



Instituto Superior de Economia e Gestão

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

DESDE 1911

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

A UTILIZAÇÃO DE SISTEMAS DE CONTROLO DE
GESTÃO NAS PME PORTUGUESAS DO SECTOR
ALIMENTAR, TÊXTIL E CALÇADO

DANIELA NAULILA DE ALMEIDA SIMÃO

MARÇO - 2013



Instituto Superior de Economia e Gestão

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

DESDE 1911

MESTRADO EM CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO

DISSERTAÇÃO

A UTILIZAÇÃO DE SISTEMAS DE CONTROLO DE
GESTÃO NAS PME PORTUGUESAS DO SECTOR
ALIMENTAR, TÊXTIL E CALÇADO

DANIELA NAULILA DE ALMEIDA SIMÃO

ORIENTAÇÃO:

PROF. DOUTORA SOFIA MORAIS LOURENÇO

MARÇO - 2013

Resumo

Este estudo tem como objectivo conhecer os principais sistemas de controlo de gestão adoptados e utilizados pelas PME Portuguesas do Sector Alimentar, Têxtil e Calçado, e perceber de que forma é que diferentes prioridades estratégicas influenciam a escolha dos mesmos. Neste sentido, a questão de investigação é: “Será que as prioridades estratégicas seguidas pelas empresas determinam a escolha e a frequência de utilização de determinados sistemas de controlo de gestão?”. Para esse efeito utilizaram-se as 148 respostas de um questionário dirigido a CEO's, CFO's e *controllers* de PME dos sectores alimentar, têxtil e calçado. Os resultados mostram que no geral a adopção dos SCG é reduzida comparativamente aos resultados obtidos nos estudos de Chenhall & Langfield-Smith (1998a) e Davila & Foster (2007). A frequência de utilização da informação gerada pelos SCG é também reduzida, convergindo com os resultados obtidos por Abdel-Kader & Luther (2006). Continua a existir o predomínio pela utilização de SCG financeiros em detrimento de SCG não financeiros, tal como foi constatado nos estudos de Luther & Longden (2001) e Vicente *et al.* (2009). As prioridades estratégicas são determinantes na escolha dos SCG (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b). Observou-se, por exemplo, que as empresas que seguem a diferenciação adoptam mais sistemas de desenvolvimento de novos produtos do que as que seguem o baixo custo.

Palavras – chave: PME, Sistemas de Controlo de Gestão, Prioridades Estratégicas

Abstract

This study aims to know the main management control systems adopted and used by SME, and to understand how different strategic priorities influence the choice of these MCS. In this sense, the research question is: "Does the strategic priorities followed by companies, determine the choice and frequency of use of certain management control systems?" For this purpose I used 148 responses to questionnaire sent to CEOs, CFOs and *controllers* of SME in the food, textiles and footwear sectors. The results show that in general the adoption of MCS is reduced compared to Chenahll & Langfield-Smith (1998a) and Davila & Foster (2007) studies results. The frequency of use of information generated by MCS is reduced, converging with the results obtained by Abdel-Kader & Luther (2006). Continues to exist the predominance of use of Financial MCS over Non-Financial MCS as observed in Longden & Luther (2001) and Vicente *et al.* (2009) studies. Strategic priorities are determinat in the choice of MCS (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b). It was observed, for example, that companies following differentiation adopt more new products developing systems than companies following low cost.

Key-words: SME, Management Control Systems, Strategic Priorities

Agradecimentos

A Deus acima de todas as coisas, pelo conhecimento e perseverança que me deu na realização deste trabalho.

Aos meus pais e inúmeras pessoas que com a sua sabedoria contribuíram não apenas para a minha formação académica, como também para a minha formação como cidadã do mundo e melhor preparada para as incertezas da vida.

Aos restantes familiares, namorado, amigos e conhecidos pelo apoio, encorajamento e compreensão pelas ausências constantes.

À minha orientadora Prof. Doutora Sofia Margarida Morais Lourenço, pela sua disponibilidade, dedicação e empenho que garantiu a realização de um trabalho com qualidade.

Ao Prof. Mestre António Samagaio pelo seu papel importante no desenvolvimento do questionário.

À empresa Informa D&B, pela disponibilidade em fornecer alguns dados sobre as empresas analisadas no estudo.

Índice

Resumo.....	iii
Abstract	iv
Agradecimentos.....	v
Lista de Quadros	viii
Lista de Figuras	viii
Lista de Abreviaturas	ix
Lista de Anexos.....	x
1. Introdução	1
2. Revisão da Literatura	3
2.1. As PME na Estrutura Empresarial Portuguesa.....	5
2.2. Sistemas de Controlo de Gestão.....	6
2.3. Estratégia de Negócio.....	10
2.4. A Relação entre Prioridades Estratégicas e SCG	11
3. Metodologia de Investigação	13
3.1. Amostra e Método de Investigação	13
3.2. Descrição e Mensuração das Variáveis	17
4. Análise de Resultados	19
5. Discussão.....	30
5.1. Síntese Global dos Resultados	30
5.2. Integração dos Resultados com a Literatura.....	32

6. Conclusões	35
Bibliografia	40
Anexos.....	49

Lista de Quadros

Quadro 1.1. Estatística Descritiva das Variáveis Contingenciais.....	20
Quadro 1.2. Adopção e Periodicidade de Utilização dos SCG	21
Quadro 1.3. Análise Factorial Exploratória.....	23
Quadro 1.4. Modelo Binomial Negativo p/ Adopção de SCG Financeiros	26
Quadro 1.5. Modelo Binomial Negativo p/ Adopção de SCG Não Financeiros.....	26
Quadro 1.6. Modelo Logístico Binário p/ Adopção de Sistema de Apuramento de Custos	27
Quadro 1.7. Modelo Logístico Binário p/ Adopção de Sistemas de Desenvolvimento de Novos Produtos	27
Quadro 1.8. Modelo Logístico Ordinal p/ Periodicidade Utilização de SCG Financeiros	28
Quadro 1.9. Modelo Logístico Ordinal p/ Periodicidade Utilização de SCG Não Financeiros	29

Lista de Figuras

Figura 1.1. Características das Empresas do Estudo	16
Figura 1.2. Características dos Participantes do Estudo.....	16

Lista de Abreviaturas

ABC – *Activity Based Costing*

AFE – Análise Factorial Exploratória

APICCAPS – Associação Portuguesa dos Industriais de Calçado, Componentes, Artigos
de Pele e seus Sucedâneos

ATP – Associação Têxtil e Vestuário de Portugal

CEO – *Chief Executive Officer*

CFO – *Chief Financial Officer*

CIMA – *Chartered Institute of Management Accountants*

FIPA – Federação das Indústrias Portuguesas Agro-Alimentares

IC – Intervalo de Confiança

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRR – *Incident Rate Ratio*

KMO – *Kaiser-Meyer-Olkin*

MCS – *Management Control Systems*

PME – Micro, Pequenas e Médias Empresas

OECD – *Organisation for Economic Co-operation and Development*

SCG – Sistemas de Controlo de Gestão

SE – *Standard Error Mean*

SME – *Small and Medium Enterprises*

Lista de Anexos

Anexo I – Teste T- <i>Student</i> para Duas Amostras Independentes	49
Anexo II – Estatística Descritiva das Variáveis Contingenciais (detalhado)	51
Anexo III – Teste T- <i>Student</i> para Amostra Emparelhada	53
Anexo IV – Teste ANOVA para Medidas Repetidas.....	54

1. Introdução

As práticas de Contabilidade de Gestão desempenham um papel vital na manutenção da capacidade competitiva das empresas (Govindarajan & Gupta, 1985; Govindarajan, 1988; Ittner & Larcker, 1997b; Simons, 1987, 1990,1994; Kald *et al.*, 2000; Jermias & Gani, 2004). Por esta razão, um número significativo de estudos tem revelado um grande interesse em entender a forma e o impacto da utilização dos SCG nas organizações (Govindarajan & Fisher, 1990; Chenhall & Langfield-Smith, 1998a, 1998b), bem como a sua associação a diferentes factores contextuais (e.g. estratégias, envolvente, tecnologias usadas, entre outros) (Ueno & Wu, 1993; Langfield-Smith, 1997; Chenhall, 2003). Todavia, a investigação sobre os SCG nas PME é escassa (Chenhall, 2003; Berthelot & Morrill, 2007; Nandan, 2010), revelando-se assim interessante o estudo nessa matéria. As PME representavam em 2008 segundo dados do INE 99,7% da estrutura empresarial portuguesa, tendo o maior contributo na geração de emprego e riqueza nacional. Estas empresas são fundamentalmente diferentes das grandes empresas, no que se refere a aspectos de incerteza, inovação e evolução (Garengo *et al.*, 2005) entre outros factores, que afectam consideravelmente a forma como os SCG são utilizados (e.g. Merchant, 1981, OECD, 2002; Chenhall, 2003; Garengo *et al.* 2005; Berthelot & Morrill, 2007; Maraghini, 2010; Nandan, 2010).

Assim, o principal objectivo deste estudo é conhecer os principais SCG adoptados e utilizados pelas PME, e perceber de que forma é que a importância dada a determinadas prioridades estratégicas influencia a escolha dos mesmos. Neste sentido, tentou-se responder à seguinte questão de investigação: “Será que as prioridades estratégicas seguidas pelas empresas determinam a escolha e a frequência de utilização de determinados sistemas de controlo de gestão?”.

Para esse efeito utilizaram-se os resultados obtidos de um questionário respondido por 148 CEO's, CFO's e *controllers* de PME do sector alimentar, têxtil e calçado.

Constatou-se, que no geral a adopção dos SCG é reduzida comparativamente aos resultados obtidos nos estudos de Chenhall & Langfield-Smith (1998a) e Davila & Foster (2007). A frequência de utilização da informação gerada pelos SCG é também reduzida, convergindo com os resultados obtidos por Abdel-Kader & Luther (2006). Isto poderá estar relacionado com factores contextuais tais como dificuldades financeiras e/ou cultura conservadora dos CEO's, CFO's e *controllers* das PME quanto às práticas de SCG (Khandwalla, 1974; McMahon & Holmes, 1991; Ueno & Wu, 1993; OECD, 2002; Garengo *et al.*, 2005; Berthelot & Morrill, 2007; Maraghini, 2010; Nandan, 2010) ou por uma maior ênfase dos gestores no controlo das metas estabelecidas no curto prazo quanto aos custos, que poderão justificar os resultados obtidos. Continua a existir um predomínio pela utilização de SCG financeiros em detrimento de SCG não financeiros, como constatado nos estudos de Luther & Longden (2001) e Vicente *et al.* (2009). As prioridades estratégicas são determinantes na escolha dos SCG, pois permitem que tanto as empresas que seguem prioridades estratégicas de baixo custo como de diferenciação, beneficiem bastante com a utilização de ambos os sistemas tradicionais e contemporâneos de controlos de gestão quando ajustados aos objectivos traçados (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b). O mesmo não foi possível apurar quanto à frequência de utilização da informação gerada pelos SCG.

Este estudo permitiu concluir, que em termos práticos e assim como se verificou de forma semelhante noutros estudos (CIMA, 1993; Israelsen *et al.*, 1996; Luther & Longden, 2001; Chenhall & Langfield-Smith, 1998a; Vicente *et al.*, 2009), as PME Portuguesas do sector alimentar, têxtil e calçado também privilegiam maioritariamente a

adopção e a utilização de informação gerada por SCG financeiros, neste caso independentemente da estratégia seguida ser de baixo custo ou de diferenciação. O que poderá ser sinónimo de uma maior necessidade por parte dos gestores no controlo do desempenho financeiro da empresa e das metas traçadas no curto prazo. Este estudo contribui para a literatura, ao caracterizar a utilização de SCG nas PME Portuguesas do sector têxtil, calçado e alimentar, e relacionar essa utilização com a estratégia da organização.

Face ao objectivo proposto este trabalho encontra-se estruturado em seis secções. Para além desta secção introdutória, com uma breve descrição do trabalho, segue-se a segunda secção onde se procedeu à revisão da literatura dos artigos principais que permitiram sustentar as hipóteses avançadas. Na terceira secção são mencionados os métodos e técnicas que serviram de base para a validação das hipóteses. A quarta secção integra os principais resultados obtidos a partir das técnicas estatísticas aplicadas aos dados recolhidos da amostra. Para finalizar, na quinta secção são interpretados os resultados obtidos à luz das hipóteses avançadas e da revisão da literatura, e na sexta analisadas as principais conclusões e limitações do estudo, bem como propostas para futuras investigações.

2. Revisão da Literatura

De acordo com a Teoria da Contingência não existe uma forma única de tornar as organizações eficientes e eficazes (Eriksson-Zetterquist *et al.* 2011, 34). As organizações actuam de forma distinta em relação ao ambiente em que operam e às técnicas de gestão que utilizam (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b; Bhimani, 2003; Chenhall, 2003; Eriksson-Zetterquist *et al.* 2011, 34). Nas últimas décadas tem sido crescente a dinamização da investigação sobre as práticas de Contabilidade de Gestão,

por desempenharem um papel vital na manutenção da capacidade competitiva das empresas (Govindarajan & Gupta, 1985; Govindarajan, 1988; Ittner & Larcker, 1997b; Simons, 1987, 1990,1994; Kald *et al.*, 2000; Jermias & Gani,2004). Um número significativo de estudos tem revelado um grande interesse por parte dos investigadores em entender a forma como as organizações utilizam os SCG, bem como a sua associação a diferentes factores contextuais (e.g. estratégias, envolvente, tecnologias usadas, entre outros) (Ueno & Wu, 1993; Langfield-Smith, 1997; Chenhall, 2003). Outros procuram avaliar o impacto da utilização dos SCG nas empresas (Govindarajan & Fisher, 1990; Chenhall & Langfield-Smith, 1998a, 1998b). No entanto, as conclusões parecem pouco claras, quanto às diversas componentes abrangidas pelos controlos e a forma como estes são operacionalizados (Ittner & Larcker, 1997a; Langfield-Smith, 1997). A investigação sobre os SCG nas PME é também escassa (Chenhall, 2003; Berthelot & Morrill, 2007; Nandan, 2010).

As PME são fundamentalmente diferentes das grandes empresas no que se refere a aspectos de incerteza, inovação e evolução (Garengo *et al.*, 2005). Estas condicionantes, bem como a dimensão afectam consideravelmente, a forma como os SCG são utilizados (Khandwalla, 1974; Merchant, 1981; Davila, 2000; Abdel-Kader & Luther, 2008). Dado ocuparem um lugar dominante na economia mundial, muitos estudos ainda continuam a ser conduzidos nas grandes empresas (Chenhall, 2003), por usarem intensivamente controlos mais complexos. Consequentemente, os resultados destes estudos raramente correspondem às reais características e necessidades das PME. Usualmente os SCG nestas empresas é bastante simples, desestruturado, centralizado em torno do dono da empresa (Berthelot & Morrill, 2007; Maraghini, 2010) e baseado geralmente em informação contabilística. Esta tendência tem vindo a modificar-se, devido a

instabilidade do contexto empresarial, obrigando as PME a adoptar sistemas de controlo mais avançados (ou estruturados) (Maraghini, 2010) - que permitam fazer face à necessidade de informação mais completa, eficiente e atempada.

2.1. As PME na Estrutura Empresarial Portuguesa

A estrutura empresarial portuguesa, na sua esmagadora maioria é constituída por micro, pequenas e médias empresas. De acordo com a Recomendação 2003/361/CE da Comissão Europeia, as PME são definidas em função dos efectivos de que dispõem e do seu volume de negócios ou do seu balanço total anual. Na categoria das PME, define-se como média empresa, aquela que emprega menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios não excede 50 milhões de euros ou o balanço total anual não excede 43 milhões de euros. As pequenas empresas distinguem-se por empregarem menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros. Enquanto que as microempresas caracterizam-se por um número de efectivos inferior a 10 pessoas e cujo o volume de negócios anual ou balanço total anual não excede os 2 milhões de euros.

Este tipo de empresas tem tido um papel preponderante na dinamização da estrutura empresarial, na geração de emprego e riqueza nacional. Dados do INE revelam que em 2008 existiam em Portugal cerca de 349 756 micro, pequenas e médias empresas, representando 99,7% das sociedades não financeiras, responsáveis por 72,50 % de emprego gerado e com um contributo de pelo menos 201,7 mil milhões de euros para a criação de valor nacional. Do conjunto de empresas que formavam as PME Portuguesas destacavam-se essencialmente as micro empresas (85,84%) comparativamente às pequenas e médias empresas (14,16%). Cerca de 11,78% do total das pequenas e médias empresas pertenciam ao sector da indústria transformadora, que entre outras integra a

indústria alimentar, têxtil e calçado. A indústria alimentar era representada por 10 835^a empresas, a indústria têxtil por 7 000^b empresas e a indústria do calçado por 1 407^c empresas. Estas indústrias localizavam-se predominante na região Norte e Centro do país. As mesmas são conhecidas cada vez mais pelo seu dinamismo crescente, em termos de flexibilidade e resposta rápida à procura, *know-how* e inovação (e.g. Mitchell & Reid, 2000). No entanto estas indústrias de micro, pequena e média dimensão ainda são caracterizadas por fragilidades na estrutura de capitais baixa qualificação dos recursos humanos e baixa produtividade, que condicionam o seu grau de competitividade (e.g. McMahon & Holmes, 1991; OECD, 2002; Nandan, 2010; INE, 2010).

2.2. Sistemas de Controlo de Gestão

Como refere Cunningham (1992) os «SCG incorporam as técnicas e os mecanismos que as empresas empregam para alcançar os objectivos, acompanhar as metas e aplicar com sucesso as estratégia». Porém, o foco destes sistemas não se traduz apenas no controlo, como inicialmente foi proposto por Anthony *et al.* (1984), que considerava-os como mecanismos que permitiam «(...) o processo de verificação e coordenação da utilização eficiente e eficaz dos recursos na realização dos objectivos traçados». Os SCG destinam-se também a ajudar a organização a motivar os funcionários a tomar decisões e a realizar acções que traduzam os objectivos da organização (Hugues *et al.*, 2011, 13). Revelam-se portanto num factor de desenvolvimento que poderá ter impacto, no controlo da inovação, criatividade, mudança e aprendizagem (Henri, 2004). Permitindo deste modo que os gestores tenham conhecimento das informações que devem usar e de

^a Dados Estatísticos da FIPA

^b Caracterização do Sector Têxtil e Vestuário pela ATP

^c Monografia Estatística da APICCAPS

como usá-las intensivamente para melhorar o desempenho da empresa, reduzindo assim as incertezas (Davila & Foster, 2007). Assim, os principais objectivos dos SCG traduzem-se em fornecer informações úteis à gestão (Widener, 2007) de forma a reduzir a incerteza e ajudar a garantir padrões viáveis de comportamento dos funcionários a fim de alcançar os objectivos organizacionais (Simons, 1994).

Torna-se fundamental também salientar que Chenhall (2003) enfatiza que o âmbito dos SCG é muito mais alargado do que o auxílio à tomada de decisão. Por exemplo na visão de Simons (1994) a empresa deve trabalhar com sistemas que considerem o controlo estratégico sobre quatro variáveis: sistemas de crenças, sistema de fronteiras, sistema diagnóstico, e sistema interactivo. O sistema de crenças deve estabelecer formalmente o propósito e os valores da empresa. Quanto ao sistema de fronteiras este deve restringir os comportamentos aceitáveis dos colaboradores, estabelecendo limites para a minimização dos riscos. Por sua vez, o sistema diagnóstico tem por objectivo a monitorização dos resultados. E para finalizar, o sistema interactivo permite acompanhar e mensurar as medidas de desempenho, e potencializar a emergência de novas estratégias. De um vasto conjunto de SCG, os gestores apenas escolhem um número limitado de controlos para usar interactivamente, e os restantes usam-nos para o controlo diagnóstico (Simons, 1990). Já a perspectiva de Malmi & Brown (2008) defende que o sistema de controlo de gestão deve ser considerado como um “*package*” definido em torno de cinco grupos de controlos: planeamento, cibernético, recompensas e compensações, administrativo e cultural. Esta tipologia é baseada na distinção entre a tomada de decisão e o controlo, que é administrado directamente para influenciar o comportamento dos empregados. Deste modo, a escolha dos SCG mais apropriados a utilizar deve resultar da identificação das necessidades de cada empresa (Ittner &

Lacker, 1997; Sandino, 2007; Widener, 2007), que permita que estas sejam proactivas e respondam de forma eficaz e eficiente ao mercado.

Os SCG devem incluir informações para além daquelas tradicionais conferidas pela contabilidade (Chenhall, 2003). Actualmente, as empresas utilizam cada vez mais de forma conjunta instrumentos tradicionais (e.g. orçamentos) com instrumentos mais avançados de contabilidade / controlo de gestão (e.g. previsões, ABC, *Balanced Scorecard*) (Simons, 1990). Khandwalla (1974) verificou que as empresas mais lucrativas utilizavam maioritariamente controlos mais sofisticados, do que as menos lucrativas. A natureza dos SCG é diversificada. Podem caracterizar-se por sistemas formais e/ou informais, de acção e/ou resultados, restritos e/ou flexíveis, e financeiros e/ou não financeiros (Kald *et al.*, 2000; Langfield-Smith, 1997). Neste estudo iremos considerar a natureza financeira e não financeira dos sistemas, por traduzirem a forma como se efectua o desenvolvimento da estratégia (Langfield-Smith, 2006), e pela sua análise permitir a compreensão da relevância dos SCG nas PME. Além disso, o enfoque será sobre os SCG formais, que segundo Simons (1987) « (...) são os procedimentos formalizados e os sistemas que utilizam a informação para apoiar as actividades das empresas ». Tem sido defendido que a utilização de um conjunto diversificado de controlos financeiros e não financeiros permite alcançar melhores desempenhos e fornecer informação melhorada sobre o progresso estratégico (Ittner *et al.*, 2003). Consequentemente os SCG permitem aumentar as capacidades dos gestores para antecipar e gerir incertezas futuras, como a mudança do ambiente competitivo (Widener, 2007).

Os controlos financeiros analisados na literatura incluem, entre outros, controlo de custos, controlo dos inventários, sistemas de preços, auditorias internas e controlo

orçamental (Sandino, 2007; Abdel & Luther, 2006). Por outro lado, os controlos não-financeiros incluem a satisfação dos clientes, tempo e rapidez das entregas, medidas-chaves das actividades de produção, qualidade, *benchmarking*, medidas baseadas nos funcionários e no planeamento estratégico (Jeremias & Gani, 2004; Auzair & Langfield-Smith, 2005; Sandino, 2007). Do conjunto de SCG apresentados neste estudo seleccionou-se para uma análise mais específica os sistemas de apuramento de custos (controlo financeiro) por estar intrinsecamente relacionado com a estratégia de baixo custo (Porter, 1980), e o de desenvolvimento de novos produtos (controlo não financeiro) pela importância da sua integração na estratégia de diferenciação, que de acordo com Hertenstein & Platt (2000) não tem sido bem refletida nas medidas de desempenho. Estudos anteriores comprovam que as empresas consideram que os controlos não financeiros são altamente importantes (Abdel & Luther, 2006). Todavia, apesar dessa importância, cerca de 40% das mesmas relatam que nunca ou raramente utilizam este tipo de controlos (Abdel & Luther, 2006). Sendo assim perceptível o domínio de utilização de controlos financeiros. Aspectos semelhantes foram reportados também em estudos conduzidos no Reino Unido (CIMA, 1993), Dinamarca (Israelsen *et al.*, 1996) África do Sul (Luther & Longden, 2001) e Austrália (Chenhall & Langfield-Smith, 1998a), em que a maioria das empresas parece tomar as decisões com base maioritariamente em informações proporcionadas por SCG financeiros. Em Portugal, os *controllers* consideram também de importância elevada as funções de controlo de custos, análise das contas/resultados da organização, redução de custos e análise da estrutura de custos (Vicente *et al.*, 2009).

2.3. Estratégia de Negócio

A estratégia de negócio têm sido uma variável muito estudada na literatura, por traduzir a forma como os SCG podem ser utilizados para melhorar o desempenho das organizações (Langfield-Smith, 1997). Diferentes tipologias de estratégias tem descrito a forma como as empresas determinam os seus objectivos a longo prazo (Cunningham, 1992), e a alocação dos recursos necessários à sua consecução (Chandler, 1962). Entre estas as tipologias de: Miles & Snow (1978) “*prospecters/analysers/defenders/reactors*” definida em termos da atitude face ao mercado; Porter (1980) “liderança por baixo custo/diferenciação/foco” definida em termos da vantagem competitiva; Miller & Fiesen (1982) “empresendedores/conservadores” focada na inovação dos produtos; Govindarajan & Gupta (1985) “*build/hold/harvest*” relacionada com o padrão estratégico seguido pelas empresas. Porém, cada uma destas estratégias apresenta características particulares, sendo difícil identificar as suas similaridades (Langfield-Smith, 1997; Chenhall, 2003) e generalizá-las a resultados produzidos por outros estudos (Langfield-Smith, 1997). Apesar da relevância de cada uma delas, as estratégias genéricas de Porter (1980), parecem dominar a literatura de SCG (Jeremias & Gani, 2004; Auzair & Langfield-Smith, 2005). Porter (1980) propôs que, independentemente do contexto da indústria, as organizações deveriam escolher uma de duas estratégias para competir eficazmente: liderança por baixo custo ou diferenciação. Porém, ao contrário deste argumento as estratégias raramente são descritas formalmente e implementadas com rigor, como se verifica nas PME (Garengo *et al.*, 2005). E como demonstrou Belohlav (1993), as empresas devem focar-se em prioridades estratégicas, combinando variáveis determinantes para estratégias de diferenciação com variáveis de liderança por baixo custos. Por esta razão, e à semelhança do estudo de Chenhall &

Langfield-Smith (1998b), as estratégias de Porter (1980) serão definidas em torno de factores que traduzem prioridades estratégicas de baixo custo e diferenciação, por serem facilmente compreensíveis pelos participantes (Auzair & Langfield-Smith, 2005).

A ênfase em estratégias de baixo custo incide essencialmente em assegurar a eficiência dos custos durante os processos de produção e a oferta de produtos a preços reduzidos (Porter, 1980). No que se refere à diferenciação, as empresas focam as suas prioridades estratégicas na satisfação dos consumidores, através da flexibilidade de oferta de produtos de alta qualidade e da eficácia e eficiência dos serviços ao consumidor, nomeadamente serviços de pós-venda e entregas rápidas e confiáveis dos produtos (Porter, 1980).

2.4. A Relação entre Prioridades Estratégicas e SCG

Como consideram muitos investigadores, determinados SCG terão uma melhor aplicação quando considerada uma estratégia específica (Ittner *et al.*, 2003; Kober *et al.*, 2003). Tem sido argumentado que os SCG financeiros serão mais ajustados e permitirão melhores desempenhos a estratégias de baixo custo, e os SCG não financeiros a estratégias de diferenciação (Langfield-Smith, 1997; Chenhall, 2003; Jermias & Gani, 2004; Auzair & Langfield-Smith, 2005). Estudos anteriores evidenciaram que as empresas que competem por baixo custo revelam utilizar com maior frequência controlos relacionados com a orçamentação (rigorosos orçamento), produção (custos operacionais, objectivos específicos) e avaliação do desempenho (Govindarajan & Fisher, 1990; Chenhall, 2003). Quanto às que competem por diferenciação, parecem conjugar um conjunto de controlos financeiros e não financeiros, sendo atribuída maior relevância aos controlos relacionados com a qualidade e clientes (Govindarajan, 1988; Ittner & Larcker, 1997b, Chenhall, 2003). Todavia, apesar de demonstrarem a

dependência dos SCG à estratégia, estes estudos apenas examinaram um conjunto limitado de instrumentos de SCG (Govindarajan & Fisher, 1990; Jermias & Gani, 2004). Em contrapartida, o trabalho de Chenhall & Langfield-Smith (1998b), veio reforçar o conhecimento nesta área, ao examinar a conjugação de um leque mais abrangente de controlos, que inclui tanto controlos tradicionais como outros mais contemporâneos, e várias orientações estratégicas. Este estudo concluiu que: tanto as empresas que seguem prioridades estratégicas de baixo custo como de diferenciação, beneficiam bastante com a utilização de ambos sistemas tradicionais e contemporâneos de controlos de gestão (tais como *benchmarking* e planeamento estratégico).

Neste sentido, este estudo irá analisar a relação contingencial entre a estratégia e os SCG utilizados nas PME Portuguesas, ao verificar se a orientação das empresas através de determinadas prioridades estratégicas condiciona a escolha e a frequência de utilização de determinados SCG. Na tentativa de explicação desta relação serão testadas as seguintes hipóteses:

Para a Adopção de SCG

H_{1a}: A adopção de SCG financeiros está positivamente associada a prioridades estratégicas de baixo custo.

H_{1b}: A adopção de SCG não financeiros está positivamente associada a prioridades estratégicas de diferenciação.

H₂: A adopção de sistemas de apuramento de custos está positivamente associada a prioridades estratégicas de baixo custo.

H₃: A adopção de sistemas de desenvolvimento de novos produtos está positivamente associada a prioridades estratégicas de diferenciação.

Para a Periodicidade de Utilização da Informação Gerada pelos SCG

H_{4a}: A periodicidade de utilização de SCG financeiros está positivamente associada a prioridades estratégicas de baixo custo

H_{4b}: A periodicidade de utilização de SCG não financeiros está positivamente associada a prioridades estratégicas de diferenciação.

3. Metodologia de Investigação

3.1. Amostra e Método de Investigação

Para testar as hipóteses anteriormente apresentadas, foi efectuada uma recolha primária de dados através de questionários. A amostra inicial foi obtida através de uma listagem de 4 670 pequenas e médias empresas do sector alimentar, têxtil e calçado do continente português, por parte da empresa Informa D&B. As empresas foram contactadas via telefone, para fornecerem o endereço electrónico do responsável dos SCG, tipicamente o CEO, CFO ou *controller*, para que posteriormente lhe fosse enviado um convite para preencher um questionário online (*Lime Service*) via correio electrónico. Devido ao número extenso de empresas seleccionadas, o envio foi efectuado em duas fases. A primeira fase de envio ocorreu de Maio a Julho, e a segunda fase de Setembro a Outubro de 2012. O início da primeira fase de envio procedeu-se após o pré-teste ao questionário por um grupo de académicos, no sentido de confirmar a sua aplicabilidade com êxito no que toca a dar respostas coerentes às hipóteses levantadas (Ghiglione & Matalon, 1992; Van der Stede *et al.*, 2005; Langfield-Smith, 2007).

O questionário disponibilizado foi formulado com base na revisão da literatura de alguns artigos mencionados na secção 2 e outros de construção própria, e caracteriza-se por questões do tipo abertas e fechadas, que fazem parte de um projecto mais abrangente sobre a utilização de Sistemas de Controlo de Gestão nas PME Portuguesas. Assim, para alcançar o objectivo do estudo, apenas foram seleccionadas as questões referentes aos aspectos socioeconómicos das empresas e dos participantes, à caracterização dos sistemas de controlo de gestão e às prioridades estratégicas das empresas. Com o intuito de ultrapassar as dificuldades relacionadas com o elevado número de não respostas em algumas questões, procedeu-se à concessão de um incentivo. Foi proposto àqueles que respondessem a todas as questões do questionário participar no sorteio de nove *vouchers* com valores entre os 25,90 e os 89,90 euros.

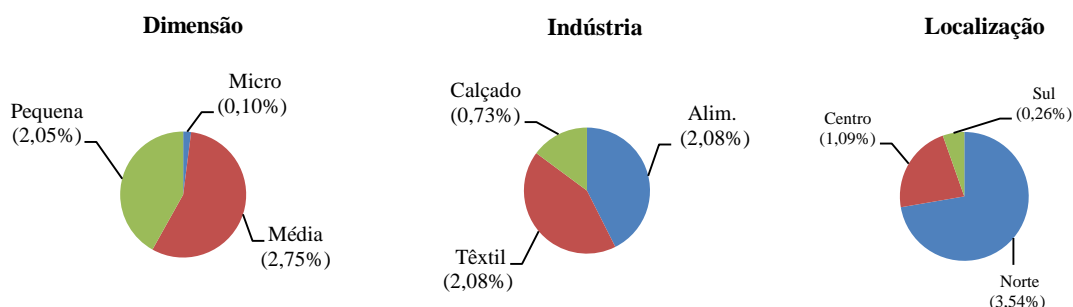
Após a recolha das respostas obtidas no questionário, procedeu-se ao tratamento estatístico, utilizando técnicas e *software* adequado - IBM SPSS *Statistics* versão 20.0, e subsequente análise e interpretação da informação tratada. Considerando as características do estudo que se pretende elaborar e o número de variáveis a analisar, foram utilizados métodos de análise de dados univariada e multivariada. Na análise univariada cada variável foi tratada e analisada individualmente, com recurso à análise descritiva e exploratória dos dados, para identificação dos aspectos mais relevantes característicos das variáveis. De forma integrada, procedeu-se à análise multivariada dos dados com o auxílio das ferramentas de análise factorial exploratória e regressões, de forma a avaliar a validade das hipóteses avançadas.

Quanto à caracterização da amostra, das 4 670 empresas contactadas via telefone, somente 3 023 aceitaram participar no estudo. Estas eram maioritariamente da indústria têxtil (48,20%) e alimentar (33,90%), localizadas na região norte (70,10%) e centro

(20,20%) do país, e de pequena (70,70%) e média (25,90%) dimensão. Após várias diligências efectuadas no sentido de obter o número máximo de questionários preenchidos, foram recepcionadas 265 respostas, 148 respostas completas e 117 respostas incompletas. Tendo em conta este número, verificou-se uma taxa de resposta na ordem dos 8,77%, ligeiramente inferior ao intervalo de 9%-14% observado em outros estudos que utilizaram o mesmo método para recolha de dados (e.g. Luther & Longden, 2001; Widener, 2007; Vicente *et al.*, 2009). Por esta razão tornou-se fundamental, verificar a existência de enviesamento de não respostas para as variáveis chave (Bhimani & Langfield-Smith, 2007; Abdel-Kader & Luther, 2008) através de um *teste t-student* para amostras independentes (ver Anexo I). No exame comparativo entre as primeiras (N=109) e as últimas (N=156) respostas obtidas, não foram encontradas diferenças estatisticamente significativas, excepto para algumas variáveis dos SCG e periodicidade de utilização. A variável dimensão (nº trabalhadores) revelou diferenças estatisticamente significativas entre o grupo de empresas que responderam ao questionário (N=265) e aquelas que não responderam (N=2758). Confirmando a existência de enviesamento da amostra para as empresas maiores, pois as empresas que responderam ao questionário tinham em média 54 trabalhadores (SE = 2,94), enquanto que as que não responderam dispunham 42 trabalhadores (SE = 0,77).

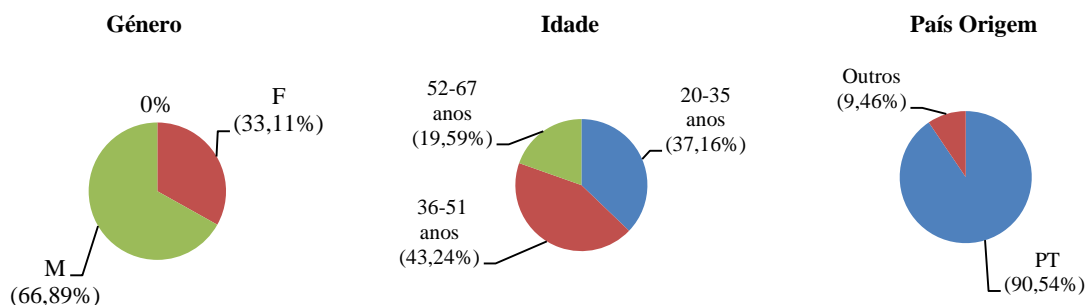
Para as seguintes análises estatísticas foram utilizadas apenas as 148 respostas completas obtidas das empresas, e nas Figuras 1.1. e 1.2. encontram-se descritas as principais características dessas empresas e inquiridos.

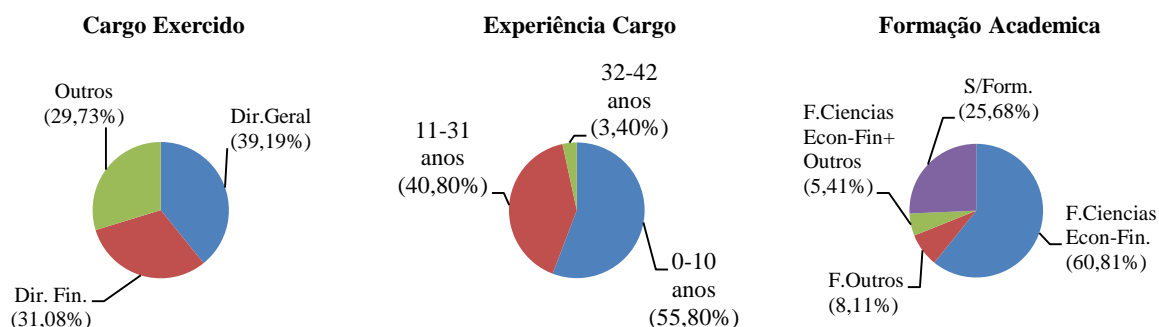
Figura 1.1. Características das Empresas do Estudo



Comparativamente ao número de empresas que aceitaram participar no estudo (N=3023), a amostra final (N=148) é maioritariamente representada por empresas de média dimensão (2,75%), que dispõe de um número de trabalhadores entre 50 e 249 pessoas, e desenvolvem actividades nos sectores da indústria alimentar (2,08%) e têxtil (2,08%), localizadas na região norte (3,54%) e centro (1,09%), em particular nos distritos de Braga, Porto e Lisboa. No que respeita ao perfil dos participantes (N=148), observa-se que cerca de 66,89% das pessoas que responderam ao questionário eram do sexo masculino, com idades compreendidas entre os 36 e 51 anos (43,24%) e de origem portuguesa (90,54%).

Figura 1.2. Características dos Participantes do Estudo





Estes exerciam também o cargo de Director Geral (39,19%) com experiência nesse mesmo cargo de 0 a 10 anos (55,80%). Observa-se também que a maioria dos participantes tem formação académica, nomeadamente na área das Ciências Económicas e Financeiras (60,81%). No entanto a percentagem de inquiridos sem formação académica é bastante significativa, pois cerca de 25,68% dos mesmos não tem formação académica.

3.2. Descrição e Mensuração das Variáveis

SCG

Para compreender o tipo de SCG que são adoptados e implementados nas PME, foram integrados no questionário um conjunto de 41 SCG relacionados com o planeamento financeiro, estratégico e de recursos humanos, avaliação financeira e de recursos humanos, gestão de desenvolvimento dos produtos, das vendas/marketing e das parcerias, adaptados dos estudos de Davila & Foster (2007), Chenhall & Langfield-Smith (1998b) e outros de construção própria. Os elementos de SCG seleccionados foram agrupados nas categorias de SCG financeiros e não financeiros, conforme se observa no Quadro 1.2. para um claro entendimento da operacionalização das hipóteses. Na questão relacionada com estas variáveis, os participantes tinham que seleccionar aqueles que são usados ou estão implementados na sua empresa, considerando valores

binários em que “1” correspondia a “adopta SCG” e “0” caso contrário. A adopção foi mensurada através do somatório dos SCG adoptados. Para os itens seleccionados, os participantes tinham também que indicar a periodicidade com que a informação proporcionada pelos SCG é utilizada na tomada de decisão e na escolha de comportamentos a adoptar. Esta questão foi medida numa escala com intervalo de 1 a 7, em que “1” correspondia a “raramente usado” e “7” a “usado diariamente”. A análise da periodicidade de utilização da informação gerada pelos SCG incidu sobre os três SCG mais adoptados de cada categoria. E para simplificar a mesma, a periodicidade de utilização foi agrupada nas categorias de baixa, média e alta utilização (ver Quadro 1.7 e 1.8).

Prioridades Estratégicas

A questão referente às prioridades estratégicas foi adaptada dos estudos de Chenhall & Langfield-Smith (1998b) e Chenhall (2005). Nesta questão foram introduzidos 11 factores relacionados com três estratégias. A primeira estratégia refere-se a uma estratégia de baixo custo, nomeadamente a proporcionar preços baixos e reduzir custos de produção. A segunda estratégia refere-se a uma estratégia de diferenciação assente na flexibilidade dos produtos, nomeadamente a personalizar os produtos e serviços às necessidades dos clientes, fazer alterações rápidas no volume e/ou no mix de produtos/serviços, promover alterações no design e introduzir rapidamente novos produtos/serviços, e oferecer produtos/serviços com características únicas. A terceira estratégia é uma estratégia de diferenciação assente no serviço ao consumidor, nomeadamente de disponibilidade do produto/serviço, prestar um serviço e apoio pós-venda eficaz, comprometer-se com prazos de entrega fiáveis, providenciar entregas

rápidas e fornecer produtos/serviços de elevada qualidade. Os vários factores foram medidos com base numa escala de *Likert* com intervalo de 1 a 7, em que “1” correspondia a “Não influência” e “7” correspondia a “Influência máxima”. Estes *constructs* foram calculados pela média aritmética da influência dos itens que compõem cada factor obtido na AFE.

Dimensão

À semelhança de diversos estudos (Khandwalla, 1974; Merchant, 1981; Davila & Foster, 2007; Sandino, 2007; Abdel-Kader & Luther, 2008) que comprovam a associação positiva entre os SCG e a dimensão das empresas, e para assegurar que as relações pressupostas pelas hipóteses principais não são falaciosas (Quivy & Campenhoudt, 1998, 218), seleccionou-se como variável de controlo a dimensão das empresas. Esta variável foi mensurada através do logaritmo natural do nº de trabalhadores.

4. Análise de Resultados

Para identificação dos aspectos mais relevantes característicos das variáveis contingenciais, utilizou-se a técnica de análise univariada, tratando e analisando individualmente cada variável com recurso à análise descritiva (mais detalhada no Anexo II) e exploratória dos dados.

No Quadro 1.1. encontra-se o sumário da estatística descritiva das variáveis contingenciais.

Quadro 1.1. Estatística Descritiva das Variáveis Contingenciais

Variáveis	Intervalo Variação	N	Min.	Média	Mediana	Máx.	Desvio-Padrão
Nº SCG Financeiros Adoptados (Count_F)	0-13	148	0,00	5,14	5,00	13,00	3,23
Nº SCG Não Financeiros Adoptados (Count_NF)	0-28	148	0,00	4,94	4,00	20,00	4,70
Periodicidade de Utilização de SCG Financeiros	1-7	117	1,00	4,12	4,31	7,00	1,26
Periodicidade de Utilização de SCG Não Financeiros	1-7	117	1,00	3,32	3,00	7,00	1,55
Serviço ao Consumidor (Est1)	1-7	130	1,00	5,49	5,88	7,00	1,39
Flexibilidade do Produto (Est2)	1-7	130	1,00	4,85	5,33	7,00	1,66
Baixo Custo (Est3)	1-7	130	1,00	5,40	5,50	7,00	1,22
Dimensão (Dim)	10-249	148	2,30	3,81	3,81	5,51	0,79

Observa-se que as empresas adoptam em média 10 SCG (5,14 Count_F + 4,94 Count_NF). Este número é inferior ao evidenciado por Chenhall & Langfield-Smith (1998a) no seu estudo conduzido em 78 empresas australianas, em que cerca de 80% das mesmas (das quais 20,51% eram PME) adoptavam 16 ferramentas de SCG. De facto estas diferenças reflectem a capacidade que a variável dimensão tem em conduzir a uma maior adopção de SCG (Davila & Foster, 2007), já que nos estudos citados a maioria das empresas eram de grande dimensão. A utilização da informação gerada por SCG Financeiros é utilizada em média trimestralmente (4,12) e a gerada pelos SCG Não Financeiros utilizada em média semestralmente (3,32). Quanto às estratégias, pode afirmar-se que as prioridades estratégicas tiveram uma influência média (Est1=5,49; Est2=4,85 e Est3=5,40) na gestão das empresas nos últimos três anos. Outros estudos estatísticos foram também conduzidos para validar estes resultados. O teste *t-student* para amostras emparelhadas (ver Anexo III) permitiu concluir que não existem diferenças significativas entre o número médio de Count_F (5,14) e o número médio de

Count_NF (4,94), para um nível de significância de 5%. Para além disso, para o mesmo nível de significância existem diferenças significativas na periodicidade média de utilização de SCG Financeiros (4,12) e de SCG Não Financeiros (3,32). O teste ANOVA (ver Anexo IV) comprovou que a Est2 é a única que apresenta uma média de influência significativamente diferente da média de influência das outras estratégias para um nível de significância de 5%.

No que diz respeito, aos SCG individualmente adoptados e à periodicidade da sua utilização, os resultados constam do Quadro 1.2. É possível observar que no geral a adopção dos SCG nas empresas analisadas não é semelhante aos resultados obtidos nos estudos de Chenhall & Langfield-Smith (1998a) e Davila & Foster (2007), em que a percentagem de adopção dos SCG é mais elevada. No caso do último estudo citado, verificou-se, que no final do quinto ano a percentagem de adopção de SCG nas *Start-up's*, com média de 118 trabalhadores era bastante elevada, e que efectivamente o crescimento das empresas estava positivamente associado a uma maior adopção de SCG. A frequência de utilização da informação gerada pelos SCG também é reduzida, o que é consistente com o observado por Abdel-Kader & Luther (2006).

Quadro 1.2. Adopção e Periodicidade de Utilização dos SCG

SCG Financeiros	Adopção (%)*	N	Periodicidade Utilização (%)**							
			P0	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7
F1 – Cash flow previsional	35,80	52	-	1,90	9,60	11,50	9,60	42,30	21,20	3,80
F2 – Orçamento operacional	45,30	66	1,50	1,50	22,70	12,10	16,70	31,80	9,10	4,50
F3 – Planeamento financeiro	47,30	69	2,90	1,40	24,60	13,00	17,40	29,00	7,20	4,30
F4 – Projecção das vendas	59,50	87	-	2,30	21,80	8,00	12,60	39,10	13,80	2,30
F5 – Sistema de apuramento de custos	63,50	93	1,08	-	11,82	11,83	15,05	50,54	5,38	4,30
F6 – Análise do custo-volume-lucro	32,40	47	4,30	2,10	8,50	8,50	23,40	42,60	8,50	2,10
F7 – Preços de transferência internos	16,20	24	-	4,20	29,20	16,70	12,50	29,20	8,30	-
F8 – Procedimentos para aprovação investimentos	27,00	38	2,60	13,20	18,40	5,30	23,70	26,30	2,60	7,90
F9 – Procedimentos para aprovação de despesas operacionais	26,40	38	-	7,90	7,90	2,60	36,80	21,10	23,70	-
F10 – Análise da performance financeira face às metas	37,80	54	-	-	11,10	9,30	27,80	44,40	3,70	3,70

A Utilização de Sistemas de Controlo de Gestão nas PME Portuguesas do Sector Alimentar, Têxtil e Calçado

F11 – Análise custo aquisição por cliente	20,90	30	-	3,30	-	20,00	16,70	40,00	13,30	6,70
F12 – Análise rentabilidade por cliente	41,12	60	1,70	3,30	11,70	21,70	21,70	28,30	6,70	5,00
F13 – Análise rentabilidade por produto	60,80	88	2,30	2,30	13,60	15,90	15,90	31,80	8,00	10,20

SCG Não Financeiros

NF1 – <i>Core values</i>	18,90	26	7,70	11,50	26,90	3,80	7,70	30,80	-	11,50
NF2 – Missão	33,10	47	-	14,90	53,20	8,50	2,10	6,40	-	14,90
NF3 – Organigrama da empresa	56,80	81	2,50	16,00	56,80	12,30	3,70	2,50	1,20	4,90
NF4 – Códigos de conduta	28,40	42	7,10	16,70	47,60	7,10	4,80	2,40	-	14,30
NF5 – Descrições de tarefas por escrito	39,90	57	7,00	14,00	43,90	3,50	7,00	5,30	5,30	14,00
NF6 – Programa de integração para novos Trabalhadores	20,30	30	6,70	6,70	40,00	10,00	6,70	13,30	3,30	13,30
NF7 – <i>Newsletter</i> (Boletim) interna da Empresa	7,40	10	-	-	10,00	10,00	40,00	30,00	-	10,00
NF8 – Objectivos de performance para gestores por escrito	6,80	8	-	12,50	37,50	12,50	12,50	12,50	12,50	-
NF9 – Relatórios de avaliação de desempenho dos colaboradores	18,90	27	3,70	-	40,70	11,10	-	22,20	3,70	18,50
NF10 – Sistemas de remuneração indexados à performance	18,90	27	3,70	3,70	44,40	7,40	7,40	29,60	-	3,70
NF11 – <i>Balanced Scorecard</i>	6,10	9	11,10	-	11,10	22,20	22,20	33,30	-	-
NF12 – Centros de responsabilidade	16,20	23	-	-	13,00	13,00	13,00	56,50	4,30	-
NF13 – Definição dos marcos estratégicos (não financeiros)	8,80	12	-	-	50,00	8,30	8,30	16,70	8,30	8,30
NF14 – Plano de desenvolvimento de clientes/mercados	33,10	48	2,10	2,10	29,20	18,80	20,80	12,50	8,30	6,30
NF15 – Plano de desenvolvimento de carreiras	4,10	6	16,70	-	50,00	-	-	33,30	-	-
NF16 – Sistemas de <i>benchmarking</i>	5,40	7	-	28,60	28,60	14,30	-	-	-	28,60
NF17 – Sistemas de desenvolvimento de novos produtos	29,70	42	2,40	2,40	14,30	16,70	16,70	21,40	4,80	21,40
NF18 – Objectivos de vendas para vendedores	27,70	40	-	2,50	35,00	7,50	17,50	35,00	2,50	-
NF19 – Estudos de mercado	20,90	31	6,50	12,90	38,70	9,70	22,60	6,50	3,20	-
NF20 – Sistema de remuneração para a área comercial	24,30	35	-	5,70	40,00	2,90	11,40	40,00	-	-
NF21 – Políticas de recrutamento e despedimento para a área comercial	4,10	5	20,00	-	40,00	20,00	-	20,00	-	-
NF22 – Relatórios das vendas em aberto/por satisfazer	13,50	19	-	-	-	10,50	-	21,10	52,60	15,80
NF23 – <i>Feedback</i> da satisfação do cliente	45,90	66	-	1,50	27,30	15,20	12,10	21,20	9,10	13,60
NF24 – Manual do processo das vendas	11,50	15	-	13,30	46,70	-	-	33,30	6,70	-
NF25 – Programa de formação para a área Comercial	10,80	15	-	6,70	73,30	13,30	-	6,70	-	-
NF26 – Políticas de Marketing	19,60	28	-	7,10	39,30	17,90	28,60	3,60	-	3,60
NF27 – Sistemas de CRM	13,50	19	5,30	5,30	15,80	-	10,50	15,80	10,50	36,80
NF28 – Sistemas de gestão de parcerias	10,10	13	7,70	7,70	30,80	7,70	15,40	7,70	-	23,10

* Percentagem calculada com base na amostra total das 148 empresas.

** P0=Não Sabe/Não Responde;P1=Raramente;P2=Anual;P3=Semestral;P4=Trimestral;P5=Mensal; P6=Semanal;P7=Diário. Os valores em branco não foram incluídos na análise.

Os itens F4-Projeccção das vendas (59,50%), F5-Sistema de apuramento de custos (63,50%) e F13-Análise de rentabilidade por produto (60,80%) são os SCG financeiros mais adoptados, enquanto que F7-Preços de transferência internos (16,20%) e F11-Análise do custo de aquisição por cliente (20,90%) são os menos adoptados. Observa-se

também que a informação gerada pelos itens F4-Projeccção das vendas, F5-Sistema de apuramento de custos e F13-Análise de rentabilidade por produto é utilizada com uma frequência maioritariamente mensal. Contudo, F5-Sistema de apuramento de custos parece revelar-se o único com utilização efectivamente significativa ($> 50\%$). Quanto aos SCG não financeiros, os mais adoptados são sem dúvida NF3-Organigrama da empresa (56,80%) e NF23-*Feedback* da satisfação do cliente (45,90%). Estes controlos são utilizados anualmente, tendo NF3-Organigrama da empresa uma utilização mais significativa. Por outro lado os menos adoptados são NF15-Plano de desenvolvimento de carreiras (4,10%) e NF21-Políticas de recrutamento e despedimento para a área comercial (4,10%).

A estrutura relacional dos itens correspondentes às prioridades estratégicas de serviço ao consumidor (Est1), flexibilidade do produto (Est2) e baixo custo (Est3) foi avaliada pela Análise Factorial Exploratória (AFE) (Quadro 1.3.), com uma extração de factores pelo método das componentes principais, seguida de uma rotação oblíqua (*Direct Oblim*) com delta igual a zero.

Quadro 1.3. Análise Factorial Exploratória

Item N=129	Factores			Comunalidade
	1-Serviço Consumidor	2-Flexibilidade Produto	3-Baixo Custo	
Entrega rápida	0,891	0,170	0,453	0,629
Prazo de entregas	0,884	0,131	0,427	0,727
Disponibilidade do produto	0,810	0,476	0,412	0,477
Serviço de pós-venda	0,674	0,329	0,361	0,794
Alto design	0,365	0,837	0,489	0,801
Personalização dos produtos	0,577	0,679	0,402	0,540
Alto mix de produtos	0,533	0,610	0,467	0,770
Características únicas do produto	0,329	0,228	0,819	0,559
Custo de produção	0,472	0,333	0,780	0,678
Qualidade elevada	0,617	-0,107	0,709	0,629
Preços baixos	0,356	0,493	0,678	0,739
<i>eigenvalues</i>	5,171	1,198	0,974	-
Variância explicada cumulativa	47,00%	57,90%	66,76%	-
<i>Alpha Cronbach</i>				
Consistência interna de cada factor	0,83	0,76	0,74	-

A rotação oblíqua foi utilizada de acordo com Harman (1967), por fornecer substancialmente correlações entre os factores. Os factores comuns retidos foram aqueles que apresentavam um *eigenvalue* superior a 1, em consonância com o *Scree Plot* e a percentagem da variância retida como sugerido por Maroco (2011, 472-490). Para obter a estrutura relacional das prioridades estratégicas em conformidade com as hipóteses avançadas foi necessário forçar a extração de 3 componentes, já que inicialmente era explicada apenas por 2 factores latentes. A adequação do modelo AFE foi analisada através dos critérios KMO e *Bartlett*. Observou-se um KMO = 0,824 que revela uma boa adequação de acordo com os critérios de classificação definidos por Maroco (2011,490-515). Os *scores* dos 3 componentes retidos foram obtidos pelo método de *Bartlett*, em que todos os itens iniciais correlacionavam-se ($p < 0,0001$). Verificou-se também que os factores tinham uma boa consistência interna através do *Alpha Cronbach* (F1=0,83; F2=0,76 e F3=0,74). Estes foram identificados como prioridades estratégicas de serviço ao consumidor (F1), flexibilidade do produto (F2) e baixo custo (F3), e eram compostos pelos itens com carga factorial mais elevada. Observa-se que F1 e F2 incluem exclusivamente itens relacionados com a diferenciação do produto, enquanto que F3 apresenta um mix de itens que conferem qualidade e preços baixos dos produtos. Os resultados obtidos revelam também que os três factores explicam cerca de 66,76% do total da variância. Analisando individualmente cada factor, verifica-se que, F1 é o que mais contribui para a explicação do total da variância em cerca de 47%. Este factor também é o que mais contribui para a explicação dos itens relacionados com as prioridades estratégicas. Os restantes apresentam uma percentagem de explicação decrescente, comparativamente ao total da variância explicada. F2 contem cerca de 10,90% de variância total, e para finalizar F3 é o que menos contribui para a

explicação do total da variância contendo apenas cerca de 8,86% do total da variância. Adicionalmente todas as comunalidades são elevadas demonstrando que os três factores retidos são apropriados para descrever a estrutura relacional das prioridades estratégicas.

Para testar as hipóteses foi utilizado um modelo de regressão com a seguinte especificação:

$$(1) \quad Y_j = \beta_0 + \sum_{i=1}^n \beta_i X_{ij} + \varepsilon_j \quad i, j = (1, 2, \dots, n),$$

em que, i são os factores da estratégia e j as observações

No seguimento dos testes a aplicação do modelo binomial negativo não transformado com função de ligação identidade, revelou-se o mais ajustado para explicar se a adopção de SCG financeiros está positivamente associada a prioridades estratégicas de baixo custo (H_{1a}) e se a adopção de SCG não financeiros está positivamente associada a prioridades estratégicas de diferenciação (H_{1b}). A aplicação deste modelo justifica-se também pelas variáveis dependentes das relações avançadas serem caracterizadas por contagens (Hilbe, 2007, 30) e pela dispersão de *Pearson* indicar que a variância do modelo *Poisson* excedia a sua média. Nos Quadros 1.4 e 1.5, observam-se os resultados para as relações citadas anteriormente. O teste para a H_{1a} resulta numa associação negativa entre Count_F ($p = 0,016$) e a Est3. Já o teste a H_{1b} indica uma associação positiva entre Cont_NF ($p = 0,015$) e a Est2, e negativa entre Count_NF ($p < 0,0001$) e a Est3. Logo, a H_{1a} não é suportada e a H_{1b} é apenas suportada para a Est2.

Por esta razão, para um nível de significância de 5%, não se pode inferir que a adopção de SCG financeiros está positivamente associada a prioridades estratégicas de baixo custo (H_{1a}), pois se a influência da Est3 aumentar em média uma unidade, a taxa

estimada para Count_F decrescerá 47,70% (1-0,523). Salienta-se também que para um nível de significância de 10% verifica-se uma associação positiva entre Est1 e uma maior adoção de SCG Financeiros.

Quadro 1.4. Modelo Binomial Negativo p/ Adopção de SCG Financeiros

Parâmetros N=130	B	Teste de Hipótese			IRR	IC 95% para IRR	
		Wald Chi2	df	p-value			
Constante	0,499	0,081	1	0,776	1,647	0,053	50,915
Est1	0,363	2,714	1	0,099	1,438	0,933	2,215
Est2	0,146	0,548	1	0,459	1,158	0,786	1,705
Est3	-0,647	5,792	1	0,016	0,523	0,309	0,887
Dim	1,381	17,523	1	0,000	3,980	2,084	7,598

Quadro 1.5. Modelo Binomial Negativo p/ Adopção de SCG Não Financeiros

Parâmetros N=130	B	Teste de Hipótese			IRR	IC 95% para IRR	
		Wald Chi2	df	p-value			
Constante	-0,230	0,008	1	0,928	0,794	0,005	114,770
Est1	0,195	0,555	1	0,456	1,216	0,727	2,031
Est2	0,567	5,971	1	0,015	1,762	1,119	2,777
Est3	-1,006	13,514	1	0,000	0,366	0,214	0,625
Dim	1,789	16,304	1	0,000	5,981	2,510	14,249

No que diz respeito à H_{1b} , observa-se que a adoção de SCG não financeiros está positivamente associada a prioridades estratégicas de diferenciação, nomeadamente flexibilidade do produto, pois se a influência da Est2 aumentar em média uma unidade, a taxa estimada de Count_NF aumentará 76,20%. O mesmo não se verifica para as prioridades de baixo custo, porque se a influência da Est3 aumentar em média uma unidade, Count_NF será reduzido em cerca de 63,40%. As restantes hipóteses (H_2 , H_3 , H_{4a} e H_{4b}) foram validadas por modelos logísticos. O modelo logístico binário permitiu

avaliar se a adopção de sistemas de apuramento de custos está positivamente associada a prioridades estratégicas de baixo custo (H_2) e se a adopção de sistemas de desenvolvimento de novos produtos está positivamente associada a prioridades estratégicas de diferenciação (H_3).

Quadro 1.6. Modelo Logístico Binário p/ Adopção de Sistema de Apuramento de Custos

Parâmetros N=130	B	Teste de Hipótese			IRR
		Wald	Df	<i>p-value</i>	
Constante	-1,978	2,311	1	0,128	0,138
Est1	0,307	2,724	1	0,099	0,910
Est2	-0,094	0,367	1	0,545	0,730
Est3	-0,315	2,196	1	0,138	2,158
Dim	0,769	8,904	1	0,003	0,138

Quadro 1.7. Modelo Logístico Binário p/ Adopção de Sistemas de Desenvolvimento de Novos Produtos

Parâmetros N=130	B	Teste de Hipótese			IRR
		Wald	Df	<i>p-value</i>	
Constante	-4,553	7,595	1	0,006	0,011
Est1	-0,397	3,859	1	0,049	0,672
Est2	0,486	5,573	1	0,018	1,626
Est3	0,149	0,384	1	0,536	1,161
Dim	0,661	5,969	1	0,015	1,938

Nos quadros supra registam-se os resultados do teste. No caso da H_2 nenhuma das estratégias é estatisticamente significativa para explicar a adopção de F5-Sistema de apuramento de custos, para um nível de significância de 5%. Perante este cenário não foi possível suportar que a adopção de sistemas de apuramento de custos está positivamente associada a prioridades estratégicas de baixo custo (H_2). Relativamente a H_3 , verificou-se que a adopção de NF17- Sistemas de desenvolvimento de novos

produtos está negativamente associada a Est1 ($p=0,049$) e positivamente associado a Est2 ($p=0,018$). Logo, H_3 é suportada apenas para Est2, ou seja, a adopção de sistemas de desenvolvimento de novos produtos está positivamente associada a prioridades estratégicas de flexibilidade do produto. Estima-se que se a influência da Est1 aumentar em média uma unidade, a taxa estimada de adopção de NF17- Sistemas de desenvolvimento de novos produtos decrescerá 32,80%. Caso a variação da Est2 se verifique também positiva, a adopção de NF17- Sistemas de desenvolvimento de novos produtos aumentará 62,60%.

De referir que em todos os modelos anteriores, a variável Dim é estatisticamente significativa. Tal mostra a importância de controlar esta variável.

Nos Quadros 1.8 e 1.9 apresentam-se os resultados do modelo logístico ordinal para verificar se a periodicidade de utilização de SCG financeiros está positivamente associada a prioridades estratégicas de baixo custo (H_{4a}) e se a periodicidade de utilização de SCG não financeiros está positivamente associada a prioridades estratégicas de diferenciação (H_{4b}). As variáveis seleccionadas para o efeito foram os três SCG financeiros e SCG não financeiros mais adoptados como se pode observar no Quadro 1.2.

Quadro 1.8. Modelo Logístico Ordinal p/ Periodicidade de Utilização de SCG Financeiros

F4-Projeccção das vendas N=76		B	Teste de Hipótese			IRR	IC 95% para IRR	
			Wald	Chi2	Df			
<i>Threshold</i>	Baixa	-1,889	1,353	1	0,245	0,151	0,006	3,647
	Média	0,638	0,158	1	0,691	1,893	0,081	44,119
Est1		-0,106	0,169	1	0,681	0,900	0,544	1,489
Est2		0,234	1,430	1	0,232	1,264	0,861	1,855
Est3		-0,093	0,127	1	0,722	0,911	0,545	1,522
Dim		-0,300	1,216	1	0,270	0,741	0,435	1,263

F5-Sistemas de apuramento de custos								
N=78								
<i>Threshold</i>	Baixa	0,650	0,172	1	0,679	1,915	0,089	41,395
	Média	4,375	7,110	1	0,008	79,426	3,187	1.979,195
Est1		0,671	5,828	1	0,016	1,956	1,135	3,373
Est2		-0,024	0,014	1	0,904	0,976	0,654	1,456
Est3		-0,259	0,707	1	0,400	0,772	0,423	1,411
Dim		-0,084	0,076	1	0,783	0,919	0,505	1,674

F13-Análise rentabilidade do produto								
N=74								
<i>Threshold</i>	Baixa	0,650	0,071	1	0,790	0,671	0,035	12,718
	Média	4,375	1,664	1	0,197	7,113	0,361	140,175
Est1		0,671	0,382	1	0,537	0,872	0,564	1,347
Est2		-0,024	0,894	1	0,344	1,214	0,812	1,815
Est3		-0,259	0,140	1	0,708	1,097	0,675	1,782
Dim		-0,084	0,050	1	0,823	0,942	0,560	1,585

Quadro 1.9. Modelo Logístico Ordinal p/ Periodicidade de Utilização de SCG Não Financeiros

NF3-Organigrama da empresa	B	Teste de Hipótese			IRR	IC 95% para IRR		
		Wald	Chi2	Df		p-value		
N=72								
<i>Threshold</i>	Baixa	6,923	3,023	1	0,082	1.015,095	0,414	2.486.814,000
	Média	7,741	3,732	1	0,053	2.299,849	0,893	5.921.332,284
Est1		0,330	0,397	1	0,529	1,391	0,499	3,880
Est2		0,712	2,039	1	0,153	2,038	0,767	5,413
Est3		-0,429	0,585	1	0,444	0,651	0,217	1,955
Dim		0,427	0,727	1	0,394	1,533	0,574	4,091

NF5-Descrições por escrito das tarefas								
N=50								
<i>Threshold</i>	Baixa	-1,610	0,682	1	0,409	0,200	0,004	9,122
	Média	-0,943	0,236	1	0,627	0,390	0,009	17,508
Est1		-0,144	0,141	1	0,708	0,866	0,408	1,837
Est2		0,201	0,589	1	0,443	1,223	0,731	2,045
Est3		0,053	0,019	1	0,892	1,054	0,492	2,258
Dim		-0,705	3,840	1	0,050	0,494	0,244	1

NF23-Feedback clientes								
N=55								
<i>Threshold</i>	Baixa	-0,214	0,014	1	0,906	0,807	0,023	28,404
	Média	1,384	0,576	1	0,448	3,993	0,112	142,508
Est1		0,331	0,933	1	0,334	1,393	0,711	2,729
Est2		0,255	0,838	1	0,360	1,290	0,748	2,227
Est3		-0,331	0,848	1	0,357	0,718	0,355	1,452
Dim		-0,373	1,321	1	0,250	0,689	0,364	1,301

Em termos globais, verificou-se para a H_{4a} que as prioridades estratégicas não são estatisticamente significativas para explicar a periodicidade de utilização da informação fornecida pelos SCG financeiros, apesar de Est1 estar positivamente associada a uma utilização média de F5-Sistema de apuramento de custos. Já no caso da H_{4b} , os resultados são claros ao demonstrar que nenhuma prioridade estratégica explica a periodicidade de utilização de SCG não financeiros. Deste modo, as hipóteses que consideram que a periodicidade de utilização de SCG financeiros está positivamente associada a prioridades estratégicas de baixo custo (H_{4a}) e que a periodicidade de utilização de SCG não financeiros está positivamente associada a prioridades estratégicas de diferenciação (H_{4b}), não são suportadas. É possível verificar também que Dim não é estatisticamente significativa em ambas as hipóteses.

5. Discussão

5.1. Síntese Global dos Resultados

No sentido de avaliar os resultados anteriormente validados, constatou-se que:

Quanto à Adopção de SCG

- A influência da estratégia de baixo custo não está positivamente associada a uma maior adoção de SCG financeiros.
- A influência da estratégia de diferenciação, nomeadamente de flexibilidade ao produto está positivamente associada a uma maior adoção de SCG não financeiros, pois se a influência da Est2 aumentar em média uma unidade, o número de SCG não financeiros aumentará 76,20%.

- Não foi encontrada evidência que as empresas que seguem prioridades estratégicas de baixo custo adoptam mais sistemas de apuramento de custo do que as outras.
- Foi encontrada evidência que as empresas que seguem prioridades estratégicas de diferenciação adoptam mais sistemas de desenvolvimento de novos produtos do que as que seguem baixo custo. O aumento em uma unidade das prioridades estratégicas de flexibilidade do produto aumenta em 62,60% a adopção de sistemas de desenvolvimento de novos produtos.
- A variável de controlo dimensão, introduzida para assegurar a veracidade das hipóteses, revelou-se significativa na explicação das hipóteses, suscitando que quanto maior a dimensão das empresas, maior o número de SCG adoptados.

Quanto à Periodicidade de Utilização da Informação Gerada pelos SCG

- Os resultados foram inconclusivos não se conseguindo apurar se as estratégias seguidas determinam uma maior frequência na utilização dos SCG.

Estes resultados poderão estar relacionados com alguns factores, que devem ser mencionados. Primeiro, dificuldades na interpretação de algumas questões (Chenhall & Langfield-Smith, 1998a; Van der Stede *et al.*, 2005), pois os resultados não são consistentes com os argumentos teóricos e as relações avançadas quanto à associação entre as prioridades estratégicas e os SCG. Segundo, maior ênfase dos gestores no controlo das metas estabelecidas no curto prazo quanto aos custos. O que justifica o predomínio da adopção de SCG financeiros em detrimento dos SCG não financeiros (e.g. Objectivos de performance para gestores por escrito, *Balanced Scorecard*, Sistemas de *benchmarking*, Plano de desenvolvimento de carreiras e Sistemas de gestão

de parcerias) que melhoram o desempenho (Chenhall & Langfield-Smith, 1998a, 1998b; Berthelot & Morrill, 2007) quando bem implementados. Terceiro, a evolução dos SCG em Portugal tem sido lenta (Vicente *et al.*, 2009), o que poderá evidenciar alguma resistência à mudança (Nandan, 2010) nas práticas de SCG devido à cultura (Ueno & Wu, 1993; Chenhall, 2003) conservadora dos gestores das PME. Quarto, instabilidade económica do país e dificuldades financeiras que obrigam à contenção dos custos (Maraghini, 2010; Nandan, 2010). Os SCG são caros e consomem tempo de instalação e operacionalização (Sandino, 2007), por isso a adopção traduz-se num número reduzido e pouco sofisticado de SCG, nomeadamente Projecções das vendas, Sistemas de apuramento de custos, Análise de rentabilidade por produto, Organigrama e *Feedback* da satisfação do cliente.

5.2. Integração dos Resultados com a Literatura

Tendo presente o conteúdo das secções 2 e 4 confirmou-se que efectivamente as PME são diferentes das grandes empresas (Garengo *et al.*, 2005), e que a sua dimensão e estrutura afectam claramente a adopção e utilização de SCG (Kandwalla, 1974; Merchant, 1981; Davila & Foster, 2007; Berthelot & Morrill, 2007; Abdel-Kader & Luther, 2008; Nandan, 2010). Comparativamente ao número de empresas que aceitaram participar no estudo (N=3023), a amostra final (N=148) é maioritariamente representada por empresas de média dimensão (2,75%), que dispõem de 50 a 249 trabalhadores, e que operam nos sectores da indústria alimentar (2,08%) e têxtil (2,08%). Continuam a concentrar-se sobretudo na região norte do país (3,54%) em particular nos distritos de Braga e Porto, como foi observado também nos dados de 2008 (INE, 2010). A liderança (cargo de Dir. Geral-39,19%) continua a ser exercida por indivíduos do sexo masculino (66,89%), e uma percentagem significativa dos participantes não tem formação

académica (25, 68%), o que poderá ter impacto negativo na tomada de decisão (OECD, 2002).

No geral as indústrias adoptam um mix de SCG financeiros e não financeiros à semelhança do observado em outras indústrias por Simons (1990), Chenhall & Langfield-Smith (1998a) e Chenhall & Langfield-Smith (1998b). Todavia, o número de SCG adoptados é reduzido, comparativamente aos estudos de Chenhall & Langfield-Smith (1998a) e Davila & Foster (2007), devido ao facto destes estudos se debruçarem sobre empresas de maior dimensão. A frequência de utilização de SCG nas PME portuguesas é na maioria dos casos reduzida, como foi também observado no estudo de Abdel-Kader & Luther (2006). Os SCG financeiros são utilizados em média trimestralmente, enquanto que os SCG não financeiros são utilizados em média semestralmente. Estes resultados poderão estar intrinsecamente relacionado com a instabilidade económica do país, dificuldades financeiras, cultura conservadora quanto às práticas de SCG (Khandwalla, 1974; McMahon & Holmes, 1991; Ueno & Wu, 1993; OECD, 2002; Garengo *et al.*, 2005; Berthelot & Morrill, 2007; Maraghini, 2010; Nandan, 2010) e/ou maior ênfase dos gestores no controlo das metas estabelecidas no curto prazo quanto aos custos, que efectivamente condicionam a escolha e a forma como são utilizados os SCG. É notório que apesar da relevância dos SCG não financeiros, continua a ser visível o predomínio pela adopção e utilização de SCG financeiros, tradicionais relacionados com a contabilidade e pouco sofisticados (Khandwalla, 1974; CIMA, 1993; Israelson *et al.*, 1996; Luther & Longen, 2001; Chenhall & Langfield-Smith, 1998a; Abdel-Kader & Luther 2006; Maraghini 2010), como sistemas de apuramento de custos, análise de rentabilidade por produto e projecção das vendas. Este cenário diverge do argumento de Maraghini (2010), que

considera que as PME tendem cada vez mais a adoptar SCG mais avançados (ou estruturados) que permitem fazer face à necessidade de informação mais completa, eficiente e atempada. Tomemos como exemplo o não aproveitamento das potencialidades conferidas pelas ferramentas como sistemas de gestão de parcerias (10,10%), *Balanced Scorecard* (6,10%) e sistemas de *benchmarking* (5,40%), que é visível pela reduzida adopção e utilização deste tipo de SCG. Não se pode deixar de mencionar também o facto dos SCG relacionados com os recursos humanos, dos quais sistemas de remuneração indexados à performance (18,90%), programa de formação para a área comercial (10,80%) e plano de desenvolvimento de carreiras (4,10%), terem também uma adopção e utilização reduzida, que pode evidenciar a subvalorização dos recursos humanos e falta de empenho dos gestores em capacitá-los e motivá-los (OECD, 2002). Já que neste tipo de empresas as decisões encontram-se centralizadas em torno do dono da empresa (Maraghini, 2010), que consideram muitas vezes que capacitar o capital humano é um investimento elevado e sem retorno significativo (OECD, 2002). Estudos têm comprovado que a implementação deste tipo de SCG ajustado às características das PME revela-se bastante vantajosa na manutenção da competitividade (Berthelot & Morrill, 2007).

Foi também demonstrado que as estratégias de negócio traduzem a forma como os SCG são utilizados (Langfield-Smith, 1997). Pois confirmou-se que a escolha de determinados SCG, tem subjacente a influência de determinadas prioridades estratégicas (Chenhall & Langfield-Smith 1998b; Ittner *et al.* 2003; Kober *et al.* 2003). As empresas analisadas parecem conjugar factores determinantes para estratégias de baixo custo com factores determinantes de diferenciação (Belohlav, 1993), uma vez que como observado por Garengo *et al.* (2005), nas PME as estratégias raramente são descritas formalmente

e implementadas com rigor. Isto pode suscitar ainda a existência de dificuldade por parte destas empresas em traduzir formalmente e durante a implementação o caminho que querem tomar para alcançar os seus objectivos. O que poderá também justificar a reduzida adopção de sistemas de definição dos marcos estratégicos (não financeiros) (8,80%).

Porém, a relação contingencial entre os SCG e as prioridades estratégicas revela que a influência das prioridades estratégicas de baixo custo não está positivamente associada a uma maior adopção de SCG financeiros, o que não converge com o argumento de Govindarajan & Fisher (1990) e Chenhall (2003). Todavia, não foi possível confirmar se a ênfase em assegurar a eficiência dos custos durante o processo de produção (Porter, 1980), justifique que as empresas que sigam prioridades de baixo custo adotem mais sistemas de apuramento de custos do que as de diferenciação. No mesmo contexto, a influência das prioridades estratégicas de diferenciação (flexibilidade do produto) está positivamente associada a uma maior adopção de SCG não financeiros, o que converge com o defendido por Govindarajan & Gupta (1988), Ittner & Larcker (1997) e Chenhall (2003). As empresas que estão focadas na diferenciação, nomeadamente na flexibilidade do produto parecem garantir a qualidade e satisfação dos clientes com os seus produtos (Porter, 1980) com uma maior adopção de sistemas de desenvolvimento de produtos, comparativamente às que seguem o baixo custo.

6. Conclusões

As práticas de Contabilidade de Gestão desempenham um papel vital na manutenção da capacidade competitiva das empresas (Govindarajan & Gupta, 1985; Govindarajan & Gupta, 1988; Ittner & Larcker, 1997b; Simons, 1987, 1990,1994; Kald *et al.*, 2000;

Jermias & Gani, 2004). Contudo, de acordo com a Teoria da Contingência não existe uma forma única de tornar as organizações eficientes e eficazes (Eriksson-Zetterquist *et al.* 2011, 34), e de certo modo as PME e as grandes empresas actuam de forma diferente perante diferentes factores contextuais como a envolvente, tecnologias usadas, estratégias entre outros (Ueno & Wu, 1993; Langfield-Smith, 1997; Chenhall, 2003). Por esta razão este estudo teve como propósito fundamental contribuir para o limitado conhecimento que se tem sobre a forma como as PME utilizam os SCG (Chenhall, 2003). Neste caso pretendeu-se dar resposta à seguinte questão: “Será que as prioridades estratégicas seguidas pelas empresas determinam a escolha e a frequência de utilização de determinados sistemas de controlo de gestão?”. Com a aplicação de técnicas de estatística univariada e multivariada, às 148 respostas de CEO’s, CFO’s e *controllers* de PME do sector alimentar, têxtil e calçado, tomou-se conhecimento dos principais sistemas de controlo de gestão adoptados e utilizados pelas PME, e a influência que as prioridades estratégicas têm em determinar essa escolha. Introduzida nos modelos e pela sua particularidade, a variável dimensão (Khandwalla, 1974; Merchant, 1981; Davila & Foster, 2007) permitiu consolidar a validação dos modelos (Quivy & Campenhoudt, 1998, 218), suscitando que quanto maior a dimensão das empresas maior o número de SCG adoptados. Constatou-se, que no geral a adopção dos SCG nas PME do sector alimentar, têxtil e calçado, é reduzida comparativamente aos resultados obtidos nos estudos de Chenhall & Langfield-Smith (1998a) e Davila & Foster (2007), o que evidencia a capacidade da variável dimensão em condicionar a adopção de SCG. Apesar de adoptarem um mix de SCG, à semelhança do observado noutras indústrias por Simons (1990), Chenhall & Langfield-Smith (1998a) e Chenhall & Langfield-Smith (1998b), as PME analisadas continuam a privilegiar os SCG financeiros, tradicionais

relacionados com a contabilidade e pouco sofisticados (Khandwalla, 1974; CIMA, 1993; Israelson *et al.*, 1996; Luther & Longen, 2001; Chenhall & Langfield-Smith, 1998a; Abdel-Kader & Luther 2006; Maraghini 2010), em detrimento de outros que melhoram significativamente o desempenho das empresas (e.g. Sistemas de *benchmarking*, *Balanced Scored Card* e Sistemas de gestão de parcerias). É também reduzida a adopção de SCG que visam motivar e capacitar os recursos humanos (Simons, 1994; Henri, 2004; Hugues *et al.*, 2011, 13). A frequência de utilização da informação gerada pelos SCG é também reduzida, convergindo com os resultados obtidos por Abdel-Kader & Luther (2006). Os SCG financeiros são utilizados em média trimestralmente, enquanto que os SCG não financeiros são utilizados em média semestralmente. Estes resultados podem ser justificados por factores contextuais tais como dificuldades financeiras, cultura conservadora quanto às práticas de SCG (Khandwalla, 1974; McMahon & Holmes, 1991; Ueno & Wu, 1993; OECD, 2002; Garengo *et al.*, 2005; Berthelot & Morrill, 2007; Maraghini, 2010; Nandan, 2010) e/ou maior ênfase dos gestores no controlo das metas estabelecidas no curto prazo quanto aos custos. As empresas analisadas parecem também traçar a sua estratégia combinando factores determinantes para a estratégia de baixo custo e de diferenciação (Belohlav, 1993). A associação entre a estratégia e a escolha de SCG (e.g. Langfield-Smith, 1997; Chenhall & Langfield-Smith, 1998b) revela que a influência que as prioridades estratégicas de baixo custo exercem não determina uma maior adopção de SCG financeiros, o que não é congruente com os resultados de Govindarajan & Fisher (1990) e Chenhall (2003), e a influência das prioridades estratégicas de diferenciação (flexibilidade do produto) determina uma maior adopção de SCG não financeiros, o que converge com os argumentos de Govindarajan & Gupta (1988), Ittner & Larcker (1997)

e Chenhall (2003). No seguimento destes resultados foi também possível tirar conclusões sobre a adoção de SCG especificamente relacionados com as estratégias. As empresas que seguem a diferenciação, nomeadamente a flexibilidade dos produtos parecem adoptar mais sistemas de desenvolvimento de novos produtos do que as que seguem baixo custo. Todavia não foi possível confirmar se as que seguem baixo custo asseguram a eficiência dos custos nos processos de produção com uma maior utilização de sistemas de apuramento de custos. Os resultados também não foram conclusivos quanto à influência das prioridades estratégicas em conduzir a uma maior ou menor utilização da informação gerada pelos SCG. A literatura mostra que em termos práticos os gestores das PME podem beneficiar de uma maior adoção e utilização dos SCG, de acordo com as suas prioridades estratégicas e necessidades (Ittner & Lacker, 1997; Sandino, 2007; Widener, 2007). O apoio de entidades como o IAPMEI ou Associações específicas de cada sector poderá ser fundamental.

Os gestores podem por exemplo aproveitar sinergias e criar sistemas de gestão de parcerias com fornecedores ou outras empresas do ramo de forma a reduzir os custos, buscar base de dados de *benchmarking*, atualizações tecnológicas e formação que potencializem a produtividade e capacitem os recursos humanos.

Na interpretação dos resultados deste trabalho algumas limitações devem ser também consideradas. Os questionários foram enviados unicamente via internet, e um número elevado de empresas não possuía estrutura interna capaz de dar resposta ao mesmo (e.g. falta de computador ou de ligação à internet). O teste para averiguar a existência de enviesamento de não respostas para as variáveis chave, revelou diferenças estatisticamente significativas para algumas variáveis de SCG e a variável dimensão. Registou-se um enviesamento da amostra para as empresas de maior dimensão. O

elevado número de questões e erros de interpretação poderão estar na base de resultados incoerentes (Chenhall & Langfield-Smith, 1998a), tais como a AFE à estratégia de baixo custo (características do produto, custo de produção, qualidade elevada, e preços baixos) não ser consistente com a literatura (Chenhall & Langfield-Smith, 1998b; Porter, 1980). É-de salientar que estas limitações não impediram que o estudo respondesse a algumas questões avançadas, e distinguiu-se dos demais, ao analisar a utilização de um conjunto mais amplo de SCG nas PME Portuguesas do sector alimentar, têxtil e calçado.

Porém como reconhecido por Chenhall & Langfield-Smith (1998b), a única forma de validar evidências de um estudo com este tipo de carácter, é através de um processo de replicação. Logo, sendo o tema da utilização de SCG pelas PME Portuguesas um campo ainda por explorar sob diversos prismas, a sua dinamização deve continuar a ser impulsionada. Neste sentido sugere-se como futuros trabalhos de investigação a replicação do estudo no seu todo em empresas de outros sectores, tais como das comunicações, financeiros ou públicos; avaliar o impacto da utilização dos SCG na performance das empresas, utilizando técnicas mais exploratórias como a análise de *clusters*.

Bibliografia

- Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practises: A UK-based empirical analysis. *British Accounting Review* 40 (1), 2-27.
- Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2006). Management accounting practises in the British food and drinks industry. *British Food Journal* 108 (5), 336-357.
- Anthony, R. N., Dearden, J. & Bedford, N.M. (1984). *Management control system*, 5th Ed. Irwin: Homewood.
- APICCAPS – Associação Portuguesa dos Industriais de Calçado, Componentes, Artigos de Pele e seus Sucedâneos. (2010). *Monografia estatística da indústria de calçado* [Em Linha]. Disponível em:
< http://www.apiccaps.pt/c/document_library/get_file?uuid=d729ecf6-8a6c-4cd2-b5dc-3251e2bea135&groupId=10136 > [Acesso em: 05/11/2012]
- ATP – Associação Têxtil e Vestuário de Portugal. *Caracterização do sector têxtil e vestuário* [Em Linha]. Disponível em: < <http://www.atp.pt/gca/index.php?id=18> > [Acesso em: 05/11/2012]
- Auzair, S. M. & Langfield-Smith, K. (2005). The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management Accounting Research* 16 (4), 399-421.
- Belohlav, J. A. (1993). Quality, strategy and competitiveness. *California Management Review* 35 (3), 55-81.

Berthelot, S. & Morrill, J. (2007). *Strategy, control systems and performance: an empirical study of small and medium sized enterprises (SME's)*. 30th Annual Congress of the European Accounting Association. Lisboa (Maio 2007). [Em Linha]. Disponível em:

< <http://www.management.free.fr/recherche/contenucongres/AFC/p50.pdf> >

[Acesso em: 10/11/2012]

Bhimani, A. & Langfield-Smith, K. (2007). Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research* 18 (1), 3–31.

Chandler, A. D. (1992). *Strategy and structure: Chapters in history of the industrial enterprise*. New York: Anchor Books.

Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. (1998a). Adoption and benefits of management accounting practises: An Australian study. *Management Accounting Research* 9 (1), 1-19.

Chenhall, R. H. & Langfield-Smith, K. (1998b). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society* 23 (3), 243-264.

Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for future. *Accounting, Organizations and Society* 28 (2-3), 127-168.

- Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* 30 (5), 395-422.
- CIMA – Chartered Institute of Management Accountants (1993). *Performance measurement in manufacturing sector*. London: CIMA.
- Cunningham, G. M. (1992). Management control and accounting systems under competitive strategy. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 5 (2), 83-102.
- Davila, A. & Foster, G. (2007). Management control systems in early-stage startup companies. *The Accounting Review* 82 (4), 907-937.
- Davila, T. (2000). An empirical examination of management control systems, design in new product development. *Accounting, Organizations and Society* 25 (4), 383-409.
- Eriksson-Zetterquist, U., Müllem, T. & Styhre, A. (2011). *Organization theory: A practise based approach*. New York: Oxford University Press.
- EUR-Lex. (06 de Maio de 2003). Obtido de Artigo 2º da Recomendação da Comissão Europeia 2003/361/CE – Definição de PME [Em Linha]. Disponível em: <http://eurlex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prodCELEXnumdoc&lg=PT&numdoc=303H0361&model=guichett> [Acesso em:04/11/2012].
- FIPA – Federação das Indústrias Portuguesas Agro-Alimentar. *Dados Estatísticos da Indústria Agro-Alimentar* [Base de Dados]. Disponível em: <<http://www.fipa.pt/sector/sector.php?tema=2>> [Acesso em: 05/11/2012].

- Garengo, P., Biazzo, S. & Bittici, U. (2005). Performance measurement systems in SMEs. A review for a research agenda. *International Journal of Management Reviews* 7 (1), 25-47.
- Ghiglione, R. & Matalon, B. (1992). *O Inquérito: Teoria e Prática*. Oeiras: Celta
- Govindarajan, V. & Fisher, J. (1990). Strategy, control systems and resource sharing: Effects on business unit performance. *Academy of Management Journal* 33 (2), 259-285.
- Govindarajan, V. & Gupta, A. K. (1985). Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance. *Accounting, Organizations and Society* 10 (1), 51-66.
- Govindarajan, V. & Gupta, A. K. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal* 31 (4), 828-853.
- Harman, H. H. (1967). *Modern factor analysis*. Chicago: University of Chicago Press.
- Henri, J. F. (2004). Performance measurement and organizational effectiveness: Bridging the gap. *Managerial Finance* 30 (6), 93-123.
- Hertenstein, J. H. & Platt, M. B. (2000). Performance measures and management control in new product development. *Accounting Horizons* 14 (3), 303-323
- Hilbe, J. M. (2011). *Negative binomial regression*. 2th Ed. New York: Cambridge University Press.

- INE – Instituto Nacional de Estatística. (2010). *Estudos sobre Estatísticas Estruturais das Empresas 2008* [Base de Dados], Junho 2010: <www.nerpor.pt/Portal/newsletter/doc/33_6.pdf> [Acesso em: 04/11/2012].
- Israelsen, P., Anderson, M., Rohde, C. & Sorensen, A. (1996). Management accounting in Denmark: theory and practise. In: Bhimani, A., (Eds.) *Management Accounting: European Perspectives*, Oxford Univesity Press, pp. 31-53.
- Ittner, C. D. & Larcker, D. (1997b). Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. Accounting, Organizations & Constructive Approach in management accounting. *Accounting, Organizations and Society* 22 (3-4), 293-314.
- Ittner, C. D. & Larcker, D. (1997a). The performance effects of process management techniques. *Management Science* 43 (4), 522-534.
- Ittner, C. D., Larcker, D. & Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society* 28 (7-8), 715–741.
- Jermias, J. & Gani, L. (2004). Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. *Management Accounting Research* 15 (2), 179-200.
- Jordan, H., Neves, J. C. & Rodrigues, J. A. (2011). *O controlo de gestão: ao serviço da estratégia e dos gestores*. Lisboa: Áreas Edições.

- Kald, M., Nilsson, F. & Rapp, B. (2000). On strategy and management control: the importance of classifying the strategy of the business. *British Journal of Management* 11 (3), 197-212.
- Khandwalla, P. N. (1974). Mass output orientation of operations technology and organization structure. *Administrative Science Quarterly* 19 (1), 74-97.
- Kober, R., Ng, J. & Paul, B. (2003). Change in strategy and MCS: a match over time? *Advances in Accounting* 20, 199–232.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2), 207–232.
- Langfield-Smith, K. (2006). Understanding Management Control Systems and Strategy. In: Bhimani, A. (Eds.) *Contemporary Issues in Management Accounting*, Oxford University Press, pp. 243-265.
- Langfield-Smith, K. (2007). A Review of Quantitative Research in Management Control Systems and Strategy. In: Chapman, C. S., Hopwood, A. G. & Shields, M. D. (Eds.) *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, pp. 753-783.
- Luther, R. & Longden, S. (2001). Management accounting in companies adopting to structural change and volatility in transition economies: A South African study. *Management Accounting Research* 12 (3), 299-300.
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research* 19 (4), 287–300.

- Maraghini, M.P. (2010). New Integrated Information Systems and Management Control Change in Small and Medium Enterprises. In: Taticchi, P. (Eds.) *Business Performance Measurement and Management: New Contexts, Themes and Challenges*, Berlim: Springer, pp.13-41.
- Maroco, J. (2011). *Análise estatística: com utilização de SPSS*. 5º Ed. Lisboa: Reportnumber.
- McMahon, R.G.P. & Holmes, S. (1991). Small business financial management practices in North America: a literature review. *Journal of Small Business Management* 29 (2), 19-29.
- Merchant, K. A. (1981). The design of the corporate budgeting system: Influences on managerial performance and behavior. *The Accounting Review* 56 (4), 813-829.
- Miles, R. E. & Snow, C. C. (1978). *Organizational strategy, structure, and process*. New York: McGraw Hill.
- Miller, D. & Friesen, P. H. (1982). Innovation in conservative and entrepreneurial firms. *Strategic Management Journal* 3 (1), 1-27.
- Mitchell, F. & Reid, G. (2000). Problems, challenges and opportunities: Small business as a setting for management accounting research. *Management Accounting Research* 11 (4), 385-390.
- Nandan, R. (2010). Management accounting needs of SMEs and the role of professional accountants: A renewed research agenda. *Journal of Applied Management Accounting Research* 8 (1) , 65-78.

- OECD – *Organisation for Economic Co-operation and Development* (2002). *Management Training in SMEs* [Em Linha]. Disponível em: <www.oecd.org/dataoecd/20/43/2492440.pdf> [Acesso em:07/11/2012].
- Porter, M. (1980). *Competitive strategy*. New York: The Free Press.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. V. (1998). *Manual de investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva-Publicações.
- Sandino, T. (2007). Introducing the First Management Control Systems: Evidence from the Retail Sector. *The Accounting Review* 82 (1), 265.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society* 15 (1-2), 127-143.
- Simons, R. (1994). How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal* 15 (3), 169-189.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society* 12 (4), 357-374.
- Ueno, S. & Wu, A. (1993). The comparative influence of culture on budget control practices in the United States and Japan. *The International Journal of Accounting* 28 (1), 17–39.
- Van der Stede, W., Young, S. M. & Chen, C. X. (2005). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: the case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society* 30 (7-8), 655-684.

Vicente, C. S., Major, M. J., Pinto, J. C. & Sardinha, J. (2009). Estudo do papel dos controllers de gestão em Portugal. *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão* 8 (3), 66-79.

Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society* 32 (7-8), 757-788.

Anexos

Anexo I – Teste T-Student para Duas Amostras Independentes

Variáveis	t	df	p-value	Mean Difference	Std. Error Difference	IC 95% para Diferenças	
Dimensão (Nº Trabalhadores) *	-3,988	301,540	0,000	-12,127	3,041	-18,110	-6,143
SCG Financeiros **							
F1 – Cash flow previsional	-2,513	257,832	0,013	-0,124	0,049	-0,221	-0,027
F2 – Orçamento operacional	-2,804	253,770	0,005	-0,153	0,055	-0,260	-0,046
F3 – Planeamento financeiro	-3,111	255,602	0,002	-0,169	0,054	-0,275	-0,062
F4 – Projecção das vendas	-4,965	256,064	0,000	-0,279	0,056	-0,390	-0,169
F5 – Sistema de apuramento de custos	-3,217	247,009	0,001	-0,189	0,059	-0,305	-0,073
F6 – Análise do custo-volume-lucro	-1,440	250,480	0,151	-0,070	0,049	-0,165	0,026
F7 – Preços de transferência internos	-2,587	260,074	0,010	-0,093	0,036	-0,164	-0,022
F8 – Procedimentos para aprovação de investimentos	-2,810	261,815	0,005	-0,125	0,044	-0,212	-0,037
F9 – Procedimentos para aprovação de despesas operacionais	-2,419	261,091	0,016	-0,106	0,044	-0,191	-0,020
F10 – Análise da performance financeira face às metas	-2,362	254,655	0,019	-0,122	0,052	-0,225	-0,020
F11 – Análise custo aquisição por cliente	-0,458	262,000	0,647	-0,020	0,044	-0,106	0,066
F12 – Análise rentabilidade por cliente	-1,181	243,887	0,239	-0,064	0,054	-0,170	0,043
F13 – Análise rentabilidade por produto	-2,893	246,597	0,004	-0,170	0,059	-0,286	-0,054
SCG Não Financeiros **							
NF1 – Core values	-2,263	261,969	0,024	-0,088	0,039	-0,164	-0,011
NF2 – Missão	-2,733	259,411	0,007	-0,133	0,049	-0,229	-0,037
NF3 – Organigrama da empresa	-4,063	255,480	0,000	-0,228	0,056	-0,338	-0,117
NF4 – Códigos de conduta	-2,063	258,195	0,040	-0,094	0,045	-0,183	-0,004
NF5 – Descrições de tarefas por escrito	-2,047	252,238	0,042	-0,107	0,052	-0,210	-0,004
NF6 – Programa de integração para novos trabalhadores	-3,025	257,475	0,003	-0,113	0,037	-0,186	-0,039
NF7 – Newsletter (Boletim) interna da empresa	-2,536	213,227	0,012	-0,055	0,022	-0,098	-0,012
NF8 – Objectivos de performance para gestores por escrito	-2,536	213,227	0,012	-0,055	0,022	-0,098	-0,012
NF9 – Relatórios de avaliação de desempenho dos colaboradores	-0,901	262,000	0,368	-0,038	0,042	-0,122	0,045
NF10 – Sistemas de remuneração indexados à performance	-0,612	262,000	0,541	-0,025	0,041	-0,107	0,056
NF11 – Balanced Scorecard	-1,244	261,998	0,215	-0,031	0,025	-0,079	0,018
NF12 – Centros de responsabilidade	-1,350	257,919	0,178	-0,049	0,036	-0,121	0,023
NF13 – Definição dos marcos estratégicos (não financeiros)	-0,642	262,000	0,521	-0,019	0,029	-0,076	0,039
NF14 – Plano de desenvolvimento de clientes/mercados	-2,148	256,126	0,033	-0,105	0,049	-0,201	-0,009
NF15 – Plano de desenvolvimento de carreiras	-1,363	247,574	0,174	-0,023	0,017	-0,056	0,010
NF16 – Sistemas de benchmarking	-0,948	262,000	0,344	-0,020	0,021	-0,063	0,022
NF17 – Sistemas de desenvolvimento de novos produtos	-3,066	261,986	0,002	-0,138	0,045	-0,226	-0,049
NF18 – Objectivos de vendas para vendedores	-2,938	261,926	0,004	-0,131	0,045	-0,219	-0,043
NF19 – Estudos de mercado	-0,901	262,000	0,368	-0,038	0,042	-0,122	0,045
NF20 – Sistema de remuneração para a área comercial	-1,632	256,310	0,104	-0,071	0,043	-0,156	0,015

A Utilização de Sistemas de Controlo de Gestão nas PME Portuguesas do Sector Alimentar, Têxtil e Calçado

NF21 – Políticas de recrutamento e despedimento para a área comercial	-0,691	262,000	0,490	-0,014	0,020	-0,054	0,026
NF22 – Relatórios das vendas em aberto/por satisfazer	0,222	262,000	0,824	0,008	0,035	-0,062	0,078
NF23 – <i>Feedback</i> da satisfação do cliente	-2,092	249,279	0,037	-0,115	0,055	-0,224	-0,007
NF24 – Manual do processo das vendas	-1,107	257,880	0,269	-0,035	0,032	-0,098	0,027
NF25 – Programa de formação para a área comercial	-1,070	258,873	0,286	-0,032	0,029	-0,090	0,027
NF26 – Políticas de Marketing	-1,687	259,467	0,093	-0,066	0,039	-0,143	0,011
NF27 – Sistemas de CRM	0,039	262,000	0,969	0,001	0,036	-0,070	0,072
NF28 – Sistemas de gestão de parcerias	-0,010	262,000	0,992	0,000	0,031	-0,061	0,060
Periodicidade de Utilização **							
F1 – Cash flow previsional	0,121	51,000	0,904	0,053	0,438	-0,826	0,932
F2 – Orçamento operacional	0,330	27,852	0,744	0,163	0,494	-0,850	1,176
F3 – Planeamento financeiro	0,982	68,000	0,330	0,445	0,453	-0,459	1,349
F4 – Projecção das vendas	1,279	89,000	0,204	0,476	0,372	-0,263	1,216
F5 – Sistema de apuramento de custos	-0,650	92,000	0,518	-0,195	0,300	-0,790	0,401
F6 – Análise do custo-volume-lucro	1,167	46,000	0,249	0,535	0,458	-0,388	1,458
F7 – Preços de transferência internos	-0,462	23,000	0,648	-0,360	0,779	-1,970	1,251
F8 – Procedimentos para aprovação de investimentos	2,168	38,000	0,036	1,433	0,661	0,095	2,772
F9 – Procedimentos para aprovação de despesas operacionais	1,075	36,000	0,290	0,736	0,685	-0,653	2,124
F10 – Análise da performance financeira face às metas	-0,532	19,820	0,601	-0,257	0,483	-1,266	0,752
F11 – Análise custo aquisição por cliente	0,490	14,505	0,631	0,276	0,564	-0,929	1,481
F12 – Análise rentabilidade por cliente	0,524	60,000	0,602	0,220	0,421	-0,621	1,062
F13 – Análise rentabilidade por produto	-0,173	89,000	0,863	-0,067	0,391	-0,844	0,709
NF1 – <i>Core values</i>	1,263	24,000	0,219	1,180	0,935	-0,748	3,109
NF2 – Missão	1,302	17,799	0,209	0,957	0,735	-0,588	2,502
NF3 – Organigrama da empresa	-0,197	81,000	0,844	-0,072	0,363	-0,793	0,650
NF4 – Códigos de conduta	0,194	14,453	0,849	0,167	0,859	-1,671	2,004
NF5 – Descrições de tarefas por escrito	1,917	26,637	0,066	1,277	0,666	-0,091	2,644
NF6 – Programa de integração para novos trabalhadores	1,026	29,000	0,314	0,960	0,936	-0,955	2,875
NF7 – <i>Newsletter</i> (Boletim) interna da empresa	-0,224	8,000	0,829	-0,333	1,491	-3,771	3,104
NF8 – Objectivos de performance para gestores por escrito	2,227	6,000	0,068	3,286	1,475	-0,325	6,896
NF9 – Relatórios de avaliação de desempenho dos colaboradores	2,548	27,000	0,017	1,895	0,744	0,369	3,420
NF10 – Sistemas de remuneração indexados à performance	0,457	27,000	0,651	0,300	0,656	-1,046	1,646
NF11 – <i>Balanced Scorecard</i>	-1,710	8,000	0,126	-2,048	1,198	-4,809	0,714
NF12 – Centros de responsabilidade	-0,312	21,000	0,758	-0,170	0,544	-1,302	0,962
NF13 – Definição dos marcos estratégicos (não financeiros)	1,132	10,000	0,284	1,200	1,060	-1,163	3,563
NF14 – Plano de desenvolvimento de clientes/mercados	0,699	47,000	0,488	0,359	0,513	-0,673	1,391
NF15 – Plano de desenvolvimento de carreiras	-0,337	4,000	0,753	-0,800	2,375	-7,394	5,794
NF16 – Sistemas de <i>benchmarking</i>	-1,838	4,872	0,127	-2,500	1,360	-6,024	1,024
NF17 – Sistemas de desenvolvimento de novos produtos	0,712	41,000	0,481	0,480	0,675	-0,882	1,843
NF18 – Objectivos de vendas para vendedores	-0,874	40,000	0,387	-0,495	0,566	-1,640	0,650
NF19 – Estudos de mercado	0,038	30,000	0,970	0,022	0,576	-1,156	1,199
NF20 – Sistema de remuneração para a área comercial	-0,147	34,000	0,884	-0,083	0,567	-1,237	1,070
NF21 – Políticas de recrutamento e despedimento para a área comercial	-0,355	3,000	0,746	-0,667	1,876	-6,636	5,303
NF22 – Relatórios das vendas em aberto/por satisfazer	-0,200	19,000	0,844	-0,139	0,695	-1,593	1,315

NF23 – <i>Feedback da satisfação do cliente</i>	2,845	68,000	0,006	1,246	0,438	0,372	2,120
NF24 – Manual do processo das vendas	-0,191	14,000	0,851	-0,200	1,047	-2,447	2,047
NF25 – Programa de formação para a área comercial	-0,152	14,000	0,881	-0,073	0,478	-1,097	0,952
NF26 – Políticas de Marketing	-0,724	27,000	0,475	-0,383	0,529	-1,469	0,703
NF27 – Sistemas de CRM	2,000	18,868	0,060	1,667	0,833	-0,078	3,412
NF28 – Sistemas de gestão de parcerias	1,192	12,000	0,256	1,429	1,198	-1,182	4,039

Prioridades Estratégicas **

Entrega rápida	-1,050	60,643	0,298	-0,321	0,305	-0,931	0,290
Prazo de entregas	-0,960	62,214	0,341	-0,290	0,303	-0,896	0,315
Disponibilidade do produto	-0,657	73,054	0,513	-0,219	0,334	-0,885	0,446
Serviço de pós-venda	-0,393	146,000	0,695	-0,154	0,392	-0,930	0,621
Alto design	-0,335	146,000	0,738	-0,128	0,381	-0,881	0,626
Personalização dos produtos	-0,130	147,000	0,897	-0,043	0,330	-0,695	0,609
Alto mix de produtos	-0,299	146,000	0,765	-0,108	0,360	-0,819	0,604
Características únicas do produto	-0,732	74,842	0,467	-0,258	0,353	-0,962	0,445
Custo de produção	-0,041	147,000	0,967	-0,012	0,286	-0,578	0,554
Qualidade elevada	-0,876	66,675	0,384	-0,219	0,250	-0,717	0,280
Preços baixos	0,283	147,000	0,778	0,098	0,345	-0,584	0,779

* Amostra constituída por 3023 empresas divididas em dois grupos. Grupo Não Respostas Questionário (N=2758) e Grupo Respostas Questionário (N=265).

** Amostra constituída por 265 empresas divididas em dois grupos. Grupo 1-Primeiras respostas obtidas (N=109) e Grupo 2-Últimas respostas obtidas (N=156).

Os valores no retângulo vermelho traduzem diferenças estatisticamente significativas para as médias das amostras independentes a um *p-value* <0,05.

Anexo II – Estatística Descritiva das Variáveis Contingenciais (detalhado)

Variáveis	N	Min.	Média	Mediana	Max.	Desvio-Padrão
Dimensão (Nº Trabalhadores)	148	10,00	61,34	45,00	247,00	50,20
SCG Financeiros						
F1 – Cash flow previsional	148	0,00	0,36	0,00	1,00	0,48
F2 – Orçamento operacional	148	0,00	0,45	0,00	1,00	0,50
F3 – Planeamento financeiro	148	0,00	0,47	0,00	1,00	0,50
F4 – Projecção das vendas	148	0,00	0,59	1,00	1,00	0,49
F5 – Sistema de apuramento de custos	148	0,00	0,64	1,00	1,00	0,48
F6 – Análise do custo-volume-lucro	148	0,00	0,32	0,00	1,00	0,47
F7 – Preços de transferência internos	148	0,00	0,16	0,00	1,00	0,37
F8 – Procedimentos para aprovação de investimentos	148	0,00	0,27	0,00	1,00	0,45
F9 – Procedimentos para aprovação de despesas operacionais	148	0,00	0,26	0,00	1,00	0,44
F10 – Análise da performance financeira face às metas	148	0,00	0,38	0,00	1,00	0,49
F11 – Análise custo aquisição por cliente	148	0,00	0,21	0,00	1,00	0,41
F12 – Análise rentabilidade por cliente	148	0,00	0,41	0,00	1,00	0,49
F13 – Análise rentabilidade por produto	148	0,00	0,61	1,00	1,00	0,49
SCG Não Financeiros						
NF1 – Core values	148	0,00	0,19	0,00	1,00	0,39
NF2 – Missão	148	0,00	0,33	0,00	1,00	0,47

A Utilização de Sistemas de Controlo de Gestão nas PME Portuguesas do Sector Alimentar, Têxtil e Calçado

NF3 – Organigrama da empresa	148	0,00	0,57	1,00	1,00	0,50
NF4 – Códigos de conduta	148	0,00	0,28	0,00	1,00	0,45
NF5 – Descrições de tarefas por escrito	148	0,00	0,40	0,00	1,00	0,49
NF6 – Programa de integração para novos trabalhadores	148	0,00	0,20	0,00	1,00	0,40
NF7 – <i>Newsletter</i> (Boletim) interna da empresa	148	0,00	0,07	0,00	1,00	0,26
NF8 – Objectivos de performance para gestores por escrito	148	0,00	0,07	0,00	1,00	0,25
NF9 – Relatórios de avaliação de desempenho dos colaboradores	148	0,00	0,19	0,00	1,00	0,39
NF10 – Sistemas de remuneração indexados à performance	148	0,00	0,19	0,00	1,00	0,39
NF11 – <i>Balanced Scorecard</i>	148	0,00	0,06	0,00	1,00	0,24
NF12 – Centros de responsabilidade	148	0,00	0,16	0,00	1,00	0,37
NF13 – Definição dos marcos estratégicos (não financeiros)	148	0,00	0,09	0,00	1,00	0,28
NF14 – Plano de desenvolvimento de clientes/mercados	148	0,00	0,33	0,00	1,00	0,47
NF15 – Plano de desenvolvimento de carreiras	148	0,00	0,04	0,00	1,00	0,20
NF16 – Sistemas de <i>benchmarking</i>	148	0,00	0,05	0,00	1,00	0,23
NF17 – Sistemas de desenvolvimento de novos produtos	148	0,00	0,30	0,00	1,00	0,46
NF18 – Objectivos de vendas para vendedores	148	0,00	0,28	0,00	1,00	0,45
NF19 – Estudos de mercado	148	0,00	0,21	0,00	1,00	0,41
NF20 – Sistema de remuneração para a área comercial	148	0,00	0,24	0,00	1,00	0,43
NF21 – Políticas de recrutamento e despedimento para a área comercial	148	0,00	0,04	0,00	1,00	0,20
NF22 – Relatórios das vendas em aberto/por satisfazer	148	0,00	0,14	0,00	1,00	0,34
NF23 – <i>Feedback</i> da satisfação do cliente	148	0,00	0,46	0,00	1,00	0,50
NF24 – Manual do processo das vendas	148	0,00	0,11	0,00	1,00	0,32
NF25 – Programa de formação para a área comercial	148	0,00	0,11	0,00	1,00	0,31
NF26 – Políticas de Marketing	148	0,00	0,20	0,00	1,00	0,40
NF27 – Sistemas de CRM	148	0,00	0,14	0,00	1,00	0,34
NF28 – Sistemas de gestão de parcerias	148	0,00	0,10	0,00	1,00	0,30

Periodicidade de Utilização

F1 – Cash flow previsional	52	1,00	4,60	5,00	7,00	1,40
F2 – Orçamento operacional	66	0,00	3,95	4,00	7,00	1,59
F3 – Planeamento financeiro	69	0,00	3,78	4,00	7,00	1,63
F4 – Projecção das vendas	87	1,00	4,15	5,00	7,00	1,52
F5 – Sistema de apuramento de custos	93	0,00	4,34	5,00	7,00	1,33
F6 – Análise do custo-volume-lucro	47	0,00	4,17	5,00	7,00	1,51
F7 – Preços de transferência internos	24	1,00	3,58	3,50	6,00	1,50
F8 – Procedimentos para aprovação de investimentos	38	0,00	3,63	4,00	7,00	1,85
F9 – Procedimentos para aprovação de despesas operacionais	38	1,00	5,11	5,00	7,00	1,80
F10 – Análise da performance financeira face às metas	54	2,00	4,31	5,00	7,00	1,18
F11 – Análise custo aquisição por cliente	30	1,00	4,57	5,00	7,00	1,33
F12 – Análise rentabilidade por cliente	60	0,00	3,95	4,00	7,00	1,51
F13 – Análise rentabilidade por produto	88	0,00	4,19	4,50	7,00	1,68
NF1 – <i>Core values</i>	26	0,00	3,42	3,50	7,00	2,14
NF2 – Missão	47	1,00	2,91	2,00	7,00	1,97
NF3 – Organigrama da empresa	81	0,00	2,36	2,00	7,00	1,44
NF4 – Códigos de conduta	42	0,00	2,64	2,00	7,00	2,05
NF5 – Descrições de tarefas por escrito	57	0,00	2,96	2,00	7,00	2,17
NF6 – Programa de integração para novos trabalhadores	30	0,00	3,23	2,00	7,00	2,10
NF7 – <i>Newsletter</i> (Boletim) interna da empresa	10	2,00	4,30	4,00	7,00	1,34
NF8 – Objectivos de performance para gestores por escrito	8	1,00	3,13	2,50	6,00	1,73
NF9 – Relatórios de avaliação de desempenho dos colaboradores	27	0,00	3,78	3,00	7,00	2,12

A Utilização de Sistemas de Controlo de Gestão nas PME Portuguesas do Sector Alimentar, Têxtil e Calçado

NF10 – Sistemas de remuneração indexados à performance	27	0,00	3,19	2,00	7,00	1,69
NF11 – <i>Balanced Scorecard</i>	9	0,00	3,44	4,00	5,00	1,67
NF12 – Centros de responsabilidade	23	2,00	4,26	5,00	6,00	1,18
NF13 – Definição dos marcos estratégicos (não financeiros)	12	2,00	3,50	2,50	7,00	1,83
NF14 – Plano de desenvolvimento de clientes/mercados	48	0,00	3,56	3,00	7,00	1,66
NF15 – Plano de desenvolvimento de carreiras	6	0,00	2,67	2,00	5,00	1,97
NF16 – Sistemas de <i>benchmarking</i>	7	1,00	3,29	2,00	7,00	2,63
NF17 – Sistemas de desenvolvimento de novos produtos	42	0,00	4,33	4,00	7,00	1,91
NF18 – Objectivos de vendas para vendedores	40	1,00	3,55	4,00	6,00	1,41
NF19 – Estudos de mercado	31	0,00	2,61	2,00	6,00	1,48
NF20 – Sistema de remuneração para a área comercial	35	1,00	3,40	4,00	5,00	1,50
NF21 – Políticas de recrutamento e despedimento para a área comercial	5	0,00	2,40	2,00	5,00	1,82
NF22 – Relatórios das vendas em aberto/por satisfazer	19	4,00	5,74	6,00	7,00	0,87
NF23 – <i>Feedback</i> da satisfação do cliente	66	1,00	4,06	4,00	7,00	1,80
NF24 – Manual do processo das vendas	15	1,00	3,13	2,00	6,00	1,77
NF25 – Programa de formação para a área comercial	15	1,00	2,27	2,00	5,00	0,88
NF26 – Políticas de Marketing	28	1,00	2,96	3,00	7,00	1,32
NF27 – Sistemas de CRM	19	0,00	4,79	5,00	7,00	2,35
NF28 – Sistemas de gestão de parcerias	13	0,00	3,54	3,00	7,00	2,37
Prioridades Estratégicas						
Entrega rápida	129	0,00	5,88	6,00	7,00	1,40
Prazo de entregas	129	0,00	5,98	6,00	7,00	1,46
Disponibilidade do produto	130	0,00	5,39	6,00	7,00	1,70
Serviço de pós-venda	129	0,00	4,69	5,00	7,00	2,20
Alto design	129	0,00	4,49	5,00	7,00	2,18
Personalização dos produtos	130	0,00	5,39	6,00	7,00	1,88
Alto mix de produtos	129	0,00	4,65	5,00	7,00	2,01
Características únicas do produto	130	0,00	5,19	6,00	7,00	1,72
Custo de produção	130	0,00	5,56	6,00	7,00	1,54
Qualidade elevada	130	0,00	6,15	6,50	7,00	1,25
Preços baixos	130	0,00	4,72	5,00	7,00	1,90

Anexo III – Teste T-Student para Amostra Emparelhada

Pares	Média	Desvio-Padrão	SE	IC 95% para Diferenças	t	df	p-value	
Nº SCG Financeiros Adoptados (Count_F) ^a	0,203	3,509	0,288	-0,367	0,773	0,703	147	0,483
Nº SCG Não Financeiros Adoptados (Count_NF) ^a								
Periodicidade de Utilização de SCG Financeiros ^b	0,801	1,192	0,110	0,582	1,018	7,262	116	0,000
Periodicidade de Utilização de SCG Não Financeiros ^b								

a. Composto pela amostra de 148 empresas.

b. Composto pela amostra de 117 empresas. Existem diferenças entre as médias a um nível de significância de 5%.

Anexo IV – Teste ANOVA para Medidas Repetidas

Efeito nas Estratégias

Fonte de Variação		<i>Sum of Squares</i>	<i>df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F</i>	<i>p-value*</i>
Factor	<i>Sphericity Assumed</i>	31,866	2,000	15,933	17,847	0,000
	<i>Greenhouse-Geisser</i>	31,866	1,929	16,521	17,847	0,000
	<i>Huynh-Feldt</i>	31,866	1,958	16,278	17,847	0,000
	<i>Lower-bound</i>	31,866	1,000	31,866	17,847	0,000
Error-Residual	<i>Sphericity Assumed</i>	230,333	258,000	0,893		
	<i>Greenhouse-Geisser</i>	230,333	248,821	0,926		
	<i>Huynh-Feldt</i>	230,333	252,525	0,912		
	<i>Lower-bound</i>	230,333	129,000	1,786		

*Existem diferenças significativas entre as Estratégias a um *p-value* <0,05.
Amostra constituída por 148 empresas.

Comparações entre Pares de Estratégias

(I) Est	(J) Est	<i>Mean Difference (I-J)</i>	<i>Desvio-Padrão</i>	<i>p-value^a</i>	<i>IC 95% para Diferenças</i>	
Serviço ao Consumidor (Est1)	Est2	0,644*	0,125	0,000	0,342	0,946
	Est3	0,085	0,106	1,000	-0,172	0,341
Flexibilidade do Produto (Est2)	Est1	-0,644*	0,125	0,000	-0,946	-0,342
	Est3	-0,560*	0,121	0,000	-0,852	-0,267
Baixo Custo (Est3)	Est1	-0,085	0,106	1,000	-0,341	0,172
	Est2	0,560*	0,121	0,000	0,267	0,852

Based on estimated marginal means.

* Valores significativos a um nível de 5%.