado ao consumo de tempo e de outros recursos que, em média, é necessário utilizar no processo de pré-venda para concretização de uma venda.

Da análise deste quadro comparativo resultam os binómios solução/segmento de mercado mais atrativos, em que faz mais sentido apostar e, com base nesta informação, é definido o *mix* de soluções/produtos em que a organização se vai focar.

Define-se, então, um plano de ação para materializar as opções tomadas, identificando quantos clientes serão abordados e de que modo, o número de *leads* que se prevê que sejam geradas, a taxa prevista de conversão de *leads* em vendas e, finalmente, o volume de vendas previsto. Se for considerado suficiente e, como tal, aprovado, dará lugar à definição do número e tipologia de ações comerciais e de marketing a desenvolver, assim como das atividades de I&D (ao nível do desenvolvimento de produto, de metodologias de venda e de implementação), em função das exigências em I&D das soluções em que se vai apostar.

Depois de identificado o conjunto de ações que é necessário desenvolver para atingir os objetivos definidos, é necessário avaliar se os recursos disponíveis são adequados, escassos ou excessivos, e tomar uma decisão sobre o que fazer relativamente aos recursos.

Finalmente é elaborado um orçamento, cujas componentes de rendimentos e gastos decorrem do plano de ação – volume de faturação, custo das mercadorias vendidas, margem bruta, custos de funcionamento (tais como os custos com o pessoal e fornecimentos e serviços externos), e restantes rubricas da Demonstração de Resultados.

Após aprovação dos planos de ação e do orçamento das unidades de negócio, estes são partilhados com as respetivas equipas nas reuniões regulares de unidade de negócio, e todos os elementos da equipa são envolvidos na sua execução.

Neste momento não se observa uma uniformidade de práticas de gestão e de controlo de gestão nas várias unidades de negócio. Para 2021 apenas uma unidade de negócio elaborou orçamento e realizou durante o ano reuniões regulares com a equipa da unidade, o Diretor-Geral e a equipa financeira e de controlo de gestão. Para 2022 nenhuma das unidades de negócio apresentou orçamento, estando a utilizar-se como referência o último orçamento elaborado.

5.5 Indicadores críticos de desempenho

Q5: “Quais são os indicadores críticos de desempenho resultantes dos objetivos estratégicos, dos fatores críticos de sucesso e das estratégias e planos de ação? Como são especificados e comunicados e que papel desempenham na avaliação de desempenho?” (Ferreira & Otley, 2009, p. 271, tradução da autora)

Na Cor&Impressão, S.A. o processo de definição do conjunto de indicadores de desempenho é idêntico ao processo de formulação estratégica (*top-down*), isto é, há uma elaboração por parte do Diretor-Geral, que depois é partilhada com os restantes elementos da equipa de gestão e posta a debate para posterior decisão. Neste processo procura-se o consenso, mas em última instância a decisão é do Diretor-Geral.

Para monitorização dos fatores críticos de sucesso, encontram-se definidos um conjunto de indicadores, financeiros e não financeiros, de indução e de resultado. Os indicadores de indução procuram mostrar à equipa o que deve ser feito para que se atinjam os objetivos

organizacionais. Os indicadores de resultados procuram monitorizar se se estão a alcançar os referidos objetivos.

Para controlar se a organização está a remunerar o capital investido pelos acionistas é monitorizada a margem líquida (Resultado Líquido/Volume de Vendas) e a rentabilidade global e por unidade de negócio (indicadores financeiros, de resultado).

Para controlar se a proposta de valor pretendida está a ser entregue ao cliente e, em consequência, a ser possível o crescimento da carteira de clientes e do Volume de Negócios, são monitorizados alguns indicadores: (i) de indução, como o número de soluções em carteira, o número de clientes por marca e respetiva taxa de crescimento anual, o número médio semanal de visitas a clientes e o número de novas *leads* geradas no período económico por segmento de mercado (indicadores não financeiros); e (ii) de resultado, como o Volume de Negócios total e por unidade de negócio e as respetivas taxas de crescimento anual e o peso do Volume de Negócios das vendas recorrentes no total do Volume de Negócios (indicadores financeiros), bem como o número de reclamações de clientes e a taxa de conversão de *leads* em vendas (indicadores não financeiros).

Para controlar o desempenho nos processos internos-chave são monitorizados alguns indicadores: (i) a evolução do volume de compras por marca (em euros) e o desvio do volume de compras (em euros) face ao objetivo anual estipulado pelo fornecedor, nos casos aplicáveis, ao nível da relação com os fornecedores; (ii) o rácio de conversão de *leads* em vendas, o número de novas *leads* geradas no período por segmento de mercado e o *trigger* (fator desencadeador) das novas *leads* geradas no período, ao nível do processo de prospeção; (iii) o desvio de tempo de implementação face ao orçamentado, ao nível dos processos de implementação; e (iv) o número de novos cursos de formação desenvolvidos internamente, ao nível dos processos de inovação.

Para controlar a aprendizagem e crescimento são monitorizados alguns indicadores não financeiros, como o número de horas de formação (indicador de indução), a classificação média dos formandos e a taxa de rotação (*turnover*) de colaboradores (indicadores de resultado).

Para as áreas de suporte (área financeira, logística, de marketing e de sistemas de informação) não se encontram definidos indicadores de desempenho. No caso da área financeira, a justificação apresentada pela Diretora Financeira é a seguinte:

“Não temos indicadores de desempenho na área financeira. Considero que os indicadores de desempenho são importantes, mas que ainda não se aplicam na nossa organização. O nosso principal desafio é saber o que queremos, para onde queremos ir, dados os recursos que temos, nos timings adequados. A definição e medição de indicadores como o prazo médio de incumprimento de clientes ou o número de dias utilizados, desde o final do mês até ao fecho mensal de contas, consumiria tempo e recursos e poderia gerar desmotivação porque, por exemplo, o incumprimento dos clientes no pagamento de faturas poderia não se dever a um mau trabalho de cobranças realizado, mas a outros fatores externos não controláveis.” (Diretora Financeira)

A definição do painel de indicadores é um processo em curso, estando a ser identificados novos indicadores úteis para monitorizar a execução da nova estratégia planeada para o período 2022-2026.

5.6 Fixação de metas de desempenho

Q6: “Que nível de desempenho a organização tem de alcançar para cada um dos indicadores críticos de desempenho, que metas fixar e qual o seu grau de exigência?”

(Ferreira & Otley, 2009, p. 271, tradução da autora)

Na Cor&Impressão,S.A. o processo de fixação de metas é idêntico aos processos de formulação estratégica e de definição do painel de indicadores de desempenho (*top-down*).

A fixação de metas baseia-se em dois critérios: (i) potencial de negócio, atendendo ao conhecimento que a organização tem do mercado e das soluções que representa; as metas são ambiciosas quando o potencial é grande, mesmo que isso implique adaptar a estrutura e a estratégia; (ii) recursos disponíveis – os recursos podem limitar, porque a adaptação da estrutura não é muito rápida. Por vezes, há metas que são concorrentes entre si, pelo que pode ser necessário fazer escolhas, utilizando como critério a rentabilidade de cada solução, optando pelas mais rentáveis.

Em relação ao *trade-off* realismo e ambição, na opinião do Diretor-Geral: *“a organização procura posicionar-se em metas que sendo ambiciosas são atingíveis. Contudo, em caso de dúvida, tendo a optar pelo lado da ambição, pois considero que é menos grave definir uma meta demasiada ambiciosa (irrealista) do que definir uma meta que fique abaixo do limiar mínimo de rentabilidade”*.

Os indicadores financeiros têm metas associadas, explicitadas no orçamento. Contudo, constata-se a inexistência de metas associadas aos indicadores não financeiros. Por exemplo,

ao nível das *leads* são acompanhados um conjunto de indicadores, mas não se encontram definidas metas para esses indicadores. No entanto, para que um sistema de medição de desempenho tenha os efeitos comportamentais desejados é necessário que sejam definidas as metas a serem alcançadas para cada um dos indicadores de desempenho (Ferreira, 2017). Só assim se sinaliza o nível de desempenho desejado. Assim, este é um dos aspetos que será explorado no capítulo seguinte de propostas de melhoria (secção 6.4).

5.7 Avaliação de desempenho

Q7: “Que processos são adotados na organização para avaliar o desempenho individual, de grupo e da organização como um todo? Que critérios de avaliação são adotados (objetivos, subjetivos ou mistos) e que tipos de mecanismos de controlo (formais ou informais) são utilizados nestes processos?” (Ferreira & Otley, 2009, p. 272, tradução da autora)

Na Cor&Impressão, S.A. procura-se, essencialmente, medir o desempenho das unidades de negócio e da organização como um todo. Em termos instrumentais, as reuniões mensais e semestrais da equipa da unidade de negócio com o Diretor Geral e a equipa financeira e de controlo de gestão destinam-se a analisar se a estratégia está, ou não, a ser bem executada, munidos dos resultados dos indicadores que constituem o painel de indicadores (Bürkland et al., 2019; Jarzabkowski & Seidl, 2008).

O desempenho individual é avaliado, formalmente, apenas uma vez por ano. Esta avaliação é composta por uma autoavaliação e por uma avaliação pelo superior hierárquico e pelo Diretor-Geral.

A avaliação pelo superior hierárquico tem um suporte escrito (Relatório de Avaliação de Desempenho), no qual se procura avaliar quantitativamente as diversas componentes da função. Por exemplo, no caso dos elementos de *backoffice* são avaliadas, numa escala de 1 a 10, sendo 1 (Nulo) e 10 (Excelente), as seguintes três componentes da função (entre parêntesis a ponderação de cada componente na média ponderada): (i) compromisso, responsabilidade e postura (40%); (ii) qualidade do trabalho (40%); e (iii) contributo para o processo de melhoria contínua (20%), num total de vinte e oito itens. Para cada uma das três componentes da função é calculada a média (aritmética) de classificações dos itens dessa

componente. A média global é apurada através da média das três componentes ponderada pelo respetivo peso na avaliação.

Como refere o Diretor de Unidade de Negócio entrevistado, para além desta avaliação formal numa base anual, o superior hierárquico vai acompanhando o trabalho da sua equipa direta e dando *feedback* sempre que considera necessário e útil. A supervisão direta e a consulta da informação produzida pelos subordinados, nos vários suportes, vão dando sustentação à avaliação que vai sendo feita ao longo do ano, pelo superior hierárquico, e que culmina no relatório de avaliação anual.

O desempenho é medido em termos absolutos, e não em termos relativos, e é medido com base em critérios objetivos, qualitativos (por exemplo, que iniciativas foram tomadas) e quantitativos (por exemplo, taxa de crescimento do número de clientes ou o resultado por unidade de negócio).

5.8 Sistemas de recompensa

Q8: “Que incentivos, monetários e não monetários, são atribuídos aos gestores e outros colaboradores que atingem as metas de desempenho e quais as consequências do (in)cumprimento dessas metas?” (Ferreira & Otley, 2009, p. 272, tradução da autora)

Em 2021 a administração da Cor&Impressão, S.A. decidiu implementar um sistema de incentivos baseado no desempenho, com o objetivo de partilhar riscos entre os acionistas e os colaboradores, associado à transformação parcial de gastos fixos com o pessoal em gastos variáveis, e estimular o bom desempenho, isto é, o tipo de desempenho pretendido. Contudo, esta decisão não foi bem aceite por todos os elementos da equipa. Apesar de os resultados do estudo de Bonner e Sprinkle (2002) sobre a relação entre incentivos contingentes do desempenho, esforço e desempenho, não permitirem explicar casos específicos, como o da organização objeto de estudo (Vieira et al., 2017), eles apontam tendências que podem ajudar a compreender a reação da equipa à decisão da administração:

“A equipa de gestão aderiu ao novo sistema de recompensas, mas em diversas funções, nomeadamente administrativas, surgiu resistência, tendo esses colaboradores privilegiado a segurança em detrimento do potencial de rendimentos mais elevados.” (Diretor-Geral)

Assim, a administração recuou e implementou o sistema de incentivos apenas ao nível da equipa de gestão. Os restantes níveis hierárquicos mantiveram uma remuneração exclusivamente composta por uma componente fixa.

O incentivo definido é monetário – bónus de final de ano – e é baseado no desempenho do ano que termina, com formalização do montante e da fórmula de cálculo em alguns dos casos e discricionário noutros.

Em relação às consequências do (in)cumprimento das metas, na Cor&Impressão, S.A. o cumprimento das metas é recompensado – no caso dos elementos abrangidos pelo sistema de incentivos e, eventualmente, também noutros casos em que se decida discricionariamente atribuir prémios, por exemplo – mas não há aplicação de punições pelo incumprimento. De todo o modo, como refere o Diretor-Geral: *“os colaboradores que não têm perfil para a função e não são capazes de cumprir metas não têm futuro na organização”*.

5.9 Fluxos de informação, sistemas e redes

Q9: “Que fluxos de informação (*feedback* e *feedforward*), sistemas e redes suportam o funcionamento dos SGD?” (Ferreira & Otley, 2009, p. 273, tradução da autora)

Na Cor&Impressão, S.A. as escolhas ao nível dos sistemas de informação têm sido condicionadas pelos seguintes critérios: cumprimento de requisitos de segurança; fiabilidade; minimização do número de paragens e facilidade de utilização e operação; estando sujeitas a uma análise custo-benefício, como expresso pelo responsável de SI:

“A nossa equipa não é tecnicamente muito profissionalizada em relação a sistemas de informação e por isso procuramos soluções simples e o mais funcionais possíveis, que, em simultâneo, cumpram requisitos de segurança, sejam fiáveis e proporcionem o menor número de paragens possível.” (responsável de SI)

A opção da Cor&Impressão, S.A. recaiu sobre o desenvolvimento de sistemas de informação múltiplos, paralelos e não comunicantes.

Por um lado, o sistema formal de informação financeira assenta no ERP Primavera, o qual é constituído por módulos que integram dados e processos de diversas áreas, refletem todas as operações na Contabilidade Geral e permitem a extração de informação relevante para a Contabilidade de Gestão e o Controlo de Gestão, através do *Office Extension*, como se esquematiza na Figura 8.

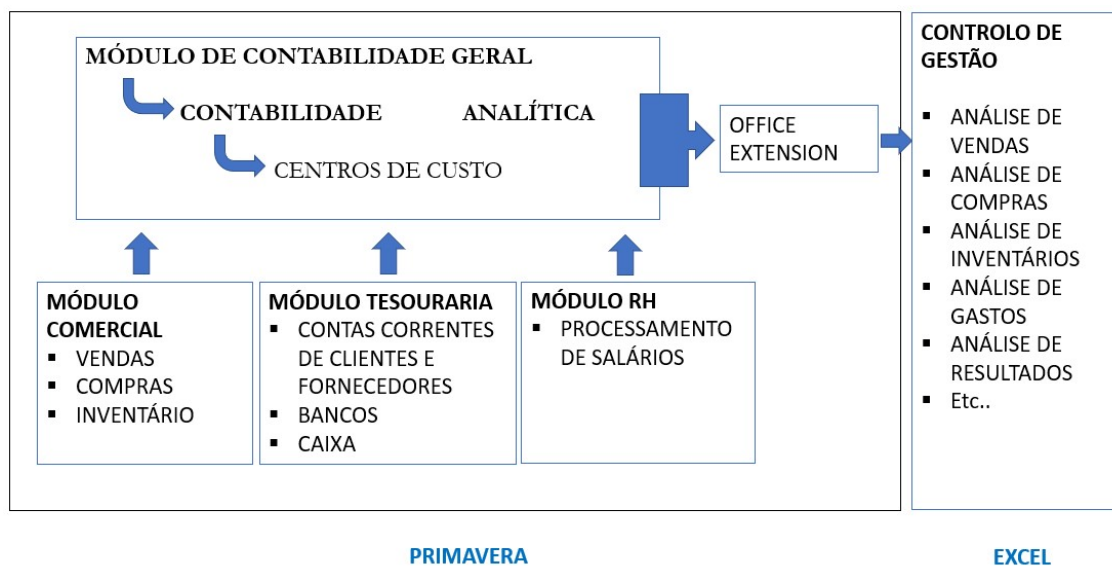


Figura 8: Esquema do SI contabilístico e financeiro
Fonte: Adaptado de documento interno da organização

Com o investimento no ERP Primavera, a organização produz informação interna baseada em todos os documentos que têm um registo contabilístico. É através desta ferramenta versátil que obtém uma parte significativa da informação ao nível da análise de vendas, de compras, de gastos e de resultados. Quando alguém identifica a necessidade de uma dada informação, antes de se criarem ficheiros manuais para compilação da mesma procura-se, sempre, verificar se há condições para extrair essa informação do ERP Primavera, minimizando o erro humano e eliminando o consumo de tempo de alimentação manual da informação.

São utilizadores credenciados do ERP Primavera os elementos de *backoffice* das unidades de negócio e os elementos da área financeira (contabilidade, controlo de gestão e gestão financeira). A restante equipa não tem credenciais de acesso nem o *software* instalado nos seus computadores. Contudo, tem acesso, através da rede partilhada, a um conjunto de ferramentas concebidas e atualizadas automaticamente numa base mensal e, caso pretenda alguma listagem, estatística ou análise específica, pode solicitá-la à área financeira e de controlo de gestão.

Por outro lado, o sistema formal de informação não financeira é um sistema estruturado informaticamente, com base nas ferramentas do Office 365 (*Excel*, *Outlook*, *Word* e *Powerpoint*). Existe uma estrutura de arquivo organizada e a informação é partilhada em rede. Atendendo à elevada rotação de colaboradores nos últimos três anos e com o objetivo de facilitar a consulta da informação e garantir o seu arquivo organizado, tendo em vista a defesa

do pilar do conhecimento, o Diretor-Geral concebeu e disponibilizou recentemente o mapa da estrutura documental, que clarifica: (i) a estrutura e organização das pastas dos processos de pré-venda, venda, implementação e pós-venda, bem como das pastas de ‘gestão’, do ‘arsenal técnico’ e do ‘arsenal comercial’, disponíveis na rede partilhada; e (ii) a forma normalizada de designar os ficheiros, sejam documentos modelo, de conteúdo ou de registo, disponíveis nas referidas pastas.

As permissões de acesso à rede são geridas com base em dois critérios: (i) estanquicidade de certas áreas de informação – para que cada colaborador apenas tenha acesso a uma parte da informação e se sair da organização não levar consigo informação completa – e (ii) confidencialidade – só se dá acesso à informação necessária ao exercício de cada função (sistemas de fronteira de Simons, 1995b).

O Diretor-Geral tem confiança, até certo ponto, na informação, financeira e não financeira, produzida e disponibilizada, mas é também uma questão que está a ser melhorada. Tal como explica, *“numa época de recursos limitados, verificou-se uma degradação da qualidade e tempestividade da informação, situação que se está atualmente a tentar recuperar, associada ao reforço da equipa”*. Apesar de tudo, identificou-se um potencial de melhoria, descrito no capítulo seguinte, na secção 6.5.

Por vezes e em certos grupos, as redes informais assumem um papel na disseminação de informação, o que, na opinião do Diretor-Geral: *“não é sempre contraproducente nem é sempre benéfico. Pode ser benéfico porque pode ter um efeito regulatório – alguns elementos podem ter algumas preocupações e elementos melhor informados podem desagravar a situação. Mas, também, pode ter um efeito nefasto – por exemplo, pessoas desagradas, pouco informadas ou com uma visão limitada, que acabam por influenciar negativamente outras ou retirar-lhes foco”*.

Antes de prosseguir para a questão de como o modelo de Ferreira e Otley (2009), apresenta-se, na secção seguinte, uma análise mais detalhada dos instrumentos e ferramentas integrados nos fluxos de informação, sistemas e redes.

5.10 Instrumentos e ferramentas de controlo em uso

Os principais instrumentos e ferramentas padronizadas de controlo de gestão, desenhados e utilizados na organização, encontram-se identificados na Figura 9.

Segundo Sandelin (2008), os diferentes ‘pacotes’ adequados de controlo baseiam-se na combinação de diferentes elementos, os quais suportam uma filosofia de gestão ou uma orientação específica de controlo.

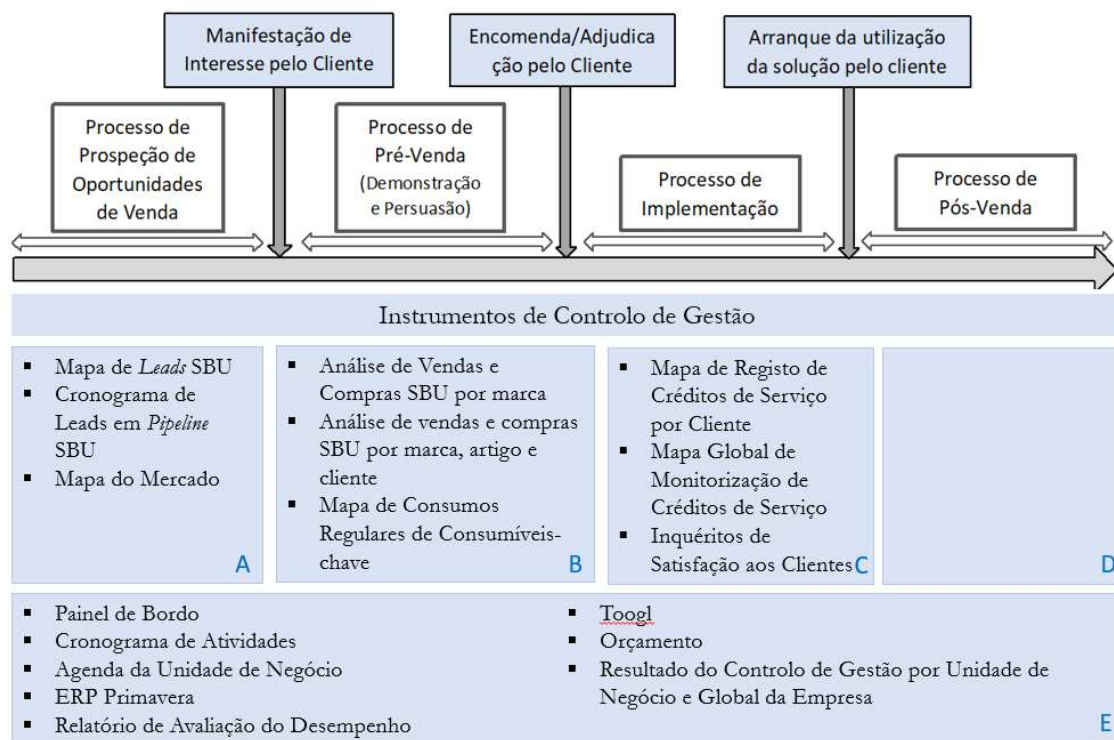


Figura 9: Instrumentos e ferramentas de controlo de gestão utilizados na Cor&Impressão, S.A.

Fonte: Elaboração própria

Na Figura 9, os instrumentos e ferramentas de controlo encontram-se organizados pela fase do processo de relação com o cliente em que são utilizados:

(i) o grupo A inclui os instrumentos de apoio ao processo de prospeção de oportunidades de venda nas diferentes unidades de negócio:

- **Mapa de Leads SBU** – mapa alimentado diariamente/semanalmente, de forma manual, com informação sobre as *leads* geradas na unidade de negócio, ao nível do cliente, *trigger da lead*, segmento de mercado, marca, produto e resultado da *lead*. Esta informação alimenta automaticamente os indicadores de desempenho definidos para esta área;
- **Cronograma de Leads em Pipeline SBU** – mapa alimentado semanalmente/mensalmente, de forma manual, por unidade de negócio, onde consta o valor mensal faturado das *leads* de valor inferior a 1000€, bem como o valor mensal das *leads* em pipeline de valor igual ou superior a 1000€ (*leads* especiais), as quais exigem esforço comercial de visitas e devem ter um tratamento e uma compreensão

individualizada. As *leads* especiais são decompostas em *leads* adjudicadas, *leads* muito prováveis, *leads* prováveis e *leads* pouco prováveis, e é explicitado o cliente e a solução associados a cada *lead*. Esta informação permite perceber qual o desempenho mensal esperado num cenário prudente (considerando apenas *leads* especiais adjudicadas), num cenário muito provável (considerando as *leads* especiais adjudicadas e as muito prováveis), num cenário provável (considerando as *leads* especiais adjudicadas, as muito prováveis e as prováveis) e num cenário otimista (considerando as *leads* especiais adjudicadas, as muito prováveis, as prováveis e as pouco prováveis). Este mapa inclui ainda informação sobre a faturação mensal e a faturação acumulada e a comparação com o volume de vendas orçamentado, em termos mensais e acumulados;

- **Mapa do Mercado** – mapa importante do ponto de vista da análise do próprio mercado e também da estratégia de abordagem ao mesmo, alimentado manualmente sempre que há necessidade de atualizar ou completar a informação existente, que tem informação detalhada sobre todos os clientes atuais e potenciais, por segmento de mercado. Para cada cliente, permite identificar em que soluções já é cliente da empresa (se aplicável, para manter a relação) e todas as oportunidades de negócio potenciais, atendendo ao cruzamento da carteira de soluções (produtos/serviços) da organização com o conjunto de equipamentos, acessórios, consumíveis e serviços de que o cliente necessita atendendo à atividade que desenvolve;

(ii) o grupo B inclui os instrumentos de apoio ao processo de pré-venda e venda:

- **Análise de Vendas e Compras da SBU por Marca** – mapa alimentado automaticamente pelo ERP Primavera, numa base mensal, que disponibiliza informação do comparativo de vendas, custo da mercadoria vendida, margem bruta e compras decorridas face às metas (do orçamento, considerando a % decorrida do ano ponderada pela sazonalidade), com apuramento dos respetivos desvios, em percentagem e em valor, por marca e por unidade de negócio, no ano corrente e nos anos anteriores, através de tabelas numéricas e gráficos. Adicionalmente, inclui gráficos de tendência das vendas mensais por marca, de 2017 até ao presente, com base em médias móveis a seis, doze e dezoito meses, para compreensão do desempenho de médio e longo prazo;
- **Análise de vendas e compras SBU por marca, artigo e cliente** – mapa alimentado automaticamente pelo ERP Primavera, numa base mensal, que disponibiliza informação sobre as vendas e compras da unidade de negócio por marca, artigo e cliente;

- **Mapa de Consumos Regulares de Consumíveis-chave** – mapa alimentado automaticamente pelo ERP Primavera, numa base mensal, que disponibiliza informação sobre as vendas mensais, em quantidade e em valor, por cliente e artigo (artigos que pertencem ao tipo de produto em análise), nos últimos três anos, e das vendas anuais, por cliente e artigo, desde 2013;

(iii) o grupo C inclui os instrumentos de apoio ao processo de implementação dos produtos/soluções:

- **Mapa de Registo de Créditos de Serviço por Cliente** – mapa por cliente, alimentado manualmente com base na informação constante das folhas de intervenção preenchidas em cada visita ao cliente ao abrigo de um pacote de horas por ele adquirido. No caso de ser uma intervenção avulsa, sem pacote de horas, o interveniente deverá preencher igualmente a folha de intervenção e esta informação ser igualmente refletida neste mapa. Não sendo presencial a intervenção, deverá enviar ao cliente, por email, uma digitalização da respetiva folha e solicitar a devolução devidamente autorizada. Nestas situações, o interveniente deverá expor ao responsável da unidade de negócio e ao Diretor-Geral a sua posição sobre a adequação de faturar o serviço online prestado ao cliente e incluir essa informação igualmente no mapa;
- **Mapa Global de Monitorização de Créditos de Serviço** – mapa alimentado automaticamente pelos mapas individuais de registo de crédito de horas por cliente, que permite ter uma visão simples, mas abrangente, de todos os processos, para uma consulta rápida e intuitiva e eventual tomada de decisão. Contém informação mensal sobre os créditos adquiridos, utilizados e o saldo final por cliente;
- **Inquéritos de Satisfação aos Clientes** – questionário administrado aos formandos (pessoal do cliente) em cada ação de formação/treino/consultoria e no final de cada ciclo, com o objetivo de avaliar o grau de satisfação do cliente.

(iv) o grupo D inclui os instrumentos de apoio ao processo de pós-venda – não foram desenvolvidos instrumentos específicos; a informação relevante consta do Painel de Bordo (grupo E);

(v) o grupo E inclui os instrumentos e ferramentas transversais às diversas fases do processo de relação com o cliente, nas diferentes unidades de negócio, e às áreas de suporte:

- **Painel de Bordo** – mapa alimentado diariamente de forma manual, onde constam (i) todos os processos de prospecção de novos clientes e (ii) todos os processos de clientes em curso, nas suas várias etapas (cotações pedidas à fábrica a aguardar resposta; cotações comunicadas ao cliente a aguardar decisão; encomendas em curso do fornecedor; encomendas enviadas ao cliente a aguardar pagamento; projetos em implementação, serviço pós-venda);
- **Cronograma de Atividades** – calendário anual onde se registam, manual e diariamente, todos os eventos e atividades previstas para cada dia do mês/ano para a equipa comercial e técnica, para facilitar a coordenação de atividades e a gestão e partilha da agenda;
- **Agenda da Unidade de Negócio** – ferramenta aplicável a todas as unidades de negócio: inclui (i) agenda diária – publicação, no final de cada dia (ou, caso não seja possível na manhã do dia seguinte), no grupo de *WhatsApp* da unidade de negócio, de informação sobre as vendas do dia repartidas por Cliente/Marca; (ii) agenda semanal - reunião da equipa destinada à partilha dos principais pontos da agenda de trabalho prevista para os próximos 7 dias e eventual reorganização das tarefas a desempenhar por cada elemento da equipa e tomada de decisões sobre problemas que tenham surgido e necessitem de atenção imediata; (iii) agenda mensal – reunião mensal com a equipa da unidade de negócio, o Diretor Geral e a equipa financeira e de controlo de gestão, destinada a analisar o desempenho da unidade de negócio e se a estratégia está a ser bem executada;
- **ERP Primavera** – *software* constituído por módulos, que gere e integra dados e processos de diversas áreas – tesouraria, compras, vendas, inventários e recursos humanos –, refletindo todas as operações na Contabilidade Geral e na Contabilidade Analítica e permitindo a extração de informação relevante para o Controlo de Gestão, através do *Office Extension*;
- **Relatório de Avaliação do Desempenho** – relatório individual de desempenho preenchido anualmente pelo superior hierárquico, no qual se procura avaliar quantitativamente as diversas componentes da função (que constam da descrição de funções);
- **Toggl** – aplicação disponível gratuitamente na internet, que permite o registo diário das atividades, por área e projeto, de cada colaborador, com o objetivo de cada um saber

exatamente como aplica o seu tempo e partilhar essa informação com o Diretor-Geral e a Direção Financeira, os quais procuram conhecer a forma como cada colaborador utiliza o seu tempo e refletir essa informação na contabilidade e controlo de gestão;

- **Orçamento** – plano financeiro que decorre do plano de ação anual e é construído numa lógica de demonstração de resultados; no caso do orçamento da unidade de negócio é construído com base na projeção do volume de faturação da unidade de negócio e da margem bruta, dos gastos com pessoal direto e outros gastos diretos, quota parte da unidade de negócio nos gastos com pessoal de suporte, nos gastos com viaturas e outros fornecimentos e serviços externos, e nas amortizações/depreciações de ativos intangíveis e tangíveis, entre outras rubricas;
- **Resultado do Controlo de Gestão por Unidade de Negócio e Global da Empresa** – mapa alimentado automaticamente pelo ERP Primavera e sujeito, posteriormente, a um trabalho manual associado à definição das percentagens de imputação dos gastos de funcionamento partilhados e ao critério de imputação dos custos gerais de estrutura, na lógica do utilizador-pagador, que, atualmente, não se encontram parametrizados no ERP Primavera por opção da organização.

Há ainda outras ferramentas específicas utilizadas em algumas áreas de suporte, que não foram incluídas na Figura 9 pela sua especificidade, nomeadamente: (i) na área financeira, o mapa de tesouraria, o mapa de controlo de cobranças e o mapa de controlo de pagamentos a fornecedores, atualizados numa base semanal (considerando que o orçamento de tesouraria está explicitado nos instrumentos do Grupo E); (ii) na área de logística, o mapa de controlo dos prazos de cumprimento das obrigações legais associadas à frota automóvel (prazo limite para pagamento do IUC e do seguro automóvel, para realização da inspeção, etc..).

As opiniões recolhidas sobre a utilidade do conjunto de instrumentos e ferramentas de controlo disponíveis são positivas, no sentido de que disponibilizam informação relevante para a tomada de decisão e avaliação do desempenho. Contudo, são apontadas limitações ao nível da facilidade de utilização, do tempo que consomem (no caso das ferramentas alimentadas manualmente), e do grau de complexidade da informação apresentada, como patente nas seguintes citações:

“Acho que os mecanismos de controlo são fundamentais e concordo com quase todas as ferramentas que temos. Não concordo é que sejam demasiado complexas e trabalhosas.

Às vezes sinto que não são muito user friendly, não são fáceis de utilizar no dia-a-dia e isso cria as tais resistências que fazem com que o Diretor-Geral fique descontente por sentir que as pessoas abandonam coisas que estão implementadas, ou que não as utilizam de forma tão intensiva quanto desejável, ou que não as atualizam atempadamente. A expressão user friendly é um anglicanismo muito feliz porque, de facto, uma ferramenta tem de ser prática e prática significa que uma pessoa a utiliza com facilidade e é intuitiva na leitura, assim como no seu preenchimento e na sua utilização.” (Diretor de unidade de negócio)

“Temos um conjunto de ferramentas que se complementam umas às outras e que disponibilizam informação importante para apoiar a tomada de decisão. Mas podemos pensar se são ferramentas concebidas para serem de fácil utilização. Às vezes a forma como pretendemos produzir a informação é tão complexa e morosa que o utilizador final nem sempre compreende ou reconhece utilidade à informação disponibilizada, não a utilizando para suportar as decisões que toma.” (Diretora Financeira)

“Eu julgo que as ferramentas e os métodos que temos usado têm vindo a melhorar a qualidade da informação e a forma como ela nos chega. Há uma procura constante em que os mapas com informações relevantes estejam atualizados e tem-se procurado que a forma como a informação está organizada na rede partilhada permita chegar à informação de forma intuitiva. Contudo, parece-me que há demasiados mapas com muita informação dispersa, há o risco de se perder informação e há alguma repetição de informação, muitas vezes introduzida manualmente. Por outro lado, nem todos os documentos são muito user friendly.” (Elemento de backoffice)

Pela importância que as reuniões planeadas assumem na Cor&Impressão, S.A., exploram-se, em seguida, os papéis que desempenham. Por um lado, as reuniões desempenham um papel instrumental, no sentido de que servem necessidades de tarefas específicas, como análise de resultados ou a resolução de problemas (Bürkland et al., 2019; Jarzabkowski & Seidl, 2008). Na Cor&Impressão, S.A. as reuniões são práticas habituais para partilha de informação, análise e discussão de dados e eventos, estimulando um diálogo mais ativo entre os elementos da organização e o fluxo de informação. É nesta perspetiva que se realizam vários tipos de reuniões de controlo de gestão, com objetivos, periodicidade, duração e intervenientes diferentes, à medida que se implementam os planos estratégicos e operacionais:

- reuniões de controlo operacional – nas unidades de negócio da Cor&Impressão estas reuniões são geralmente de curta duração e realizam-se numa base semanal, com todos os elementos da unidade de negócio. Visam (i) partilhar os principais pontos da agenda

de trabalho prevista para os próximos sete dias; (ii) reorganizar as tarefas a desempenhar por cada elemento da equipa, se tal se revelar necessário e (iii) tomar decisões sobre situações que tenham surgido com projetos em curso, clientes, fornecedores, elementos da equipa, entre outros, e necessitem de atenção imediata. Eventualmente, se se identificam resultados anormais nas vendas diárias reportadas por *Whatsapp* também são alvo de análise. Os restantes indicadores de desempenho são apenas disponibilizados numa base mensal, pelo que não são analisados nestas reuniões (Kaplan & Norton, 2008a);

- reuniões de controlo da execução da estratégia – na Cor&Impressão, S.A. estas reuniões são realizadas numa base mensal, por unidade de negócio, com uma duração média de três horas e envolvendo a participação de todos os elementos dessa unidade de negócio, bem como da equipa financeira e de controlo de gestão e do Diretor-Geral. Destinam-se a analisar se a estratégia está, ou não, a ser bem executada, munidos dos resultados dos indicadores que constituem o painel de indicadores (Kaplan & Norton, 2008a). Habitualmente a agenda inclui: (1) a avaliação do desempenho da unidade de negócio no período do ano já decorrido e projeção dos meses seguintes com base nos projetos em *pipeline*; (2) a avaliação do desempenho perante os fornecedores (representadas), ao nível das compras, da gestão de expectativas/evidência do trabalho realizado e *feedback* obtido do fornecedor; (3) análise das vendas por fornecedor e marca; (4) programação de ações comerciais e (5) outros assuntos;
- reuniões de avaliação e revisão estratégica – na Cor&Impressão, S.A. este processo de revisão estratégica começa por ser um processo solitário do Diretor-Geral, o qual envolve a equipa de gestão para obter o seu *feedback*, quando já tem uma visão e propostas muito concretas sobre as adaptações à estratégia (incrementais ou transformacionais) que considera necessárias para garantir a prossecução dos objetivos organizacionais (Kaplan & Norton, 2008a).

Por outro lado, é importante considerar o papel regulador das reuniões, com potencial para interligar múltiplos elementos de controlo e moldar a forma como esses elementos são utilizados (Bürkland et al., 2019; Jarzabkowski & Seidl, 2008). Na Cor&Impressão, S.A., as reuniões regulares criam um conjunto de dinâmicas nos seus participantes, seja com o foco na preparação das mesmas, seja nos comportamentos induzidos por aquilo que foi valorizado nas reuniões precedentes ou nos encontros casuais ou conversas individuais que delas

decorrem. A preparação das reuniões regulares, nomeadamente da informação de suporte, obriga os seus intervenientes a analisarem regularmente as suas atividades e resultados e a refletirem sobre os mesmos. Os tópicos da agenda pré-definida, ajudam a focar a atenção nos aspetos-chave que contribuem para a criação de valor para a organização. A interação de elementos de diferentes áreas, com *backgrounds* e experiências diferentes, gera análises mais amplas, fomenta a partilha e integração de conhecimento, e permite a utilização de recursos que, de outro modo, poderiam não estar tão disponíveis. A regularidade das reuniões estimula a criação de rotinas (Bürkland et al., 2019). Nas reuniões que dirige, o Diretor-Geral procura que haja uma compreensão coletiva do que se pretende e uma interpretação coletiva dos resultados alcançados, que reforce o compromisso coletivo na prossecução dos objetivos e estimule o alinhamento e o foco no resultado. Apesar de se considerar uma pessoa bastante focada nos resultados, aproveita estes momentos para doutrinar sobre os valores e princípios por que a equipa se deve reger, as práticas de gestão que devem ser adotadas, nomeadamente ao nível do planeamento e do controlo, e as regras e procedimentos que devem ser cumpridos, na tentativa de que se transformem em práticas do dia-a-dia (rotinas) e, com o tempo, em rotinas institucionalizadas (Burns & Scapens, 2000), como patente na citação seguinte:

“Tem de haver uma consciência coletiva da importância do controlo de gestão. Essa consciência é descentralizada, isto é, tem de existir em todos os colaboradores e é reforçada nas reuniões mensais de controlo da execução da estratégia.” (Diretor-Geral)

Esta preocupação com os comportamentos (foco na tarefa) resulta do facto de a equipa ser jovem, em idade e tempo na organização, e o Diretor-Geral considerar ter um papel muito importante de *coaching*. Muitas vezes, estes ‘desvios’ na agenda, levam a que as reuniões se prolonguem bastante para além da duração prevista ou que alguns dos tópicos, menos prementes, sejam adiados para a reunião seguinte.

5.11 Uso dos SGD

Q10: “Que tipo de utilização se faz da informação e dos vários mecanismos de controlo implementados, nos vários níveis hierárquicos?” (Ferreira & Otley, 2009, p. 274, tradução da autora)

Na Cor&Impressão, S.A. a informação produzida e disponibilizada pelos SCG é utilizada com dois fins. Em primeiro lugar, serve para monitorizar os resultados e induzir a correção

dos desvios face às metas previamente definidas (uso de diagnóstico de Simons, 1995b). Em segundo lugar, é um *input* essencial das reuniões regulares das unidades de negócio – semanais, mensais e semestrais – realizadas com agendas, objetivos, durações e elementos diferentes. Em particular, as reuniões mensais e semestrais, que envolvem o Diretor-Geral, todos os elementos da unidade de negócio e a equipa financeira e de controlo de gestão, pretendem focar a atenção e a aprendizagem organizacional nas questões estratégicas e estimular a identificação de novas oportunidades e ameaças (uso iterativo de Simons, 1995b). Na Cor&Impressão, S.A. existem diferentes sensibilidades sobre a importância da implementação e do uso dos SCG, que se têm vindo a atenuar com a renovação da equipa. Adicionalmente, a orientação estratégica, a formação interna e as reuniões periódicas realizadas com a participação do Diretor-Geral têm contribuído para o alinhamento dos colaboradores com a visão deste sobre a importância (elevada) dos SCG. De todo o modo, ainda se observam diferenças muito relevantes ao nível das ferramentas e instrumentos utilizados em cada unidade de negócio, o que se considera um ponto fraco do SCG. Na secção 6.6. apresentam-se propostas de melhoria para mitigar este problema.

O Diretor de Unidade de Negócio entrevistado, contratado em 2020, no processo em curso de renovação da equipa, partilha uma visão sobre a importância dos SCG alinhada com a do Diretor-Geral: *“Atribuo uma importância muito grande à utilização de instrumentos de controlo de gestão. Quando tenho de tomar uma decisão, sinto-me confortável por poder tomar uma decisão fundamentada, e não podem ser as pessoas a deter a informação. Isto é uma coisa que o Diretor-Geral sempre partilhou e com a qual eu concordo na sua totalidade. A informação não pode ficar retida na pessoa, tem de estar partilhada para que a própria pessoa ou outras pessoas possam analisar, absorver a informação, beneficiar, e acima de tudo, também, possam analisar o desempenho e darem a sua opinião, fazendo críticas construtivas, inclusivamente de apoio ao crescimento. E quanto mais depressa a informação estiver disponível melhor, para qualquer pessoa poder analisar, absorver e depois nas reuniões, que são o devido local para debate da informação, poderem emitir opiniões válidas.”*

5.12 Mudança dos SGD

Q11: “Que mudanças ocorrem ao nível do desenho e uso dos SGD, como resultado da dinâmica de mudança da organização e da sua envolvente, e de que tipo são (proativas ou reativas)?” (Ferreira & Otley, 2009, p. 275)

Na Cor&Impressão, S.A. o processo de mudança organizacional mais significativo da última década foi despoletado e liderado pelo Diretor-Geral, e procurou alterar comportamentos (rotinas), no sentido da adoção de boas práticas de planeamento, gestão e controlo nas diferentes áreas e níveis hierárquicos e de aumentar o foco no resultado. O objetivo era tornar a organização mais eficiente e eficaz. Na perspetiva do Diretor-Geral: *“fazendo as coisas certas (eficácia) e fazendo bem o que se faz (eficiência), a rentabilidade e o crescimento tendem a surgir naturalmente”*.

Este processo de mudança teve a sua origem numa alteração significativa na envolvente externa, em particular a queda súbita e abrupta do preço do petróleo em 2014 que impactou na atividade da Cor&Impressão, S.A no mercado angolano, reduzindo-a praticamente a zero (fator catalisador de Innes e Mitchell, 1990). O Diretor-Geral era responsável pelo mercado de Angola, tendo-se focado nesse mercado entre 2008 e 2014, atendendo a que, como o próprio refere: *“estava a ser uma galinha dos ovos de ouro”*. Cerca de 90% do seu tempo era dedicado a esta atividade, em prejuízo de todas as outras atividades, inclusivamente de direção-geral, a partir de 2012. Durante este período, as restantes unidades de negócio da Cor&Impressão, S.A. deram prejuízo, com exceções pontuais, nas quais projetos especialmente relevantes (em clientes) trouxeram o resultado para positivo. Perante a quebra de atividade no mercado angolano, o Diretor-Geral pôde virar-se para dentro da sua organização, tendo identificado diversas fraquezas internas, que considerou serem explicativas dos resultados negativos sistemáticos nas SBU focadas no mercado nacional, e que considerou crítico eliminar (fator catalisador de Innes e Mitchell, 1990): (i) falta de foco no resultado (atenção muito dirigida às solicitações do dia-adia) e ausência de planeamento e controlo por parte de elementos-chave da organização; (ii) forte resistência à adoção de metodologias de planeamento e controlo pelos mesmos elementos; (iii) ausência de sinergias e colaboração entre equipas; e (iv) ausência de foco no *cross-selling*. As unidades de negócio focadas no mercado nacional ganharam protagonismo, perante a estagnação do mercado angolano, sendo crítico que se tornassem rentáveis para não pôr em causa a sobrevivência da organização.

Para provocar mudanças nos comportamentos quotidianos (rotinas), em concreto, nas metodologias utilizadas ao nível do planeamento, gestão e controlo, entre 2015 e 2019 foram utilizadas várias estratégias e instrumentos (fatores facilitadores de Innes e Mitchell, 1990):

- (i) Contratação de consultores externos para ajudarem a operar a mudança (agentes de mudança), pela dificuldade sentida pelo Diretor-Geral em promover a mudança

pretendida, num contexto de forte resistência, sem ajuda externa. Após a realização de um diagnóstico, em que procuraram conhecer a atividade da organização, a sua história, os gestores acionistas e a restante equipa, bem como conhecer os principais processos (vendas, compras e inventário, comercial e distribuição, comunicação e marketing, internacionalização), a situação económico-financeira e a envolvente externa (conjuntura económica, setor e concorrência), os consultores definiram um plano de ação tendo por base os principais problemas identificados. O Plano de ação incluía um plano de formação (consultoria formativa para um conjunto restrito de elementos; formação intra-equipa focada nas áreas de *coaching*, liderança, comunicação interna, motivação e envolvimento de colaboradores e na importância do espírito de equipa), revisão de procedimentos internos e revisão da estrutura de responsabilidade e autoridade;

- (ii) Formação intensiva à equipa, durante cerca de dois anos, ministrada (i) pelo Diretor-Geral (tópicos: missão, visão e valores; plano estratégico; métodos de venda; métodos de diagnóstico das necessidades do cliente; condução de reuniões; e controlo de gestão); (ii) pelos consultores externos (tópicos: controlo de gestão, planeamento, com a apresentação de ferramentas e apoio na sua utilização; metodologias de trabalho; comunicação (verbal e não verbal); conhecer o outro e a nós próprios, trabalho em equipa); e (iii) pelos restantes membros da equipa (tópicos: formação de produto e como vender o produto);
- (iii) Desenvolvimento da matriz de unidades de negócio (*Solutions Business Units* (SBU) e *Market Business Units* (MBU)), apresentada simplificada na Figura 10, com o objetivo de “*desconstruir a compartimentação que parecia existir na mente dos colaboradores*”, como refere o Diretor-Geral. Cada colaborador pertencia a um departamento e preocupava-se excessivamente com esse departamento, faltando-lhe uma visão mais abrangente da organização como um todo. Por exemplo, não havia *cross-selling* de produtos complementares de diferentes unidades de negócio e a nova matriz tornou evidente a necessidade e as áreas de aplicação do *cross-selling* (informação “por coluna”); havia segmentos de mercado que eram descurados e a matriz tornava-os visíveis – a opção de apostar em segmentos de mercado específicos passou a ser consciente e estratégica, e não por desconhecimento ou visão limitada (informação “por linha”). Todas as unidades de negócio, tanto de soluções como de mercado, passaram a ter responsáveis e uma equipa que, maioritariamente, assumia funções em diversas

unidades de negócio (habitualmente, uma SBU e várias MBU), com o objetivo de que as pessoas se sentissem responsabilizadas e não descurassem nenhuma área – era importante o foco nos clientes e nos fornecedores. Esta nova matriz contemplava, adicionalmente, uma reorganização e renomeação das SBU, a qual ainda hoje se mantém em vigor;



Figura 10: Matriz de unidades de negócio

Fonte: Documento interno da organização

- (iv) Desenvolvimento do SCG, nomeadamente com a implementação do sistema de controlo orçamental, a definição e medição de indicadores de desempenho; e a formalização dos objetivos estratégicos e da estratégia, bem como dos planos de ação;
- (v) Implementação de processos formais de planeamento, gestão e controlo, suportados pela informação produzida pelos sistemas formais de informação financeira e não financeira;
- (vi) “*Meeting of Change: Proud of the past committed to the future*”, encontro realizado em janeiro de 2019, fora das instalações da organização, envolvendo toda a equipa, durante uma semana, o qual representou uma tentativa muito forte de dar um impulso à mudança. Durante o encontro foi apresentada a estratégia para o triénio 2019-2021, foram apresentados os resultados do período anterior, por unidade de negócio e globais, foi ministrada formação intensiva, com enfoque nas metodologias de trabalho, de planeamento, gestão e controlo, mas também incidindo sobre formação de produto, e foram dinamizadas diversas atividades de *teambuilding*.

Durante o período 2015-2018 não se efetuaram mudanças estruturais ao nível da composição da equipa (para além da cessação do contrato de trabalho com elementos exclusivamente dedicados ao mercado de Angola pós-2014, associada à estratégia de *downsizing*), o que tendo sido identificado como um elemento crítico na Cor&Impressão, S.A. e, em particular, nos

processos de mudança que se pretendiam implementar, como refere o Diretor-Geral, criou um desafio adicional.

“Há 3 fatores críticos para que a mudança aconteça: a disponibilidade, a agilidade e as competências dos recursos humanos para a mudança.” (Diretor-Geral)

Foram várias as fontes de resistência identificadas durante este processo de mudança, que desafiaram o poder explícito do Diretor-Geral, porque, por um lado, a mudança que se pretendia operar nas regras e rotinas desafiava significados e valores existentes (instituições) e, por outro, alguns atores tinham poder para interferir no processo. Em primeiro lugar, surgiu resistência devido a interesses concorrentes de um elemento-chave da organização; em segundo lugar, surgiu resistência devido à falta de capacidades (conhecimento e experiência) de alguns elementos para lidar com a mudança em curso; e, em terceiro lugar, surgiu resistência devido à indisponibilidade mental para contrariar os modos de pensar e agir incorporados nas rotinas e instituições existentes (Burns & Scapens, 2000), como patente na seguinte citação:

“Alguns elementos não se mostraram disponíveis para alterar a forma como faziam as coisas até aquele momento, outras demonstraram falta de capacidade e conhecimento para cumprirem as novas regras e outro elemento, com peso e responsabilidade na organização, tinha uma visão diferente sobre o que era necessário fazer para a empresa ser bem-sucedida. Mesmo as novas práticas adotadas foram abandonadas por alguns assim que a sua monitorização foi aligeirada.” (Diretor-Geral)

Entretanto, tendo-se tornado evidente que a adoção de boas práticas de planeamento, gestão e controlo não era transversal às várias áreas e níveis organizacionais e que havia focos específicos de resistência, a partir do final de 2019 procedeu-se a uma renovação da equipa, tendo-se renovado até ao momento cerca de 45% da equipa. Essencialmente, procurou-se assegurar, com o apoio especializado de uma empresa de recursos humanos, que cada novo colaborador tivesse o perfil adequado para a função que ia desempenhar, tivesse maior sensibilidade à importância do controlo para o desenvolvimento organizacional, e tivesse facilidade em aderir às novas regras definidas, transformando-as nas práticas do dia-a-dia (rotinas). Estes novos elementos da equipa dão, assim, força ao Diretor-Geral na adoção de melhores práticas de gestão e controlo, suportadas pelo desenvolvimento de instrumentos padronizados nas várias áreas da organização, e apoiam a utilização destes instrumentos como suporte à tomada de decisão e à avaliação do desempenho, aumentando a probabilidade de a organização atingir os seus objetivos (Merchant & Van der Stede, 2017).

Mais recentemente (maio 2022), com o objetivo de imprimir um novo impulso à mudança, o Diretor-Geral criou uma equipa de missão, constituída por ele e mais dois colaboradores, um dos quais a investigadora participante, que tem por objetivo ser um agente de mudança, de estímulo à melhoria contínua e às boas práticas de gestão e de controlo de gestão. A primeira missão consistiu na reorganização dos armazéns de venda, colocação de etiquetas normalizadas e mais legíveis nas prateleiras e em alguns produtos e melhoria dos documentos de registo das entradas em armazém, numa lógica kaizen (metodologia dos 5 “S”)¹¹. A segunda missão, neste momento em curso, pretende apoiar uma unidade de negócio específica a identificar as necessidades de informação e a utilizar os instrumentos padronizados de gestão e de controlo na sua atividade operacional e como suporte à tomada de decisão e ao controlo do desempenho da equipa e da unidade de negócio. A unidade de missão tem-se reunido uma vez por semana com o gestor da unidade de negócio em causa e o respetivo elemento de *backoffice*, com o objetivo de perceber se os processos de clientes em curso estão a ser devidamente registados e acompanhados, de analisar e discutir os *outputs* das análises de vendas, compras e margens brutas e de consumos regulares de consumíveis-chave e tomar decisões, nomeadamente ao nível do planeamento de visitas e contactos a clientes, com base nessa informação, aproveitando ainda para demonstrar a importância destas reuniões de controlo e estimular a futura realização de reuniões semanais de controlo operacional, entre os elementos da unidade de negócio, e de reuniões mensais e semestrais de controlo da execução da estratégia.

Para além dos fatores e do processo de mudança acima descritos, outros fatores têm impulsionado mudanças ao nível dos SCG, nomeadamente o crescimento, alterações nas capacidades e competências da equipa financeira (em particular de contabilidade) e na estratégia, como a seguir se apresenta.

Relativamente ao crescimento, na secção 4.3 foram apontados diversos aspetos que refletem uma tendência de estruturação das atividades, com maior formalização e padronização de

¹¹ Kaizen é uma palavra de origem japonesa, que significa mudar para melhor, usada para transmitir a noção de melhoria contínua, todos os dias, em todas as áreas e envolvendo todas as pessoas. A metodologia dos 5 “S” é uma ferramenta simples de organização do espaço de trabalho que envolve (i) triar o que é, ou não, necessário, e eliminar tudo o que não é necessário; (ii) simplificar, ordenar, e organizar o que é necessário de uma forma simples e visível; (iii) limpar e verificar; (iv) normalizar (registar as boas práticas em normas visuais) para estabilizar; e (v) manter e disciplinar (website do Instituto Kaizen, <https://pt.kaizen.com/>). Para mais informação sobre a filosofia e as metodologias Kaizen sugere-se, por exemplo, Imai, M. (1997). *Gemba kaizen: A commonsense, low-cost approach to management*. McGraw-Hill; Coimbra, E. (2013). *Kaizen in logistics and supply chains*. McGraw Hill Professional; e a consulta do website do Instituto Kaizen (<https://pt.kaizen.com/>).

procedimentos, nomeadamente ao nível dos controlos de ações, em resposta ao aumento do nível de complexidade e diversidade (Bruns & Waterhouse, 1975; Child, 1972 e Merchant, 1981).

Relativamente às alterações nas competências e capacidades da equipa financeira, algumas mudanças recentes, nomeadamente na área da contabilidade, com a saída de um elemento especialista e muito experiente em contabilidade, tiveram impacto na informação de controlo de gestão, na medida em que a estrutura de controlo assenta num plano analítico com reflexão para centros de custo, alimentado por registos contabilísticos numa base diária. Com a saída desse elemento, determinados registos deixaram de ser feitos diariamente, o que impactou na informação de controlo de gestão, que passou a não existir ou a estar distorcida. Para fazer face a esta alteração, a opção tem sido a de automatizar os registos no ERP Primavera e de criar procedimentos, para manter a qualidade dos *inputs* e permitir a disponibilização da informação de controlo de gestão necessária, nos prazos adequados. Este processo de automatização dos registos ainda está em curso, o que tem dificultado a apresentação de resultados ao Diretor-Geral e à restante equipa de gestão nos *timings* esperados.

Em relação à alteração na estratégia, estão neste momento a ser identificados novos indicadores de desempenho úteis para monitorizar a execução da nova estratégia planeada para o período 2022-2026 e respetivas metas. Estes ajustamentos no SCG em resposta a alterações na estratégia são expectáveis, tendo em conta que a estratégia é um dos oito elementos do núcleo do SCG (Ferreira & Otley, 2009).

5.13 Integração e coerência do SCG

Q12: “Qual a força e coerência da ligação entre os vários elementos do SGD e o modo como são utilizados?” (Ferreira & Otley, 2009, p. 275, tradução da autora)

O diagnóstico realizado aos SCG permite identificar algumas debilidades ao nível (i) da força e coerência da ligação entre os vários elementos do núcleo do SCG (modelo de Ferreira & Otley, 2009); (ii) da integração dos sistemas formais de informação financeira e não financeira (questão dos fluxos de informação, sistemas e redes (Q9)) e (iii) da coerência dos instrumentos e ferramentas de controlo utilizados nos vários níveis hierárquicos e áreas da

organização (questão do uso dos SGD (Q11)), as quais são apresentadas nas subsecções seguintes.

5.13.1 Força e coerência da ligação entre os elementos do núcleo do SCG

Os principais componentes do SCG da Cor&Impressão, S.A. são os oito elementos do núcleo do SCG do Modelo Ferreira e Otley (2009), descritos nas secções 5.1 a 5.8.

A visão, a missão e os valores pertencem ao sistema de crenças de Simons (1995b), o qual, juntamente com os sistemas de fronteira, define o domínio aceitável de atividade na Cor&Impressão, S.A. (Bisbe & Otley, 2004). Como referido na secção 5.1, a equipa de gestão (primeiros dois níveis hierárquicos) procura estimular a partilha dos valores-chave por todos os elementos da equipa, o alinhamento de objetivos e o foco naquilo que cria valor para a organização e no nível de desempenho desejado (sistema de crenças de Simons, 1995b). Contudo este é um dos aspetos explorado no capítulo seguinte de propostas de melhoria (secção 6.2), por se considerar haver potencial para esta alavanca de controlo contribuir de forma mais relevante para influenciar o comportamento dos colaboradores no sentido desejado, se houver uma aposta clara e contínua de comunicação e partilha com toda a equipa da missão, visão, valores-chave, objetivos estratégicos, fatores críticos de sucesso, estratégia e planos de ação, e um maior envolvimento dos vários níveis de gestão na conceção da estratégia e dos planos de ação (primeiras quatro questões do modelo de Ferreira e Otley (2009)).

Para orientar os comportamentos da equipa são, adicionalmente, formalizados regras e limites como, por exemplo, restrições de acesso à informação, procedimentos e regras escritos para execução de tarefas, descrição formal de funções e limites éticos na interação com os diversos *stakeholders* (sistemas de fronteira de Simons, 1995b). Na Cor&Impressão, S.A., a par dos objetivos e resultados pretendidos são, igualmente, valorizadas as metodologias de trabalho utilizadas, valorizando-se, particularmente, a adoção de métodos formais de planeamento, gestão e controlo.

A estrutura organizacional atual, isto é, a forma como as atividades e as pessoas se encontram organizadas na Cor&Impressão, S.A., parece estar ajustada tanto à estratégia planeada como aos fatores identificados como críticos para o sucesso da organização no médio e longo prazo, sendo que ao nível do grau de descentralização de autoridade a tendência terá de ser

no sentido do aumento do grau de descentralização para permitir uma resposta mais rápida às exigências do mercado e às alterações que nele ocorrem e evitar que o Diretor-Geral funcione como um *bottleneck* do sistema. Para que a equipa consiga dar resposta ao grau de complexidade e exigência dos processos internos, o qual tenderá a aumentar com o crescimento projetado no Plano estratégico 2022-2026, terá de haver uma preocupação com a otimização dos processos, a formação contínua e eventuais ajustamentos na dimensão da equipa e no modelo de organização das atividades (divisão de tarefas, segregação de funções).

Dentro do domínio aceitável de atividade, os sistemas de medição e *feedback* da Cor&Impressão, S.A. ajudam na implementação das estratégias planeadas (utilização de diagnóstico) e na emergência de novas estratégias (utilização iterativa) (Bisbe & Otley, 2004).

São os sistemas de planeamento e de controlo orçamental que estabelecem o desempenho previsional a partir do qual o desempenho efetivo da Cor&Impressão, S.A. é avaliado. O principal resultado do planeamento é responder às questões: (i) O que fazer?; (ii) Como fazer? e (iii) Que resultado espera obter? (Pereira, 2013, p. 57). Os três níveis de planeamento (estratégico, operacional e orçamental) estão presentes na Cor&Impressão, S.A, se bem que, como já referido, tem havido alguma intermitência na elaboração de orçamentos nas diversas unidades de negócio. Um elemento essencial dos sistemas de planeamento e controlo orçamental é a análise de desvios entre o desempenho previsional e o efetivo, com o objetivo de perceber as respetivas causas e utilizar esse conhecimento para promover a aprendizagem e a melhoria contínua, nomeadamente através da implementação de medidas corretivas (Pereira, 2013, p. 58). Este processo de análise das causas dos desvios passa, habitualmente, por uma análise e reflexão por cada um dos elementos da equipa de gestão, nomeadamente os diretores de unidade de negócio, a qual é complementada por uma reflexão conjunta nas reuniões mensais de unidade de negócio. Efetivamente, as reuniões mensais e semestrais de unidade de negócio desempenham um papel essencial na interligação dos sistemas de planeamento e de controlo orçamental e dos sistemas de avaliação de desempenho, nomeadamente sendo o palco onde se avalia o desempenho dos indicadores monitorizados, se compara com o orçamento e se definem ajustamentos aos planos de ação ou, no limite, à própria estratégia, em resposta à avaliação que se faz dos resultados alcançados e das causas dos eventuais desvios.

Contudo, o sistema de avaliação de desempenho não está globalmente a produzir os efeitos comportamentais desejados. Por um lado, identificam-se lacunas nos indicadores, no sentido

de que há áreas para as quais não existem indicadores ou existem menos do que o que seria desejável, tendo por base os fatores críticos de sucesso. Por outro lado, os indicadores não financeiros não têm metas fixadas, não sinalizando, assim, o nível de desempenho desejado. Estes dois aspetos são explorados no capítulo seguinte de propostas de melhoria (secção 6.4). Estas deficiências no sistema de avaliação de desempenho dificultam a sua interligação com o sistema de recompensas baseado no desempenho (que está a dar os primeiros passos), nomeadamente, porque as metas são um dos aspetos mais importantes e sensíveis na conceção de sistemas de incentivos (Pereira, 2103). Um sistema de incentivos mais abrangente e transparente poderia contribuir para estimular o compromisso dos colaboradores com os objetivos organizacionais e representar uma forma de concretização da valorização do mérito, considerada pelo Diretor-Geral acionista, como um valor-chave.

5.13.2 Integração dos sistemas formais de informação financeira e não financeira

As redes e os sistemas de informação disponíveis na Cor&Impressão, S.A. asseguram o fluxo de informação em toda a organização. Contudo a opção por sistemas de informação formais múltiplos, paralelos e não comunicantes, que produzem tanto informação financeira como não financeira, através do recurso ao ERP Primavera e às ferramentas do Office 365 (*Excel, Outlook, Word e Powerpoint*), está a gerar algum desconforto e preocupação em alguns elementos da equipa, nos vários níveis hierárquicos. Identifica-se preocupação com o consumo significativo de tempo associado à alimentação manual de diversos mapas, com o grau de complexidade de alguns mapas e com o risco de erro e de perda de informação, bem como com a tempestividade da informação, a fraca interligação entre as ferramentas e o reduzido nível de integração da informação produzida e disponibilizada pelos sistemas paralelos e não comunicantes. Adicionalmente, apontam-se possíveis soluções, como patente nas seguintes citações:

“Em termos daquilo que é informação, é muito positivo o facto de ela estar disponível. Os mapas que utilizamos são quase exaustivos do ponto de vista da informação que nós precisamos para termos uma boa visão e para tomarmos boas decisões do ponto de vista estratégico. No que eu tenho algumas reservas é na forma como eles estão interligados. São quase espécies diferentes. Atualmente, as ferramentas informáticas estão tão desenvolvidas, que eu acho que o Primavera deve gerar quase toda a informação

que precisamos, de uma forma muito eficiente, desde que seja devidamente formatado.” (Diretor de unidade de negócio)

“Fundamentalmente usamos muito o excel, onde colocamos e de onde se extrai muita informação, a qual acaba por ficar dispersa. Hoje em dia, há já muitos programas que permitem agregar toda a informação numa única plataforma e permitem fazer os cruzamentos que quisermos com esses dados. Claro que estes programas têm um custo, mas eu considero que esta evolução seria bastante útil para a empresa. Era uma mais-valia para que, uma vez que somos poucos, nos pudéssemos libertar para fazer outras funções. Acho que se remarmos para a uniformização e para a simplificação vamos todos ganhar e crescer.” (Elemento de backoffice)

“Às vezes parecemos alfaiates, o que representa um investimento em relação a tempo e recursos humanos para se fazer isso, e muitas das vezes dispersa tanta informação que não é fácil as pessoas atualizarem-na e todos termos acesso a essa mesma informação. Até ao momento tem sido assim, mas as abordagens podem mudar e podem melhorar e eu aí tenho de dizer que deveríamos mudar e deveríamos melhorar.” (responsável de SI)

Neste sentido, no próximo capítulo, na secção 6.5, sugere-se uma avaliação das alternativas disponíveis ao nível da integração da informação produzida pelos sistemas formais de informação.

5.13.3 Coerência dos instrumentos e ferramentas de controlo utilizadas nos vários níveis hierárquicos e áreas da organização

Relativamente ao uso dos SCG, verifica-se inconsistência nos instrumentos e ferramentas de controlo utilizados nos vários níveis hierárquicos e áreas da organização. Tal parece dever-se, em boa medida, ao perfil das pessoas e opções individuais, desalinhadas com os objetivos organizacionais e com as regras definidas e comunicadas. Apesar de o Diretor-Geral sensibilizar e, ao mesmo tempo, pressionar a equipa para a utilização de um pacote padronizado de ferramentas de apoio à tomada de decisão, ao planeamento e ao controlo, como é reconhecido pelos colaboradores no último inquérito interno de avaliação do desempenho do Diretor-Geral, na prática alguns elementos da equipa agem de forma diferente do que está estipulado.

Numa equipa de onze elementos, foram identificados dois elementos que por norma não utilizam as ferramentas padronizadas disponíveis na gestão da relação com os clientes; foi

identificado um elemento que estava a fazer um registo parcial em documentos próprios não partilhados e que já tinha uma rede de pastas e subpastas de informação relevante relativa à unidade de negócio, de dimensão considerável, numa área não partilhada. Esta última situação foi estancada quando foi detetada pelo Diretor-Geral numa reunião semanal de unidade de negócio, em que a equipa de missão estava presente, tendo o colaborador retomado de imediato a utilização dos instrumentos padronizados concebidos para o efeito. Contudo, tal é sintomático de que certos procedimentos formais (regras) ainda não se tornaram rotinas e que, apesar de todos os esforços descritos na secção 5.12, ainda há resistências por parte de alguns elementos da equipa. Por outro lado, parece revelar alguma falta de acompanhamento do respetivo superior hierárquico e, também, que este não fará um uso regular dos instrumentos que se encontravam desatualizados. A análise efetuada sugere que a perceção pelo subordinado de que o seu superior hierárquico não estava a utilizar a informação e a sua preferência pessoal por organizar a informação de outro modo, terão conduzido a este desfecho, o que é consistente com a constatação de Burns e Scapens (2000, p. 10) de que podem ocorrer alterações nas rotinas na ausência de monitorização dos comportamentos do dia-a-dia (rotinas) ou se as regras e rotinas não são bem compreendidas ou aceites pelos membros da equipa.

Há a perceção de que a renovação da equipa, a formação interna, as reuniões periódicas com a participação do Diretor-Geral e a atuação da equipa de missão estão, e têm potencial para continuar, a contribuir positivamente para a uniformização de práticas de controlo de gestão nas várias áreas e níveis hierárquicos. Contudo, apresentam-se oportunidades de melhoria na secção 6.6 e considera-se, adicionalmente, que as sugestões de melhoria ao nível do sistema de crenças de Simons (1995b), apresentadas na secção 6.2, terão também um impacto positivo a este nível.

6. Estudo empírico – Parte III: Propostas de melhoria

No presente capítulo pretende-se apresentar um conjunto de propostas de melhoria aos SCG, tendo em conta as debilidades encontradas durante o processo de diagnóstico. Nas secções seguintes são apresentadas propostas de melhoria ao nível (i) do modelo de *corporate governance*; (ii) do sistema de crenças e do sistema de fronteira de Simons (1995b); (iii) do sistema de custeio; (iv) do sistema de avaliação de desempenho; (v) da integração da informação produzida pelos sistemas formais de informação; e (vi) da coerência dos instrumentos e ferramentas de controlo utilizadas nos vários níveis hierárquicos e áreas da organização.

6.1 Melhorias ao nível do modelo de *corporate governance*

Apesar de não haver um conceito único, consensual, de *corporate governance*, nem tão pouco um modelo classificado como ‘o melhor modelo de *corporate governance*’ a aplicar em todas as organizações, a literatura aponta para a importância dos mecanismos de *corporate governance* para mitigar os custos de agência entre a gestão e os diversos *stakeholders* que interagem com as organizações e para ajudar a criar um ambiente de confiança, transparência e responsabilidade, fundamental para o crescimento sustentável das organizações (Jensen & Meckling, 1976; OCDE, 2016; Rocca, 2007).

Uma questão relevante nas empresas familiares prende-se com os mecanismos formais previstos para lidar com potenciais áreas de desacordo entre os membros da família, nomeadamente ao nível da política de emprego (familiares e não familiares), de distribuição de dividendos e da política de liquidação de participações sociais (das Neves, 2001). A Cor&Impressão, S.A. não tem políticas definidas ou regras formalizadas neste âmbito.

Sugestão de melhoria: Definir e formalizar regras, por exemplo, em acordo parassocial e/ou protocolo familiar, referentes à política de emprego, de distribuição de dividendos e de liquidação de participações sociais, para acautelar conflitos desnecessários entre membros da família, nomeadamente, nas próximas gerações, em que o número de familiares poderá aumentar significativamente.

Um outro aspeto do modelo de *corporate governance* é o papel dos órgãos de governação na mitigação dos custos de agência, nomeadamente do Conselho de Administração. Na Cor&Impressão, S.A. o Conselho de Administração é composto pelo fundador e pelos seus dois filhos, sendo que desde 2019 apenas o filho primogénito desempenha funções executivas (Diretor-Geral). Este órgão não tem desempenhado um papel ativo de aconselhamento e supervisão, permitindo que o Diretor-Geral tome decisões estratégicas com elevada autonomia.

Sugestão de melhoria: Repensar a estrutura e funcionamento do Conselho de Administração, no sentido de desempenhar um papel mais ativo de aconselhamento e supervisão, nomeadamente passando a incluir pelo menos um elemento externo à família (Dekker et al., 2012, 2015).

O Conselho de Administração deverá ser o garante da existência e aplicação de boas práticas de *corporate governance*, que ajudem a mitigar os custos de agência, nomeadamente associados a eventuais conflitos de interesse entre membros da família e elementos externos à família ou conflitos entre membros da família que desempenham diferentes papéis, e a criar um ambiente de confiança, transparência e responsabilidade, fundamental para o crescimento sustentável da organização, através da criação de valor numa perspetiva de médio e longo prazo (Jensen & Meckling, 1976; OCDE, 2016; Rocca, 2007). Para tal deverá exigir a apresentação periódica de informação e pelo menos um relatório de gestão anual e reunir as vezes que forem necessárias para se pronunciar sobre as questões estratégicas e obter os esclarecimentos necessários.

6.2 Melhorias ao nível do sistema de crenças e dos sistemas de fronteira de Simons (1995b)

6.2.1 Sistema de crenças de Simons (1995b)

Apesar de na Cor&Impressão, S.A. a visão, a missão e os valores-chave estarem formalizados em documento escrito, serem habitualmente partilhados no processo de acolhimento e estarem acessíveis a todos os colaboradores na rede partilhada, na “Zona do Colaborador” e de a equipa de gestão (primeiros dois níveis hierárquicos), procurar estimular a partilha dos valores-chave por todos os elementos da equipa, bem como o alinhamento de objetivos e o foco naquilo que cria valor para a organização, nem sempre é bem sucedida.

Na secção 5.1 foram identificadas algumas diferenças relevantes entre os valores-chave formalizados e os valores-chave referidos espontaneamente nas entrevistas realizadas no âmbito deste trabalho. Adicionalmente, as várias fontes de resistência associadas ao processo de mudança despoletado pelo Diretor-Geral em 2015, com o objetivo de obter melhorias ao nível da eficiência e eficácia organizacionais, descrito na secção 5.12, revelam desalinhamento entre os objetivos organizacionais e os objetivos individuais e um distanciamento a alguns valores-chave transmitidos pelo Diretor-Geral acionista, nomeadamente, a falta de foco no resultado.

O exemplo bastante específico referido na subsecção 5.13.3 de abandono de um conjunto de ferramentas de controlo padronizadas, por parte de um elemento de *backoffice*, por iniciativa própria, sem ter comunicado essa decisão ao superior hierárquico, com a justificação de que não tinha tempo para o fazer e que se organizava bem de outra forma, também é sintomático de que dentro da equipa há vários ritmos e graus de resistência no processo de transição da abordagem informal à coordenação e controlo das atividades para sistemas de controlo formais (Davila 2005). O processo de mudança das rotinas institucionalizadas nas primeiras duas décadas e meia de existência da Cor&Impressão, S.A. está a exigir um período longo de tempo e tem estado sujeito a diversas resistências, nomeadamente da parte de alguns elementos mais antigos (Burns e Scapens, 2000). As novas regras ainda não se tornaram em rotinas (nem, por inerência, em instituições), pelo menos para alguns elementos da equipa, e as resistências parecem estar associadas a diferentes perceções sobre a importância do controlo de gestão e sobre a utilidade e qualidade das ferramentas de planeamento, gestão e controlo disponíveis, bem como sobre a hierarquia de prioridades na utilização do recurso escasso que é o tempo.

Esta situação reforça a ideia de que não basta definir que é necessário cumprir determinadas tarefas e procedimentos, é importante contextualizar, explicar a importância das mesmas para a prossecução da estratégia e dos objetivos organizacionais e sensibilizar as pessoas para o seu cumprimento. Como Kaplan e Norton (2000) referem, não basta transmitir informação limitada aos colaboradores sobre o que têm de fazer e porque é que essas tarefas são importantes; é fundamental transmitir informação clara e detalhada sobre a estratégia e os planos de ação, que lhes permita compreender o contributo das suas ações individuais para a estratégia global. Por outro lado, para quem define novas regras e procedimentos é muito importante conhecer o contexto organizacional em que se pretende implementar a mudança

e, principalmente, os hábitos dos membros da organização, as rotinas organizacionais e, de forma mais fundamental, os pressupostos em que assentam as ações do dia-a-dia (instituições), bem como potenciais conflitos e desafios associados ao processo de mudança (Burns & Scapens, 2000). O aumento do nível/abrangência de formalização na organização envolve um processo de mudança a nível institucional, a qual exige períodos mais longos de tempo do que processos de mudança limitados/meramente focados na ação.

Este trabalho de envolvimento e responsabilização pode ser reforçado com a definição de indicadores de desempenho, de indução e de resultado, conjugada com a avaliação de desempenho, baseada nesses indicadores. Na secção 6.4 será explorado o desenvolvimento de um sistema de avaliação de desempenho mais abrangente, que contribua para influenciar o comportamento dos colaboradores, sinalizando e centrando a atenção dos gestores e dos restantes colaboradores naquilo que a gestão de topo define como sendo importante para a organização (Ferreira, 2017).

Sugestão de melhoria: Apostar de forma clara e contínua na comunicação eficaz da missão, visão, valores-chave, objetivos estratégicos, fatores críticos de sucesso, estratégia e planos de ação. Em relação ao processo de gestão estratégico, apostar no maior envolvimento dos vários níveis de gestão pois tal é potenciador de uma melhor compreensão sobre o que se pretende, maior aceitação quanto ao caminho a seguir e maior alinhamento (Ferreira & Otley, 2009). É essencial retomar a realização anual do *Kick-off* meeting, como espaço privilegiado de (i) partilha dos objetivos estratégicos, da estratégia, dos planos de atividades e do orçamento de cada unidade de negócio e da organização como um todo, para o ano que se inicia; (ii) apresentação de novas políticas, regras, procedimentos a adotar pela equipa; (iii) partilha dos resultados do ano que termina, ao nível global e de cada unidade de negócio, com destaque para os principais negócios, clientes, projetos e iniciativas; (iii) reforço dos valores-chave e princípios orientadores e reforço dos laços da equipa através da realização de dinâmicas de grupo.

Ao longo do ano, as reuniões regulares de unidade de negócio, a realizar com os participantes, objetivos e periodicidades definidos, deverão manter um papel relevante no realinhamento de objetivos e na reorientação de comportamentos. Contudo, deverão ser reforçadas com ações de formação sobre controlo de gestão, de acordo com um plano de formação a apresentar pela área de controlo de gestão. Em simultâneo, a medição de aspetos como o grau de satisfação dos colaboradores, sinalizará a importância estratégica de ter colaboradores

motivados e legitimará, implicitamente, o investimento e afetação de recursos para alcançar os níveis de satisfação pretendidos (Ferreira, 2017, p. 353).

6.2.2 Sistema de fronteira de Simons (1995b)

Como já vimos, os sistemas de fronteira de Simons (1995b) são sistemas formais utilizados pela gestão de topo para definir as regras, os limites éticos e estratégicos a serem respeitados e os riscos a serem evitados.

A Cor&Impressão, S.A. desenvolveu, ao longo das últimas duas décadas, um conjunto amplo de regras, limites e procedimentos, nomeadamente restrições de acesso à informação, descrição formal de funções, procedimentos para a execução de tarefas rotineiras, limites éticos na interação com os diversos *stakeholders* e limites estratégicos para aproveitamento de novas oportunidades. Contudo, uma análise da informação disponível na rede partilhada permitiu identificar algumas anomalias, nomeadamente ao nível da:

- desatualização de alguns procedimentos e da falta de procedimentos para algumas tarefas rotineiras, e por outro lado, potencial de melhoria do *template* e conteúdo destes documentos, para mais fácil utilização;
- desatualização da descrição de algumas funções e da falta de descrição de algumas funções mais recentes;
- falta de modelo de avaliação (Relatório de Avaliação de Desempenho) para algumas funções, que apoie a avaliação quantitativa das diversas componentes de cada função.

Adicionalmente, verificou-se que nem todos os colaboradores estão a utilizar diariamente a aplicação *Toggl*, e que alguns não registam o detalhe necessário, ao nível das atividades desenvolvidas, por área e projeto, criando dificuldades acrescidas no apuramento dos custos e do resultado do controlo de gestão.

Sugestão de melhoria: Mapear as tarefas rotineiras que não têm procedimento de suporte e elaborar os respetivos procedimentos ou garantir que são elaborados pelas pessoas que executam habitualmente essas tarefas. Adicionalmente, assegurar a atualização dos procedimentos que se encontram desatualizados;

Apresentar uma proposta de *template* para os procedimentos, que inclua informação sobre os objetivos, conceitos, responsáveis, descrição técnica e data da última atualização. A descrição técnica terá de ser o mais detalhada possível, recorrendo a figuras e imagens sempre que

adequado, de modo que a tarefa subjacente possa ser executada por qualquer pessoa, independentemente do seu *background*.

Mapear as funções que não têm descrição de função ou têm-na desatualizada e elaborar/atualizar a respetiva descrição, envolvendo diretamente o elemento que desempenha atualmente a função e o seu superior hierárquico e validando com o Diretor-Geral, que é o responsável máximo por todos os processos de recrutamento e seleção e pela definição das funções dos colaboradores.

Mapear as funções que não têm *template* de Relatório de Avaliação de Desempenho e apresentar uma proposta de *template*, com base na Descrição de Funções respetiva e nos templates de Relatório de Avaliação de Desempenho disponíveis para funções próximas. Validar com o superior hierárquico de cada função e com o Diretor-Geral, que é envolvido na avaliação de desempenho de todos os colaboradores.

Preparar ação de formação sobre a ferramenta Toggl, para potenciar a sua correta utilização por todos os elementos da equipa. A partir do momento em que a sua utilização esteja em velocidade cruzeiro e a informação produzida seja detalhada e completa, esta ferramenta poderá desempenhar um papel mais relevante no controlo de gestão, nomeadamente ajudando a identificar áreas com sobrecarga, *bottlenecks*, a sinalizar áreas em que possa fazer sentido investir, mais ou menos, tendo em conta a utilização de recursos (uso iterativo do controlo de Simons, 1995b).

6.3 Melhorias no sistema de custeio

A definição de um sistema de custeio envolve três questões-chave:

- Identificação do objeto de custo;
- Identificação dos métodos a utilizar para associar os gastos ao objeto de custo – método de custeio (método de tratamento dos gastos diretos) e critério de repartição dos gastos indiretos;
- Identificação do nível de custeio, ou seja, das categorias de gastos a imputar ao objeto de custo (Drury, 2015).

Relativamente ao objeto de custo, é necessário identificar qual o objeto ao qual devemos associar gastos (por exemplo, produto, cliente, mercado, departamento, unidade de negócio). Para tal é importante perceber qual a estratégia organizacional e quais os custos relacionados

com a proposta de valor que se pretende fazer chegar ao cliente. Como já referido, com base no conhecimento das necessidades e expectativas dos clientes dos segmentos de mercado estratégicos, a Cor&Impressão, S.A. desenvolveu duas propostas de valor parcialmente distintas: uma, para o mercado de Angola, focada na relação e nos atributos dos serviços prestados; e outra, para os segmentos de mercado estratégicos em Portugal, mais focada nos atributos dos produtos e serviços. Com base nesta informação e considerando o peso mais significativo das operações no mercado português (65%) face ao mercado angolano (35%), medido pelo volume de negócios (atendendo aos dados dos últimos cinco anos), parece adequado considerar que na Cor&Impressão, S.A. as atividades estão mais orientadas por soluções (produtos/serviços) do que por clientes. Apesar de em 2018 se ter desenvolvido a matriz de unidades de negócio, referida na secção 5.12, que interliga soluções e segmentos de clientes e de, nessa altura, se terem definido equipas responsáveis por soluções e equipas responsáveis por segmentos de clientes, com impacto na estrutura de custos e resultados, esta afetação de recursos foi descontinuada em 2020 e, neste momento, não há responsáveis nem equipas de segmentos de clientes, havendo apenas diretores e equipas de SBU (*solutions business units*) informados sobre os segmentos de mercado estratégicos em que devem apostar.

Por tudo isto, é recomendável que o objeto de custo seja o produto/serviço, sendo possível, a partir desta base, realizar diferentes análises de rendibilidade (p.ex., rendibilidade de produtos e serviços; rendibilidade das marcas; rendibilidade das SBU), na medida em que uma marca é composta por um conjunto de produtos e uma SBU é uma unidade responsável por uma carteira de marcas. Esta solução representa uma alteração à solução adotada na Cor&Impressão, S.A., atendendo a que o objeto de custo considerado atualmente é a unidade de negócio (SBU). Atualmente, o resultado (líquido) de controlo de gestão disponibilizado pelo sistema ERP Primavera encontra-se organizado por SBU e global; os mapas de análise de vendas e compras da SBU por marca incluem apenas informação sobre a margem bruta (por marca e SBU). Tal deve-se à falta de informação mais desagregada, associada às dificuldades na implementação efetiva do sistema de classificação de despesas definido, o qual prevê uma classificação de cada despesa por cliente/projeto/produto/marca/SBU, não constando ainda do ERP Primavera o detalhe de todos os custos associados às atividades desenvolvidas dentro de cada unidade de negócio – por exemplo, o registo das despesas de deslocação e representação associadas a cada cliente/projeto/produto/marca/SBU é introduzido manualmente, mas o tempo despendido no processamento de uma encomenda, pelo *backoffice*, ou na implementação de uma solução, pela equipa de implementação, não é

registado no sistema, não permitindo o apuramento dos gastos totais associados ao processamento da encomenda ou à implementação da solução, respetivamente. Contudo, os gastos totais associados ao elemento de *backoffice* e ao elemento da equipa de implementação daquela unidade de negócio encontram-se registados, o que serve o propósito de apuramento da rendibilidade líquida da unidade de negócio, mas não da rendibilidade líquida de uma dada solução/serviço, marca ou cliente.

Sugestão de melhoria: Desenvolvimento do sistema de recolha e processamento da informação sobre o custo de cada atividade relacionada diretamente com as SBU, ao nível dos processos de prospeção, pré-venda, venda e pós-venda. Ao nível dos custos associados à equipa de cada SBU (o recurso mais oneroso, medido pelo peso das despesas com o pessoal no total dos custos operacionais), este desenvolvimento pode suportar-se na ferramenta Toggl, já em uso parcial, ou, preferencialmente, noutra mais avançada com possibilidade de integração com o ERP Primavera (a investigar), que faça o registo do tempo despendido pela equipa da unidade de negócio em cada atividade, com associação ao cliente/projeto/produto/marca/SBU. Note-se que os elementos que utilizam a ferramenta Toogl de acordo com o procedimento instituído já fazem este registo detalhado, classificando cada registo por cliente/projeto/produto/marca/SBU; o problema é que nem todos os colaboradores estão a utilizar convenientemente a ferramenta e alguns estão a utilizá-la de forma muito deficitária. Outras rubricas de despesas, como Despesas de deslocação e Despesas de Representação, já estão a ser classificadas com o detalhe necessário (cliente/projeto/produto/marca/SBU).

Este desenvolvimento permitirá concretizar a mudança proposta ao nível do objeto de custo, de unidade de negócio para produto/serviço, o que representará uma melhoria substancial da qualidade da informação gerada pelo sistema de custeio para apoiar a tomada de decisão. O novo sistema de custeio vai dar visibilidade à causa dos custos associados ao objeto de custo (produto/serviço), permitindo compreender o impacto das decisões estratégicas sobre a proposta de valor a entregar ao cliente, e pode orientar decisões de preço e a negociação das características da oferta com os clientes.

Em relação aos métodos para associar os gastos ao objeto de custo, temos duas situações. Em primeiro lugar, a decisão sobre o método de custeio, ou seja, sobre o método de tratamento dos gastos diretos. A organização tem optado pelo método direto, o que parece

ser o mais acertado, face às circunstâncias de se tratar de uma empresa de serviços que presta serviços de formação, treino e consultoria e comercializa uma diversidade de soluções, que geram um esforço de *backoffice*, comercial e de implementação diferenciados.

Sugestão de melhoria: Apesar de parecer adequada a utilização do método de custeio direto para imputação da totalidade dos custos diretos, atendendo às características dos produto/serviços comercializados/prestados, poderá fazer sentido uma solução híbrida, isto é, em que os custos associados a algumas atividades mais padronizáveis sejam apurados através do método de custeio indireto. Tal passará por uma análise custo-benefício. Para tal será necessário apurar o tempo consumido com essas atividades para os vários tipos de produto/serviço durante um certo período, para se confirmar se se encontram padrões de consumo de tempo associados aos diferentes tipos de produto/serviço, que permitam a utilização de tempos-padrão por tipo de produto/serviço, evitando os custos mais elevados associados à utilização do método direto.

Em segundo lugar, a decisão sobre o critério de repartição dos gastos indiretos. Neste ponto, a organização precisa de identificar o melhor critério para alocar os gastos indiretos, como por exemplo, os gastos de eletricidade, rendas, infraestruturas de comunicação, contabilidade ou marketing, ao objeto de custo. A escolha entre diferentes sistemas de custeio depende de uma análise custo-benefício, isto é, da perceção da gestão sobre os benefícios esperados (melhoria esperada nas decisões em toda a organização) e os custos suportados (associados à conceção, implementação e manutenção do sistema) (Horngren, 2004). Métodos mais grosseiros, como o sistema de sobrecarga (tipo *burden*), são habitualmente mais económicos e simples de implementar, mas geram estimativas mais imprecisas porque baseadas em pressupostos simplistas sobre o comportamento dos gastos; métodos mais precisos, como o sistema ABC ou o Time-driven ABC, baseados em atividades, são habitualmente mais dispendiosos e difíceis de implementar, mas têm o potencial de gerar informação mais precisa sobre a produção, as atividades de suporte e o custo e rentabilidade dos produtos, serviços e clientes, que pode auxiliar a gestão na tomada de decisões e a antecipar os efeitos de mudanças planeadas (Cooper & Kaplan, 1988).

Atendendo a que opera num contexto dinâmico, de elevada concorrência, complexidade e variabilidade, com elevada diversidade de produtos e serviços e uma importância crescente dos custos indiretos no total dos custos, a Cor&Impressão, S.A. necessita de um sistema de custeio bastante detalhado, que consiga incorporar essa maior diversidade e complexidade

nos próprios modelos e oferecer soluções mais robustas para a imputação dos gastos indiretos. Nestas circunstâncias, a utilização de sistemas demasiado simplistas levaria à geração de informação pouco relevante e fiável e, em consequência à tomada de decisão baseada em informação distorcida.

A Cor&Impressão, S.A. utiliza um sistema de custeio baseado em atividades, utilizando múltiplos indutores para imputar os gastos indiretos ao objeto de custo. Contudo, o sistema está numa fase de transição, estando já agendada uma reunião da área financeira e de controlo de gestão, na qual a investigadora participante se inclui, com o Diretor-Geral para reavaliar os critérios de imputação a utilizar a partir de 2022, atendendo ao novo Plano Estratégico 2022-26 e a algumas mudanças recentes implementadas na organização, como descrito de seguida. Até à data, a lógica tem sido a do utilizador-pagador: tendo presente que o objeto de custo considerado pela Cor&Impressão, S.A. são as SBU, tem, por exemplo, imputado (i) a renda em função da área, em metros quadrados, ocupada por cada unidade de negócio; (ii) os gastos com os sistemas de informação em função do número de postos de trabalho e de licenças de softwares utilizadas por cada unidade de negócio; (iii) os gastos associados ao salário do contabilista em função do número de documentos gerados por cada unidade de negócio. A ideia tem sido a de repartir os gastos indiretos pelas unidades de negócio com base em critérios que reflitam da melhor forma a utilização pelas unidades de negócio dos recursos disponibilizados pelas várias áreas de suporte.

Sugestão de melhoria: Considera-se que a lógica adotada na Cor &Impressão, S.A. de imputação dos gastos indiretos ao objeto de custo é defensável. Contudo, parece necessária a revisão dos critérios de modo a refletir o novo objeto de custo proposto (produto/serviço), bem como a nova estratégia e as mudanças organizativas recentes. Por exemplo, a área financeira deixou de ter um salário a tempo inteiro de contabilista, suportando apenas uma avença para apoio no fecho de contas mensal e cumprimento das obrigações declarativas, e está num processo de automatização dos registos contabilísticos no ERP Primavera. Com esta automatização, o lançamento de um documento quase não gera trabalho contabilístico, para além de verificações, pelo que é necessário redefinir o gasto a imputar (essencialmente o gasto associado ao processo de automatização dos registos contabilísticos) e o respetivo critério de imputação, sendo que manter o critério do número de documentos tratados não se afigura o mais adequado. Por outro lado, a organização passou a ter recentemente um responsável de marketing que desenvolve atividades de comunicação da organização, de

divulgação das soluções em carteira, de gestão de campanhas promocionais, entre outras, sendo necessário identificar o indutor de custo associado a cada uma das suas principais atividades.

Para compreender melhor os gastos indiretos, será necessário recolher informação ao nível das atividades desenvolvidas em cada área de suporte, dos recursos que consomem e dos fatores que determinam a pressão sobre esses recursos (indutores de custo):

Etapas da análise	Fonte de dados
1. Identificação das principais atividades desenvolvidas em cada área de suporte	Conversas com elementos das áreas de suporte
2. Identificação dos indutores de custo dessas atividades	Conversas com elementos das áreas de suporte e com a Diretora Financeira
3. Apuramento do custo das atividades	Conversas com elementos das áreas de suporte e com a Diretora Financeira
4. Identificação da utilização das atividades pelos objetos de custo	Conversas com elementos das áreas de suporte e com a Diretora Financeira
5. Imputação dos gastos indiretos ao objeto de custo	Informação recolhida em 1, 2, 3 e 4

Tabela 3: Quadro síntese da análise dos gastos indiretos e sua imputação

Fonte: Elaboração própria

Neste momento, como o sistema ERP Primavera ainda não está parametrizado de acordo com o que se pretende para o presente/futuro, a solução provisória adotada é a de introduzir os gastos em determinados centros de custos criados para o efeito, para posteriormente fazer uma repartição manual dos mesmos pelos objetos de custo (com recurso a folhas de cálculo). Tal solução tem implicado o consumo adicional de tempo e a apresentação muito tardia dos resultados de controlo de gestão.

Sugestão de melhoria: No final de cada ano, analisar a eventual necessidade de algum ajustamento à chave de repartição dos gastos indiretos, assegurando que as parametrizações do ERP Primavera estão de acordo com o pretendido quando o novo ano se inicia.

Garantir que o sistema ERP Primavera está parametrizado com a chave de repartição, de modo a tornar o sistema mais automatizado e a disponibilizar uma informação de controlo de gestão mais tempestiva.

Contudo, ter em atenção a seguinte limitação do ERP Primavera: a partir do momento em que é definida e parametrizada a chave de repartição para um dado período contabilístico,

não é razoável a sua alteração, dados os elevados custos de processamento associados: uma alteração na chave de repartição obriga a abrir novamente cada documento para que cada documento atualize a nova chave, o que deixa de ser exequível a partir do momento em que o número de lançamentos é elevado.

Relativamente ao nível de custeio, ou seja, às categorias de gastos a imputar ao objeto de custo, a opção da Cor&Impressão, S.A. tem sido a de imputar todos os gastos da organização ao objeto de custo, numa lógica de *full costing*. Esta opção não parece muito adequada porque acarreta a assunção de pressupostos bastante subjetivos para a imputação dos gastos de estrutura mais afastados dos objetos de custo (como os gastos de Direção/gestão geral). Tal introduz ruído na explicação da causa dos gastos, e implica a obtenção de estimativas distorcidas dos gastos dos objetos de custo, enviesando as análises e, consequentemente, prejudicando a qualidade das decisões.

Sugestão de melhoria: Deixar de imputar ao objeto de custo os gastos gerais de estrutura mais afastados do objeto de custo, para efeitos da análise do comportamento dos gastos e das suas causas, tendo em vista melhorar a qualidade da informação de apoio à tomada de decisão.

Estruturar a análise de custos/resultados, definindo vários níveis de resultado para garantir utilidade para a gestão, e conduzir a análise à luz da estratégia organizacional.

Incluir os gastos gerais de estrutura apenas no último nível de resultado, na medida em que influenciam o resultado global da organização, mas não ajudam a explicar o comportamento dos gastos associados ao objeto de custo.

6.4 Melhorias no sistema de avaliação de desempenho

Os indicadores de desempenho constituem o elemento central do sistema de avaliação de desempenho, sendo essencial a escolha de indicadores adequados e robustos (Ferreira, 2017) e a fixação de metas para cada um desses indicadores. Nas subsecções seguintes, apresentam-se propostas de melhoria ao nível do painel de indicadores e da fixação de metas.

6.4.1 Indicadores de rendibilidade

A rendibilidade resulta da diferença entre os rendimentos e os gastos associados ao consumo de recursos necessários para gerar os referidos rendimentos. Uma análise de rendibilidade deve permitir a compreensão do resultado, dando visibilidade sobre os motivos para esse resultado, ou seja, sobre as causas dos rendimentos e gastos, de modo a permitir a tomada de decisões que sustentem e potenciem esse resultado. Habitualmente é mais simples associar rendimentos às respetivas causas (geralmente o porquê da evolução observada no volume de negócios) do que associar os gastos às respetivas causas, atendendo à sua maior diversidade, e, em particular, às características dos gastos indiretos.

Na Cor&Impressão, S.A. a análise de rendibilidade tem apresentado apenas um nível de resultado por unidade de negócio, após imputação de todos os gastos diretos e alocação de todos os gastos indiretos com base numa matriz de imputação.

Sugestão de melhoria: Em função das análises específicas de rendibilidade que se pretenda realizar (rendibilidade de produtos e serviços; rendibilidade das marcas; rendibilidade das SBU), utilizar diferentes objetos de custo (produtos/serviços; marcas/ SBU).

Estruturar cada uma das análises de custos/rendibilidade, definindo vários níveis de resultado para garantir utilidade para a gestão: o primeiro nível de margem inclui apenas os rendimentos e gastos diretamente associados ao objeto de custo; o segundo nível de margem inclui rendimentos e gastos associáveis ao objeto de custo com base em critérios de imputação razoáveis, isto é, defensáveis; o terceiro nível de margem inclui os gastos gerais de estrutura, cuja alocação aos objetos de custo exigiria critérios mais subjetivos .

6.4.2 Outros indicadores de desempenho

Para controlar a execução da estratégia e orientar a equipa ao nível dos comportamentos adequados ao sucesso da estratégia, é fundamental a monitorização periódica dos resultados atingidos, através de indicadores de desempenho cuidadosamente selecionados. Não é incomum observar-se que o simples facto de se iniciar a medição do desempenho em certa área reflete-se na melhoria do desempenho, associada a um aumento do esforço, e a uma alteração de comportamentos tendente à melhoria do desempenho (Ferreira, 2017).

Como já referido, analisando os fatores críticos de sucesso identificados na secção 5.4 e o painel de indicadores definido e medido na Cor&Impressão, S.A, identificam-se áreas para as quais não existem indicadores ou existem menos do que o que seria desejável.

Assim, sugere-se a definição de um conjunto abrangente de indicadores de desempenho, que considere, de forma equilibrada, indicadores financeiros e não financeiros, indicadores de resultado (*lag*) e de indução (*lead*) e indicadores históricos e prospetivos. Os referidos indicadores têm de ser sujeitos a uma avaliação de qualidade, em que se identifiquem as suas fragilidades e potenciais comportamentos disfuncionais (Ferreira, 2017).

Sugestão de melhoria: Apresentação de um painel de indicadores, de indução e de resultado, mais completo que permita acompanhar cabalmente a execução da estratégia global e de cada unidade de negócio, abrangendo todos os aspetos críticos do negócio identificados na secção 5.2. A construção do painel de indicadores tem por base a proposta de mapa estratégico e de painel de indicadores para o triénio 2022-26, assentes na metodologia *Balanced Scorecard*, realizada no âmbito da disciplina de Controlo de Gestão II, do Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão, da Faculdade de Economia do Porto, para a empresa objeto de estudo, pela investigadora participante e outros três colegas¹², durante o 1ºS 2021-22. Este trabalho surgiu precisamente da identificação pela investigadora participante da necessidade de introduzir melhorias ao nível do sistema de avaliação de desempenho, e foi acompanhado de perto pelo Diretor-Geral, o qual reuniu com o grupo por diversas vezes para dar *inputs* e *feedback* sobre a evolução do trabalho, tendo recebido a versão final do trabalho em fevereiro de 2022. Posteriormente, a investigadora participante introduziu alguns ajustamentos ao painel de indicadores, no sentido de responder melhor às necessidades da organização e de se adaptar às condições atuais dos sistemas de informação e da sua capacidade para recolher e produzir a informação necessária à medição dos indicadores propostos. A referida proposta de painel de indicadores consta do Anexo.

O conjunto de indicadores proposto parece ser eficaz em termos de custo e gozar dos restantes atributos identificados em Ferreira (2017) como importantes para a sua utilização ser adequada e útil. Para a maior parte dos fatores críticos de sucesso são propostos dois ou mais indicadores de desempenho, com o objetivo de (i) combinar indicadores de resultado e

¹² Diogo Miguel Gomes Cruz, Diogo Paulo Monteiro Quadrado e Rui Pedro Borges Couto Ribeiro.

de indução; (ii) ultrapassar a limitação de cada um individualmente ser incompleto e (iii) em conjunto, serem menos permeáveis a comportamentos disfuncionais.

6.4.3 Fixação de metas de desempenho

Os indicadores de desempenho propostos nas duas subsecções anteriores têm de ter metas associadas para contribuírem para orientar o comportamento e o nível de esforço dos colaboradores. As metas explicitam o nível de desempenho que é necessário alcançar nos indicadores de desempenho associados aos objetivos estratégicos, os quais estão interrelacionados numa lógica de causa-efeito (Kaplan & Norton, 2008b).

A fixação de metas é um processo muito complexo, que envolve alguma subjetividade, especialmente quando se faz pela primeira vez. Todavia, adotar a lógica de causa-efeito na fixação de metas facilita o processo, e a utilização de *benchmarks*, internos e externos, ajuda a dar-lhe credibilidade (Kaplan & Norton, 2008).

Sugestão de melhoria: Para o painel de indicadores que a organização defina, deverá fixar metas que informem sobre o nível de desempenho desejado. Não basta definir metas para alguns indicadores. É necessário definir metas para todos. Sem metas, os colaboradores apenas sabem que os aspetos que se medem são relevantes, mas não têm informação sobre os resultados que devem alcançar para cada uma dessas medidas, ficando ao seu livre-arbítrio o desempenho que vão ter e esforço que vão despende. Para a definição das metas é útil a análise de dados históricos e *benchmarking*, com a necessária precaução relativa à comparabilidade entre as condições atuais da organização e as circunstâncias em que ocorreu o desempenho de referência (interno ou externo) (Kaplan & Norton, 2008b).

Relativamente a *benchmarking* externo, a Cor&Impressão, S.A. pode obter informação de referência recorrendo a informação pública (p.ex., Relatório & Contas de empresas, quando disponíveis), a bases de dados de empresas de consultoria, de associações do setor (p.ex., para obter dados de referência da indústria) ou dos próprios fornecedores de ERP, que habitualmente adquirem bases de dados para disponibilizar aos seus clientes, mediante o pagamento de um serviço. Os indicadores financeiros (p.ex., margem operacional, margem líquida, taxa de crescimento dos resultados, taxa de crescimento do volume de vendas), são provavelmente os mais acessíveis, nomeadamente, através da análise de Relatório & Contas de organizações concorrentes comparáveis. Em relação a indicadores relacionados com o cliente, a Cor&Impressão, S.A. poderá recorrer a bases de dados, mas também pode solicitar

a clientes-chave que avaliem o seu desempenho face ao dos restantes fornecedores concorrentes (p.ex., quanto ao seu grau de satisfação – nesse caso a meta poderia fixar-se em ‘ser o fornecedor número 1 do cliente’. Relativamente a indicadores relacionados com os processos internos, a Cor&Impressão, S.A. poderá querer ser a ‘número um’ da indústria, em processos-chave, nomeadamente relacionados com custo, qualidade, tempo de processamento, devendo, nesse caso, recorrer a bases de dados da indústria para obter informação sobre os resultados atingidos pelos concorrentes da indústria nas métricas relevantes.

Em relação a benchmarking interno, atendendo às características específicas da organização, em termos de número de colaboradores, número de mercados em que opera, número de unidades de negócio, entre outras, não tem dados disponíveis para fazer análise estatística (baseada em grandes números), e a partir dessa informação fixar metas, mas poderá pelo menos comparar as práticas e os resultados das várias SBU e definir o *standard* para todas as SBU com base na que adote as melhores práticas (indicadores de indução) e na SBU que obtenha os melhores resultados (indicadores de resultado).

6.5 Melhorias ao nível da integração da informação produzida pelos sistemas formais de informação

Como referido na subsecção 5.12.2, a falta de integração da informação não financeira compilada em folhas de cálculo, ao nível dos processos de prospeção, pré-venda, implementação e pós-venda, com a informação que consta da base de dados do ERP Primavera, não está a potenciar a eficiência dos colaboradores, nomeadamente das equipas de *backoffice* e comercial, nem a melhor utilização dessa informação como suporte à tomada de decisão, ao planeamento e ao controlo do desempenho individual, da equipa e da organização.

A preocupação crescente de diversos elementos da equipa com a diversidade e complexidade da solução atual sugere a necessidade de se fazer uma reavaliação da mesma e uma investigação sobre possíveis soluções, afigurando-se três alternativas:

- (1) Manter a lógica atual, de sistemas múltiplos, paralelos e não comunicantes. Nesta situação, o registo da informação não financeira, relacionada com a gestão da relação com os clientes, ao nível dos processos de prospeção, pré-venda, implementação e pós-

venda, mantém-se em folhas de cálculo, mas o conteúdo de cada um dos mapas é analisado detalhadamente, na perspectiva de melhorar a sua funcionalidade e de facilitar a sua utilização (mais *user friendly*), tanto pelos elementos de *backoffice* e comerciais, numa lógica mais operacional, como pela equipa de gestão numa ótica de análise dos resultados e apoio à tomada de decisão e ao planeamento;

- (2) Alterar a lógica atual, no sentido de garantir a integração num sistema único de todos os dados e processos da organização, potenciando a partilha de informação e conhecimento e o nível de qualidade, transparência e rapidez da informação, ao eliminar duplicações, inconsistências e informação compartimentada (Oliveira & Ribeiro, 2017, p. 383). Esta solução passa por incorporar uma solução para *Customer Relationship Management* (CRM) através de módulos adicionais do mesmo fornecedor de ERP;
- (3) Alterar a lógica atual, para uma lógica de componentes, em que diferentes processos são tratados por diferentes sistemas, ainda que com algum tipo de integração. Nesta solução o ERP funciona como a “espinha dorsal” tecnológica ligada a ferramentas específicas de outros fornecedores, permitindo a seleção das aplicações mais adequadas para as diversas necessidades da organização (Oliveira & Ribeiro, 2017, p. 384) – neste caso um *Customer Relationship Management* de outro fornecedor.

Cada uma destas alternativas tem vantagens e inconvenientes e deve estar sujeita a uma análise custo-benefício.

A solução (1) é que apresenta o menor investimento inicial, essencialmente o tempo necessário para melhorar o conteúdo, funcionalidade e utilidade das folhas de cálculo, mas mantém as limitações das folhas de cálculo, em termos de integração, segurança e de funcionalidades avançadas (Oliveira & Ribeiro, 2017) e o maior consumo de tempo na alimentação manual da informação e risco de erro humano.

As alternativas (2) e (3) apresentam vantagens ao nível do aumento da integração e automatização, com impactos no nível de eficiência, na qualidade e transparência da informação e rapidez na sua disponibilização, no grau de flexibilidade de análise da informação e de acesso por um conjunto alargado de utilizadores, em diferentes geografias e aplicativos (p.ex., *tablets* e *smartphones*) (Oliveira & Ribeiro, 2017). Contudo, envolvem um investimento superior, muito para além do custo do investimento em *software*:

- trabalho de conceção – definir o que se pretende com a ferramenta, que informação se pretende visualizar e de que modo, sendo necessário avaliar se uma solução *standard*

cumpra os objetivos ou se é necessário desenvolver adaptações para satisfazer requisitos específicos – opção a ser utilizada com precaução por potencializar problemas em futuros *upgrades* (Oliveira & Ribeiro, 2017);

- trabalho de implementação, que inclui um trabalho significativo de (i) parametrização, para ir ao encontro das necessidades particulares da organização; (ii) integração, quer seja um novo módulo do mesmo fabricante, quer seja uma aplicação de outro fabricante, envolve sempre um esforço de interligação dos módulos/sistemas, mas com graus de complexidade diferentes – à partida, a integração será mais simples no casos de soluções desenvolvidas pelo mesmo fabricante ou através de parcerias entre fabricantes (Oliveira & Ribeiro, 2017); (iii) formação de todos os utilizadores da nova ferramenta e (iv) normalização dos métodos e regras de registo da informação, através da elaboração de procedimentos escritos;
- ao nível da utilização, temos a exigência de uma utilização rigorosa para que a informação produzida seja fiável, o que envolve, por um lado, uma sensibilização das pessoas para a importância da correta utilização da ferramenta e, por outro, uma monitorização apertada, que permita identificar potenciais fontes de resistência e de erro e eventuais necessidades de formação adicional, e um grau de exigência elevado até se atingir um saber fazer, um sentido crítico e uma experiência de utilização adequados;

A alternativa (2) cria ainda uma situação de dependência da organização perante o fornecedor de *software*, uma vez que todos os processos estão interligados num sistema único, e um maior risco de inflexibilidade e complexidade na mudança (Oliveira & Ribeiro, 2017, p. 386).

Segundo Scapens e Jazayeri (2003) e Burns e Scapens (2000), os processos de mudança organizacional envolvem habitualmente resistência, nomeadamente quando as inovações alteram rotinas e o contexto institucional nas organizações. Contudo, este é um momento especialmente propício à mudança, na medida em que a equipa foi parcialmente renovada e, portanto, 45% dos colaboradores ainda não têm hábitos e rotinas enraizados, sendo, à partida, mais flexíveis à mudança.

6.6 Melhorias ao nível da consistência da informação produzida e utilizada pelas várias áreas da organização

A normalização dos mecanismos de reporte e de controlo nas várias unidades de negócio parece essencial para assegurar consistência e comparabilidade dos processos e dos

resultados e facilitar uma eventual partilha de recursos, em particular pessoas, para colmatar déficits pontuais de elementos, associados, por exemplo, a ausências por doença ou férias, ou a picos de trabalho. Esta consistência na informação produzida e disponibilizada é também essencial para apoiar a gestão de topo a tomar decisões estratégicas e a acompanhar a execução da estratégia, nomeadamente ao obter, de forma transversal, dados regulares sobre os indicadores de desempenho-chave. Os instrumentos padronizados de controlo concebidos para as diferentes fases do processo de relação com o cliente têm aplicabilidade nas diferentes unidades de negócio, sendo importante que cada uma das unidades inclua na sua agenda tempo para o seu preenchimento (quando aplicável) e, especialmente, para a análise da informação e sua utilização para a tomada de decisão e a avaliação de desempenho.

As estratégias utilizadas para apoiar o processo de uniformização das regras e adoção dos comportamentos desejados pelas equipas, descritas na subsecção 5.13.3, parecem estar a produzir alguns resultados. Contudo, para acelerar o processo de melhoria, sugere-se que a equipa de controlo, a qual foi reforçada em 2021, assuma novos papéis como a seguir se apresenta.

Sugestão de melhoria: A equipa de controlo de gestão tem, essencialmente, desempenhado uma função ao nível da análise, validação e reporte, tanto externo, como interno, da informação financeira e operacional que consta do ERP Primavera. Esta equipa deverá assumir, complementarmente, os seguintes papéis, no sentido de ser o garante dos SCG:

- assegurar que os diversos componentes dos SCG funcionam adequadamente e nos timings previstos e não são suspensos em períodos de pico de trabalho, ou de rotação de pessoas, ou ainda por iniciativas individuais divergentes das regras estipuladas, como tem acontecido até ao momento. Tal passa por disponibilizar tempo e conhecimento para apoiar os vários níveis de gestão; por elaborar e divulgar um calendário de controlo de gestão, com todas as datas relevantes, e por manter uma relação de proximidade com os responsáveis de cada processo, assegurando que tudo corre dentro da normalidade;
- ajudar a integrar a informação, financeira e não financeira, proveniente de diferentes sistemas e áreas da organização ao longo do tempo, necessária à gestão para a tomada de decisões operacionais e estratégicas e para o controlo do desempenho;
- ajudar a ligar a estratégia às operações, para facilitar o processo de execução da estratégia e tornar mais evidente o contributo de cada elemento da equipa para a prossecução dos

objetivos organizacionais, eventualmente recorrendo a metodologias como o *Balanced Scorecard*.

- liderar processos de melhoria dos SCG, nomeadamente, os apontados ao longo do Capítulo 6 e outros que se identifiquem como relevantes, para impulsionar a prossecução dos objetivos organizacionais;

- conceber e ministrar formação em controlo de gestão, numa base regular, para dotar a equipa do conhecimento e competências exigidas pelas várias componentes dos SCG.

7. Conclusão, limitações e sugestões para investigações futuras

O presente trabalho de projeto tinha objetivos muito concretos, acordados com o Diretor-Geral da organização objeto de estudo, de diagnóstico dos SCG implementados, de análise do uso que os membros da organização fazem desses SCG, de avaliação da consistência e coordenação entre as diferentes componentes dos SCG e de apresentação de propostas de melhoria, tendo em conta as debilidades identificadas. A contribuição prática, para a organização, foi assim, desde o início, o objetivo principal deste trabalho, mais do que uma eventual contribuição teórica (que não foi buscada intencionalmente).

Considera-se que estes quatro objetivos foram alcançados e que, para tal, foram fundamentais dois fatores. O primeiro fator foi a importância atribuída pelo próprio Diretor-Geral ao projeto, tendo facilitado o acesso a toda a informação solicitada, tendo autorizado a realização das entrevistas aos colaboradores identificados pela investigadora, durante o horário de trabalho, e tendo aceite, ele próprio, a realização de duas entrevistas e de múltiplas conversas informais no decorrer do projeto, para esclarecimentos e *feedback*. O segundo fator fundamental foi a qualidade do referencial teórico utilizado – modelo de Ferreira e Otley (2009) –, o qual proporcionou uma visão ampla e coerente dos aspetos-chave dos SCG, complementada pelos desenvolvimentos teóricos ao nível da problemática dos SCG no contexto das pequenas empresas familiares, que facilitaram a compreensão da realidade observada.

Nas primeiras duas décadas e meia de existência, as dinâmicas de empresa familiar de pequena dimensão, com uma forte sobreposição entre as esferas familiar e da empresa e uma priorização das relações e equilíbrio familiares, bem como uma centralização do poder nos gestores acionistas e um grau de formalização reduzido, moldaram o conjunto de rotinas e de instituições (pressupostos inquestionáveis) da organização e, em particular, ao nível da contabilidade e controlo de gestão, que foram ficando enraizadas e sendo passadas aos novos colaboradores. Provocar mudanças nestas instituições tem sido um processo muito complexo e moroso, com inúmeras resistências, nomeadamente por parte de elementos-chave, com poder para intervir no processo de mudança. A nova etapa do processo de mudança iniciada em finais de 2019 parece estar a ter resultados positivos, mas deverá ser reforçada com os desenvolvimentos propostos que visam tornar os SCG mais fortes e coerentes: (i) melhorias no modelo de *corporate governance*; (ii) aposta clara e contínua na

comunicação eficaz da missão, visão, valores-chave, objetivos estratégicos, fatores críticos de sucesso, estratégia e planos de ação; (iii) melhorias no sistema de custeio, proporcionando informação mais relevante e tempestiva para a tomada de decisão; (iv) melhorias no sistema de avaliação de desempenho, tornando mais abrangente o conjunto de indicadores-chave e clarificando os níveis de desempenho esperados (fixação de metas); (v) melhorias no nível de integração dos múltiplos sistemas formais de informação e (vi) melhorias ao nível da consistência da informação produzida e utilizada pelas várias áreas da organização.

Considera-se que as propostas de melhoria apresentadas se situam, genericamente, a um nível macro (*high level*) e que, para se dar seguimento ao ciclo de investigação de Lewin (citado em Moody & Shanks (2003), p. 626), nomeadamente avançando para a segunda etapa, de implementação do plano de melhorias, será necessário um nível de detalhe muito superior ao aqui adotado, que não era compatível com o presente trabalho de investigação, nem em *timing*, nem em dimensão. Contudo, é pretensão da investigadora participante dar seguimento ao ciclo de investigação de Lewin no âmbito das suas funções na área de controlo de gestão na Cor&Impressão, S.A.

Reconhece-se que este estudo focado apenas numa organização não tem pretensões de generalização estatística, mas tem contribuições práticas e *apports* teóricos como a seguir se apresenta.

Por um lado, este trabalho de investigação contribui para reforçar a consciência organizacional e, desse modo, a identidade corporativa, ao sistematizar em documento escrito aspetos muito relevantes da história da organização e da realidade atual, que podem ser partilhados com todos os elementos da equipa, permitindo um aprofundamento do conhecimento da organização e dos principais desafios que enfrenta.

Por outro lado, também se pode argumentar contribuição prática para outras organizações que, ainda que não partilhem exatamente as mesmas características da organização estudada, partilhem algumas características (nomeadamente, em termos dos aspetos contingenciais estudados, como os relacionados com a natureza das pequenas empresas familiares) e se defrontem com alguns desafios idênticos, e possam encontrar neste estudo indicações úteis para gerir esses mesmos desafios, nomeadamente relacionados com o processo de sucessão, de formalização e padronização de procedimentos associados ao crescimento, de profissionalização da organização, de implementação de sistemas ERP, e associados a

processos de mudança e de gestão da resistência à mudança, nomeadamente quando estão em causa alterações nos hábitos, rotinas e pressupostos inquestionáveis enraizados.

Ainda que, como referido, não tenha sido definido como objetivo deste projeto uma contribuição teórica, podem referir-se alguns aspetos com algum significado teórico:

- Evidência do elevado poder do modelo de Ferreira e Otley (2009) para explicar a realidade (como já era patente na literatura que utilizou previamente este modelo);
- Evidência da necessidade de um SCG integrado e coerente entre as suas diversas componentes;
- Evidência empírica que ilustra e corrobora o modelo institucional de Burns e Scapens (2000), que conceptualiza a mudança em contabilidade de gestão, demonstrando a importância das regras, rotinas e instituições na configuração de processos de mudança e identificando fontes de resistência à mudança associadas à implementação de novas regras e rotinas, especialmente se desafiam significados e valores existentes e/ou os atores têm poder para intervir no processo;
- Evidência da necessidade de um estudo muito aprofundado de uma organização para ser capaz de identificar oportunidades de melhoria com elevada aderência à realidade e com elevado potencial, por se dirigirem precisamente a áreas identificadas como chave e através de mecanismos que, face às características organizacionais identificadas, têm maior potencial de sucesso na sua implementação.

Para efeito de futuras investigações, para além do estudo de outras empresas com características semelhantes, será relevante considerar a realização do *follow-up* do estudo desta organização, acompanhando o seu processo de mudança, e analisando como as sugestões de melhoria são implementadas e recebidas e quais os resultados que geram.

Referências Bibliográficas

- Amabile, T.M. (1998). How to kill creativity. *Harvard Business Review*, 76(5), 76-87.
- Armstrong, C., Guay, W., Mehran H. e Weber, J. (2016). The role of financial reporting and transparency in corporate governance. *FRBNY Economics Policy Review*, 22(1), 107-128.
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709-737.
- Bonner, S. E., & Sprinkle, G. B. (2002). The effects of monetary incentives on effort and task performance: Theories, evidence, and a framework for research. *Accounting, Organizations and Society*, 27(4-5), 303-345.
- Bruns, W., & Waterhouse, J. (1975). Budgetary control and organization structure. *Journal of Accounting Research*, 13(2), 177-203.
- Bürkland, S., Zachariassen, F., & Oliveira, J. (2019). Meeting up for management control: Bracketing interaction in innovation development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 16(1), 144-178. doi: 10.1108/QRAM-06-2017-0060
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3-25.
- Chenhall, R. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 127-168.
- Chenhall, R. (2007). Theorizing contingencies in management control systems research. In C. S. Chapman, A. Hopwood & M. D. Shields (Eds.), *Handbooks of Management Accounting Research* (1st ed., pp. 163-205). Elsevier. doi: 10.1016/S1751-3243(06)01006-6
- Child, J. (1972). Organization structure and strategies of control: A replication of the Aston study. *Administrative Science Quarterly*, 17(2), 163-177.
- Churchill, N. C., & Hatten, K. J. (1997). Non-market-based transfers of wealth and power: A research framework for family business. *Family Business Review*, 10(1), 53-67.
- Coghlan, D., & Brannick, T. (2019). *Doing action research in your own organization* (2nd ed.). Sage Publications.
- das Neves, J. C. (2001). A sucessão na empresa familiar: A Estrutura de Governo e o Controlo do Capital. Disponível em https://www.researchgate.net/profile/Joao-Carvalho-Das-Neves/publication/267220527_A_SUCESSAO_NA_EMPRESA_FAMILIAR_A_Estrutura_de_Governo_e_o_Controlo_do_Capital/links/544fba870cf249aa53da8115/A-SUCESSAO-NA-

[EMPRESA-FAMILIAR-A-Estrutura-de-Governo-e-o-Controlo-do-Capital.pdf](#), consultado em 06.09.2022.

Davenport, T. H. (1998). Putting the enterprise into the enterprise system. *Harvard Business Review*, 76(4), 121-132.

Davila, T. (2005). An exploratory study on the emergence of management control systems: Formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), 223-248. doi:10.1016/j.aos.2004.05.006

Dekker, J., Lybaert, N., Steijvers, T., Depaire, B., & Mercken, R. (2012). Family firm types based on the professionalization construct: Exploratory research. *Family Business Review*, 26(1), 81-99. doi: 10.1177/0894486512445614

Dekker, J., Lybaert, N., Steijvers, T., & Depaire, B. (2015). The effect of family business professionalization as a multidimensional construct on firm performance. *Journal of Small Business Management*, 53(2), 516-538. doi: 10.1111/jsbm.12082

Drury, C. (2015). *Management and cost accounting* (9th ed.). Cengage Learning EMEA. ISBN: 978-1-4808-9393-1

Duréndez, A., Ruíz-Palomo, D., García-Pérez-de-Lema, D., & Diéguez-Soto, J. (2016). Management control systems and performance in small and medium family firms. *European Journal of Family Business*, 6(1), 10-20.

Esteves, J., & Pastor-Collado, J. (2001). Analysis of critical success factors relevance along SAP implementation phases. *AMCIS 2001 Proceedings*, 197.

Fama, E., & Jensen, M. (1983a). Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*, 26(2), 301-326.

Fama, E., & Jensen, M. (1983b). Agency problems and residual claims. *Journal of Law and Economics*, 26(2), 327-349.

Faria, M. (2013). *Corporate governance e a criação de valor*. [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade do Porto]. <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/70245/2/25455.pdf>

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282. doi: 10.1016/j.mar.2009.07.003

Ferreira, A. (2017). Sistemas de medição do desempenho e o balanced scorecard. In M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática* (2ª ed., pp. 349-379). Escolar Editora.

- Helsen, Z., Lybaert, N., Steijvers, T., Orens, R., & Dekker, J. (2017). Management control systems in family firms: A review of the literature and directions for the future. *Journal of Economic Surveys*, 31(2), 410-435.
- Horngren, C. (2004). Management accounting: Some comments. *Journal of Management Accounting Research*, 16, 207-211.
- Innes, J., & Mitchell, F. (1990). The process of change in management accounting: Some field study evidence. *Management Accounting Research*, 1(1), 3-19.
- Jarzabkowski, P., & Seidl, D. (2008). The role of meetings in the social practice of strategy. *Organization studies*, 29(11), 1391-1426.
- Jenkins Jr, G. D., Mitra, A., Gupta, N., & Shaw, J. D. (1998). Are financial incentives related to performance? A meta-analytic review of empirical research. *Journal of Applied Psychology*, 83(5), 777-787.
- Jensen, M. (2001). Value maximization, stakeholder theory, and the corporate objective function. *Applied Corporate Finance*, 14(3), 8-21.
- Jensen, M., & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
- John, K., & Senbet, L. (1998). Corporate Governance and Board Effectiveness. *Journal of Banking and Finance*, 22(4), 371-403.
- Johnson, G., Scholes, K., & Whittington, R. (2005). *Exploring corporate strategy (7th ed.)*. Prentice Hall Financial Times, Pearson Education Limited.
- Kaplan, R., & Cooper, R. (1998). *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Harvard Business Press.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1992). The balanced scorecard: Measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71-79.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1996). *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Harvard Business Press.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2000). Having trouble with your strategy? Then map it. *Harvard Business Review*, 49(5), 167-176.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2008a). Mastering the management system. *Harvard Business Review*, 86(1), 63-77.
- Kaplan, R., & Norton, D. (2008b). *The execution premium: Linking strategy to operations for competitive advantage*. Harvard Business Press.

- Malmi, T., Bedford, D. S., Brühl, R., Dergård, J., Hoozée, S., Janschek, O., & Willert, J. (2022). The use of management controls in different cultural regions: An empirical study of Anglo-Saxon, Germanic and Nordic practices. *Journal of Management Control*, 33, 273–334. doi: 10.1007/s00187-022-00342-x
- Malmi, T., & Brown, D. (2008). Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300.
- Manière, V., Van den Bergh, B. & Haggard, C. (2007). Segregation of duties: Establishing a policy and framework for ongoing success. *EDPAC: The EDP Audit, Control, and Security Newsletter*, 36(5-6), 16-24. doi: 10.1080/07366980701804854
- Merchant, K. A. (1981). The design of the corporate budgeting system: Influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*, 56(4), 813-829.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives* (4th ed.). Pearson Education.
- Moody, D., & Shanks, G. (2003). Improving the quality of data models: Empirical validation of a quality management framework. *Information Systems*, 28(6), 619-650.
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35(5), 499-523.
- OCDE (2016). Princípios de governo das sociedades do G20 e da OCDE. Éditions OCDE, Paris. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259195-pt>, consultado em 03.09.2022.
- Oliveira, J., & Quinn, M. (2015). Interactions of rules and routines: Re-thinking rules. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 503-526. doi: 10.1108/JAOC-11-2013-0095
- Oliveira, J., & Ribeiro, J. (2017). Sistemas Enterprise Resource Planning. In M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática* (2ª ed., pp. 381-407). Escolar Editora.
- Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413-428.
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research*, 31, 45-62.
- Pereira, S. (2013). *Controlo de gestão: Principais modelos*. Escolar Editora.
- Porter, M. (1980). *Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competitors*. Free Press.

- PwC (2021), Family Business Survey 2021. Disponível em <https://www.pwc.com/gx/en/family-business-services/family-business-survey-2021/pwc-family-business-survey-2021.pdf>, consultado em 24.02.2022.
- Robalo, R. (2017). Mudança nos sistemas de contabilidade de gestão. In M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática* (2ª ed., pp.331-347). Escolar Editora.
- Rocca, M. L. (2007). The influence of corporate governance on the relation between capital structure and value. *Corporate Governance*, 7(3), 312-325. doi 10.1108/14720700710756580
- Ross, S. (1973). The economic theory of agency: The principal's problem. *The American Economic Review*, 63 (2), 134-139.
- Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package – A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19(4), 324-343. doi:10.1016/j.mar.2008.08.002
- Sandino, T. (2007). Introducing the first management control systems: Evidence from the retail sector. *The Accounting Review*, 82(1), 265-293.
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22(3), 259-281.
- Scapens, R. W., & Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: Opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, 12(1), 201-233.
- Schulze, W., Lubatkin, M., Dino, R., & Buchholtz, A. (2001). Agency relationships in family firms: Theory and evidence. *Organization Science*, 12(2), 99-116.
- Senftlechner, D., & Hiebl, M. (2015). Management accounting and management control in family businesses: Past accomplishments and future opportunities. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), 573-606.
- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, 15(3), 169-189.
- Simons, R. (1995a). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 73(2), 80-88.
- Simons, R. (1995b). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
- Somers, T. M., & Nelson, K. G. (2004). A taxonomy of players and activities across the ERP project life cycle. *Information & Management*, 41(3), 257-278.
- Stake, R. (1995). *The art of case study research*. Sage Publications.

- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' levers of control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171-185. doi: 10.1016/j.mar.2012.04.003
- Thornton, P., Jones, C., & Kury, K. (2005). Institutional logics and institutional change in organizations: Transformation in accounting, architecture, and publishing. *Research in the Sociology of Organizations*, 23, 125-170.
- Vieira, R. (2017). Paradigmas teóricos da investigação em contabilidade. In M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática* (2ª ed., pp. 9-32). Escolar Editora.
- Vieira, R., Major, M. J., & Robalo, R. (2017). Investigação Qualitativa em Contabilidade. In M. J. Major & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e controlo de gestão: Teoria, metodologia e prática* (2ª ed., pp. 139-169). Escolar Editora.
- Von Bertalanffy, L. (1950). The theory of open systems in physics and biology. *Science*, 111(2872), 23-29.
- Yin, R. K. (2014). *Case study research: Design and methods*. Sage Publications.

Anexo: Proposta de painel de indicadores

Objetivo estratégico			Indicador de desempenho	Fórmula de Cálculo	Observações
1	Aumentar o Volume de Negócios	1.1	Taxa de crescimento do Volume de Negócios	$[(\text{Volume Negócios}_t - \text{Volume Negócios}_{t-1}) / \text{Volume Negócios}_{t-1}] * 100$	Indicador de resultado, objetivo, completo e pouco reativo, que sintetiza a capacidade de crescimento da organização como um todo e nas soluções/segmentos considerados estratégicos.
		1.2	Taxa de crescimento do Volume de Negócios de cada uma das soluções / segmentos estratégicos		
		1.3	Peso do VN vendas recorrentes/VN Total	$(\text{VN vendas recorrentes} / \text{VN Total}) * 100$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que sinaliza a importância da venda de produtos/serviços recorrentes; necessidade de apresentação da lista de soluções classificadas como vendas recorrentes.
2	Otimizar custos operacionais	2.1	Peso dos Custos Operacionais no Volume de Negócios	$(\text{Custos Operacionais} / \text{Volume Negócios}_t) * 100$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e pouco reativo, que sintetiza a capacidade de otimização dos custos operacionais por unidade monetária vendida.
		2.2	Taxa de redução dos custos operacionais	$[(\text{Custos operacionais}_t - \text{Custos operacionais}_{t-1}) / \text{Custos operacionais}_{t-1}] * 100$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e pouco reativo, que mede a capacidade de a empresa reduzir o valor absoluto dos custos operacionais. Pretende sinalizar a importância da redução dos custos operacionais, complementando o indicador anterior.
3	Aumentar a Quota de Mercado dos segmentos de <i>brand owners</i> e de embalagens e rótulos Manter a Quota de Mercado do mercado de Angola	3.1	Taxa de crescimento da Quota de mercado	$[(\text{QM}_t - \text{QM}_{t-1}) / \text{QM}_{t-1}] * 100$	Indicador de resultado, objetivo, completo e pouco reativo, que sintetiza a capacidade de penetração nos segmentos de mercado estratégicos face à concorrência; necessidade de obtenção de dados globais de mercado (procura de mercado global e por produto/serviço).
4	Retter os clientes atuais e conquistar novos clientes	4.1	Número de clientes por solução (produto/serviço)	N.º Clientes por solução	Indicadores de resultado, objetivos, incompletos e reativos, que sintetizam a evolução da carteira de clientes por solução.
		4.2	Taxa de crescimento do número de clientes por solução (produto/serviço)	$[(\text{N.º Clientes}_t - \text{N.º Clientes}_{t-1}) / \text{N.º Clientes}_{t-1}] * 100$	
		4.3	Taxa de crescimento do VN por cliente	$[(\text{Volume Negócios cliente } x_t - \text{Volume Negócios cliente } x_{t-1}) / \text{Volume Negócios cliente } x_{t-1}] * 100$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que sintetiza a evolução das vendas por cliente.
		4.4	Taxa de crescimento do VN de novos clientes	$[(\text{Volume Negócios Novos clientes}_t - \text{Volume Negócios Novos clientes}_{t-1}) / \text{Volume Negócios Novos clientes}_{t-1}] * 100$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que sintetiza a evolução das vendas a novos clientes; necessidade de clarificação do conceito de novo cliente.
		4.5	Peso das vendas a novos clientes no total das vendas	$(\text{VN novos clientes} / \text{VN Total}) * 100$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo que, conjugado com o anterior, ajuda a sinalizar a importância dos novos clientes na carteira de clientes.
		4.6	Distribuição das várias categorias de clientes ao longo do tempo, em termos de n.º de clientes e de VN	identificar alterações na distribuição de frequência (média, moda, mediana, desvio padrão, etc.)	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que ajuda a compreender o peso que cada categoria de clientes tem na carteira de clientes da empresa; necessidade de definir uma distribuição desejável (meta) e o critério de afetação pelas várias categorias de clientes (função da rentabilidade): DIAMOND/GOLD/SILVER/BRONZE/IRON/BRASS
		4.7	N.º de clientes que fizeram upgrade/downgrade de categoria	identificar clientes que transitaram para categoria superior ou inferior no ano económico	Este indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo complementa o anterior na explicação sobre as alterações observadas na distribuição das várias categorias de clientes.
5	Dar resposta imediata às solicitações dos clientes	5.1	Tempo médio de processamento de encomendas (excluindo a expedição e transporte)	Tempo médio desde a receção do pedido de encomenda até à colocação da encomenda no transitário para expedição.	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que permite controlar o tempo médio de resposta da empresa às encomendas de clientes.
		5.2	Desvio do tempo de processamento de encomenda face ao padrão de referência para o mercado de Angola	Tempo de processamento efetivo - Tempo de referência	Indicador de resultado, objetivo, reativo e incompleto, que permite controlar o cumprimento dos tempos de referência para processamento de encomendas para o mercado de Angola; necessidade de definir a matriz de tempos de referência por tipo de encomenda.
		5.3	Tempo médio de expedição e transporte	Tempo médio desde a colocação da encomenda no transitário para expedição até à receção da encomenda pelo cliente	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que não depende da empresa, mas deve ser tido em conta na avaliação global da rapidez de resposta ao cliente.
		5.4	Desvio do tempo de expedição e transporte face ao padrão de referência de encomendas para o mercado de Angola	Tempo de expedição e transporte efetivo - Tempo de referência	Indicador de resultado, objetivo, reativo e incompleto, que permite controlar o cumprimento dos tempos de referência para expedição e transporte para o mercado de Angola; não depende da empresa e poderá originar decisões de mudança de transitário se se identificarem atrasos injustificados (após apuramento das causas).
		5.5	Taxa de reclamações de clientes	$(\text{N.º de reclamações} / \text{N.º Total de situações ocorridas}) * 100$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que alerta para eventuais problemas na resposta ao cliente; a sua ocorrência deve originar o apuramento das causas associadas.
		5.6	Taxa de reclamações de clientes	$(\text{N.º de reclamações} / \text{N.º Total de situações ocorridas}) * 100$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que alerta para eventuais problemas na resposta ao cliente; a sua ocorrência deve originar o apuramento das causas associadas.
6	Assegurar a oferta de uma carteira diversificada de soluções adequadas exclusivas e de elevada qualidade	6.1	N.º soluções (produtos/serviços) em carteira	N.º de soluções em carteira	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que sintetiza a quantidade de soluções disponibilizadas
		6.2	N.º de novas soluções em carteira no período económico	N.º de novas soluções em carteira	Indicadores de resultado, objetivos, incompletos e reativos, que sintetizam a evolução na carteira de soluções.
		6.3	Peso nas vendas das novas soluções integradas na carteira da empresa nos últimos 12 M e 24 M	$(\text{VN das novas soluções} / \text{VN Total}) * 100$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que sinaliza a importância da inovação.
		6.4	Índice de satisfação dos clientes	Classificação média dos inquéritos de satisfação ao cliente	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que informa sobre a qualidade e adequabilidade das soluções vendidas na ótica do cliente.
7	Prestar aconselhamento pré venda de elevada qualidade	7.1	Taxa de conversão de Leads em Vendas (<i>Lead</i> : manifestação de interesse pelo cliente por uma determinada solução (produto/serviço) da empresa)	$(\text{N.º de Vendas} / \text{N.º de Leads}) * 100$	Indicadores de resultado, objetivos, incompletos e reativos, que proporcionam informação sobre a competência da equipa comercial em demonstrar o retorno do investimento para o cliente e persuadi-lo a comprar.
		7.2	VN Médio gerado pelas Leads	$\text{VN gerado pelas Leads} / \text{N.º de Leads}$	
		7.3	Índice de satisfação dos clientes	Classificação média dos inquéritos de satisfação ao cliente	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que informa sobre a qualidade do aconselhamento na ótica do cliente.

Objetivo estratégico	Indicador de desempenho	Fórmula de Cálculo	Observações
8	8.1 Taxa de reclamações de clientes	$(N.^{\circ} \text{ de reclamações dos clientes} / N.^{\circ} \text{ Total de implementações}) * 100$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que sinaliza problemas na implementação; a sua ocorrência deve originar o apuramento das causas associadas.
	8.2 Índice de satisfação dos clientes	Classificação média dos inquéritos de satisfação ao cliente	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que informa sobre a qualidade da implementação na ótica do cliente.
9	9.1 N.º médio de contactos anual por categoria de clientes	Média aritmética de contactos por categoria de cliente	Indicador de indução, objetivo, incompleto e reativo, que permite acompanhar se o número médio de contactos estipulado está a ser cumprido, mas que deve ser complementado pelo indicador seguinte; necessário definir o que é considerado um contacto.
	9.2 % de clientes não contactados no período estipulado, por categoria de clientes	$(N.^{\circ} \text{ de clientes não contactados} / N.^{\circ} \text{ Total de clientes da categoria}) * 100$	Indicador de indução, objetivo, incompleto e reativo, que permite identificar se há falhas nos contactos previstos por categoria.
10	10.1 % de contratos em que não se atinge o volume de compras mínimo contratado	$(N.^{\circ} \text{ de contratos em que não se atinge o volume de compras contratado} / N.^{\circ} \text{ Total de contratos com exigência de volume mínimo de compras}) * 100$	Indicadores de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que permitem controlar o (in)cumprimento das exigências impostas pelos fornecedores, em termos de volume de compras, que podem pôr em causa a renovação dos contratos.
	10.2 Desvio do volume de compras face ao objetivo contratado	Valor efetivo de compras (EUR) – Valor mínimo de compras exigido por contrato (EUR)	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que sinaliza problemas na gestão das relações com os fornecedores; geralmente é o culminar de uma sucessão de problemas e/ou incumprimentos; a sua ocorrência deverá originar o apuramento das causas associadas.
	10.3 N.º de contratos em exclusividade não renovados	N.º de contratos em exclusividade não renovados	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que pretende sinalizar a importância das marcas em regime de exclusividade.
	10.4 Rácio VN das marcas representadas em regime de exclusividade/Volume de Negócios Total	$(VN \text{ das marcas exclusivas} / VN \text{ Total}) * 100$	
11	11.1 N.º médio de gamas de produtos faturados por venda	$\sum(N.^{\circ} \text{ de gamas de produtos que constam de cada fatura}) / N.^{\circ} \text{ Total de faturas}$	Indicadores de resultado, objetivos, incompletos e reativos, que sinalizam a importância do cross-selling
	11.2 N.º médio de gamas de produtos vendidos, no período económico, por cliente	$\sum(N.^{\circ} \text{ de gamas de produto vendidas por cliente}) / N.^{\circ} \text{ Total clientes}$	
	11.3 N.º de iniciativas de cross-selling a clientes atuais, no período económico	N.º de iniciativas de cross-selling a clientes atuais,	Indicador de indução, objetivo, incompleto e reativo, que sinaliza a importância de exploração do potencial dos clientes já em base de dados, concretizando vendas de mais soluções aos mesmos clientes. Tal garantirá uma poupança de custos em angariação de novos clientes e terá o potencial para aumentar a rentabilidade dos clientes já existentes. Envolve uma correta e clara definição do que é uma iniciativa e um cliente atual.
12	12.1 N.º de novos cursos de formação no período económico	N.º de novos cursos de formação,	Indicadores de resultado, objetivos, incompletos e reativos, que sinalizam a importância da criação de novos conteúdos para diversificar a oferta de soluções distintas aos clientes.
	12.2 Rácio VN de novos cursos lançados / VN Total	$(VN \text{ novos cursos lançados} / VN \text{ Total}) * 100$	
13	13.1 Não conformidades detetadas em auditoria à implementação	Contabilização de não conformidades na folha de trabalho	Indicador de indução, objetivo, incompleto e reativo, que resulta do preenchimento de uma folha de trabalho confirmada pelo cliente para obter evidência de que foram seguidos um conjunto de passos obrigatórios e padronizados no processo de implementação. Eventuais padrões de incumprimento poderão ajudar a identificar as respetivas causas.
14	14.1 Desvio do tempo de resposta a um contacto de cliente face ao padrão de referência	Tempo de resposta efetivo - Tempo de referência	Indicadores de resultado, objetivos, reativos e incompletos, que permitem controlar o cumprimento dos tempos de referência para resposta aos clientes do mercado de Angola.
	14.2 % de respostas dentro do padrão de referência, no período económico	N.º de respostas dentro do padrão de referência, / Total de respostas,	
	14.3 N.º total de horas extra da equipa comercial alocada ao mercado de Angola, no período económico	N.º horas extra equipa comercial mercado Angola,	Indicador de indução, objetivo, incompleto e reativo, que informa sobre a eventual sobrecarga da equipa comercial afeta ao mercado de Angola
15	15.1 Rutura de inventário	N.º de encomendas perdidas por falta de inventário e impossibilidade de o obter nos timings exigidos pelo cliente	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e pouco reativo, que sinaliza a perda de negócios por falta de inventário e incapacidade de o obter nos timings exigidos. Um valor elevado sinaliza problemas de gestão de inventários.
	15.2 Lead Time	Tempo desde a colocação da encomenda ao fornecedor até à expedição	Indicador de indução, objetivo, incompleto e pouco reativo, pretende controlar a eficiência de resposta dos fornecedores.
	15.3 Peso do custo de transporte no valor da encomenda ao fornecedor	$(\text{Custo médio do transporte} / \text{Valor das Encomendas por fornecedor e período económico}) * 100$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo que permite detetar anomalias nos custos de transporte, mas deve ser complementado com a rentabilidade da encomenda, pois alguns custos poderão justificar-se com uma rentabilidade mais elevada.
16	16.1 % de incumprimentos do prazo de apresentação de informação padronizada de controlo de gestão, no período económico	$(N.^{\circ} \text{ de incumprimentos do prazo de apresentação de informação de controlo de gestão} / N.^{\circ} \text{ Total de apresentações de informação de controlo de gestão}) * 100$	Indicadores de resultado, objetivos, incompletos e reativos, que sinalizam problemas na área de controlo de gestão (p.ex. escassez de recursos, ineficiências)
	16.2 Desvio de tempo na apresentação de informação padronizada de controlo de gestão face ao prazo de referência	Data de disponibilização da informação - data de referência	

Objetivo estratégico	Indicador de desempenho	Fórmula de Cálculo	Observações
17 Melhorar a eficiência dos processos de prospecção, pré-venda e implementação	17.1 N.º de Clientes Contactados e rácio de conversão de contactos em leads no período económico	N.º de clientes contactados (N.º de leads, / N.º de contactos) *100	Com estes dois indicadores (o primeiro de indução e o segundo de resultado) objetivos, incompletos e reativos, pretende-se medir a eficiência e a eficácia da equipa comercial no trabalho de prospecção de clientes.
	17.2 N.º de Novas Leads Geradas no período económico por segmento de mercado // N.º de Novas Leads Geradas no período económico por novos clientes	N.º de novas leads geradas no período económico por segmento de mercado // N.º de novas leads geradas por novos clientes	Indicadores de indução, objetivos, incompletos e reativos, que permitem compreender o panorama de novas leads - distribuição de novas leads pelos segmentos de mercado estratégicos/novos clientes (versus atuais clientes) e a respetiva origem.
	17.3 % de Novas Leads geradas no período económico, por fator desencadeador	(N.º Leads por fator desencadeador / N.º Total de leads) *100 Fator desencadeador: angariação direta provocada; angariação direta espontânea; proveniente do fornecedor	
	17.4 Prazo médio entre a geração da lead e a adjudicação pelo cliente / Prazo médio de entrega de proposta / Prazo médio entre a entrega de proposta e a adjudicação pelo cliente	Média Aritmética (Data da adjudicação - Data da geração da lead) / Média Aritmética (Data da entrega de proposta - Data da geração da lead) / Média Aritmética (Data da adjudicação pelo cliente - Data da entrega da proposta)	Indicadores de indução, objetivos, incompletos e reativos, que permitem controlar o tempo que medeia entre os vários momentos identificados, de forma a aferir a efetividade da equipa comercial no processo de pré-venda (p.ex. tempo de preparação de proposta).
	17.5 N.º de interações com o cliente até à venda	Contagem do número de interações com um dado cliente até se concretizar uma venda	Indicador de indução, objetivo, incompleto e reativo, que pretende medir a quantidade de interações necessárias com um cliente até que se efetive uma venda, por forma a aferir a efetividade das equipas envolvidas nos processos analisados.
	17.6 Tempo médio de diagnóstico das oportunidades de melhoria nos processos de produção do cliente de soluções CMS	N.º médio de dias necessários para realizar o diagnóstico das oportunidades de melhoria nos processos de produção do cliente	Indicador de indução, objetivo, incompleto e reativo, que permite controlar a eficiência no processo de diagnóstico das oportunidades de melhoria no processo produtivo do cliente, um dos fatores distintivos do aconselhamento pré-venda da empresa.
	17.7 Custo médio do processo de pré-venda por segmento de mercado/categoria de cliente/etc	Custo total dos processos de pré-venda / N.º de processos de pré-venda (para cada segmento de mercado/categoria de cliente/etc.)	Indicadores de resultado, objetivos, incompletos e reativos, que pretendem medir o custo médio dos processos de pré-venda nos vários segmentos de mercado ou categorias de cliente, permitindo à gestão identificar segmentos/categorias onde existam ineficiências e direcionar para aí esforços de melhoria.
	17.8 Tempo médio de implementação	$\Sigma(\text{Tempo despendido por implementação}) / \text{N.º Total de implementações}$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que permite à gestão identificar possíveis ineficiências.
	17.9 Desvio de tempo de implementação face ao orçamentado	Tempo de implementação efetivo - Tempo de implementação orçamentado	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo que serve como métrica para auxiliar a gestão a identificar implementações ineficientes ou com poucos recursos alocados.
	17.10 Custo médio de implementação	$\Sigma(\text{Custo por implementação}) / \text{N.º Total de implementações}$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que pretende medir o custo médio por implementação, permitindo à gestão identificar possíveis ineficiências.
18 Definir política de recrutamento e seleção criteriosa	18.1 % de candidatos contratados para a posição em questão que cumprem os critérios-chave para a contratação	(N.º Contratações que cumprem os critérios-chave para a posição / N.º Total de contratações) *100	Indicador de resultado, objetivo, completo e reativo, que pretende avaliar a política de contratações da empresa, medindo quantos dos candidatos contratados cumpriam efetivamente com aqueles que eram os critérios considerados chave para a sua posição.
19 Promover adequada formação das equipas de vendas e de implementação	19.1 N.º médio de horas de formação, no período económico	$\Sigma(\text{N.º de horas de formação por colaborador}) / \text{N.º Total colaboradores}$	
	19.2 N.º colaboradores com um n.º de horas de formação inferior ao valor de referência	N.º de colaboradores com um n.º de horas de formação inferior ao valor de referência	Indicadores de indução, objetivos, incompletos e reativos, que sinalizam a importância da formação para o desenvolvimento das pessoas e o sucesso da organização.
	19.3 % de comerciais/implementadores abrangidos pela formação	(N.º comerciais/implementadores abrangidos pela formação / N.º Total de comerciais/implementadores) *100	
	19.4 Classificação média dos formandos	Média das classificações obtidas nas formações, de 1 a 5	Indicador de resultado, objetivo, reativo e completo, que pretende medir a efetividade do plano de formação em vigor, avaliando os conhecimentos transmitidos nas formações.
20 Investir em ações de marketing	20.1 Investimento em marketing	(Orçamento de marketing / Orçamento total) *100	Indicador de indução, objetivo, incompleto e reativo, que pretende garantir que a empresa faz uma aposta concreta no marketing e que para tal fornece os recursos financeiros e humanos necessários.
	20.2 Retorno das ações de marketing	ROI individual de cada iniciativa	Indicador de resultado, que pode ser pouco objetivo pela dificuldade em definir os critérios de medição e alocação de custos e volume de negócios a cada iniciativa. Caso essa definição seja executada corretamente, o indicador tem potencial para ser completo e reativo.
	20.3 N.º Seminários técnicos de flexografia, TechTalks e Open-houses organizados	Contabilização de seminários, techtalks e open-houses organizados	Indicador de indução, objetivo, incompleto e reativo, que pretende sinalizar a importância da realização de iniciativas de conteúdos e de aproximação ao público-alvo como são os seminários, techtalks e open-houses.
	20.4 Alcance das ações de marketing através das redes sociais	Contabilização de views/engagement	Indicador de resultado, objetivo, reativo e completo, que pretende medir a efetividade do plano de formação em vigor, avaliando os conhecimentos transmitidos nas formações.
21 Criar e atualizar uma base de dados de conhecimento	21.1 Taxa de cobertura dos macroprocessos pela base de dados de conhecimento	(N.º de macroprocessos cobertos pela base de dados de conhecimento / N.º Total de macroprocessos) *100	Indicador de indução, objetivo, reativo e completo, que sinaliza a importância da acumulação e partilha de conhecimento.

Objetivo estratégico	Indicador de desempenho	Fórmula de Cálculo	Observações
22 Implementar mecanismos avançados de Market Intelligence	22.1 Investimento em market intelligence	$(\text{Orçamento de market intelligence} / \text{Orçamento Total}) * 100$	Indicador de indução, objetivo, incompleto e reativo, que pretende garantir que a empresa faz uma aposta concreta em market intelligence e que para tal fornece os recursos financeiros e humanos necessários.
	22.2 Visitas anuais a feiras tecnológicas internacionais	N.º de visitas anuais às feiras tecnológicas internacionais de referência	Indicador de indução, objetivo, incompleto e reativo, que pretende sinalizar a importância da recolha de informação nas feiras tecnológicas de referência.
23 Implementar SCG como prática enraizada	23.1 N.º de horas de formação sobre controlo de gestão, no período económico	N.º de horas de formação sobre controlo de gestão,	Indicadores de indução, objetivos, incompletos e reativos, que sinalizam a importância do controlo de gestão como prática enraizada e da responsabilidade de todos.
	23.2 % colaboradores que participam em ações de formação sobre controlo de gestão	$N.º \text{ de colaboradores que realizam formação sobre controlo de gestão} / N.º \text{ Total de colaboradores}$	
	23.3 Investimento em controlo de gestão no período económico	Valor investido em controlo de gestão,	
24 Fomentar uma cultura organizacional com foco no resultado, assente em valores éticos, de ambição, exigência, responsabilidade, equilíbrio profissional e familiar e valorização do mérito	24.1 % de KPI cumpridos por unidade de negócio/equipa/colaborador	$(N.º \text{ KPIs cumpridos por unidade de negócio/equipa/trabalhador} / N.º \text{ Total de KPIs por unidade de negócio/equipa/trabalhador}) * 100$	Indicador de indução, objetivo, incompleto e reativo, que sinaliza a importância do cumprimento das metas, ao nível individual, da equipa e da área de negócio.
	24.2 % de remuneração variável/Total de Remuneração	$(\text{Remuneração variável} / \text{Remuneração Total}) * 100$	Indicador de indução, objetivo, incompleto e reativo, que contribui para avaliar o grau de cumprimento das metas que a empresa propõe às suas equipas, uma vez que um peso superior indica um maior grau de cumprimento desses objetivos, e se a componente variável na remuneração total é suficiente para assegurar a valorização do mérito naquilo que é a política remuneratória da empresa.
25 Promover um ambiente profissional desafiante, estimulante e gratificante (<i>work-life balance</i>)	25.1 Índice de satisfação dos colaboradores	Nível do índice de satisfação dos colaboradores	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que permite avaliar o grau de satisfação dos colaboradores através da análise dos resultados do questionário interno de satisfação.
	25.2 Taxa de rotação (<i>turnover</i>) de colaboradores, no período económico	$N.º \text{ de saídas de colaboradores} / N.º \text{ Total de colaboradores no início do período}$	Indicador de resultado, objetivo, incompleto e reativo, que pretende medir a taxa de rotação do pessoal.