



Controlo de Gestão:

***Framework* para o design e uso de Sistemas de Controlo de Gestão**

Vítor Manuel Pires Roquete da Costa

Mestrado em Gestão

Dissertação de Mestrado orientada pelo Professor Doutor Carlos Santos Pinho

Maio de 2025



Declaração de Integridade

Statement of Integrity

Declaro ter atuado com integridade na elaboração da presente dissertação/tese. Confirmando que em todo o trabalho conducente à sua elaboração não recorri à prática de plágio ou a qualquer outra forma de falsificação de resultados.

Mais declaro que tomei conhecimento integral do Regulamento Disciplinar da Universidade Aberta, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 215, de 6 de novembro de 2013.

I hereby declare having conducted my thesis with integrity. I confirm that I have not used plagiarism or any form of falsification of results in the process of the thesis elaboration.

I further declare that I have fully acknowledged Disciplinary Regulations of the Universidade Aberta (regulation published in the official journal Diário da República, 2.ª série, N.º 215, de 6 de novembro de 2013).

Universidade Aberta, 01 de maio de 2025

Nome completo/Full name: Vítor Manuel Pires Roquete da Costa

Assinatura/Signature:

Controlo de Gestão: *Framework* para o design e uso de Sistema de Controlo de Gestão

Resumo

A gestão das organizações assenta em quatro funções essenciais: Planeamento, Organização, Direção e Controlo. Apesar desta perspetiva clássica ser contemporânea das origens da gestão, continua a representar um modelo atual e relevante na dinâmica organizacional, onde o Controlo de Gestão desempenha um papel central na avaliação do desempenho, promoção da eficiência e alinhamento dos processos com os objetivos estratégicos.

O conceito de Controlo de Gestão tem evoluído desde a década de 1960, acompanhando as mudanças económicas, tecnológicas e organizacionais. Atualmente, desempenha um papel estratégico ao integrar indicadores financeiros e não financeiros para orientar comportamentos, apoiar a implementação da estratégia e potenciar o desempenho organizacional. A literatura reconhece o Sistema de Controlo de Gestão como um elemento crucial para a criação de valor e a sustentabilidade, sendo que, quando adequadamente concebido, contribui de forma significativa para o sucesso das organizações.

Dada a relevância do Controlo de Gestão e a vasta literatura sobre a conceção e utilização de Sistemas de Controlo de Gestão (SCG), esta dissertação visa analisar o processo de controlo, descrever os princípios dos SCG e propor uma abordagem estruturada para o seu design e uso, orientada para a concretização da visão, missão e objetivos estratégicos organizacionais. Para tal, foi desenvolvido um *framework* teórico assente em contributos académicos de referência, validado empiricamente através de estudos de caso em três empresas. Os resultados confirmam a aplicabilidade do modelo, evidenciando a sua utilidade na diversidade de práticas e destacando áreas críticas emergentes, como a digitalização e a sustentabilidade.

Palavras-Chave: controlo de gestão; desempenho organizacional; sustentabilidade; responsabilidade social.

Management Control: Framework for the Design and Use of a Management Control System

Abstract

The management of organizations is based on four essential functions: Planning, Organising, Leading, and Controlling. Although this classical perspective is contemporary to the management of organisations, it continues to represent a current and fundamental model in organisational dynamics, where Management Control plays a central role in performance evaluation, efficiency promotion, and processes alignment with strategic objectives.

The concept of Management Control has evolved since the 1960s, following economic, technological, and organisational changes. Today, it plays a strategic role by integrating financial and non-financial indicators to guide behaviours, support strategy implementation, and enhance organisational performance. The literature recognizes the Management Control System as a crucial element for value creation and organisational sustainability. When properly designed, it contributes significantly to organizational success.

Given the relevance of Management Control and the extensive literature on the design and use of Management Control Systems, this dissertation aims to analyse the control process, describe the fundamental principles of Management Control Systems, and propose a structured approach to their design and use, oriented toward achieving organizational vision, mission, and strategic objectives. To this end, a theoretical framework was developed based on the most relevant theories of prominent scholars and empirically validated through case studies in three companies. The results confirm the applicability of the model, demonstrating its usefulness across diverse practices and highlighting emerging critical areas such as digitalization and sustainability.

Keywords: management control; organizational performance; sustainability; social responsibility.

Índice

Declaração de Integridade	I
Resumo	II
Abstract	III
I. Introdução	1
1.1. Enquadramento e relevância do tema	1
1.2. Objetivo da dissertação e a questão de investigação	2
1.3. Metodologia de investigação	2
1.4. Estrutura da Dissertação	3
II. Revisão da Literatura	4
2.1. Conceptualização de Controlo de Gestão	4
2.2. A importância do Controlo de Gestão para as organizações	6
2.3. Controlo de Gestão e desempenho organizacional	7
2.4. Ideias-chave para o design e uso de Sistemas de Controlo de Gestão	9
2.4.1. Teoria da Contingência	9
2.4.2. Características e princípios fundamentais dos Sistemas de Controlo de Gestão	9
2.4.3. Controlo de Gestão <i>as a package</i>	12
2.5. Controlo de Gestão e os novos desafios da atualidade	13
2.5.1. Sustentabilidade e responsabilidade social	14
2.5.2. Desenvolvimento tecnológico	17
III. Framework para o design e uso de Sistemas de Controlo de Gestão: estrutura integradora de teorias de Controlo de Gestão	20
3.1. O Propósito do <i>Framework</i>	20
3.2. As teorias centrais do <i>Framework</i>	21
3.2.1. <i>Extended Framework</i> para análise do design e do uso de Sistemas de Gestão de Desempenho ...	21
3.2.2. Teoria da Contingência: Variáveis Contingentes de Controlo de Gestão	26
3.2.3. Sistema de Controlo de Gestão <i>as a Package</i>	28
3.3. O Framework Integrador – Convergência de teorias: um diálogo entre perspetivas	32
3.3.1. Estrutura do <i>Framework</i> : Integração de teorias	32
3.3.2. Aplicação do <i>Framework</i> – Desenvolvendo um Sistema de Controlo de Gestão	34
IV. Estudo Empírico	41
4.1. Metodologia de Investigação	41
4.1.1. Questão de Investigação – Objetivos de investigação	41
4.1.2. Método de Pesquisa - Estudo de Caso	41
4.1.3. Método da Recolha de Dados	42
4.1.4. Unidade de Análise do Estudo de Caso: Breve caracterização das empresas do Estudo de Caso	42
4.2. Análise e discussão dos resultados das entrevistas	43
4.2.1. Apresentação dos dados obtidos das entrevistas	43

4.2.2. Análise dos dados obtidos	46
4.2.2.1. Análise das questões de orientações estratégicas	46
4.2.2.2. Análise das questões relacionadas com indicadores e métricas	47
4.2.2.3. Análise das questões de desempenho e recompensas	48
4.2.2.4. Análise de questões de suporte e retroalimentação do sistema	48
4.2.3. Conclusão geral da análise do estudo empírico	49
V. Conclusão	51
5.1. Conclusões principais	51
5.2. Limitações da Investigação	51
5.3. Sugestões para investigações futuras	52
Bibliografia	53
Anexos	56

Índice de Siglas, Abreviaturas e Acrónimos

BA - *Business Analytics*

BCSD - *Business Council for Sustainable Development*

BI - *Business Intelligence*

CG - Controlo de Gestão

IA - Inteligência Artificial

KPI's - *Key Performance Indicators*

ODS - Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

PME – Pequenas e Médias Empresas

SCG - Sistema de Controlo de Gestão

SCS - Sistemas de Controlo de Sustentabilidade

SGD - Sistema de Gestão de Desempenho

SGQ – Sistema de Garantia da Qualidade

Índice de Figuras

Figura 1 – Modelo de Malmi & Brown (2008) – Instrumentos de Controlo.....	29
Figura 2 – Framework Integrador para o design e uso de um Sistema de Controlo de estãõ.....	33
Figura 3 – Matriz de respostas das entrevistas: Orientações Estratégicas – Indicadores e Métricas – Desempenho e Recompensas.....	45
Figura 4 – Matriz de respostas das entrevistas: Questões de suporte e retroalimentação do sistema....	46

I. Introdução

1.1. Enquadramento e relevância do tema

A gestão organizacional exige mecanismos que assegurem a coerência entre a execução das atividades e a estratégia definida. O Controlo de Gestão (CG) desempenha um papel central nesse processo, ao monitorizar resultados, avaliar o desempenho e corrigir desvios, promovendo a eficiência dos processos e o alinhamento entre recursos e objetivos estratégicos (Reis & Rodrigues, 2014; Teixeira, 2013).

Desde a década de 1960, a função de CG tem evoluído, adaptando-se às transformações no campo da gestão e aos novos desafios trazidos pela globalização, pelas tecnologias emergentes e por contextos de crescente incerteza. Atualmente, o CG vai além do controlo financeiro, englobando também a supervisão da estratégia, dos processos e do comportamento humano, com o objetivo de motivar e orientar gestores e colaboradores na persecução da missão, visão e objetivos estratégicos das organizações (Otley, 2016).

O atual ambiente económico, marcado por uma elevada competitividade e volatilidade dos mercados ao nível global e pela transformação tecnológica, exige das organizações decisões de gestão céleres, eficazes e sustentáveis (Carenys, 2010; Otley, 2016). Neste contexto, autores como Kaplan & Norton (1997) e Carenys (2010) destacam o papel fundamental do CG para a sobrevivência e sucesso das empresas. Um sistema de controlo bem estruturado pode prevenir perdas, falhas organizacionais e fornecer informação crítica para a tomada de decisões estratégicas, melhorando a produtividade, eficiência e posicionamento competitivo.

Reconhecida a importância do CG, importa compreender de que forma as organizações podem conceber um Sistema de Controlo de Gestão (SCG) ajustado às suas necessidades específicas e responder aos desafios empresariais contemporâneos.

O design e a utilização de SCG tem sido objeto de uma vasta investigação por parte de diversos académicos da área da gestão, com o objetivo de desenvolver modelos teóricos que permitam compreender de que forma estes sistemas podem ser concebidos e utilizados de modo eficaz, promovendo o sucesso organizacional (Malmi & Brown, 2008). Entre as abordagens mais relevantes, destacam-se:

- **Teoria da Contingência (Fisher, 1999):** argumenta que não existe um modelo universal de SCG, pelo que a sua conceção deve depender de variáveis como estrutura, cultura e contexto organizacional. Este enfoque realça a importância da adaptação dos sistemas às especificidades de cada organização;

- **CG “as a package” (Malmi & Brown, 2008):** propõem que os SCG sejam vistos como pacotes integrados de componentes interdependentes, em que controlos financeiros, administrativos e sociais (tais como orçamentos, estrutura organizacional e cultura corporativa) atuam de forma complementar para alinhar comportamentos com os objetivos da organização. Esta abordagem reflete a tendência atual de combinar instrumentos formais com mecanismos informais de controlo;

- **“Extended Framework” (Ferreira & Otley, 2009):** modelo analítico baseado em doze questões orientadoras que permitem delinear as principais características de um SCG de forma estruturada e compreensiva.

Tendo em conta a relevância destas abordagens, propõe-se neste trabalho o desenvolvimento de um *framework* integrado que articule estas teorias, facilitando a sua compreensão, inter-relação e aplicação prática.

Um *framework* conceptual tem como objetivo fornecer uma visão holística do conhecimento existente, estruturando conceitos abstratos de forma coerente para sustentar as ideias dos diversos autores (Leshem & Trafford, 2007). Assim, advoga-se que um *framework* integrador poderá constituir uma ferramenta valiosa para ajudar os gestores a conceber SCG ajustados, otimizando as decisões e, em consequência, o desempenho organizacional. Deste modo, o tema em estudo reveste-se de grande pertinência para a área da Gestão e, em particular, para a função de Controlo de Gestão.

1.2. Objetivo da dissertação e a questão de investigação

O objetivo deste trabalho é analisar, de forma descritiva, o processo de CG, descrever as características e os princípios fundamentais dos SCG e desenvolver uma abordagem estruturada para o design e uso de um SCG que permita assegurar eficazmente a concretização da visão, da missão e dos objetivos estratégicos das organizações. Pretende-se, para tal, estudar o desenvolvimento de um *framework* integrador das principais teorias de CG que possa constituir um modelo sistemático de orientação na conceção e aplicação dos SCG.

A questão de investigação que orienta o presente estudo é a seguinte: Como conceber um Sistema de Controlo de Gestão adaptado às necessidades específicas de uma organização contemporânea, capacitando-a a enfrentar os desafios da atualidade?

1.3. Metodologia de investigação

A investigação assenta sobre uma abordagem qualitativa baseada em múltiplos estudos de caso. Segundo Yin (2001), esta opção é sustentada pela natureza da questão de investigação, que procura compreender “como” e “porquê” determinados fenómenos ocorrem em contextos organizacionais reais, contemporâneos e complexos. De acordo com o autor, estas condições tornam o estudo de caso na abordagem mais apropriada, sobretudo quando o investigador possui um controlo limitado sobre os eventos em análise.

A escolha de múltiplos estudos de caso, em detrimento de um caso único, visa assegurar uma maior robustez empírica ao estudo, conferindo-lhe capacidade de generalização analítica. Como defendem Herriott & Firestone (cit. in Yin, 2001), as evidências obtidas a partir de casos múltiplos tendem a ser mais convincentes, sendo o estudo global, por conseguinte, considerado mais robusto. Assim, a utilização de vários casos permite captar uma maior abrangência da realidade organizacional e avaliar, com maior profundidade, a aplicabilidade e relevância do *framework* desenvolvido nesta dissertação.

No que respeita à recolha de dados, optou-se pela utilização de entrevistas semiestruturadas, por se considerar que esta técnica oferece uma combinação eficaz entre estrutura e flexibilidade, adequada aos objetivos da presente investigação. Conforme salientam Bickman et al. (2009), as entrevistas abertas ou semiestruturadas constituem uma fonte comum e relevante de evidência em estudos de caso, permitindo aceder a perceções aprofundadas, especialmente quando os entrevistados são atores-chave no contexto organizacional em análise.

Segundo Haro et al. (2016), a entrevista semiestruturada caracteriza-se por uma condução orientada por um guião, mas suficientemente aberta para permitir que os entrevistados expressem livremente as suas perspetivas, dentro dos temas definidos pelo investigador. Esta abordagem possibilita uma recolha de dados rica, contextualizada e alinhada com os pressupostos da investigação qualitativa. Assim, as entrevistas realizadas nesta dissertação foram conduzidas com base num guião desenvolvido a partir das questões centrais do *framework*, assegurando a coerência entre os dados recolhidos e os objetivos da investigação.

Seguindo as orientações metodológicas de Martins (2008) e Bickman et al. (2009), foram selecionadas três empresas com diferentes contextos – em termos de dimensão, estrutura organizacional e setor de atividade – para verificar se produzem resultados semelhantes, bem como empresas com características semelhantes, para avaliar se os resultados se mantêm consistentes. Todas as empresas selecionadas partilham, contudo, um elevado nível de exigência da função de CG, assegurando um critério comum, essencial para a análise.

Os dados recolhidos nas entrevistas realizadas aos quadros superiores das empresas foram sintetizados, organizados e analisados em duas matrizes que relacionam as teorias centrais do *framework* com as respostas obtidas, dispondo as evidências numa ordem, conforme é preconizado por Yin (2001).

1.4. Estrutura da Dissertação

A dissertação está estruturada em 5 capítulos:

- **Capítulo I – Introdução:** Neste capítulo, apresenta-se o enquadramento e a relevância do tema, o objetivo, a questão da investigação, a metodologia e a estrutura do presente trabalho.

- **Capítulo II - Revisão da Literatura:** analisa-se, de forma descritiva, o processo de CG, desde a sua conceptualização até à atualidade, e explora a sua importância estratégica. Inclui uma análise detalhada das principais teorias sobre o design e uso de SCG, bem como os novos desafios decorrentes da sustentabilidade, responsabilidade social e transformação digital.

- **Capítulo III - *Framework* para o design e uso de Sistemas de Controlo de Gestão: estrutura integradora de teorias de Controlo de Gestão:** conceptualiza-se e apresenta-se um *framework* integrador de teorias de CG, com o objetivo de conceber um modelo sistemático de orientação no design e uso de SCG.

- **Capítulo IV - Estudo Empírico:** desenvolvem-se estudos de caso em três empresas e valida-se a conceção do *framework* através da análise dos dados recolhidos em entrevistas semiestruturadas, permitindo, desta forma, aferir a utilidade e adaptabilidade do modelo proposto.

- **Capítulo V – Conclusão:** apresentam-se as principais conclusões do trabalho, identificam-se as limitações da investigação e formulam-se propostas para investigações futuras.

II. Revisão da Literatura

2.1. Conceptualização de Controlo de Gestão

Segundo Carenys (2010) “o termo controlo de gestão foi introduzido por Anthony (1965) que o definiu como o processo de assegurar que os recursos são obtidos e utilizados de forma eficaz e eficiente na concretização dos objetivos da organização” (Carenys, 2010, p. 38).

O mesmo autor refere que o conceito de CG evoluiu ao longo do tempo como resultado da transformação da sociedade, da internacionalização e do aumento da competitividade dos mercados, circunstâncias estas que introduziram “novas variáveis internas e externas” com impacto no desempenho das organizações. Segundo o autor, o CG evoluiu de uma atividade essencialmente cibernética e formal, centrada sobre sistemas de informação financeira e contabilística, para uma perspetiva mais abrangente com a inclusão de “aspetos psicossociais e culturais como variáveis-chave no controlo das organizações”, valorizando as relações humanas, a liderança, a motivação e a cultura organizacional (Carenys, 2010, p. 37).

Otley (2016) examinou a evolução do controlo de gestão nas organizações, evidenciando as transformações ocorridas desde a década de 1970 e a crescente complexidade dos respetivos processos, salientando, em particular, as seguintes alterações:

- **Década de 1970:** segundo Otley (2016, p. 45) “a contabilidade de gestão constituiu a peça central de muitas abordagens de controlo e tomada de decisões organizacionais”. Contudo, segundo o autor, muitos dos primeiros estudos sobre CG evidenciaram lacunas e limitações nas decisões exclusivamente tomadas com base em informações orçamentais;

- **Década de 1980:** com o surgimento do *Activity-Based Costing* (ABC), uma técnica focada na geração de informações para melhorar a tomada de decisões, assiste-se a uma evolução da Contabilidade de Gestão, com progressos mais reconhecidos no foco e na qualidade das decisões do que nos processos de controlo. Ao longo desta década outras abordagens emergiram, incluindo a Contabilidade de Gestão Estratégica, que, segundo o autor, “pode ser interpretado como uma tentativa dos contabilistas de gestão manterem a sua presença no centro da tomada de decisão organizacional e do controlo” (Otley, 2016, p. 46);

- **Início dos anos 1990:** o *Balanced Scorecard* (BSC) tornou-se a técnica de controlo mais adotada, combinando medidas de desempenho financeiro e não financeiro numa única estrutura integrada. Desta forma, o objetivo do CG expandiu-se, passando a incluir questões estratégicas e operacionais até então excluídas.

Ainda segundo o mesmo autor, o CG enfrenta novos desafios. O ambiente económico em que se desenvolvem os negócios tornou-se mais dinâmico, com maior competitividade e incerteza, tanto local quanto globalmente. O avanço tecnológico, especialmente em computação e internet, acelerou as mudanças e levou a uma maior incerteza, dificultando a utilização de modelos preditivos tradicionais de controlo.

Os artigos de revisão crítica da literatura realizados por Carenys (2010) e Otley (2016) revelam-nos uma evolução histórica do CG, impulsionada pela evolução das técnicas de contabilidade e gestão, pela evolução tecnológica e fundamentalmente pelos novos paradigmas económicos de competitividade e globalização. Importa, por isso, perceber o estado da arte da conceptualização de CG nos tempos modernos.

Merchant & Stede (2007, p. 5) considera o CG como o “*back-end*” do processo de gestão. Segundo os autores, o CG “inclui todos os dispositivos ou sistemas que os gestores usam para garantir que os comportamentos e as decisões dos seus colaboradores sejam condizentes com os objetivos e a estratégia da organização”.

Malmi & Brown (2008, p. 289) analisaram uma vasta conceptualização de CG preconizada por diversos autores e concluíram que existem duas visões distintas:

- **Conceções amplas de CG:** “vários autores delinearão conceções muito amplas do que poderia ser considerado SCG”, às quais Malmi & Brown (2008) chamaram de “controlo organizacional” pela sua amplitude e abrangência, uma vez que incluem áreas como o controlo estatístico de qualidade, a gestão *just-in-time*, o controlo estratégico e os processos de aprendizagem.

- **Conceções restritas de CG:** Malmi & Brown (2008) concluíram que “existem também visões mais restritas sobre o que constitui SCG”, centradas sobre o comportamento humano, “projetadas e implementadas pela administração para aumentar a probabilidade de que os atores organizacionais se comportem de maneira consistente com os objetivos da organização”.

Strauß & Zecher (2013) consideram que o objetivo central do CG é o comportamento humano, uma vez que este deve ser controlado para evitar divergências com os objetivos estabelecidos. Neste sentido, o CG deve incluir todos os dispositivos ou sistemas para garantir que os comportamentos e as decisões dos colaboradores sejam alinhados com os objetivos e as estratégias da organização. Corroborando esta perspetiva de controlo, Pereira (2013, p. 23) advoga que “o propósito do CG é, pois, influenciar o comportamento humano, no sentido de induzir os indivíduos a fazer aquilo que deve ser feito”.

Carvalho et al. (2014, p. 206) conceptualizam o CG invocando duas finalidades fundamentais desta função: detetar as ocorrências que impactam no desvio dos objetivos planeados e “levar a cabo atividades” que direcionem as organizações, tão rápido quanto possível, a alcançar os seus objetivos. Para este efeito, segundo os autores, o CG mede aspetos financeiros, operacionais, humanos e comerciais, de modo a que os objetivos definidos sejam concretizados.

Corroborando os autores anteriores, Junqueira et al. (2016) conceptualizam o CG nas perspetivas operacional, humana e estratégica. Segundo estes autores, o CG poderá ser considerado como um conjunto de práticas que uma determinada organização emprega para controlar as suas atividades, monitorizando os processos organizacionais e possibilitando que os gestores influenciem os restantes agentes da organização, alinhando-os com a estratégia.

Jordan et al. (2021, p. 19) advogam que “o âmbito do controlo de gestão é facilitar e agilizar a realização da estratégia das entidades pelo desenvolvimento de instrumentos práticos de Gestão, concebidos com gestores e para gestores”. Dando ênfase à importância dos instrumentos de CG, os autores advogam que:

“o controlo de gestão é um conjunto de instrumentos que motivam os responsáveis descentralizados a atingirem os objetivos estratégicos da entidade, privilegiando a ação e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização” (Jordan et al., 2021, p. 43).

Em síntese, o conceito de CG tem evoluído desde a década de 1960, anos em que surgiram as primeiras conceptualizações desta função da Gestão. Seguiram-se décadas de mudanças, quer relacionadas com a evolução nas práticas da Contabilidade de Gestão, quer relacionadas com os novos paradigmas da economia impulsionada pela tecnologia e pela globalização. Com recurso a indicadores financeiros e não-financeiros, o CG chega aos nossos dias com uma abrangência que vai do controlo da estratégia ao controlo dos processos, passando pela estrutura organizacional e pelo comportamento

humano, tudo isto com o objetivo fundamental de influenciar, motivar e controlar quer gestores, quer colaboradores, na consecução da missão, dos objetivos e da estratégia das organizações.

2.2. A importância do Controlo de Gestão para as organizações

A conceptualização de CG permite *per se* relevar a importância desta função para a dinâmica das organizações. Contudo, importa perceber a perceção e a fundamentação de vários autores para a argumentação de que o CG tem um papel fundamental na gestão das organizações, conforme é destacado por Kaplan & Norton (1997, p. 21): “se quiserem sobreviver e prosperar na era da informação, as empresas devem utilizar sistema de gestão e medição de desempenho derivados das suas estratégias e capacidades”.

O ambiente social, tecnológico e económico onde as empresas se inserem é cada vez mais volátil, global e competitivo, do qual resulta a necessidade das organizações responderem com rapidez, eficiência e eficácia, em prol da sua rentabilidade e sustentabilidade. Neste sentido, Carenys (2010, p. 42) advoga que existe uma crescente consciência das organizações sobre a necessidade de terem sistemas de informação para fins de gestão, por forma a “coexistir num ambiente em constante mudança, não só física, mas também tecnológica, social e financeira”, circunstâncias estas, segundo o autor, acentuadas ao longo das décadas de 1980 e 1990 “devido aos processos de internacionalização e globalização dos mercados”.

Ainda segundo Carenys (2010, p. 41) e em síntese do seu estudo sobre a perspetiva histórica do CG, “todos os autores dão como certa a importância do controlo de gestão nas organizações”, reconhecendo o CG como “inquestionavelmente, o sistema que mais contribuiu para melhorar o desempenho organizacional”.

Teixeira (2013) destaca a importância do CG enquanto função que permite detetar problemas organizacionais, tais como a redução de índices de produtividade, excessivas paragens de máquinas, a redução de índices de qualidade, entre outros. Segundo o autor, quando os problemas são ignorados, tendem a piorar e os custos para os normalizar serão cada vez maiores.

Carvalho et al. (2014, p. 206) reconhecem que, efetivamente, as organizações estão perante um contexto “cada vez mais competitivo, assim, a gestão das organizações está cada vez mais dependente do acesso atempado à informação adequada para suportar a tomada de decisões”. Para fazer face a este ambiente organizacional, os autores afirmam que “o Controlo de Gestão tem vindo a ganhar importância como vertente de apoio a tomada de decisões mais adequadas e menos arriscadas”.

Reis & Rodrigues (2014, p. 11) destacam dois fatores que consideram “determinantes para a relevância da Função Controlo”:

- **Alinhamento de objetivos:** os autores advogam que, muito embora as organizações definam os seus objetivos estratégicos de acordo com os seus processos de decisão, internamente confluem objetivos individuais e sectoriais, que podem coincidir ou não com os objetivos comuns. Ora, segundo os autores, o CG contribui determinantemente para que os objetivos individuais e setoriais não se sobreponham aos objetivos do coletivo, sendo uma função fundamental para a coordenação e governabilidade das empresas;

- **Produção de informação relevante:** o CG produz informação relevante para a conceção e revisão do Planeamento, permitindo intervenções atempadas e a introdução de medidas corretivas nas atividades planeadas.

A perspetiva de alinhamento é também destacada por Jordan et al. (2021, p. 15):

“o sistema de controlo de gestão deve ser entendido como fator de desenvolvimento da entidade, na medida em que, afetando o comportamento dos gestores, alinha-os no sentido da implementação da estratégia”.

Em linha com os autores anteriormente referidos no que diz respeito à importância do CG, Hartmann et al. (2021, p. 15) advogam que “as organizações não podem viver sem sistemas de controlo de gestão”, fundamentando para o efeito que, se não forem implementadas práticas de CG, os gestores intermédios não terão uma noção clara das decisões a tomar, dos resultados a alcançar e em que direção devem liderar as pessoas sob a sua responsabilidade. Os autores consideram que “um sistema de controlo de gestão bem concebido é um dos fatores-chave” para garantir o alinhamento dos gestores com a missão, com os objetivos e com a estratégia das organizações.

Em síntese, e citando Merchant & Stede (2007, p. 4), “é amplamente aceite que bons SCG são importantes”, considerando os autores que “o CG é uma função crítica nas organizações” que pode evitar grandes perdas financeiras, danos à reputação e falhas organizacionais.

2.3. Controlo de Gestão e desempenho organizacional

Sustentada a importância do CG para as organizações, pretende-se seguidamente analisar a perspetiva de vários autores no que diz respeito ao seu contributo para a melhoria do desempenho das empresas. Muito embora exista uma hipótese forte de reconhecer o contributo do CG para o desempenho organizacional, importa analisar a sua efetiva influência nos resultados das empresas.

Vicente et al. (2011, p. 24), num estudo realizado por inquérito a 687 Pequenas e Médias Empresas (PME) portuguesas, concluíram que “as pressões relacionadas com a globalização e o aumento da competitividade associadas ao ‘novo’ ambiente empresarial, são os fatores que melhor explicam a necessidade das empresas obterem melhor informação de gestão”. O estudo permitiu ainda concluir que, sem as informações proporcionadas pelo CG, “as empresas inquiridas teriam dificuldades em aumentar a sua eficiência e produtividade e em seguir estratégias empresariais que lhes permitissem posicionar-se de forma competitiva nos seus mercados”.

O estudo levado a cabo por Junqueira et al. (2016) sobre uma amostra de 73 PME no Estado de Espírito Santo no Brasil, permitiu concluir que as empresas que aliam a estratégia de diferenciação com práticas de CG contemporâneas obtiveram resultados superiores às empresas que optam pela estratégia de custos com recurso ao CG centrado sobre o controlo orçamental e dos custos. Entenda-se para este efeito que as principais práticas de CG contemporâneas referidas pelos autores são o recurso ao *Balanced Scorecard*, ao controlo do orçamento e dos custos baseado em atividades, a análise da rentabilidade dos clientes e Valor Económico Adicionado (EVA).

Beuren & Santos (2019) estudaram os impactos dos SCG capacitadores e coercivos na resiliência organizacional. Como referencial teórico de resiliência, os autores suportaram o seu estudo na capacidade das empresas resistirem ou prosperarem em caso de adversidade e turbulência. No que diz respeito aos sistemas coercivos e aos capacitadores, seguiram o fundamento teórico de que os primeiros são caracterizados pelo cumprimento de regras, punição de erros e concentram-se em controlar o comportamento. Os controlos capacitadores ou habilitantes “sustentam um diálogo interativo, promovem a confiança e os problemas são vistos como oportunidades”, facilitando a autonomia e a aprendizagem. Os resultados permitiram concluir que os SCG capacitadores, “contribuem para que as organizações lidem efetivamente com turbulência e adversidades” (Beuren & Santos, 2019, p. 317).

Segundo os mesmos autores, a interpretação dos resultados exige prudência, porque podem estar enviesados pela subjetividade das percepções dos inquiridos. Ainda assim, Beuren & Santos (2019) concluíram que os controlos capacitadores são importantes, porque influenciam os resultados, os comportamentos e, no caso concreto do estudo desenvolvido, a capacidade de resiliência organizacional. Os autores sugerem que as organizações precisam estar atentas aos SCG adotados e como os utilizam, pois estes estão associados às atitudes e comportamentos dos indivíduos, que se refletem nos resultados organizacionais.

Segundo Hartmann et al. (2021), um relatório recente da CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) referente a 78 empresas de inovação do Reino Unido, revelou que estas utilizavam SCG para as suas atividades de inovação. Segundo o autor, o relatório revelou que:

Os controlos de input, tais como programas de recrutamento e orientação específicos para novos funcionários, foram amplamente utilizados e altamente eficazes para a inovação. Além disso, os controlos de resultados, tais como a análise rotineira do desempenho em relação ao orçamento, foram associados a um melhor desempenho global nas empresas inovadoras (Hartmann et al. (2021, p. 4),

Oyadomari et al. (2023), na pesquisa realizada a 89 empresas a operar no Brasil, na maioria de média e grande dimensão (57 brasileiras e 32 multinacionais), concluíram que há evidências de que a inclusão de indicadores de desempenho emergentes da estratégia influencia positivamente a atenção dos gestores, alertando-os para as consequências das suas ações e das decisões no desempenho da empresa. Concluiu-se ainda que os indicadores de desempenho permitem analisar se as prioridades estratégicas estão a ser alcançadas e se a sua implementação é “uma condição suficiente que influencia positivamente o desempenho organizacional” (Oyadomari et al., 2023, p. 13).

Os autores concluíram ainda que o uso do Controlo de Custos é uma condição necessária para alcançar um alto desempenho, isto é, as empresas que ambicionem um alto desempenho organizacional têm “obrigatoriamente” que implementar um sistema de controlo de custos. A pesquisa permitiu concluir que o uso do Controlo de Planeamento influencia marginalmente o desempenho organizacional, sendo, contudo, uma condição necessária.

Muito embora a pesquisa de Oyadomari et al. (2023) permita analisar, numa perspetiva restrita, o contributo do CG para o desempenho organizacional, a limitação do tamanho da amostra restringe as conclusões apenas ao Controlo de Custos e ao Controlo do Planeamento, ficando por analisar algumas outras ferramentas de CG.

Em suma, os SCG projetados corretamente aportam um forte contributo para as organizações, aumentando a probabilidade destas apresentarem indicadores mais favoráveis e atingirem os seus objetivos estratégicos. Neste sentido, os SCG são um instrumento fundamental para a sustentabilidade e criação de valor nas organizações (Merchant & Van der Stede, 2007; Jordan et al., 2021; Borrvalho, 2023).

2.4. Ideias-chave para o design e uso de Sistemas de Controlo de Gestão

Sustentada a importância do CG, pretende-se analisar seguidamente as principais teorias contemporâneas e as ideias-chave para o design e o uso dos SCG nas organizações.

2.4.1. Teoria da Contingência

A Teoria da Contingência da Contabilidade de Gestão começou a desenvolver-se na década de 1970 para explicar a diversidade de práticas de contabilidade da época. Baseada na teoria de contingência da estrutura organizacional, que relaciona a estrutura de uma organização às suas circunstâncias específicas, a Teoria da Contingência adaptou essas variáveis para explicar o design e o uso dos sistemas de contabilidade (Otley, 1999). Segundo este autor, não existe um SCG universal, “as escolhas das técnicas de controlo dependerão das circunstâncias que cercam uma organização específica” (Otley, 1999, p. 367).

Para Carenys (2010 p. 49), “a teoria da contingência baseia-se na premissa de que nenhum sistema de controlo é aplicável a todas as organizações e a todas as circunstâncias, mas sim depende das circunstâncias específicas de cada organização”. O autor fundamenta a sua visão argumentando que as organizações têm diferentes estilos de gestão, ambiente, nível tecnológico e estrutura organizacional, razão pela qual os gestores de topo terão o desafio de adaptar o SCG que mais se adequa à sua organização.

Em consonância com Carenys (2010), Reis & Rodrigues (2014, p. 79) consideram que o modelo do SCG a adotar pelas organizações depende fundamentalmente “do tipo de organização, da sua cultura organizacional, da estruturação dos seus recursos, das competências que possui e demonstra, da qualidade dos seus dirigentes, do estilo e gestão, entre outros fatores”, concluindo os autores que não é possível propor um SCG que seja aplicável a qualquer tipo de organização.

Borrinho (2023, p. 93) advoga que “é difícil obter dados que comprovem a relação de causalidade entre o desempenho de uma organização e as ferramentas de CG utilizadas”, pelo que, o SCG e os instrumentos de controlo devem ser identificados de acordo com a contextualização do negócio e das estratégias emergentes dos objetivos das organizações.

Em suma, o estilo de gestão, o ambiente, o nível tecnológico, a estrutura organizacional, a estratégia e os objetivos, entre outras, são variáveis contingentes ou circunstâncias específicas de cada organização que determinam o design e o uso dos SCG.

2.4.2. Características e princípios fundamentais dos Sistemas de Controlo de Gestão

Face às conclusões decorrentes da Teoria da Contingência anteriormente analisada, cabe aos gestores de topo conceberem os SCG mais adequados às suas organizações. De seguida, analisam-se as características e os princípios fundamentais que devem estar presentes na conceção e no uso dos SCG na perspetiva de vários autores.

Carenys (2010, p. 40) considera que o processo de CG, para ser conduzido de forma satisfatória, “deve considerar os seguintes aspetos, tanto ao nível da organização como um todo, como ao nível das diferentes unidades que a compõem”:

- **Objetivos e Metas:** o sistema de controlo deve refletir os objetivos estabelecidos pela organização como um todo e derivados do planeamento, ou seja, definir o que deve ser feito, quando e como;

- **Estrutura Interna da Unidade:** inclui a definição da linha de autoridade e responsabilidade, ou seja, a distribuição das responsabilidades para as ações de gestão;

- **Sistema de Medição:** deve ser consistente com os objetivos e a estrutura de responsabilidade. Este sistema inclui principalmente o orçamento e o sistema de informações para controle;

- **Sistemas de Recompensas e Penalidades:** estabelece mecanismos para alinhar as ações dos indivíduos com os objetivos da organização, incluindo recompensas financeiras e não financeiras, bem como incentivos para motivar os responsáveis e conectar os seus objetivos pessoais com os objetivos da empresa.

Segundo Carenys (2010), os aspetos enunciados, quando corretamente implementados, ajudam a garantir que o CG seja eficiente e alinhado com as metas da organização.

Pereira (2013) distingue três importantes tipos de controlo para as organizações:

- **Controlo Operacional:** pretende-se, com este controlo e pela análise dos resultados alcançados, perceber se a estratégia está a ser percebida e implementada adequadamente;

- **Controlo Estratégico:** as organizações devem perceber atempadamente se as estratégias são válidas ou não e introduzir as alterações necessárias para alcançarem os seus objetivos;

- **Controlo Preventivo e Detetivo:** o controlo preventivo tem como objetivo evitar ações que possam prejudicar as organizações, com recurso a medidas de segurança na autonomia de decisões. O controlo detetivo diagnostica os resultados finais e os que podem transmitir sinais positivos ou negativos e implicar uma revisão da estratégia.

Reis & Rodrigues (2014, p. 129) concebem os SCG centrados na natureza e na qualidade dos indicadores, que, segundo os autores, devem ser múltiplos, financeiros e não financeiros, designados pelos autores como “indicadores-chave do desempenho”. Segundo os autores, os sistemas devem ter indicadores com as seguintes características:

- Indicadores financeiros e não financeiros, internos, externos, de eficiência e de eficácia, devendo “proporcionar uma visão equilibrada do negócio”;

- Simples e intuitivos, capazes de mostrar “uma visão sucinta do desempenho organizacional”;

- “Multidimensionais”, isto é, abranger os desempenhos que impactem no sucesso organizacional e que captem a sua complexidade;

- Integradores das várias dimensões hierárquicas e alinhados com os objetivos e as ações da organização;

- Devem estar relacionados com os fatores críticos ou determinantes que impactam no sucesso da organização.

Reis & Rodrigues (2014, p. 79) consideram que a função de CG “visa a excelência”, numa lógica de constante aperfeiçoamento da atividade das organizações, com o sistemático aproveitamento eficiente dos seus recursos em prol dos resultados desejados. Segundo os autores, o controlo desenvolve-se “tradicionalmente” em três fases (Reis & Rodrigues, 2014, p. 82):

- **Etapa I – Estabelecer um padrão:** com recurso a diferentes unidades de medida, os autores propõem a conjugação de uma unidade com outras medidas de tempo. Exemplo: Produção de “n” unidades por dia, semana, e assim por diante; vendas de “z” euros por mês, trimestre, semestre, ano, e assim sucessivamente;

- **Etapa II – Avaliar o desempenho atual e comparar com o padrão:** para este efeito os autores sugerem o recurso a relatórios de avaliação “com formalismos normativos bem definidos” e que poderão ser “controle orçamental, controle de qualidade, controle de inventários, controle de absentismo, controle de produtividade, controle de assiduidade, controle de desperdício, entre outros”;

- **Etapa III – Implementar ações corretivas:** os autores referem que esta fase se traduz numa “atividade de tentativa de solução de problemas”. Depois da análise das discrepâncias e dos desvios, cabe agora aos gestores “um trabalho de análise e de pesquisa mais aprofundado, técnico e cuidado”, no sentido de encontrar explicações e soluções para implementar ações corretivas.

Jordan et al. (2021) concebem o CG centrado sobre a construção de instrumentos que promovam a delegação de responsabilidade e autoridade, gerando uma forte motivação para que os responsáveis concretizem os objetivos estratégicos da organização. Para este efeito, os autores formularam “oito princípios fundamentais do controlo de gestão” (Jordan et al., 2021, p. 43 e 44):

- **1º Princípio:** uma vez que os objetivos das organizações são de natureza diversa, os instrumentos não devem refletir apenas a dimensão financeira. Com este princípio, os autores propõem que o CG tenha um alcance para além da dimensão financeira e da rentabilidade, e abranja também dimensões como a “qualidade, produtividade, inovação, imagem, posicionamento, etc.”;

- **2º Princípio:** o CG tem como condição de exercício a descentralização das decisões e a delegação da autoridade. Segundo os autores, “descentralização das decisões e delegação de autoridade, são, então, condições essenciais de exercício do CG”;

- **3º Princípio:** o CG organiza a convergência estratégica entre divisões e setores funcionais. Os autores destacam a importância da motivação para os resultados de cada área convergirem para os resultados globais da organização, a que chamam de “alinhamento estratégico”;

- **4º Princípio:** os instrumentos de CG são concebidos com vista à ação e não apenas à documentação. Com este princípio, os autores advogam que “deve ser dada a prioridade à ação”;

- **5º Princípio:** é fundamental que o horizonte do CG seja o futuro e não os acontecimentos passados. Muito embora o CG acompanhe os resultados decorrentes das ações e decisões passadas, os autores advogam que a perspetiva do CG “deve ser fundamentalmente a quantificação física e financeira dos resultados futuros”;

- **6º Princípio:** o CG atua mais sobre os homens do que sobre os números;

- **7º Princípio:** O CG deve conduzir um sistema de incentivos com sanções e recompensas;

- **8º Princípio:** Os atores de primeira linha do CG são muito mais os responsáveis operacionais do que os controladores de gestão.

Nos três últimos princípios preconizados por Jordan et al. (2021), os autores dão ênfase à dimensão humana do CG, propondo que este “tem de estimular os gestores, enriquecer as suas decisões, dar-lhes apoio na análise dos resultados e na preparação dos planos”.

Hartmann et al. (2021, p.15), destacam o papel “coercivo” e de “habilitação” dos SCG. Desempenham um papel coercivo porque a gestão de topo, ao configurar o SCG, deve contemplar regras, níveis de autorização e decisão “que nunca devem ser violados”. No que diz respeito ao papel de habilitação, os autores defendem que os gestores de topo devem conceber os SCG de forma a manter ou melhorar as competências, a motivação e o compromisso dos seus gestores. Para este efeito, os gestores de topo devem investir tempo em comunicar e discutir a lógica subjacente à prática do CG, envolvendo gestores intermédios e trabalhadores, quer na arquitetura dos sistemas, quer nos objetivos que se pretendem atingir, recorrendo a representações gráficas e métricas de desempenho “para que gestores e trabalhadores entendam como estão conectados entre si e com a missão, os objetivos e a estratégias”.

Segundo os autores, desta forma, os gestores de topo podem aumentar a motivação e a aceitação do SCG por parte dos gestores intermédios e dos trabalhadores.

Em suma, os SCG devem ser projetados de forma a alinhar os objetivos organizacionais com a estrutura interna, os sistemas de medição e os mecanismos de recompensa. Um SCG eficaz vai além da dimensão financeira, incorporando indicadores diversos (financeiros e não financeiros), e deve ser centrado na motivação, na descentralização de decisões e no futuro da organização. É importante destacar que a implementação do SCG envolve a definição de padrões, a avaliação de desempenho e a adoção de medidas corretivas, com foco na melhoria contínua. Além disso, é fundamental que os gestores de topo invistam em comunicação e no envolvimento dos colaboradores para garantir a aceitação e a eficácia do sistema.

2.4.3. Controlo de Gestão *as a package*

Muito embora o conceito de CG *as a package* remonte à década de 1970, a teoria viria a ser aprofundada por Malmi & Brown (2008), defendendo a ideia de que um SCG deveria ser visto como um *pack* por várias razões: os seus componentes não funcionam isoladamente e devem ser analisados no contexto dos outros controlos; a introdução de um novo controlo depende da interação com os controlos existentes; é necessário considerar como os controlos contabilísticos, administrativos e culturais se inter-relacionam e se complementam. Os autores concluíram que adotar uma abordagem *as a package*, mais ampla, permitirá uma melhor compreensão de como projetar um SCG (Malmi & Brown, 2008).

Ainda segundo os mesmos autores, um *pack* de SCG “é uma coleção ou conjunto de controlos e de sistemas de controlo que podem ser usados para alinhar as atividades individuais com os objetivos organizacionais”. Como exemplo, referem que estes sistemas podem ser constituídos por controlos individuais (orçamentos e medidas financeiras), controlos administrativos (estrutura organizacional e governação) e controlos sociais (valores e cultura). Estes controlos visam alinhar as atividades individuais com os objetivos da organização (Malmi & Brown, 2008, p. 287).

Segundo Carenys (2010, p. 37) “a tendência atual na investigação em Controlo de Gestão é combinar a utilização de sistemas formais, com indicadores financeiros e não financeiros, e com sistema informais, para criar um *package* de controlo”. Esta tendência resulta do facto das organizações adotarem frequentemente vários controlos em diferentes momentos da sua evolução, em função do ambiente e das circunstâncias em que operam, reconhecendo que os sistemas exclusivamente cibernéticos são insuficientes para controlar todos os indicadores relevantes para alcançar os seus objetivos. Neste sentido, aspetos psicossociais e culturais são reconhecidos como variáveis fundamentais, onde a motivação, a liderança e a cultura assumem especial importância em controlos menos formalizados, mas igualmente importantes num SCG (Malmi & Brown, 2008; Carenys, 2010).

O CG *as a package* é especialmente destacado por Hartmann et al. (2021, p. 8), considerando os autores que uma mensagem importante da sua obra é mesmo sensibilizar os gestores de topo para uma ampla gama de práticas de controlo. Neste sentido, os autores propõem a utilização do CG *as a package* – “*input, throughput and output controls*”, introduzindo uma gama de controlo “muito mais ampla” e contrariando a maioria das práticas centradas sobre o orçamento, as medidas de desempenho e esquemas de incentivos. Os autores pretendem “consciencializar os gestores de topo” sobre uma ampla gama de práticas de controlo disponíveis para projetar um SCG composto pelos seguintes instrumentos:

- ***Input controls*** – Para controlos de entrada os autores propõem:

- Processo de seleção de funcionários – segundo os autores, o processo de seleção de pessoal é fundamental para encontrar as pessoas “certas” que possam interpretar e “abraçar

com sucesso a missão, os objetivos e as estratégias da organização”. Segundo os autores, este é um processo que deve ser gerido pelo departamento de recursos humanos, mas com orientações emanadas da gestão de topo;

- Declarações de valores – devem ser concebidas pelos gestores de topo e reconhecidas pelos autores como inspiradoras e orientadoras da criatividade dos funcionários, conferindo-lhes uma forte identidade com a organização;
- Processo de socialização dos funcionários – é fundamental para que os funcionários se identifiquem rapidamente com a missão, os objetivos e as estratégias da organização” e deve ficar a cargo do departamento de recursos humanos, tal como o processo de seleção.

- **Throughput controls** – para os autores, este é um tipo de controlo importante na orientação dos gestores de nível inferior, uma vez que formaliza a delegação de responsabilidades nas tomadas de decisão, “especificando como os comportamentos devem ser executados”. Temos, assim:

- Conjunto de regras da organização – estes controlos podem ser implementados através de políticas, diretrizes ou códigos de conduta e na prática são um conjunto de regras que descrevem o que os gestores podem e não podem fazer em situações específicas como alguns dos seguintes exemplos: reportes contabilísticos, formas de fazer negócios e operações, questões éticas e ambientais;
- Arquitetura organizacional – na perspetiva dos autores, “esta é uma forma importante de controlar os comportamentos dos gestores de nível inferior e dos colaboradores”, devendo as organizações conceber adequadamente organogramas e centros de responsabilidade, bem como delegar formalmente as responsabilidades funcionais. “A arquitetura organizacional é uma forma muito poderosa (muitas vezes esquecida) de direcionar o comportamento dos gestores e dos funcionários de nível inferior” (Hartmann et al., 2021, p. 11);

- **Output controls** – Segundo os autores, os controlos de resultados são normalmente “ênfatisados” pelos gestores na conceção dos seus sistemas, argumentando que “o que é medido e recompensado é feito”. Este é o âmbito de controlo que mais atenção suscita aos gestores de topo, que recorrem normalmente ao orçamento, às medidas de desempenho e à gestão do risco. (Hartmann et al., 2021, p. 12).

Em suma, o conceito de *CG as a package* desenvolvido e aprofundado por Malmi & Brown (2008), considera que os componentes de um SCG devem ser analisados em conjunto, pois interagem entre si, integrando controlos formais e informais (como a motivação e a cultura), financeiros, administrativos e sociais, que alinham as atividades com os objetivos organizacionais, proporcionando aos gestores uma ampla gama de práticas de controlo, que vão para além dos controlos clássicos baseados em orçamentos e em medidas de desempenho.

2.5. Controlo de Gestão e os novos desafios da atualidade

Conforme já foi referido anteriormente, os processos de CG têm evoluído desde a década de 1960, muito impulsionados pela evolução dos processos de gestão e pelos novos paradigmas da sociedade e da economia moderna. Interessa por isso perceber o estado da arte do CG no que diz respeito à integração de novos conceitos relacionados com a sustentabilidade, com a responsabilidade social e com os progressos tecnológicos.

2.5.1. Sustentabilidade e responsabilidade social

Segundo Porter & Kramer (2011, cit. in Beusch et al., 2022, p. 1), “as empresas reconhecem cada vez mais o potencial das práticas empresariais sustentáveis para gerar uma vantagem competitiva”. Nesta perspectiva, a sustentabilidade não deve ser vista apenas como uma responsabilidade social ou ambiental, mas como uma fonte estratégica de valor. As empresas que conseguem alinhar os seus objetivos de negócio com práticas sustentáveis podem alcançar a diferenciação no mercado, a inovação e a fidelidade do consumidor, além de mitigar riscos associados a questões ambientais e sociais (Beusch et al., 2022).

A pesquisa realizada pela PwC (2019) sublinha que os *CEO* precisam liderar a mudança, incorporando a sustentabilidade de forma estratégica nos seus planos de negócio. Neste sentido, a sustentabilidade não deve ser encarada como uma escolha periférica da gestão organizacional, mas antes uma parte essencial da competitividade a longo prazo, pelo que os líderes empresariais devem estar preparados para enfrentar os desafios da sua implementação efetiva.

Segundo Beusch et al. (2022) as organizações ainda enfrentam dificuldades significativas na implementação de estratégias de sustentabilidade. As boas intenções muitas vezes não se traduzem em ações concretas devido a barreiras internas como a falta de recursos, a resistência organizacional, os desafios na medição de impacto e uma falta de alinhamento claro entre sustentabilidade e objetivos financeiros de curto prazo. Ainda segundo os mesmos autores, as organizações têm necessidade de uma abordagem mais estruturada para integrar a sustentabilidade na cultura organizacional e nos processos de decisão. Isso inclui a definição de métricas claras para avaliar o sucesso, o envolvimento e o compromisso da liderança e a consciencialização de todos os níveis da organização sobre a importância da sustentabilidade.

Henning et al. (2023) advogam que a crescente preocupação com as mudanças climáticas e o impacto das atividades empresariais no meio ambiente têm impulsionado as empresas a adotar abordagens mais responsáveis, que vão além das obrigações regulamentares, e a corresponder a um mercado cada vez mais exigente em matéria de transparência e responsabilidade ambiental. Segundo os mesmos autores, as empresas que se destacarem em questões ambientais podem melhorar a sua imagem de marca, atrair consumidores mais preocupados com questões ecológicas e até aceder a novos nichos de mercado.

Ainda segundo Henning et al. (2023), a responsabilidade ambiental das organizações tem-se tornado um fator estratégico importante, não apenas por uma questão ética ou de cumprimento de regulamentos, mas também pela sua capacidade de gerar vantagens competitivas. À medida que mais consumidores e investidores valorizam as práticas empresariais sustentáveis, as empresas reconhecem que, ao adotar práticas ambientais mais ecológicas, podem aumentar a sua competitividade. Isso reflete-se no desenvolvimento de produtos e processos de produção mais ecológicos, que, para além de reduzirem os impactos ambientais, também respondem a uma procura crescente do mercado por produtos sustentáveis.

Face à perspectiva dos autores analisados anteriormente no que diz respeito ao envolvimento e à integração da sustentabilidade nas estratégias organizacionais, importa perceber seguidamente as orientações fundamentais emanadas dos organismos oficiais.

Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), adotados pela Organização das Nações Unidas (ONU) em 2015, representam um compromisso global para encarar os desafios mais urgentes que o mundo enfrenta, visando um futuro mais justo, equilibrado e sustentável até 2030. Os ODS foram concebidos para integrar as dimensões económica, social e ambiental do desenvolvimento, incentivando uma abordagem holística para resolver problemas complexos como pobreza, desigualdade, mudança

climática, degradação ambiental, paz e justiça. Neste sentido, o contributo das empresas é fundamental, uma vez que têm o poder de influenciar mudanças substanciais por meio das suas práticas, produtos e serviços. Em 2015, o papel fundamental das empresas foi reconhecido e relevado pelo então Secretário-geral das Nações Unidas Ban Ki-moon, que, num documento desenvolvido pela *Global Reporting Initiative*, pelo Pacto Global das Nações Unidas e pelo Conselho Empresarial Mundial para o Desenvolvimento Sustentável, fez o seguinte apelo:

“As empresas são parceiras vitais no alcance dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável e elas podem contribuir através das suas atividades principais. Solicitamos que as empresas de todo o mundo avaliem o seu impacto, estabeleçam metas ambiciosas e comuniquem os seus resultados de forma transparente” (Ban Ki-moon, Ex-Secretário Geral das Nações Unidas, cit. in *Sustainable Development Goals Compass*, p. 6).

Com o objetivo de ajudar as empresas a compreender como é que as suas operações podem contribuir para os ODS, orientando-as na adoção de práticas mais responsáveis e sustentáveis, a *United Nations Global Compact* (UNGC) criou o *Sustainable Development Goals Compass*. (Florêncio et al., 2023).

Segundo o mesmo autor, o *Compass* oferece um guia para ajudar as empresas a alinharem-se com os ODS e propõe cinco etapas fundamentais para maximizarem a sua contribuição:

- **Compreensão dos ODS:** familiarização com as metas e os objetivos globais;
- **Definição de prioridades:** identificação dos ODS mais relevantes para o negócio;
- **Estabelecimento de metas:** definição de metas específicas para contribuir para os ODS;
- **Integração:** incorporar os ODS nas estratégias e nas operações empresariais;
- **Relatórios e comunicação:** comunicar de forma transparente as ações e os resultados relacionados com os ODS.

Conforme referido, os ODS estabelecidos pela ONU visam erradicar a pobreza, proteger o planeta e promover o bem-estar de todos até 2030, promovendo o desenvolvimento sustentável nas dimensões, social, económica e ambiental (*United Nations – Department of Economic and Social Affairs*). Para este efeito foram estabelecidas 17 metas globais:

- 1 – Erradicar a pobreza em todas as suas formas, em toda a parte;
- 2 – Erradicar a fome, alcançar a segurança alimentar e melhorar a nutrição e promover a agricultura sustentável;
- 3 – Garantir uma vida saudável e promover o bem-estar para todos, em todas as idades;
- 4 – Assegurar uma educação inclusiva e equitativa de qualidade e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos;
- 5 – Alcançar a igualdade de género e capacitar todas as mulheres;
- 6 – Garantir a disponibilidade e a gestão sustentável da água e do saneamento para todos;
- 7 – Garantir o acesso a energia acessível, fiável, sustentável e moderna para todos;
- 8 – Promover o crescimento económico sustentado, inclusivo e sustentável, o emprego pleno e produtivo e o trabalho digno para todos;
- 9 – Construir infraestruturas resilientes, promover a industrialização inclusiva e sustentável e fomentar a inovação;
- 10 – Reduzir a desigualdade dentro dos países e entre países;

- 11 – Tornar as cidades e as comunidades mais inclusivas, seguras, resilientes e sustentáveis
- 12 – Assegurar padrões sustentáveis de consumo e produção;
- 13 – Tomar medidas urgentes para combater as alterações climáticas e os seus impactos;
- 14 – Conservar e utilizar de forma sustentável os oceanos, mares e recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável;
- 15 – Proteger, restaurar e promover a utilização sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, travar e inverter a degradação dos solos e travar a perda de biodiversidade;
- 16 – Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas a todos os níveis;
- 17 – Reforçar os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável.

Ao nível nacional, o *Business Council for Sustainable Development* (BCSD) Portugal, uma associação sem fins lucrativos que agrega e representa cerca de 190 empresas portuguesas de referência em matéria de sustentabilidade, considera que,

“em termos gerais, as empresas podem utilizar os ODS enquanto enquadramento global para moldar, orientar, comunicar e relatar as suas estratégias, objetivos e atividades, permitindo-lhes capitalizar um leque de benefícios” (BCSD Portugal).

Ainda segundo o BCSD Portugal, as empresas podem identificar oportunidades de negócio em mercados emergentes, aproveitando a inovações para atender a novas procuras; aumentar a sustentabilidade corporativa por meio de incentivos à utilização eficiente de recursos e à internalização de externalidades; fortalecer relações com *stakeholders*, acompanhando políticas públicas e antecipando riscos legais e reputacionais; garantir a estabilidade de mercados e sociedades com boa governação, sistemas financeiros transparentes e instituições eficientes; e adotar uma comunicação clara e alinhada com *stakeholders* sobre impactos e desempenhos.

Analisada a relevância das matérias de sustentabilidade global para a competitividade e para a própria sustentabilidade das organizações, bem como algumas das principais orientações emanadas de organismos nacionais e internacionais, importa perceber seguidamente como é que as empresas podem incorporar estes novos desígnios na sua estrutura organizacional.

Face à crescente atenção das organizações em matéria de sustentabilidade e responsabilidade social, os Sistemas de Controlo de Sustentabilidade (SCS) têm vindo a revelar-se ferramentas cruciais para as empresas que procuram melhorar o seu desempenho ambiental. Os SCS permitem monitorizar, medir e integrar os indicadores ambientais nas operações da empresa, criando uma base sólida para a tomada de decisões. A principal finalidade dos SCS consiste em assegurar um controlo rigoroso e eficaz dos custos associados às atividades ambientais, bem como garantir a conformidade com a legislação e os regulamentos em matéria de ambiente. Como as empresas enfrentam pressões crescentes de reguladores e consumidores para adotar práticas mais ecológicas, os SCS são essenciais para ajudar a identificar áreas onde é possível reduzir custos, como os custos relacionados com poluição, enquanto asseguram o cumprimento das normas ambientais (Henning et al. 2023).

Os SCG desempenham um papel essencial no alinhamento das práticas empresariais com os objetivos de sustentabilidade. Conforme advogam Malmi & Brown (2008), os SCG devem garantir que as metas de sustentabilidade das empresas estejam alinhadas com os comportamentos dos funcionários e com a estratégia organizacional como um todo. Neste contexto, os SCS podem ser integrados nos SCG, permitindo o alinhamento das estratégias organizacionais com as operações quotidianas e fornecer informações, orientações e motivação para que os funcionários adotem práticas sustentáveis. Esta

perspetiva integrada de sistemas é essencial para a implementação bem-sucedida de estratégias organizacionais e para a melhoria contínua do desempenho ambiental e social das empresas (Malmi & Brown, 2008; Florêncio et al., 2023).

Em suma, a integração dos ODS nas estratégias empresariais constitui um desafio, mas também uma oportunidade para promover a sustentabilidade. A adoção de SCS que alinhem as metas estratégicas às operações, suportados por indicadores de desempenho, permite conciliar objetivos económicos com exigências ambientais. Apesar dos custos e desafios, a responsabilidade ambiental deve ser encarada como uma vantagem competitiva, capaz de gerar valor sustentável e diferenciação no mercado.

2.5.2. Desenvolvimento tecnológico

Möler et al. (2020), no seu artigo editorial *Digitalization in management accounting and control*, concluíram que a digitalização está a transformar profundamente o CG, proporcionando mais eficiência, precisão e capacidade analítica. No entanto, segundo os mesmos autores, as empresas precisam estar preparadas para enfrentar os desafios associados às novas tecnologias e garantir que os seus profissionais adquirem as competências necessárias para se adaptarem a essas mudanças. Os autores referem ainda que a digitalização abre novas oportunidades para o CG se tornar mais estratégico e orientado por dados.

Segundo Fährndrich (2023), a digitalização ou a transformação digital representa uma mudança profunda e abrangente para as organizações, não apenas em termos tecnológicos, mas também nas estratégias e na forma como os negócios são realizados. Ainda o mesmo autor considera que o uso de tecnologias digitais permite criar novas fontes de receita, melhorar os negócios existentes, substituir ou transformar processos de negócios e criar um ambiente adequado para operações digitais, com a informação digital no centro dessa transformação. Isso implica uma mudança significativa no modo como as empresas funcionam, com foco na integração de dados e no uso estratégico da tecnologia.

No que diz respeito ao impacto da digitalização nos processos de CG, Fährndrich (2023) considera que as novas tecnologias transformaram a forma como os instrumentos são usados. As ferramentas tradicionais, como o custeio baseado em atividades (ABC) e a modelagem de cenários, foram adaptadas para se integrarem com os novos requisitos tecnológicos. Ainda o mesmo autor refere que as tecnologias emergentes, como as plataformas digitais, *big data*, computação em nuvem e *Business Intelligence*, permitem que os técnicos de CG realizem análises mais precisas e em tempo real. Segundo Fährndrich (2023), a digitalização não melhora apenas a precisão das análises, mas facilita igualmente a integração da contabilidade de gestão com outras áreas da organização, como marketing, operações e recursos humanos, ampliando o seu papel como parceira de negócios.

Corroborando os autores anteriores, Syed (2023) considera que a digitalização está a transformar profundamente o mundo empresarial, afetando a forma como as organizações operam e gerem os seus processos. Neste sentido, o autor refere que os SCG não ficam imunes a essa revolução, enfrentando tanto desafios quanto oportunidades para melhorar sua eficácia.

Syed (2023) refere ainda que, para se manterem competitivas, as empresas precisam adaptar os seus SCG, aproveitando as tecnologias digitais para aprimorar a gestão de desempenho, a tomada de decisões e a agilidade organizacional. Segundo o autor, o rápido avanço das tecnologias digitais exige uma reavaliação dos sistemas tradicionais de CG, considerando que a integração de ferramentas como a análise de dados, a Inteligência Artificial (IA) e as tecnologias interconectadas podem melhorar significativamente os processos organizacionais, tornando-os mais eficientes, ágeis e informados.

Reconhecido o incontornável impacto das novas tecnologias na gestão das empresas e na função de CG em particular, importa perceber quais são as principais tecnologias ao dispor do controlo organizacional.

Segundo Fähndrich (2023) a digitalização disponibiliza várias tecnologias que podem automatizar e otimizar os processos de CG, tais como:

- **Robótica e *Machine Learning***: estas tecnologias são usadas para automatizar tarefas repetitivas e melhorar a eficiência dos processos organizacionais. Elas podem aumentar a escalabilidade e a velocidade dos processos, o que é fundamental para reduzir custos e melhorar a agilidade nas operações;

- ***Business Intelligence (BI) e Business Analytics (BA)***: ferramentas de BI e BA são utilizadas para transformar dados em *insights*, apoiando a tomada de decisões estratégicas e operacionais. Enquanto o BI se foca em dados passados e presentes para melhorar a qualidade dos dados e decisões, o BA prevê tendências futuras com base em análises avançadas de dados históricos;

- **Inteligência Artificial (IA)**: a IA complementa o BI e o BA, oferecendo uma análise mais avançada e a capacidade de gerar relatórios, gráficos e visualizações que facilitam a tomada de decisões. Pode, além disso, identificar padrões e fornecer *insights* detalhados sobre a situação do negócio, o que é crucial para o CG;

- ***Big Data***: permite a gestão de grandes volumes de dados que podem ser processados e analisados para obter *insights* significativos para a tomada de decisões empresariais;

- **Computação em Nuvem**: permite o acesso remoto a dados e aplicações a partir de servidores distribuídos, facilitando o armazenamento e o compartilhamento de informações;

- ***Blockchain***: oferece uma infraestrutura digital segura e descentralizada para registrar transações, melhorando a transparência e a confiança nas interações digitais.

Syed (2023) reconhece que tecnologias como a IA, a automação e a computação em nuvem facilitam o processamento de grandes volumes de dados em tempo real, promovendo a análise preditiva, a monitorização constante e a adaptação rápida às mudanças do mercado. Segundo o autor, para enfrentarem os desafios tecnológicos e aproveitarem as oportunidades, as organizações devem adotar uma estrutura estratégica que inclua:

- Estratégia baseada em dados: alinhar o SCG com os objetivos digitais;

- Plataforma tecnológica integrada: utilizar a IA, a automação e a análise de dados para otimizar processos;

- Controlos ágeis e flexíveis: criar um SCG capaz de responder rapidamente a mudanças;

- Cultura de decisão baseada em dados: incentivar todos os colaboradores a utilizarem dados na tomada de decisões;

- Cibersegurança e gestão de dados: proteger dados sensíveis e garantir o uso ético da tecnologia;

- Aprendizagem contínua: promover formação e treino para desenvolver as habilidades digitais das equipas.

Na opinião do autor, estas estratégias ajudarão as organizações a serem mais ágeis e resilientes, permitindo-lhes melhorar o desempenho e a adaptação à era digital.

Sundström (2024) refere que a IA está a ser integrada no CG em diversas funções, como o planeamento, o orçamento, a auditoria e a análise de desempenho, permitindo prever resultados financeiros, otimizar decisões e melhorar a eficiência operacional. Segundo o autor, a IA permite a automação de tarefas repetitivas, como a recolha e o processamento de dados, além de proporcionar análises mais rápidas e precisas, substituindo os métodos tradicionais.

Em suma, a digitalização está a transformar a função de CG, proporcionando maior eficiência, precisão e capacidade analítica. As tecnologias emergentes como *Big Data*, Robótica, *Machine Learning*, *Business Intelligence*, *Business Analytics*, Computação em Nuvem e *Blockchain* permitem análises mais rápidas e precisas, pelo que as empresas devem adaptar estas soluções tecnológicas aos seus SCG em prol da sua eficiência e agilidade organizacional.

III. *Framework* para o design e uso de Sistemas de Controlo de Gestão: estrutura integradora de teorias de Controlo de Gestão

Este capítulo tem como objetivo analisar as principais teorias desenvolvidas por proeminentes académicos sobre o design e a utilização de Sistemas de Controlo de Gestão, propondo a sua articulação num *framework* integrador que permita compreender as inter-relações entre essas perspetivas e oferecer uma base teórica e prática para a sua aplicação.

Advoga-se que o *framework* proposto ajuda a construir uma visão abrangente sobre a importância dos Sistemas de Controlo de Gestão e proporciona uma orientação estruturada e sistemática para sua implementação e uso nas organizações.

3.1. O Propósito do *Framework*

Um *framework* – enquanto estrutura conceptual – tem como objetivo fornecer uma visão geral da pesquisa, ligar conceitos abstratos dando-lhes uma estrutura coerente e organizada para dar suporte a ideias preconizadas por vários autores (Leshem & Trafford, 2007). Citando Robson (1993), os autores advogam que uma estrutura conceptual força o investigador a ser explícito no seu trabalho, “ajudando-o a ser seletivo; a decidir quais são as características importantes; quais relacionamentos provavelmente serão importantes ou significativos; e, portanto, quais os dados que devem ser coletados e analisados” (Leshem & Trafford, 2007, p. 97).

Para Leshem & Trafford (2007, p. 98) uma estrutura conceptual representa “o status conceptual das coisas que estão sendo estudadas e a sua relação umas com as outras”. Neste sentido, um *framework* é:

“um mapa conceptual, assim como a teoria que ele representa, é uma imagem do território em estudo. É uma exibição visual da teoria de trabalho atual – uma imagem do que se considera que está acontecendo como o fenómeno em estudo” (Maxwell, 1996, cit. in Leshem & Trafford, 2007, p. 98).

O *framework* desenvolvido neste capítulo pretende mapear e integrar as principais teorias de proeminentes académicos de CG, ligando os seus conceitos ordenadamente na consecução dos seguintes objetivos fundamentais:

- **Integrar teorias:** apresentar uma estrutura que integra diversas teorias de CG, facilitando a compreensão de como essas teorias se relacionam, complementam e se aplicam em contextos práticos;

- **Modelo estrutural e sistemático:** propor um modelo que ajude os gestores a estruturar de uma forma sistemática os seus sistemas de controlo, permitindo otimizar a tomada de decisões e o desempenho organizacional;

- **Melhorar a eficiência organizacional:** identificar como um sistema de controlo bem projetado pode aumentar a eficiência operacional e a eficácia estratégica, garantindo que os objetivos organizacionais sejam alcançados;

- **Avaliação do desempenho:** fornecer diretrizes sobre como medir e avaliar o desempenho organizacional através de indicadores de controlo, ajudando na identificação de áreas que precisam de melhorias;

- **Adaptação a mudanças:** abordar a flexibilidade necessária nos sistemas de controlo para se adaptarem a mudanças no ambiente externo e interno, garantindo que a organização permaneça competitiva;

- **Facilitação da Comunicação:** mostrar como um *framework* estruturado pode facilitar a comunicação interna e o alinhamento entre diferentes departamentos e níveis hierárquicos.

3.2. As teorias centrais do *Framework*

O *Framework* proposto, muito embora considere implicitamente a diversa bibliografia sobre CG analisada na Revisão da Literatura, alicerça-se fundamentalmente nas seguintes teorias:

- *Extended Framework* para análise do design e do uso de Sistemas de Gestão do Desempenho de Ferreira & Otley (2009);

- Teoria da Contingência – Variáveis Contingentes de Controlo de Gestão de Fisher (1998);

- Sistema de Controlo de Gestão *as a package* de Malmi & Brown (2008).

Estas são as teorias centrais do *framework* proposto como estrutura integradora do status conceptual e da visão de proeminentes académicos sobre o design e o uso de SCG. Contudo, algumas questões centrais são complementadas e reforçadas com a visão e a perspectiva de diferentes autores estudados na Revisão da Literatura, contribuindo desta forma para a fundamentação do construto do *framework*.

Seguidamente, apresentam-se as ideias-chave das teorias e dos conceitos analisados e seleccionados para a construção do *Framework*.

3.2.1. *Extended Framework* para análise do design e do uso de Sistemas de Gestão de Desempenho

O *Extended Framework* de Ferreira & Otley (2009), resulta do estudo teórico-conceitual dos autores, sob o título “*The design and use or performance management systems: An extended framework for analysis*”. Os autores revisitaram e expandiram a literatura existente sobre CG e conceberam um *framework* ampliado para análise do design e uso dos Sistemas de Gestão do Desempenho “de uma maneira mais holística” (Ferreira & Otley, 2009, p. 264).

A visão holística do SCG, que os autores passaram a designar de Sistema de Gestão de Desempenho (SGD), é a característica fundamental do estudo de Ferreira & Otley (2009) e uma rutura com as conceptualizações até então existentes. Os autores advogam que o termo SCG é “mais restritivo” e tem uma “visão estreita” do CG, uma vez que “não consegue captar a riqueza de questões e relacionamentos implicados no design e uso dos sistemas de controlo” (Ferreira & Otley, 2009, p. 264). Em contraposição, os autores propõem uma nova conceptualização de CG sob o termo SGD, com uma maior amplitude organizacional e com o objetivo de captar processos mais gerais, “tanto os mecanismos formais, processos, sistemas e redes usadas pelas organizações, quanto os controlos informais” (Ferreira & Otley, 2009, p. 264).

Com uma visão mais holística e uma conceptualização mais ampla do CG, Ferreira e Otley (2009) propõem no seu artigo a extensão do *Framework* de Otley (1999). Este autor defende que “há cinco conjuntos principais de questões que devem ser abordadas para desenvolver uma estrutura para gerir o desempenho organizacional” (Otley, 1999, p. 365):

1 – Quais são os objetivos centrais para o sucesso futuro da organização e como avaliar a sua concretização para cada um desses objetivos?

2 – Quais as estratégias e os planos adotados pela organização e quais são os processos e as atividades decididas que serão necessários para que a implementação seja bem-sucedida? Como avaliar e medir o desempenho destas atividades?

3 – Que nível de desempenho precisa a organização de alcançar em cada uma das áreas definidas nas duas perguntas acima e como se processa a definição das metas de desempenho adequadas para eles?

4 – Que recompensas os gestores (e outros funcionários) ganharão ao conseguir estes objetivos de desempenho, ou, inversamente, que sanções sofrerão se não os alcançarem?

5 – Quais são os fluxos de informação (*loops de feedback e feed-forward*) que são necessárias para permitir que a organização aprenda com a sua experiência e para adaptar o seu comportamento atual à luz dessa experiência?

Segundo Otley (1999), estas questões devem ser formuladas num tom normativo e, muito embora possam parecer permanecer constantes, “as organizações precisam desenvolver continuamente novas respostas para elas”, por forma a resolver as constantes alterações do contexto onde estão envolvidas e lidar com novos ambientes operacionais.

Segundo Ferreira & Otley (2009) e em sintonia com estudos anteriores citados pelos autores - Chenhall (2003), Covaleski et al. (2003) e Malmi & Brown (2008) – existe um amplo consenso relativamente à necessidade de adotar uma abordagem mais abrangente que as cinco perguntas de Otley (1999). Os autores propõem estender com o seu *framework*, uma visão mais ampla dos principais aspetos dos SCG, integrando várias dimensões da atividade de gestão com sistemas de controlo, assegurando dinâmicas relativas a processos de mudança e passando a considerar explicitamente o papel da visão e da missão como “elementos-chave” do processo de CG (Ferreira & Otley, 2009).

Ferreira & Otley (2009) propõem então uma progressão das cinco perguntas de Otley (1999) para doze perguntas, advogando os autores que “as questões propostas fornecem um meio poderoso de delinear relativamente rápido as principais características de um SCG de forma abrangente e as maneiras pelas quais ele é usado no contexto de uma organização específica” (Ferreira & Otley, 2009, p. 266).

As doze perguntas formuladas pelos autores e descritas seguidamente, são geradoras de *insights* importantes e “apresentadas como uma ferramenta heurística para facilitar a descrição rápida de aspetos significativos do design e das operações dos Sistemas de Gestão do Desempenho” (Ferreira & Otley, 2009, p. 267):

Pergunta 1 – Qual é a visão e a missão da organização e como isso é levado ao conhecimento dos gestores e funcionários? Quais os mecanismos, processos e redes usados para transmitir os propósitos e objetivos abrangentes da organização para os seus membros?

Para Ferreira e Otley (2009, p. 267), a gestão do desempenho das organizações começa precisamente com o propósito e os objetivos e, citando Otley e Berry (1980), “há muito tempo está estabelecido que um requisito fundamental para o controlo é a existência de objetivos, que são usados para avaliar o desempenho”. Neste sentido, as organizações necessitam em primeiro lugar de definir as suas orientações e a direção geral que pretendem seguir, podendo estas ser expressas por declarações de visão e missão. Segundo os autores, a missão descreve o “propósito primordial da organização em linha com os valores ou expectativas das partes interessadas, enquanto a visão define o estado futuro desejado: a aspiração da organização” (Ferreira & Otley, 2009, p. 268).

Os autores pretendem com esta questão “obter a informação sobre como os valores e os propósitos organizacionais são estabelecidos e comunicados como um meio de influenciar o comportamento dos participantes organizacionais” (Ferreira & Otley, 2009, p. 268).

Drucker (1999, p. 91) destaca a necessidade da atenção contínua aos fundamentos da empresa e mais concretamente no que diz respeito à sua missão, aos seus valores, à sua definição de desempenho e resultados, “precisamente porque a mudança é uma constante nas organizações”.

Para Hartmann et al (2021), a definição da missão, das metas e da estratégias, por parte dos gestores de topo, e o seu conhecimento por parte de gestores intermédios e restantes funcionários, é uma condição intrínseca ao próprio conceito de CG, pelo que os autores definem controlo de gestão como compreendendo uma combinação de práticas projetadas e implementadas por gestores de topo para aumentar a probabilidade de gestores intermédios e funcionários se comportarem de maneira consistente com a missão, metas e estratégias.

Em síntese, poder-se-á concluir que os autores anteriormente referidos reúnem consenso quanto à necessidade dos SCG terem como ponto de partida a definição e a comunicação da visão, da missão, dos valores e do propósito organizacional.

Pergunta 2 – Quais são os principais fatores considerados essenciais para o sucesso geral e futuro da organização e como eles são levados ao conhecimento dos gestores e funcionários?

Com esta questão, os autores pretendem identificar os fatores-chave, isto é, a atividade, os atributos, as competências e as capacidades que são vistos como pré-requisitos críticos para o sucesso de uma organização. Enquanto fatores fundamentais para a concretização da visão e da missão, eles devem ser a sua codificação em termos mais concretos e de forma mais comprimida, “resistindo à tentação de incluírem fatores que têm apenas uma importância menor” (Ferreira & Otley, 2009, p. 268).

Pergunta 3 – Qual é a estrutura da organização e qual o impacto que ela tem no design e no uso de sistemas de gestão de desempenho? Como influencia e como é influenciada pelo processo de gestão estratégica?

Com esta questão, os autores desafiam os gestores de topo a refletir sobre a sua estrutura organizacional e a adequação desta às opções estratégicas. Segundo Ferreira & Otley (2009), “a estrutura organizacional condiciona e é condicionada pelo processo estratégico, assim como pela própria estratégia”. Neste sentido, para a definição da estrutura organizacional, os gestores têm de tomar decisões quanto ao nível de centralização da autoridade e da responsabilidade, (estruturas centralizadas ou descentralizadas) bem como determinar o nível de formalização de regras e procedimentos a implementar na organização (Ferreira & Otley, 2009, p. 270).

Segundo Chenhall (2003, p. 145) “os arranjos estruturais influenciam a eficiência do trabalho, a motivação dos indivíduos, os fluxos de informação e os sistemas de controlo, e podem ajudar a moldar o futuro da organização”. De acordo com esta ideia, Ferreira e Otley (2009, p. 269) consideram que a estrutura organizacional “é claramente um elemento de controlo fundamental, e tornou-se sujeito a mudança e alterações”, vinculadas à estratégia e aos fatores-chave de sucesso definidos pelas organizações.

Pergunta 4 – Quais são as estratégias e os planos que a organização adotou e quais são os processos e as atividades que ela decidiu que serão necessários para garantir o seu sucesso?

Segundo Cardeal (2015, p. 19), “não existe uma definição universal para estratégia. Antes, quase que cada um que escreve sobre o tema gosta de criar a sua própria definição”. Para este autor, a estratégia deve definir o que fazer e como fazer, isto é, “o caminho selecionado pela empresa para alcançar a sua visão e os seus objetivos mais importantes” (Cardeal, 2015, p. 21).

É neste contexto que Ferreira & Otley (2009, p. 270) formulam a sua questão, preconizando que os gestores devem identificar as ações necessárias para o sucesso da organização, ou seja, as “ações consideradas propensas a atingir resultados”.

Ainda segundo os mesmos autores, tal como a missão e a visão são expressos por meio de declarações, a estratégia, os planos, os processos e as atividades devem ser igualmente comunicados e reconhecidos por toda a organização. Os autores advogam que, para o sucesso da estratégia organizacional, as empresas devem recorrer a “um envolvimento mais amplo dos quadros inferiores da gestão no processo de gestão estratégica”, do qual resultará uma maior compreensão, uma maior aceitação e um melhor alinhamento organizacional (Ferreira & Otley, 2009, p. 270).

Pergunta 5 – Quais são as principais medidas de desempenho da organização derivadas dos seus objetivos, principais fatores de sucesso, estratégias e planos? Como são especificados e comunicados e qual o papel que desempenham na avaliação de desempenho? Há omissões significativas?

Segundo os autores, “as principais medidas de desempenho são as medidas financeiras ou não financeiras (métricas) utilizadas em diferentes níveis da organização para avaliar o sucesso na consecução dos seus objetivos” e devem monitorizar a evolução dos fatores chave de sucesso, as estratégias e os planos que a organização identificou na questão anterior, isto é, os necessários para garantir o seu sucesso.

Para Ferreira & Otley (2009), as medidas de desempenho fazem parte do processo de implementação estratégica, advogando que é preciso ter cuidado, tanto nas medidas que estão realmente em uso, como também onde as medidas estão ausentes. Neste sentido, os autores alertam para o uso excessivo de medidas impossíveis de gerir pela “capacidade limitada dos gestores” e que podem dificultar a avaliação do seu impacto nos resultados.

Citando Kaplan & Norton e relevando a importância da articulação de medidas entre níveis organizacionais, os autores propõem o uso do *Balanced Scorecard* com o máximo de 25 medidas de desempenho.

Pergunta 6 – Qual o nível de desempenho que a organização precisa para atingir cada uma das suas principais medidas de desempenho (identificadas na questão anterior), como são definidas as respetivas metas adequadas e quão desafiadoras são essas metas de desempenho?

Carvalho et al. (2014, p. 79) referem que “os objetivos definem o que se vai fazer e as metas indicam como se vai fazer, ou seja, as metas dão valores e prazos concretos às ações”, tendo como vantagem diminuir a subjetividade, clarificar as intenções da organização, comprometer os colaboradores com determinados resultados, promovendo ainda a melhoria contínua e a inovação.

Ferreira & Otley (2009) não alteraram profundamente a questão existente no *framework* original de Otley (1999), onde o autor destaca a “ênfase dada a práticas de *benchmarking*” (Otley, 1999, p. 366). Estas práticas são novamente destacadas no estudo de Ferreira e Otley (2009, p. 272) com especial relevo para o *benchmarking* externo, que, segundo os autores, “parece fornecer um maior grau de legitimidade para as metas”. Como conclusão das pesquisas realizadas por Fisher et al. (2003) e Merchant & Manzoni (1989), os autores referem que os objetivos moderadamente difíceis melhoram o desempenho dos grupos de trabalho, sendo evidente que “na prática, as metas tendem a ser 80 a 90 por cento atingíveis e isso é considerado desejável (Ferreira & Otley, 2009, p. 271).

Pergunta 7 – Quais os processos, se os houver, que a organização segue para avaliar o desempenho individual, de grupo e organizacional? As avaliações de desempenho são principalmente objetivas, subjetivas ou mistas e quão importantes são as informações e os controlos formais e informais nesses processos?

A questão leva os gestores de topo a decidir os processos e as atividades mais importantes para a avaliação. Os autores destacam que a questão não se preocupa exclusivamente com a avaliação do desempenho individual, normalmente levadas a cabo pela função de recursos humanos. Pretende-se

avaliar também o desempenho de grupos de indivíduos, equipas, departamentos, divisões, ou como é referido pelos autores “de forma mais geral, da organização como um todo” (Ferreira & Otley, 2009, p. 272). A este respeito, os autores referem que os resultados de várias pesquisas revelam que, “os gestores que são avaliados com base nos lucros da empresa alcançam resultados conjuntos mais altos quando seguem uma orientação de equipa do que quando seguem uma orientação individualista”. Também há estudos que revelam que é mais frequente a cooperação e a resolução de problemas nas organizações cuja avaliação do desempenho se concentra nos lucros corporativos do que quando se concentra nos lucros divisionais.

Os resultados das pesquisas referidos por Ferreira & Otley (2009), revelam o efeito positivo da inclusão do resultado corporativo no sistema de avaliação do desempenho, fomentando a cooperação e o trabalho de equipa em prol dos objetivos organizacionais.

No que diz respeito à objetividade do desempenho, Ferreira & Otley (2009) referem que uma avaliação objetiva de desempenho, suportada em resultados reais, não deixa espaço para ambiguidades. Desta forma os autores preconizam que as avaliações objetivas e formais são as mais adequadas às situações “em que a relação *input-output* é clara, o desempenho é controlável ou, quando é aceite como parte de uma prática institucionalizada” (Ferreira & Otley, 2009, p. 272).

Pergunta 8 – Que recompensas – financeiras e/ou não financeiras – os gestores e outros funcionários ganharão ao atingir metas de desempenho ou outros aspetos avaliados do desempenho (ou inversamente, quais as penalizações que eles sofrerão se não conseguirem atingi-las)?

Na perspetiva dos autores, uma vez realizada a avaliação de desempenho, as recompensas são o passo seguinte, surgindo como expressão de aprovação ou reconhecimento do desempenho. As recompensas podem assumir a forma de recompensas financeiras (prémios, aumentos salariais, promoções e progressões de carreira) ou não financeiras, neste último caso poderão corresponder a elogios informais ou atitudes que podem influenciar o progresso dos trabalhadores dentro da organização e desta forma impactar significativamente a sua motivação e o seu comportamento. Otley (1999, p. 368) refere-se às recompensas não financeiras como “pagamentos com consequências menos tangíveis, como reconhecimento, status e reputação”.

A pergunta sugere ainda a possibilidade da existência de penalizações perante desempenhos negativos, reforçando a ideia já prevista no *framework* de Otley (1999) quando se referia a sanções a aplicar no caso de não serem atingidas as metas de desempenho previamente definidas.

Pergunta 9 – Quais os fluxos de informações específicas – *feedback e feed forward* – sistemas e redes existentes na organização para apoiar a Gestão do Desempenho?

Esta questão coloca os gestores perante a avaliação dos seus recursos tecnológicos de suporte à gestão do desempenho. Ferreira & Otley (2009) referem que os fluxos, os sistemas e as redes de informação são mecanismos essenciais para facilitar a gestão do desempenho.

A questão é colocada sobre dois tipos de informação que os autores consideram fundamentais. As informações de *feedback* permitem corrigir ou adaptar o curso dos processos ou das operações e correspondem a “fluxos de informação destinados à correção de deficiências passadas”. As informações de *feed-forward*, permitem à organização aprender com as suas experiências, “para gerar novas ideias e recriar estratégias e planos”, permitindo à organização trabalhar proactivamente sobre eventos futuros (Ferreira & Otley, 2009, p. 273).

Os autores destacam ainda a importância das redes de informação e a necessidade destas disseminarem com frequência e rapidez a informação estruturada e integrada de vários sistemas da organização, “como produção, qualidade, sistemas de controlo, logística e sistemas de relacionamento com o cliente” (Ferreira & Otley, 2009, p. 273).

Pergunta 10 – Que tipo de uso é feito da informação e dos vários mecanismos de controlo existentes? Como diferem os controlos e a sua utilização entre os vários níveis hierárquicos?

Os autores consideram que o uso da informação e dos controlos é uma “pedra angular” na avaliação do desempenho das organizações. Neste sentido, as informações de *feedback* são fundamentais para o uso no diagnóstico da estratégia e “são componentes-chave dos processos de aprendizagem organizacional”. Quanto às informações de *feed-forward*, os autores consideram-nas fundamentais para sinalizar a validade estratégica e sinalizar a necessidade da sua revisão.

Pergunta 11 – Como é que os SGD são alterados em função da dinâmica de mudança da organização e do seu ambiente? As mudanças no design ou no uso dos SGD são feitas de maneira proativa ou reativa?

Ferreira e Otley (2009) consideram que a dinâmica de mudança nos SGD é essencial para que os sistemas se mantenham relevantes em ambientes organizacionais em constante transformação. Segundo os autores, a adaptação dos SGD não se limita apenas ao design da infraestrutura, como também a técnicas de controlo de gestão e às métricas utilizadas.

Com esta questão, os autores dão uma atenção especial à velocidade das mudanças no ambiente competitivo atual e destacam a importância de uma análise aprofundada da dinâmica de mudança nos SGD, uma vez que atrasos e desajustes no design podem resultar em sistemas incoerentes ou ineficazes.

Pergunta 12 – Quão fortes e coerentes são os vínculos entre os componentes do SGD e a forma como são usados?

Para Ferreira & Otley (2009), a força e a coerência dos vários sistemas dentro de um SGD são fundamentais para sua eficácia e eficiência. Na sua opinião, um SGD deve ser visto como um todo integrado, onde o alinhamento e a coordenação entre os diversos componentes são essenciais. Mesmo que cada parte individual do sistema seja bem projetada, a falta de integração pode levar a falhas de controlo. Na prática, ao examinar a força e a coerência dos SGD, é crucial considerar como as principais medidas de desempenho estão ligadas às estratégias e como estas se conectam aos objetivos da organização. Citando Van der Stede et al. (2006), os autores enfatizam que a integração entre desempenho e estratégia é vital para o sucesso do sistema.

Por fim, os autores alertam que os SGD podem não ser coerentes, referindo que o estudo de Otley (1980) revelou que os *packs* de controlo muitas vezes contêm elementos acoplados, projetados e implementados por diferentes pessoas em diferentes momentos. Desta forma, a falta de planeamento pode resultar em tensões e conflitos entre os elementos do sistema. Face a esta complexidade, Ferreira & Otley (2009) sublinham a importância de uma análise cuidadosa da coerência sistémica nos SGD.

As 12 perguntas formuladas pelos autores são o ponto de partida do *Framework* Integrador de teorias para o design e o uso do SCG proposto neste estudo e introduzidas como metodologia racional que fará corresponder ordenadamente os sistemas de CG às necessidades específicas de cada organização.

3.2.2. Teoria da Contingência: Variáveis Contingentes de Controlo de Gestão

“A teoria da contingência argumenta que o desenho e o uso de sistemas de controlo dependem do contexto organizacional em que esses controlos operam. Uma melhor correspondência entre sistema de controlo e a variável de contingência contextual é a hipótese de resultar num aumento do desempenho organizacional” (Fisher, 1998, p. 48).

No artigo “*Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions*”, Fisher (1998) sistematizou e organizou os fatores contingentes examinados em vários estudos e propôs a sua classificação em cinco categorias de variáveis conforme se apresenta seguidamente:

- Primeira categoria – Variáveis relacionadas com a incerteza:

- Incerteza das tarefas/processos: esta é uma incerteza relacionada com o nível do conhecimento que os gestores têm das tarefas ou dos processos da organização. Segundo Fisher (1998), se os gestores compreendem todo o processo de *inputs* e *outputs* da sua organização, então podem especificar exatamente os níveis de avaliação exigíveis, considerando o autor que “isso implica que o conhecimento do processo e transformação é elevado”;
- Incerteza do ambiente externo: Fisher (1998) considera que a “macrovariável” de incerteza ambiental tem inúmeras outras variáveis subjacentes, tais como “as relações com os clientes, fornecedores, mercados de trabalho e agências governamentais”. Segundo o autor, para efeito da descrição do ambiente externo podem ser usadas as dicotomias certo vs. Incerto, estático vs. Dinâmico, simples vs. Complexo e calmo vs. Turbulento.

- Segunda categoria – Variáveis relacionadas com a tecnologia e a interdependência:

- Variáveis da tecnologia: Fisher (1998) considera para este efeito as características tecnológicas e a dimensão da produção em massa, em grandes lotes ou pequenos lotes;
- Variáveis da Interdependência entre as subunidades da empresa: segundo o autor, “as categorias típicas” do quadro de interdependências são as interdependências de grupo, as sequenciais e as recíprocas.

- Terceira categoria – Variáveis da indústria, da empresa e da unidade de negócio, analisadas ao nível da dimensão, diversificação e estrutura:

- Variáveis da Indústria – o autor destaca as variáveis relacionadas com as barreiras à entrada e a relação de concentração do mercado;
- Variáveis da empresa e da unidade de negócio: Fisher (1998) realça as variáveis relacionadas com a estrutura organizacional, com a dimensão da empresa e a diversidade da linha de produtos.

- Quarta categoria – Variáveis contingentes da estratégia competitiva e da missão:

Para elencar as variáveis contingentes desta categoria, Fisher (1998) recorreu às perspetivas de estratégia de Porter (1980), Miles & Snow (1978) e ao ciclo de vida do produto:

- Variáveis contingentes decorrentes da classificação da estratégia competitiva segundo Porter (1980). Nesta perspetiva, Fisher (1980) identifica três estratégias que impactam as variáveis contingentes: estratégias de liderança pelo custo, liderança pela diferenciação e liderança pelo foco ou estratégia de nicho;

- Variáveis contingentes decorrentes da classificação de estratégia de Miles & Snow (1978). Os autores classificam as estratégias em Prospetoras (empresas altamente inovadoras que buscam constantemente novas oportunidades de mercado), Defensivas (empresas que protegem a sua posição estabelecida no mercado) e Estratégias Analíticas, que juntam as duas perspetivas anteriores no sentido de explorar novas oportunidades, mas mantendo a operacionalidade em mercados estabelecidos;
- Variáveis contingentes decorrentes das estratégias relacionadas com o ciclo de vida do produto. Consiste numa estratégia na fase de introdução do produto no mercado, na fase de crescimento, na fase de maturidade e finalmente na fase de declínio.

- Quinta categoria – Variáveis contingentes da observação:

Fisher (1998, p 51) advoga que “a observação (do comportamento ou dos resultados) implica que o controlo só pode ser colocado em variáveis observáveis pelo avaliados”.

A quantidade, a diversidade e a volatilidade das variáveis contingentes são a questão central da Teoria da Contingência. Os SCG dependem da configuração do negócio e a configuração do negócio acaba por determinar as variáveis contingentes, às quais deve corresponder um SCG adequado. Conforme já foi abordado anteriormente, a Teoria da Contingência sugere que não existe um sistema universalmente aplicável de CG, mas que as escolhas das técnicas de controlo dependerão das circunstâncias de cada organização específica (Otley, 1999).

A integração de variáveis contingentes no *Framework* Integrador proposto neste estudo introduz indutivamente a reflexão dos gestores sobre as contingências determinadas pela configuração do negócio e que importa ponderar para efeitos da conceção e do uso de um SCG.

3.2.3. Sistema de Controlo de Gestão *as a Package*

“Obter uma compreensão mais ampla do SCG *as a package* pode facilitar o desenvolvimento de uma melhor teoria sobre como projetar uma série de controlos para apoiar os objetivos organizacionais, controlar atividade e impulsionar o desempenho organizacional” (Malmi & Brown, 2008, p. 288).

Muito embora a ideia de que os SCG podem funcionar como um *pack* remonte a meados do século passado, Malmi & Brown (2008) introduzem nesta visão uma perspetiva inovadora, assente numa “nova tipologia estruturada em cinco grupos: planeamento, cibernética, recompensa e compensação, controlos administrativos e culturais”. Segundo os autores, esta tipologia tem por base os controlos necessários para os gestores orientarem o comportamento dos funcionários (Malmi & Brown, 2008, p. 287).

Figura 1 – Modelo de Malmi & Brown (2008) – Instrumentos de Controlo

Cultural Controls						
Clans		Values			Symbols	
Planning		Cybernetic Controls				Reward and Compensation
Long range planning	Action planning	Budgets	Financial Measurement Systems	Non Financial Measurement Systems	Hybrid Measurement Systems	
Administrative Controls						
Governance Structure		Organisation Structure			Policies and Procedures	

Fonte: Malmi & Brown (2008)

A figura 1 representa o *pack* de sistemas de controlo de gestão preconizado por Malmi & Brown (2008). Segundo os autores, as organizações tendem a utilizar vários SCG, pelo que o seu conceito de SCG *as a package* é definido como um “*pack* de sistemas” e não um sistema único. O quadro representa os cinco tipos de controlo propostos pelos autores, caracterizados seguidamente com o objetivo de criar *insights* importantes para a adoção do SCG numa organização.

- Controlos de Planeamento:

Malmi & Brown (2008) consideram o planeamento uma forma de controlo “*ex ante*”, enquanto sistema que permite definir objetivos nas áreas funcionais de uma organização e orientar comportamentos. Neste sentido, o planeamento começa por estabelecer os padrões a serem alcançados e alinha os esforços das diferentes áreas para garantir que as atividades contribuem para os resultados organizacionais.

Segundo os autores, “existem duas abordagens amplas”: Primeiro o planeamento de ações, com foco tático em metas de curto prazo (até 12 meses); Segundo, o planeamento de longo prazo, que se concentra em metas estratégicas de médio e longo prazo.

Merchant & Stade (2007) consideram o planeamento e o orçamento conjuntamente para efeitos de controlo de resultados financeiros. Contudo, Malmi & Brown (2008) assumem uma rotura com esta abordagem e apresentam a sua nova estrutura com a separação clara entre planeamento e orçamento, considerando este último um controlo cibernético.

Conforme já referido, os autores consideram o planeamento um controlo “*ex ante*” e um método fundamental para a gestão organizacional se concentrar na definição e no alinhamento de objetivos antes da execução das atividades. Segundo os autores, o planeamento deve considerar:

- Definição de objetivos: o primeiro passo é estabelecer claramente os objetivos das diferentes áreas funcionais da organização. Isso não orienta apenas o esforço e o comportamento dos colaboradores, como também garante que todos estejam cientes das metas que precisam ser alcançadas;
- Estabelecer padrões: depois de definidos os objetivos, é importante definir os padrões de desempenho esperados. Esses padrões funcionam como referências que guiam o esforço dos colaboradores, deixando claro o que é esperado em termos de resultados e comportamentos;

- Congruência entre áreas funcionais: um aspeto crucial do controlo “*ex ante*” é a congruência entre os objetivos das diversas áreas da organização. Isso ajuda a alinhar esforços, garantindo que as atividades de diferentes grupos e indivíduos estejam direcionadas para os mesmos fins, promovendo a colaboração e evitando conflitos de interesse.

Segundo os autores, com a implementação destas etapas, a organização pode aumentar a eficiência e a eficácia das suas operações, criando um ambiente em que todos os colaboradores têm clareza sobre as suas responsabilidades e metas.

- Controlos Cibernéticos:

Para Malmi & Brown (2008) o controlo cibernético corresponde a um processo que envolve um ciclo de *feedback*. Para este efeito, são estabelecidos padrões de desempenho, onde este é medido e comparado com os padrões estabelecidos, e as informações sobre as variações negativas são utilizadas para ajustar o comportamento do sistema.

Na conceção dos SCG, o *package* preconizado pelos autores, são identificados os seguintes quatro sistemas cibernéticos:

- Orçamentação: segundo os autores “a orçamentação é fundamental e a base do SCG na maioria das organizações” (Malmi e Brown 2008, p. 293). Neste sentido, os autores consideram o orçamento uma ferramenta que integra diversos aspetos da gestão num plano coerente, cujo foco é o controlo, estabelecendo comportamentos esperados e avaliando o desempenho em relação a esses padrões;
- Medidas de Desempenho Financeiro: seguindo a perspetiva de Malmi & Brown (2008) apresentada no seu *pack* de SCG, um dos métodos de controlo é a responsabilização dos colaboradores por resultados financeiros específicos, frequentemente alinhados com o orçamento. Os autores distinguem orçamento e sistema de medição de desempenho financeiro, considerando que “o orçamento é uma técnica ampla e completa, enquanto as medidas de desempenho financeiro podem ser utilizadas de uma forma restrita e simples na definição de metas” (Malmi & Brown, 2008, p. 293). Segundo os autores, enquanto o orçamento abrange uma visão holística, as medidas de desempenho financeiro são mais específicas, como o retorno sobre investimento (ROI) e o valor económico agregado (EVA);
- Medidas de Desempenho não Financeiras: além das medidas financeiras, as organizações contemporâneas têm incorporado cada vez mais medidas não financeiras nos seus SCG. Estas medidas ajudam a superar as limitações das métricas financeiras e a identificar fatores que impulsionam o desempenho, sendo frequentemente associadas a práticas de gestão como a Gestão da Qualidade Total (TQM);
- Medidas Híbridas: os sistemas híbridos combinam métricas financeiras e não financeiras. A título de exemplo, os autores referem a Gestão por Objetivos e, mais recentemente, o *Balanced Scorecard* (BSC), que se tornou uma abordagem predominante para uma gestão integrada e abrangente, incorporando ambos os tipos de medidas.

- Controlos de Recompensas:

Malmi & Brown (2008) destacam a importância dos sistemas de recompensa e compensação na motivação e no desempenho dos colaboradores e dos grupos de trabalho dentro das organizações. Os autores referem que as recompensas, principalmente as extrínsecas, podem aumentar o esforço e, conseqüentemente, o desempenho dos colaboradores ao direcionar as suas atividades e focar as suas atenções nas tarefas relevantes. Também é destacado pelos autores que a eficácia dos incentivos pode ser medida em três dimensões: direção do esforço (quais as tarefas prioritárias), duração do esforço (tempo dedicado às atividades) e intensidade do esforço (nível de atenção e concentração).

Embora os sistemas de recompensa sejam frequentemente associados a controlos cibernéticos, também desempenham um papel noutras áreas, como a retenção de talentos e a promoção de uma cultura organizacional saudável (Malmi & Brown, 2008).

- Controlos Administrativos:

Os controlos administrativos direcionam o comportamento dos trabalhadores dentro das organizações, especificando explicitamente as suas responsabilidades e a forma como os processos e as tarefas são executados (Malmi e Brown, 2008).

Os autores concebem os sistemas de controlo administrativos com destaque para a forma como eles influenciam o comportamento dos colaboradores, distinguindo-os em três grupos:

- **Design e Estrutura da Organização:** o design organizacional é considerado um importante dispositivo de controlo, pois, ao adotar uma estrutura específica, a organização pode incentivar determinados tipos de interação e relacionamentos entre os colaboradores. Os autores argumentam que a referida estrutura ajuda a reduzir a variabilidade do comportamento dos funcionários, tornando-o mais previsível. Diferente de outras variáveis contextuais, o design organizacional pode ser alterado pelos gestores, tornando-se uma ferramenta ativa de controlo;
- **Estruturas de Governação:** refere-se à composição e ao funcionamento dos mais altos cargos da gestão e das equipas de gestão. A governação inclui as linhas de autoridade e responsabilização, além dos sistemas que garantem a coordenação entre diferentes funções e unidades. Segundo os autores, esta coordenação deve ser garantida por “reuniões e cronogramas de reuniões, por exemplo, criando agendas e prazos que direcionam o comportamento dos membros da organização” (Malmi & Brown, 2008, p. 294);
- **Políticas e Procedimentos:** representam uma abordagem burocrática para definir processos e comportamentos dentro da organização. Inclui a criação de práticas operacionais padrão, regras e políticas que orientam a conduta dos colaboradores, constituindo desta forma “controlos de ação, ou seja, restrições comportamentais, revisões pré-ação e responsabilidade pela ação” (Malmi & Brown, 2008, p. 294).

- Controlos Culturais:

A cultura organizacional é “o conjunto de valores, crenças e normas sociais que tendem a ser partilhados pelos seus membros e, por sua vez, influenciam os seus pensamentos e ações” (Flamholtz et al., 1985 cit. in Malmi e Brown, 2008, p. 294).

Partindo da definição inspirada em Flamholtz et al. (1985), Malmi & Brown (2008) classificam os controlos culturais com base na investigação dos autores citados seguidamente:

- Controlos Baseados em Valores – Simons (1995): referem-se a sistemas de crenças que comunicam valores e direções organizacionais, como declarações de missão e visão. Os impactos ocorrem em três níveis: recrutamento de indivíduos com valores compatíveis, socialização dos indivíduos para alinhar os seus valores aos da organização, e adesão a valores esperados, independentemente da sua crença pessoal;
- Baseados em Símbolos – Schein (1997): as organizações usam expressões visíveis, como design de ambientes e códigos de vestuário, para fomentar uma cultura específica. O autor refere como exemplo os espaços de trabalho abertos para promover a comunicação e uniformes para transmitir profissionalismo;
- Controlos de Clã – Ouchi (1979): é introduzido o conceito de clã, que se refere a grupos que compartilham valores e crenças, formados por meio de processos de socialização. Esses clãs podem ser baseados em profissões ou divisões dentro da organização, com rituais e cerimónias que reforçam sua cultura;
- Controlos de Pessoal – Merchant e Van der Stede (2007): o controlo é abordado numa perspectiva de seleção, formação e design de funções. Para Malmi & Brown (2008) a seleção poderá ser incluída nos controlos culturais, enquanto a formação pode ser vista tanto em controlos administrativos quanto culturais, dependendo do foco.

Em suma, Malmi & Brown (2008) destacam a importância da cultura organizacional como um elemento estratégico que pode influenciar significativamente o comportamento dos colaboradores e, conseqüentemente, o desempenho da organização.

Conforme sugerem alguns dos autores já citados anteriormente, a perspectiva *as a package* sugere uma ampla gama de controlos que podem ser projetados circunstancialmente de acordo com as necessidades específicas de cada organização. Neste sentido, para dar resposta às contingências ou às necessidades específicas das organizações – teoria da contingência – o *Framework* proposto inclui um *package* de CG adaptado do pacote de sistemas de controlo de gestão de Malmi & Brown (2008) que, em complementaridade com as duas teorias anteriormente enunciadas, confere uma visão holística e uma ampla abrangência ao design e uso de um SCG.

3.3. O Framework Integrador – Convergência de teorias: um diálogo entre perspectivas

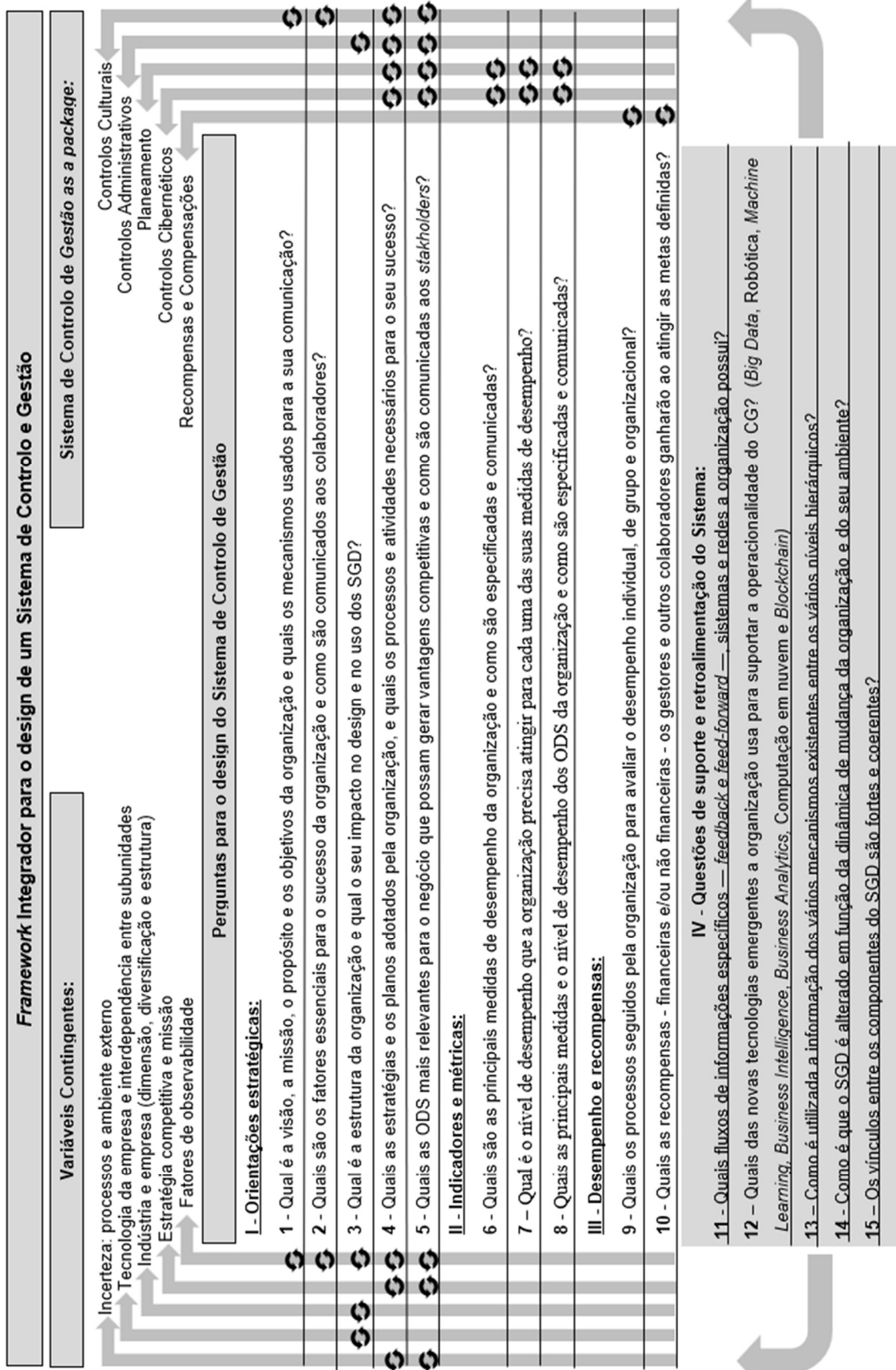
3.3.1. Estrutura do *Framework*: Integração de teorias

O *Framework* Integrador representado na fig. 2 sintetiza esquematicamente as ideias-chave das teorias centrais da estrutura.

No centro da estrutura estão sintetizadas as doze questões de Ferreira & Otley (2009) às quais se juntaram mais três questões relacionadas com a sustentabilidade e a tecnologia (questões dois, sete e doze). As questões foram agrupadas em quatro categorias: orientações estratégicas; indicadores e métricas; desempenho e recompensas; questões de suporte e retroalimentação do sistema.

Em complementaridade com as referidas questões centrais, estão representadas lateralmente as Variáveis Contingentes de Fisher (1998) e o *Package* de Malmi & Brown (2008), completando o *Framework* Integrado e conferindo-lhe uma abordagem suficientemente ampla e capaz de captar a realidade dos fatores intrínsecos e extrínsecos das organizações.

Figura 2 – *Framework* Integrador para o design e uso de um Sistema de Controlo de Gestão



Fonte: Adaptado de Fisher, 1998; Malmi e Brown, 2008; Ferreira & Otley, 2009

3.3.2. Aplicação do *Framework* – Desenvolvendo um Sistema de Controlo de Gestão

A aplicação do *framework* pretende guiar os gestores com funções estratégicas para decisões que conduzam ao sucesso dos grandes desígnios da organização, utilizando para o efeito um SCG bem desenhado e adaptado à sua missão, visão e objetivos estratégicos. Conforme foi demonstrado no estudo bibliográfico, um SCG bem desenhado garante o funcionamento eficaz da organização, para além de melhorar a sua capacidade de adaptação e crescimento sustentável a longo prazo.

Uma vez que o *framework* conduz os gestores a responder a um conjunto de questões estratégicas, sugere-se que a sua utilização seja precedida pela análise de ferramentas de avaliação estratégica, no sentido de a organização analisar o ambiente interno e externo, identificar as suas forças, fraquezas, oportunidades e ameaças e, assim, fundamentar as suas decisões. Entre várias ferramentas de avaliação estratégica destacam-se as seguintes:

- **Análise SWOT (*Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats*):** é uma ferramenta de planeamento que permite identificar as forças e fraquezas internas da organização (fatores internos) e as oportunidades e ameaças externas (fatores externos), facilitando a elaboração de estratégias;

- **Análise PESTEL:** analisa os fatores Políticos, Económicos, Sociais, Tecnológicos, Ecológicos e Legais que podem afetar a organização e permite identificar tendências externas e mudanças no ambiente macroeconómico que impactam as decisões estratégicas;

- **Matriz BCG (*Boston Consulting Group*):** analisa o crescimento esperado do portfólio de produtos ou unidades de negócio de acordo com a quota de mercado que a empresa possui. Os produtos são qualificados em quatro categorias: estrelas, vacas leiteiras, interrogações e cão vadio;

- **Matriz Ansoff:** ajuda a definir as estratégias de crescimento da empresa, com base na análise de duas variáveis: produtos (novos ou existentes) e mercados (novos ou existentes). Com base nessa análise, são propostos quatro tipos de estratégias: penetração no mercado, desenvolvimento de produto, desenvolvimento de mercado e diversificação;

- **Modelo das 5 Forças de Porter:** analisa a competitividade e a atratividade de um setor, com base em cinco forças: intensidade da rivalidade entre concorrentes, ameaça de novos concorrentes, ameaça de produtos substitutos, poder de negociação dos fornecedores e poder de negociação dos consumidores;

- **Cadeia de Valor de Porter:** analisa as atividades da empresa para identificar onde podem ser gerados maior valor e vantagens competitivas. A análise divide as atividades da organização em atividades primárias (como produção, marketing, vendas e outras) e atividades de apoio (como gestão de recursos humanos, tecnologia e outras);

- **Análise VRIO:** avalia os recursos e capacidades da organização para determinar se são fontes de vantagem competitiva sustentável. A ideia é verificar se os recursos são valiosos, raros, difíceis de imitar e se a empresa está organizada para explorá-los.

Uma vez realizada a análise estratégica, os gestores estarão na posse de conhecimentos mais profundos do ambiente interno e externo do seu negócio e capazes de desenhar o SCG mais adequado às orientações fundamentais da organização.

O desenho do SCG começa por uma reflexão induzida pelas perguntas que figuram no centro do *framework*. As respostas a estas perguntas devem levar em conta as variáveis contingentes assinaladas do lado esquerdo da questão.

Definidas as respostas em consonância com as respetivas variáveis contingentes, os utilizadores do *framework* dispõem de um *pack* de instrumentos de controlo assinalados à direita das questões.

Seguidamente, apresenta-se para cada uma das questões a correlação entre as três teorias centrais do *framework*, recorrendo-se a conceitos e perspectivas de vários autores estudados na Revisão da Literatura.

Nota introdutória: Conforme mencionado por Fisher (1998, p.51) “a observabilidade (de comportamentos ou resultados) implica que o controlo pode ser colocado apenas em variáveis que são observáveis pelo avaliador”. Neste sentido, a variável contingente de observabilidade é transversal a todas as questões.

Pergunta 1 – Qual é a visão, a missão, o propósito e os objetivos da organização e quais os mecanismos usados para a sua comunicação?

“à missão corresponde a alma da empresa, a verdadeira essência da sua existência. Aos valores institucionais as bases dos comportamentos que se espera que os colaboradores da empresa evidenciem no seu dia a dia” (Cardeal, 2015, p.93).

Segundo Cardeal (2015), as declarações de missão e visão são fundamentais para alinhar toda a organização. Esta é uma questão colocada ao nível estratégico e exige uma visão suficientemente ampla do ambiente interno e externo das organizações.

Para Ferreira & Otley (2009), a gestão de desempenho começa com a definição de objetivos, essenciais para avaliar o desempenho organizacional. As organizações devem atingir múltiplos objetivos, muitas vezes antagónicos, definidos por gestores de topo para atender às expectativas das partes interessadas. O desempenho, portanto, torna-se multidimensional e não pode ser medido por uma única métrica. A visão e a missão exprimem a direção da organização e guiam as estratégias e as atividades organizacionais. No entanto, a clareza de visão e da missão pode variar, afetando a forma como os sistemas de gestão de desempenho operam na prática. A comunicação eficaz desses valores é fundamental para influenciar o comportamento organizacional e deve ser absolutamente clara para que possa ter impacto no comportamento dos gestores e de todos os colaboradores em todos os níveis organizacionais.

Face ao exposto, propõe-se enquadrar os grandes desígnios da organização nos Controlos Culturais, garantido, para além do controlo, a eficácia da comunicação, conforme referido por Ferreira & Otley (2009).

Pergunta 2 – Quais são os fatores essenciais para o sucesso da organização e como são comunicados aos colaboradores?

Esta questão pretende identificar os fatores-chave para atingir os objetivos estratégicos que traduzem a visão e a missão da organização, sendo importante não incluir fatores de menor relevância para não dispersar a atenção dos gestores (Ferreira & Otley, 2009).

Para dar resposta a esta questão, que vem na sequência da definição da missão e da visão, sugere-se que os fatores essenciais para o sucesso da organização estejam expressos nos Controlos Culturais, garantindo a sua comunicação formal e explícita perante toda a organização.

Pergunta 3 – Qual é a estrutura da organização e qual o seu impacto no design e no uso dos SGD?

Pretende-se, com esta questão, definir a estrutura organizacional adequada às opções estratégicas e decidir quanto ao nível da centralização da responsabilidade e da autoridade.

Segundo Ferreira & Otley (2009), a estrutura organizacional tanto influencia como é influenciada pela estratégia, exigindo decisões sobre a centralização ou a descentralização da autoridade e sobre o grau de formalização de regras. Chenhall (2003) reforça que a estrutura impacta diretamente na eficiência, na motivação, na comunicação e nos sistemas de controlo. Assim, a estrutura organizacional é vista como um instrumento de controlo essencial, sujeito a mudanças conforme a estratégia e os fatores-chave de sucesso da organização.

Esta questão deve ser analisada em conjunto com as variáveis contingentes da tecnologia da empresa e da interdependência entre subunidades. As decisões que vierem a ser tomadas em matéria de estrutura organizacional podem ser comunicadas e monitorizadas por Controlos Administrativos.

Segundo Malmi e Brown (2008), os Controlos Administrativos regulam diretamente o comportamento dos colaboradores através da definição de responsabilidades e da formalização de processos. Os autores consideram que estes controlos podem ser agrupados em três categorias:

- Design e estrutura organizacional, que moldam interações e promovem comportamentos desejados;
- Estruturas de governação, que asseguram coordenação através de hierarquias e agendas de trabalho;
- Políticas e procedimentos, que funcionam como controlos de ação e mecanismos de responsabilização.

Pergunta 4 – Quais as estratégias e os planos adotados pela organização e quais os processos e atividades necessários para o seu sucesso?

A questão coloca a ênfase nas ações necessárias para atingir os resultados desejados, recorrendo à definição clara de estratégias, planos, processos e atividades que conduzam a organização ao sucesso.

Segundo Ferreira & Otley (2009), os gestores devem identificar ações que levem ao sucesso organizacional e defendem que a estratégia, assim como a missão e visão, devem ser claramente comunicadas em toda a organização. Para garantir o sucesso estratégico, sugerem ainda o envolvimento dos níveis hierárquicos inferiores, promovendo melhor a compreensão, a aceitação e o alinhamento organizacional.

Neste sentido, propõe-se uma reflexão sobre as variáveis contingentes da incerteza, bem como as variáveis da estratégia competitiva e missão.

Muito embora possa ser referenciada nos Controlos Culturais ou Administrativos, a mensuração concreta das estratégias, dos planos e dos processos deve ser expressa no Planeamento ou nos Controlos Cibernéticos, sendo o ponto de partida para o estabelecimento de metas e medidas adiante tratadas.

Pergunta 5 – Quais as ODS mais relevantes para o negócio que possam gerar vantagens competitivas e como são comunicadas aos *stakeholders*?

Esta pergunta pretende colocar a sustentabilidade ao nível estratégico, como sugere a pesquisa da PwC (2019), incorporando-a nos planos de negócio para gerar vantagens competitivas, como é proposto por Porte & Kramer (2011, cit. in Beusch et al., 2022).

Propõe-se uma interação com as variáveis contingentes idêntica à questão anterior, incorporando a sustentabilidade na estratégia das organizações. Neste sentido, devem ser analisadas as variáveis contingentes da incerteza, bem como a da estratégia competitiva e missão.

Tal como as estratégias e os planos fundamentais para o sucesso das organizações, as ODS estratégicas devem ser reconhecidas e monitorizadas pelos Controlos Culturais, Administrativos, pelo Planeamento e pelos Controlos Cibernéticos.

Pergunta 6 – Quais são as principais medidas de desempenho da organização e como são especificadas e comunicadas?

Ferreira & Otley (2009) referem que as medidas de desempenho, financeiras e não financeiras, são essenciais para avaliar o sucesso organizacional, permitindo monitorizar os fatores críticos de sucesso, as estratégias e os planos definidos. Estas integram o processo de implementação estratégica e exigem uma seleção cuidadosa, uma vez que o excesso de métricas pode ultrapassar a capacidade de gestão e comprometer a avaliação dos resultados. Os autores, citando Kaplan & Norton, sublinham a importância da coerência entre níveis organizacionais e recomendam a utilização do *Balanced Scorecard*, com um máximo de 25 medidas, para assegurar clareza e eficácia no controlo da performance.

Face aos objetivos da questão, as organizações podem recorrer ao Planeamento e aos Controlos Cibernéticos.

Pergunta 7 – Qual é o nível de desempenho que a organização precisa atingir para cada uma das suas medidas de desempenho?

Importa recordar a citação de Carvalho et al. (2014, p. 79) a propósito de objetivos e metas: “os objetivos definem o que se vai fazer e as metas indicam como se vai fazer, ou seja, as metas dão valores e prazos concretos às ações”.

Ferreira & Otley (2009) conferem particular destaque ao *benchmarking* externo, o qual, segundo referem, contribui para uma maior legitimidade na definição de metas organizacionais. Com base nos estudos de Fisher et al. (2003) e Merchant & Manzoni (1989), concluem que a definição de objetivos moderadamente desafiantes potencia o desempenho dos grupos de trabalho. Na prática, observam que as metas organizacionais tendem a situar-se entre os 80% e 90% de exequibilidade, sendo este grau considerado desejável para promover o desempenho sem comprometer a motivação.

Para a atribuição dos valores e dos prazos das medidas definidas nas questões anteriores, propõe-se a análise das mesmas variáveis contingentes da estratégia competitiva e da missão.

Para efeitos de comunicação e controlo, os valores e os prazos definidos estrategicamente devem completar as medidas inscritas no Planeamento e nos Controlos Cibernéticos, passando estes a conter medidas, metas (valores) e prazos.

Segundo Malmi & Brown (2008), o planeamento deve assegurar a definição clara de objetivos, o estabelecimento de padrões de desempenho e a congruência entre áreas funcionais, promovendo o alinhamento interno e a eficácia operacional.

No que diz respeito aos controlos cibernéticos, os mesmos autores consideram que podem ser utilizados, principalmente, quatro sistemas:

- Orçamentação, que integra diversos aspetos da gestão num plano de controlo coerente;
- Medidas de desempenho financeiro, focadas em indicadores como ROI e EVA;
- Medidas não financeiras, como as associadas à qualidade e satisfação do cliente;
- Medidas híbridas, que integram ambas as dimensões, destacando-se o *Balanced Scorecard* como modelo predominante.

Pergunta 8 – Quais as principais medidas e o nível de desempenho dos ODS da organização e como são especificadas e comunicadas?

A questão é colocada com ênfase nas medidas e nas metas de desenvolvimento sustentável e pretende concretizar na prática os objetivos da organização em matéria de sustentabilidade, quer dando cumprimento aos normativos regulamentares, quer aproveitando oportunidades de negócio que possam gerar vantagens competitivas.

Indo ao encontro dos apelos de vários organismos nacionais e internacionais, esta questão pretende que a estratégia organizacional avalie o impacto ambiental do negócio, estabeleça metas e obtenha resultados que possam ser comunicados de forma transparente. Neste sentido, as organizações podem incluir os ODS nos seus Controlos Cibernéticos.

Pergunta 9 – Quais os processos seguidos pela organização para avaliar o desempenho individual, de grupo e organizacional?

Ferreira & Otley (2009) defendem que a avaliação de desempenho deve abranger não só o nível individual, mas também equipas, departamentos e a organização como um todo. Segundo os autores, as evidências mostram que gestores avaliados com base nos resultados corporativos tendem a obter melhores desempenhos e a promover maior cooperação do que quando avaliados por resultados individuais ou divisionais. A inclusão do desempenho global no sistema de avaliação fomenta o trabalho em equipa e o alinhamento com os objetivos estratégicos. Os autores sublinham ainda que avaliações objetivas, baseadas em resultados reais, são mais eficazes quando o desempenho é mensurável e a relação entre esforço e resultado é clara.

Para efeitos da avaliação individual, de grupo e organizacional, as empresas podem recorrer a um Sistema de Recompensas e Compensações.

Pergunta 10 – Quais as recompensas – financeiras e/ou não financeiras – que os gestores e outros colaboradores ganharão ao atingir as metas definidas?

Conforme é referido por Ferreira & Otley (2009), as recompensas ou as penalizações devem dar sequência à avaliação do desempenho, representando a sua aprovação ou reconhecimento. Segundo os autores, podem ser consideradas recompensas financeiras (prémios, aumentos salariais, promoções) ou não financeiras (elogios e atitudes que influenciam o progresso do trabalhador). Sugere-se, ainda, que sejam consideradas penalizações para desempenhos negativos relacionados com as metas de desempenho que não são alcançadas.

Segundo Malmi & Brown (2008), os sistemas de recompensas extrínsecas em especial são considerados mecanismos importantes de motivação e desempenho, influenciando a direção, duração e

intensidade do esforço dos colaboradores. Para os autores, estes sistemas têm um papel relevante não só no controlo cibernético, mas também na retenção de talentos e na construção de uma cultura organizacional alinhada com os valores da organização.

Face à opinião dos autores referidos, propõe-se que as recompensas e as penalizações estejam integradas no sistema de Recompensas e Compensações.

As últimas cinco questões do *Framework* são dedicadas ao suporte do Sistema de Controlo e à sua retroalimentação, por forma a garantir a melhoria contínua e a tecnologia de suporte ao Sistema. Temos, então, as seguintes questões:

Pergunta 11 – Quais são os fluxos de informações específicos – *feedback e feed-forward* -, sistemas e redes existentes na organização?

Ferreira & Otley (2009) destacam a importância da avaliação dos recursos tecnológicos de suporte à gestão do desempenho, salientando que os fluxos, sistemas e redes de informação constituem mecanismos essenciais nesse processo. Os autores distinguem dois tipos fundamentais de informação: o *feedback*, que visa corrigir deficiências passadas, e o *feed-forward*, que permite à organização antecipar-se aos acontecimentos futuros, promovendo aprendizagem e inovação estratégica. Adicionalmente, sublinham a relevância de redes de informação eficazes, capazes de disseminar, de forma rápida e integrada, dados provenientes de diferentes áreas da organização, como produção, qualidade, controlo, logística e relacionamento com o cliente.

Pergunta 12 – Que novas tecnologias emergentes usa a organização para suportar a operacionalidade do CG? (*Big Data, Robótica, Machine Learning, Business Intelligence, Business Analytics, Computação em Nuvem e Blockchain*)

A questão coloca ênfase na identificação das tecnologias emergentes utilizadas para suportar o SCG. Importa avaliar se a organização está a aproveitar as oportunidades oferecidas pelas novas tecnologias descritas no capítulo dedicado ao Desenvolvimento Tecnológico e que aqui se sumaria:

- *Big Data*: tecnologia usada para analisar grandes volumes de dados;
- Robótica e *machine learning*: usados para automatizar processos e prever resultados com base em dados históricos;
- Ferramentas de *Business Intelligence* e *Business Analytics*: ajudam na recolha e análise de dados para fornecer *insights* estratégicos;
- Computação em Nuvem: oferece flexibilidade e escalabilidade no armazenamento e processamento de dados;
- *Blockchain*: utilizado para garantir a segurança e integridade das transações e dados.

Pergunta 13 – Como é utilizada a informação dos vários mecanismos existentes entre os vários níveis hierárquicos?

Ferreira & Otley (2009) consideram o uso da informação e dos mecanismos de controlo como elementos centrais na avaliação do desempenho organizacional. As informações de *feedback* assumem um papel crucial no diagnóstico da estratégia, integrando-se como componentes essenciais dos processos de aprendizagem organizacional. Por sua vez, as informações de *feed-forward* são vistas como instrumentos fundamentais para avaliar a validade estratégica e identificar a necessidade de revisão ou ajustamento das orientações estratégicas. Neste sentido, a informação gerada por diferentes mecanismos

de controlo, como relatórios de desempenho e reuniões de gestão, deve ser partilhada entre os vários níveis hierárquicos da organização para garantir a coordenação e a eficácia das operações.

Pergunta 14 – Como é que o SGD é alterado em função da dinâmica de mudança da organização e do seu ambiente?

Os SGD devem ser flexíveis e capazes de se adaptar à dinâmica de mudanças da organização e do seu ambiente. À medida que o ambiente de negócios evolui, seja por novas regulamentações, mudanças tecnológicas ou ajustes estratégicos, os SGD devem ser atualizados com novas fontes de dados e ajustes nos modelos analíticos. Isso garante que a organização tenha as informações mais relevantes e oportunas para tomar decisões eficazes e se manter competitiva (Ferreira e Otley, 2009).

Pergunta 15 – Os vínculos entre os componentes do SGD são fortes e coerentes?

A questão foca-se na coerência entre os componentes do SGD. A integração entre desempenho, estratégia e objetivos da organização é essencial para o sucesso do sistema, como destacado por Van der Stede et al. (2006). Além disso, o design e uso do SGD devem ser mutuamente benéficos, com fluxos de informação, sistemas e técnicas alinhados com os objetivos desejados, garantindo a sua operação integrada.

IV. Estudo Empírico

4.1. Metodologia de Investigação

Para Senger et al. (2004) a definição da metodologia de investigação é um aspeto fundamental para orientar o desenvolvimento da pesquisa científica. Este capítulo estuda e descreve a metodologia seguida para responder à pergunta central da dissertação.

4.1.1. Questão de Investigação – Objetivos de investigação

Partindo da questão central da dissertação - Como conceber um Sistema de Controlo de Gestão adaptado às necessidades específicas de uma organização contemporânea, capacitando-a a enfrentar os desafios da atualidade? - o objetivo desta investigação é analisar, em contexto real, a eficácia da aplicação do *framework* proposto, enquanto modelo estruturado e sistemático para orientar os gestores no design e no uso de um SCG.

4.1.2. Método de Pesquisa - Estudo de Caso

Segundo Yin (2001, p. 26), “a primeira e mais importante condição para se diferenciar as várias estratégias de pesquisa é identificar nela o tipo de questão apresentada”. O autor considera que a questão de pesquisa “é provavelmente o passo mais importante a ser considerado num estudo de pesquisa” e um elemento crucial para a definição da estratégia a adotar.

Segundo o mesmo autor, “os estudos de caso representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como e/ou “porque”, quando o pesquisador tem pouco controlo sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenómenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real” (Yin, 2001, p. 19).

O estudo de caso como estratégia de pesquisa ganhou destaque por volta de 1980, tornando-se amplamente reconhecido na área de administração, uma vez que permite a combinação de casos práticos e teóricos, tanto específicos quanto genéricos. Esta metodologia de investigação é frequentemente utilizada em áreas como administração pública, teoria das organizações, recursos humanos, sistemas de informação, finanças, contabilidade, produção e marketing. O estudo de caso descreve uma situação-problema real dentro de uma organização, exigindo decisões estratégicas, e está sempre relacionado com um contexto específico e com fatores internos e externos à empresa (Senger et al., 2004).

Seguindo as teorias dos autores anteriormente referidos e face à questão central desta Dissertação, considera-se que a estratégia mais adequada aos objetivos da investigação é o estudo de caso. Segundo Yin (2001, p.61), “uma distinção básica que deve ser feita ao projetar estudos de caso é entre projetos de caso único e de casos múltiplos”. Segundo o autor, o caso único aplica-se quando ele representa “o caso decisivo ao testar uma teoria bem formulada” com especificações claras de proposições consideradas verdadeiras. Nestas circunstâncias, de acordo com o mesmo autor, o caso único satisfaz todas as condições para testar a teoria, permitindo a sua confirmação, contestação ou extensão.

Face à definição de caso único preconizada por Yin (2001), considera-se que esta metodologia não suportaria suficientemente a teoria que fundamenta o *framework* proposto nesta dissertação, uma vez que careceria de robustez empírica capaz de generalizar as evidências da investigação. Neste sentido, considera-se que a questão de investigação desta dissertação impõe um estudo de casos múltiplos, de forma a captar uma maior abrangência da teoria que sustenta a formulação do *framework*. Segundo Herriott & Firestone (1983, cit. in Yin, 2001, p. 68), “as provas resultantes de casos múltiplos são consideradas mais convincentes, e o estudo global é visto, por conseguinte, como sendo mais robusto”.

4.1.3. Método da Recolha de Dados

Segundo Bickman et al. (2009, p.18), “um tipo comum de evidência para estudos de caso vem de entrevistas abertas”. Segundo os autores, as entrevistas oferecem material rico e extenso e, “para alguns estudos de caso, a construção da realidade fornece *insights* importantes sobre o caso. Os *insights* ganham ainda mais valor se os entrevistados forem pessoas chave nas organizações, comunidades ou pequenos grupos que estão sendo estudados, não apenas o membro médio de tais grupos”.

Para Haro et al. (2016), “a entrevista constitui um instrumento para obter dados mediante um tipo de conversa com uma intencionalidade científica proposta, conduzida e incentivada em diversos graus pelo entrevistador”. Ainda de acordo com os mesmos autores, a técnica de entrevista semiestruturada é considerada adequada para a recolha de dados, sendo uma abordagem frequente na pesquisa qualitativa, que proporciona ao entrevistado alguma liberdade dentro dos tópicos definidos pelo entrevistador.

Face à opinião dos autores anteriormente referidos, conclui-se como adequada a recolha de dados com recurso a uma entrevista semiestruturada, conduzida por um guião que tem como base as perguntas centrais do *Framework*.

4.1.4. Unidade de Análise do Estudo de Caso: Breve caracterização das empresas do Estudo de Caso

Segundo Martins (2008), a investigação de Estudos de Caso múltiplos deve ser conduzida por meio de experiências comparativas, com o objetivo de antecipar resultados semelhantes ou, por outro lado, gerar resultados divergentes devido a causas previsíveis. Para Bickman et al. (2009), a inclusão de vários casos com diferentes contextos permite uma maior generalização dos resultados, produzindo conclusões mais convincentes.

Face à opinião dos autores referidos, importa selecionar empresas que possam apresentar resultados semelhantes, mesmo tendo diferentes contextos: dimensões, estrutura organizacional e fileira de negócio. De outra forma, também é importante perceber se, para empresas de contexto económico e organizacional semelhante, os resultados são comparáveis. Em suma, importa selecionar empresas semelhantes e diferentes, mas tendo em comum uma elevada exigência ao nível do CG.

Para este efeito, foram selecionadas três empresas caracterizadas seguidamente com informação de carácter geral para manter o seu anonimato. Por razões de confidencialidade passarão a ser designadas com os nomes fictícios de Produção Auto, Perfis de Plástico e de Embalagens de Alumínio.

- **Caracterização da Produção Auto:** é uma grande empresa da indústria automóvel, com uma unidade de produção em Portugal, pertencente a um grupo internacional. Algumas das suas estratégias são decididas globalmente pela casa-mãe, pelo que a sua estrutura organizacional tem linhas de reporte hierárquico a um órgão de gestão internacional. A eficiência, a qualidade, os desafios tecnológicos e a sustentabilidade são alguns dos seus desafios estratégicos, para os quais contribui um rigoroso SCG assegurado pelos serviços financeiros e pela Direção dos seus vários departamentos.

A entrevista (anexo II) foi realizada com o *Board Member Human Resources & Organization*, que começou por descrever a estrutura organizacional e a forma como são definidos e controlados os objetivos estratégicos.

- **Caracterização da Perfis de Plástico:** é uma PME (Pequena e Média Empresa) de capital nacional que produz e comercializa perfis de plástico em Portugal. A Perfis de Plástico é uma referência nacional e internacional em perfis de plástico e exporta cerca de 90% da sua produção para mais de 30 países. Com uma estratégia de customização, a empresa aposta fortemente na satisfação das necessidades específicas dos clientes, suportada num experiente e robusto Sistema de Garantia de Qualidade (SGQ) implementado há duas décadas.

Nos últimos anos, a empresa tem vindo a integrar na sua estratégia práticas sociais e ambientais responsáveis, melhorando a circularidade dos seus materiais e apostando na eficiência elétrica, tendo como resultado uma redução relevante da sua pegada carbónica.

Não existe um departamento formal de Controlo de Gestão, pelo que os indicadores financeiros mais relevantes são monitorizados e controlados pela Direção financeira. O Controlo de objetivos, metas e indicadores estratégicos são geridos pelo SGQ e monitorizados no Mapa de Monitorização dos Processos.

Foi entrevistado o COO – *Chief Operating Officer* (Anexo III), que acumula as funções da Direção Comercial e da Qualidade.

- **Caracterização da Embalagens de Alumínio:** é uma PME portuguesa especializada na produção e comercialização de embalagens de alumínio, com forte presença no mercado nacional e internacional.

A empresa alicerça a sua estratégia de negócio na satisfação dos clientes e diversificação de produtos, apostando fortemente na investigação e no desenvolvimento, com práticas ambientais e sociais responsáveis. A Empresa aposta fortemente no desenvolvimento de máquinas e processos desenvolvidos por uma equipa interna, tendo como objetivo entrar em nichos de mercado, competindo pelo preço, mas com elevados padrões de qualidade.

A qualidade dos seus produtos é assegurada pelo SGQ, que integra a monitorização dos objetivos estratégicos, bem como as metas e o rumo dos principais indicadores de gestão. A Empresa não tem formalmente constituída uma equipa de Controlo de Gestão, pelo que os objetivos, as metas e os indicadores são monitorizados pelo SGQ e analisados pela Administração conjuntamente com os responsáveis financeiros.

A entrevista foi realizada com o Administrador Responsável Financeiro (Anexo IV) que iniciou a sua intervenção com uma breve descrição da empresa e do negócio.

4.2. Análise e discussão dos resultados das entrevistas

Pretende-se, seguidamente, apresentar os dados obtidos nas entrevistas realizadas, analisar o seu conteúdo e, tal como é o objetivo desta investigação, perceber a abrangência e a eficácia da aplicação do Framework.

4.2.1. Apresentação dos dados obtidos das entrevistas

Conforme referido anteriormente, os dados foram obtidos por entrevistas semiestruturadas, seguindo o guião (anexo I) que tem como base as perguntas centrais do *framework*, mas dando abertura aos entrevistados para algumas descrições importantes sobre as organizações e o funcionamento do CG.

Segundo Yin (2001, p. 131), “a análise das evidências de um estudo de caso é um dos aspetos menos explorados e mais complicados ao realizar estudos de caso”. Ainda segundo o mesmo autor,

existem várias técnicas analíticas, entre elas, “criar uma matriz de categorias e dispor as evidências dentro dessas categorias” (Yin, 2001, p. 132). O autor sugere que as técnicas de análise de dados qualitativos “devem ser utilizadas para dispor as evidências em alguma ordem antes de realizar a análise”.

Relativamente ao tratamento de dados qualitativos, Mezmir (2020, p. 20) refere que “muitas vezes, podemos pensar nas relações entre os conceitos com mais clareza, colocando os conceitos em formato gráfico, um processo chamado mapeamento conceptual”. Segundo o autor, “o objetivo é transformar gradualmente dados brutos aparentemente desorganizados num esquema conceptual reconhecível.

Segundo Ngulube (2015), os dados qualitativos provêm de poucas fontes, mas geram uma grande quantidade de informação. Para este autor, uma gestão organizada desses dados fortalece a credibilidade e a precisão da pesquisa, garantindo a sua qualidade.

Seguindo os autores anteriormente citados, os dados recolhidos nas entrevistas (anexos II, III e IV) foram sintetizados em duas matrizes que relacionam as teorias centrais do *framework* com as respostas das entrevistas, dispondo as evidências numa ordem antes de realizar a análise, como é preconizado por Yin (2001).

A matriz representada na figura 3 resume as questões relativas à orientação estratégica, aos indicadores e métricas, bem como ao desempenho e recompensas. Esta matriz compara as teorias preconizadas no *framework* para cada uma das perguntas centrais, com as respetivas respostas dos entrevistados.

A figura 4 representa uma síntese das questões relacionadas com o suporte e retroalimentação do sistema. Nesta matriz, são comparadas as ações de retroalimentação e as tecnologias de suporte propostas pelo *framework*, com as práticas adotadas pelas empresas entrevistadas.

Figura 3 – Matriz de respostas das entrevistas:

Orientações Estratégicas – Indicadores e Métricas – Desempenho e Recompensas

PERGUNTAS DA ENTREVISTA	PROPOSTA DO FRAMEWORK	RESPOSTAS DAS ENTREVISTAS		
		Produção Auto	Perfis Plástico	Embalagens Alumínio
I - ORIENTAÇÕES ESTRATÉGICAS				
1. A Empresa tem definida a sua Missão, Visão, Valores e Propósito, perante os stakeholders? Quais os canais de comunicação utilizados?	Variáveis Contingentes →	-----	-----	-----
	Sistema CG as a package →	Controlos Culturais	Controlos Culturais	Controlos Culturais
2. A Empresa tem definidos os fatores-chave para atingir os objetivos da organização? Como é que são comunicados aos trabalhadores?	Variáveis Contingentes →	-----	-----	-----
	Sistema CG as a package →	Controlos Culturais	Controlos Culturais	Controlos Culturais
3. A estrutura organizacional (organigrama) reflete as responsabilidades dos gestores no desempenho da organização? Como é comunicada? Procedimentos, processos?	Variáveis Contingentes →	Tecnologia e interdependência Empresa, Indústria e um. negócio	-----	-----
	Sistema CG as a package →	Controlos Administrativos	Controlos Administrativos	Controlos Administrativos
4. Como são definidas as estratégias, os planos e os processos necessários para o sucesso da organização? Como são comunicados?	Variáveis Contingentes →	Ambiente externo e processos Estratégia competitiva e Missão	Decisões internacionais	Ambiente externo e processos Estratégia competitiva e Missão
	Sistema CG as a package →	Controlo Cibernéticos Planeamento Controlos Administrativos Controlos Culturais	Controlo Cibernéticos Planeamento Controlos Administrativos Controlos Culturais	Controlo Cibernéticos Planeamento Controlos Administrativos Controlos Culturais
5. A Empresa tem definidos os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) mais relevantes para o negócio que possam gerar vantagens competitivas? Quais? Como é que são comunicados aos stakeholders?	Variáveis Contingentes →	Ambiente externo e processos Estratégia competitiva e Missão	Decisões internacionais	-----
	Sistema CG as a package →	Controlo Cibernéticos Planeamento Controlos Administrativos Controlos Culturais	Controlo Cibernéticos Planeamento Controlos Administrativos Controlos Culturais	-----
II - INDICADORES E MÉTRICAS				
6. Como são especificadas e comunicadas as principais medidas de desempenho da organização?	Sistema CG as a package →	Controlo Cibernéticos Planeamento	Controlo Cibernéticos Planeamento	Controlo Cibernéticos Planeamento
7 – O nível de desempenho que a organização precisa atingir para cada uma das suas medidas de desempenho é monitorizado e comunicado?	Sistema CG as a package →	Controlo Cibernéticos Planeamento	Controlo Cibernéticos Planeamento	Controlo Cibernéticos Planeamento
8 - As metas e as medidas de desenvolvimento sustentável da organização são especificadas e comunicadas?	Sistema CG as a package →	Controlo Cibernéticos	Controlo Cibernéticos	Controlo Cibernéticos
III - DESEMPENHO E RECOMPENSAS				
9. – Quais os processos seguidos pela organização para avaliar o desempenho individual, de grupo e organizacional?	Sistema CG as a package →	Recompensas e Compensações : Individual Grupo Organização como um todos	Individual Organização como um todos	Individual
10. Quais as recompensas – financeiras e/ou não financeiras – os gestores e outros colaboradores ganharão ao atingir as metas definidas?	Sistema CG as a package →	Recompensas e Compensações	Individual Organização como um todos	-----

Fonte: Elaboração própria

Figura 4 – Matriz de respostas das entrevistas:
 Questões de suporte e retroalimentação do sistema

PERGUNTAS DA ENTREVISTA	PROPOSTA DO FRAMEWORK	RESPOSTAS DAS ENTREVISTAS		
		Produção Auto	Perfis Plástico	Embalagens Alumínio
IV - QUESTÕES DE SUPORTE E RETROALIMENTAÇÃO DO SISTEMA				
11. Quais são os fluxos de informações específicos.	Feedback	Feedback	Feedback	Feedback
	Feed-forward	Feed-forward	-----	-----
	Intranet	Intranet	Intranet	Intranet
	ERP	ERP	ERP	ERP
12. – Quais das novas tecnologias emergentes a organização usa para suportar a operacionalidade do CG?	Big data	-----	-----	-----
	Robótica	-----	-----	-----
	Business Intellegence	-----	-----	-----
	Business Analytics	-----	-----	-----
	Computação em nuvem	-----	-----	-----
13. Como é utilizada a informação dos vários mecanismos existentes entre os vários níveis hierárquicos?	Blockchain	-----	-----	-----
	Relatórios	Relatórios		
	Reuniões de gestão	Reuniões de gestão	Reuniões de gestão	Reuniões de gestão
14. Como é que o SGD é alterado em função da dinâmica de mudança da organização e do seu ambiente?	Outras formas de comunicação	-----	Sistema da Qualidade	Sistema da Qualidade
	Renovações:	Renovações:	Renovações:	Renovações:
	Revisão estratégica	Revisão estratégica	Revisão estratégica	Revisão estratégica
	Novas regulamentações	Novas regulamentações	Novas regulamentações	Novas regulamentações
	Ambiente de negócio	Ambiente de negócio	Ambiente de negócio	Ambiente de negócio
15. Os vínculos entre os componentes do SGD são fortes e coerentes?	Integração de estratégia - objetivos - desempenho	Integração de estratégia - objetivos - desempenho	Integração de estratégia - objetivos - desempenho	Integração de estratégia - objetivos - desempenho

Fonte: Elaboração própria

4.2.2. Análise dos dados obtidos

Citando Flick (2002), Ngulube (2015, p. 18) considera que “a interpretação dos dados é o cerne da pesquisa qualitativa. Esta envolve a avaliação, análise e interpretação das evidências empíricas coletadas”. O autor acrescenta ainda a importância de identificar, examinar e comparar padrões e temas, com o objetivo de interpretar e dar significado às informações.

Seguindo a proposta dos autores citados para a análise e conclusão dos dados apresentados, importa recuperar o objetivo central da investigação: analisar, de forma descritiva, o processo de CG, descrever as características e os princípios fundamentais dos SCG e desenvolver uma abordagem estruturada para o design e uso de um SCG que permita assegurar eficazmente a concretização da visão, da missão e dos objetivos estratégicos das organizações.

Os dados sistematizados nas matrizes apresentadas nas Figuras 3 e 4, em complemento com as entrevistas incluídas nos Anexos II, III e IV, são subsequentemente analisados com base nas questões que integram as quatro categorias do *framework*.

4.2.2.1. Análise das questões de orientações estratégicas

- **Pergunta 1:** no que se refere à definição e comunicação da Missão, Visão, Valores e Propósito, as três empresas demonstram uma orientação assente predominantemente em mecanismos de controlo

de natureza cultural, verificando-se uma correspondência funcional entre os objetivos do modelo e a realidade organizacional.

- **Pergunta 2:** quanto à definição dos fatores críticos de sucesso, observa-se igualmente a prevalência de controlos culturais, indicando uma aposta na transmissão de objetivos estratégicos através de práticas imersivas e da socialização organizacional.

- **Pergunta 3:** no domínio da estrutura organizacional, mantém-se o alinhamento com o *framework*. As organizações em análise recorrem a mecanismos de controlo administrativo, sustentados em estruturas hierárquicas claramente definidas, com responsabilidades formalizadas e canais procedimentais instituídos. Esta prática demonstra uma aproximação significativa ao modelo teórico, refletindo a importância da arquitetura organizacional na articulação entre os níveis de gestão e o desempenho global da organização.

- **Pergunta 4:** relativamente à formulação das estratégias, planos e processos, destaca-se a utilização de uma combinação de controlos cibernéticos, planeamento formal e controlos administrativos, nalguns casos complementados com controlos culturais. Esta diversidade de mecanismos indica uma elevada maturidade organizacional e uma forte aderência à lógica sistémica proposta pelo *framework*, permitindo uma resposta estruturada às exigências do ambiente externo e uma articulação eficaz entre planeamento e execução.

- **Pergunta 5:** no que concerne à integração dos ODS, as empresas evidenciam uma crescente preocupação com a sustentabilidade como eixo estratégico, tendo já incorporado, de forma mais ou menos sistematizada, os ODS nos seus processos de planeamento. Ainda que subsistam desafios no que respeita à comunicação clara com os *stakeholders* externos, as práticas observadas revelam um alinhamento progressivo com as diretrizes do modelo teórico, particularmente no que se refere ao reconhecimento dos ODS como fontes de diferenciação e criação de valor.

4.2.2.2. Análise das questões relacionadas com indicadores e métricas

- **Pergunta 6:** de acordo com o *framework*, a especificação e comunicação das principais medidas de desempenho devem estar integradas no sistema de controlo de gestão enquanto *package*, assumindo especial relevância os mecanismos de controlo cibernético e o planeamento. Em todas as três organizações analisadas foi possível verificar uma total consonância com esta orientação teórica. As empresas recorrem a sistemas formais de controlo e planeamento estratégico para definir, monitorizar e comunicar os seus indicadores-chave de desempenho, demonstrando uma abordagem sistemática e estruturada.

- **Pergunta 7:** relativamente à monitorização dos níveis de desempenho que a organização necessita atingir, a evidência empírica obtida revela igualmente uma correspondência plena com os princípios do *framework*. As três empresas dispõem de mecanismos regulares de controlo e avaliação do desempenho organizacional, com base em metas previamente definidas e comunicadas, integradas no SCG como *package*, em articulação com os controlos cibernéticos e o planeamento estratégico. Este alinhamento evidencia a maturidade dos sistemas de controlo implementados, permitindo não apenas a monitorização contínua, mas também a retroalimentação necessária para a melhoria contínua.

- **Pergunta 8:** no que respeita à definição e comunicação de metas associadas ao desenvolvimento sustentável, também se verifica uma prática coerente com os pressupostos do modelo teórico. Todas as organizações analisadas revelam uma preocupação crescente com a sustentabilidade, incorporando indicadores ambientais e sociais no seu sistema de controlo de gestão. Tal como preconizado pelo *framework*, estas medidas são integradas nos controlos cibernéticos, reforçando a dimensão não financeira do desempenho organizacional e promovendo uma visão holística da gestão.

4.2.2.3. Análise das questões de desempenho e recompensas

- **Pergunta 9:** segundo o *framework*, a avaliação do desempenho deve incidir sobre três níveis distintos – individual, de grupo e organizacional – estando estes integrados no SCG *as package*, com articulação direta com o sistema de Recompensas e Compensações. A análise empírica revelou algumas discrepâncias neste domínio.

A Empresa Produção Auto apresenta práticas de avaliação estruturadas nos níveis individual e organizacional, alinhando-se parcialmente com o modelo teórico. No entanto, a avaliação do desempenho de grupo não se encontra sistematizada, o que representa uma lacuna face à abordagem proposta.

A Empresa Perfis de Plástico e a Empresa Embalagens de Alumínio centram-se exclusivamente na avaliação do desempenho individual, não evidenciando processos formais para os níveis de grupo ou organizacional. Esta limitação sugere uma abordagem menos integrada no CG *as package*, podendo comprometer a coerência entre metas organizacionais e comportamentos coletivos.

- **Pergunta 10:** relativamente às recompensas atribuídas mediante o cumprimento das metas estabelecidas, o *framework* prevê a existência de mecanismos formais de compensação – tanto financeiros como não financeiros – aplicáveis a diferentes níveis da organização (individual, grupo, organização). Este princípio visa garantir a motivação e alinhamento dos colaboradores com os objetivos estratégicos.

A Empresa Produção Auto apresenta uma estrutura de recompensas aplicável aos níveis individual e organizacional, coerente com a avaliação de desempenho praticada. As recompensas incluem benefícios financeiros diretos e, nalguns casos, reconhecimento não monetário, o que demonstra um alinhamento satisfatório com os pressupostos do *framework*, embora incompleto pela ausência de recompensas ao nível de grupo.

As Empresas Perfis de Plástico e Embalagens de Alumínio, por sua vez, revelam práticas focadas exclusivamente na atribuição de recompensas individuais, limitando o alcance estratégico do SCG enquanto mecanismo de coordenação e incentivo coletivo. A inexistência de recompensas para equipas ou para a organização no seu todo representa uma oportunidade não explorada de reforço da coesão interna e da orientação para resultados globais.

4.2.2.4. Análise de questões de suporte e retroalimentação do sistema

- **Pergunta 11:** No que diz respeito aos fluxos de informação, o modelo teórico contempla a existência de fluxos informacionais diversificados e integrados, nomeadamente *feedback*, *feed-forward*, uso de *intranet* e sistemas *ERP*, como suporte à eficiência do Sistema de Gestão e Desempenho (SGD).

A Empresa Produção Auto revelou uma prática robusta, utilizando todos os mecanismos indicados pelo *framework*. Por outro lado, as Empresas Perfis de Plástico e Embalagens de Alumínio utilizam *feedback*, *intranet* e *ERP*, mas não apresentaram evidência do uso do *feed-forward*, o que pode limitar a capacidade preditiva e de antecipação do sistema de controlo.

- **Pergunta 12:** Um dos aspetos diferenciadores do *framework* é a incorporação de tecnologias emergentes, como *big data*, robótica, *business intelligence*, *analytics*, *cloud computing* e *blockchain*, como facilitadoras da operacionalização do controlo de gestão.

Contudo, nas três empresas analisadas não foi identificada a aplicação de nenhuma destas tecnologias no âmbito do controlo de gestão, o que representa um afastamento considerável das práticas

preconizadas no modelo. Esta lacuna pode ser justificada por constrangimentos de investimento, falta de capacitação tecnológica ou pela maturidade dos processos internos.

- **Pergunta 13:** o *framework* defende a utilização integrada de diversos mecanismos de comunicação e partilha de informação, incluindo relatórios, reuniões de gestão e outros canais formais ou informais.

A Empresa Produção Auto recorre essencialmente a relatórios e reuniões de gestão, alinhando-se com o *framework*. As Empresas Perfis de Plástico e Embalagens de Alumínio destacaram a relevância das reuniões de gestão e do sistema da qualidade como principal canal de comunicação entre níveis hierárquicos. A ausência de relatórios sistematizados nestas duas últimas pode comprometer a rastreabilidade e consistência da informação ao longo da estrutura organizacional.

- **Pergunta 14:** no que diz respeito à capacidade de adaptação do SGD às mudanças organizacionais e ambientais, todas as empresas demonstraram práticas compatíveis com o modelo teórico. Foram identificadas revisões estratégicas, respostas a novas regulamentações e adaptações ao ambiente de negócio, evidenciando flexibilidade e capacidade de renovação do sistema de controlo.

- **Pergunta 15:** O *framework* valoriza a existência de fortes e coerentes vínculos entre estratégia, objetivos e desempenho. Todas as empresas referiram explicitamente essa integração, demonstrando alinhamento vertical e coerência na implementação do sistema de controlo.

4.2.3. Conclusão geral da análise do estudo empírico

Com base nas dimensões que compõem o *framework* teórico desenvolvido, a análise empírica realizada permitiu validar a sua aplicabilidade e relevância no contexto organizacional das empresas estudadas. De forma global, observou-se uma significativa correspondência entre os princípios do modelo teórico e as práticas efetivamente implementadas, evidenciando um grau considerável de maturidade nos respetivos SCG.

Ao nível das orientações estratégicas, ficou patente a integração consistente de mecanismos de controlo cultural, administrativo e cibernético, refletindo um alinhamento funcional com os fundamentos teóricos e reforçando a importância da articulação entre cultura organizacional e estratégia.

Na dimensão dos indicadores e métricas, as evidências recolhidas apontam para práticas estruturadas, assentes em controlos cibernéticos robustos e numa crescente incorporação de critérios de sustentabilidade, o que confirma a capacidade das organizações para gerir o desempenho de forma holística, transparente e orientada para os resultados.

Relativamente à componente de desempenho e recompensas, foram identificadas assimetrias relevantes, com práticas predominantemente centradas na avaliação e recompensa individual, em detrimento dos níveis grupal e organizacional. Esta limitação compromete a operacionalização plena do SCG *as package* e constitui uma oportunidade de melhoria para reforçar a orientação para o desempenho coletivo.

No que respeita às questões de suporte e retroalimentação do sistema, constatou-se uma implementação desigual dos mecanismos informacionais previstos no modelo. Embora a Empresa Produção Auto revele práticas avançadas, a ausência de tecnologias emergentes e de processos estruturados de *feed-forward* na Perfis de Plástico e na Embalagens de Alumínio evidencia fragilidades que poderão comprometer a capacidade preditiva e adaptativa dos seus sistemas de controlo.

Em síntese, os resultados obtidos demonstram a aplicabilidade do *framework* teórico desenvolvido enquanto instrumento estruturado e sistemático para orientar os gestores no design e na utilização de SCG e no apoio à decisão em ambientes organizacionais complexos e dinâmicos.

Com base na análise empírica realizada, não foram identificados controles de gestão adicionais aos previstos no *framework* teórico desenvolvido. As práticas observadas nas organizações estudadas enquadram-se integralmente nas dimensões e mecanismos contemplados pelo modelo, não se tendo verificado a existência de instrumentos ou abordagens de controle que extravasem o seu âmbito conceptual. Esta constatação reforça a abrangência e a capacidade do *framework* para capturar, de forma consistente e estruturada, os elementos essenciais dos sistemas de controle de gestão em contextos organizacionais complexos, validando a sua adequação enquanto referência para a análise e conceção destes sistemas.

V. Conclusão

5.1. Conclusões principais

A análise empírica realizada, estruturada em torno das quatro categorias do *framework* proposto, permitiu aferir a sua aplicabilidade e relevância enquanto ferramenta de diagnóstico e orientação no âmbito do CG, em distintos contextos organizacionais. Os resultados obtidos validam o modelo enquanto instrumento útil e coerente, capaz de refletir práticas concretas e de identificar áreas críticas de desenvolvimento. Com base na análise dos dados por categoria do *framework*, é possível inferir as seguintes conclusões:

- **Orientações Estratégicas:** o *framework* demonstrou capacidade para enquadrar as abordagens seguidas pelas empresas Perfis de Plástico e Embalagens de Alumínio, revelando um alinhamento claro com as variáveis contingenciais e os mecanismos de controlo utilizados. No caso da Produção Auto, a centralização das decisões estratégicas na casa-mãe limitou a análise das variáveis locais; contudo, as práticas observadas mantêm-se coerentes com os princípios do modelo.

- **Indicadores e Métricas:** confirmou-se a correspondência entre os mecanismos preconizados no *framework* e as práticas das organizações analisadas, ainda que com recurso a ferramentas distintas. A Produção Auto recorre a instrumentos formais, como o Planeamento Estratégico e os KPIs, enquanto as restantes empresas integram os seus indicadores e metas no âmbito do Sistema de Gestão da Qualidade, demonstrando abordagens diferenciadas, mas funcionalmente equivalentes.

- **Desempenho e Recompensas:** destaca-se a complexidade do sistema adotado pela Produção Auto, que contempla a avaliação e a recompensa ao nível individual, de grupo e organizacional. As demais empresas, embora apresentem abordagens menos estruturadas, demonstram igualmente atenção à importância destes mecanismos, em consonância com os fundamentos do *framework*.

- **Questões de Suporte e Retroalimentação do Sistema:** o modelo revelou-se, de forma geral, adequado às práticas organizacionais, com exceção da componente relativa às tecnologias emergentes. A ausência de uma integração plena de ferramentas digitais nas práticas de CG pode ser compreendida à luz da complexidade e novidade do processo de transformação digital, que implica desafios significativos ao nível do investimento e da requalificação de competências.

Em síntese, os resultados do estudo confirmam a **eficácia do *framework* enquanto modelo estruturado e sistemático de apoio ao design e à utilização SCG**. A sua capacidade para refletir a diversidade das práticas empresariais, bem como para identificar áreas críticas de desenvolvimento – nomeadamente ao nível da digitalização – reforça a sua utilidade prática. Adicionalmente, os dados obtidos sublinham a importância de considerar os fatores contingenciais e o contexto organizacional na aplicação de modelos teóricos, evidenciando a pertinência de abordagens integradas e dinâmicas na conceção e gestão dos SCG.

5.2. Limitações da Investigação

Apesar das contribuições deste estudo, e as teorias centrais conferirem amplitude e universalidade ao *framework*, algumas limitações devem ser reconhecidas. Primeiramente, a amostra foi restrita a três empresas, o que oferece uma oportunidade para aprofundar e alargar a generalização dos resultados a outras organizações ou setores em investigações futuras. Além disso, a centralização das decisões na empresa Produção Auto impediu uma análise mais aprofundada das variáveis contingentes locais, o que pode ter influenciado a interpretação dos dados.

Outro ponto a considerar é a evolução contínua das tecnologias emergentes e a sua integração nos SCG, que pode não ter sido totalmente capturada devido à natureza dinâmica do ambiente empresarial.

5.3. Sugestões para investigações futuras

É recomendada a continuidade da investigação nesta área, especialmente no que diz respeito à adaptação dos SCG às novas exigências do mercado e à evolução das tecnologias. Para aprofundar a compreensão do Controlo de Gestão e dos Sistemas de Controlo de Gestão, futuras investigações poderão considerar as seguintes abordagens:

- **Aumento da amostra:** incluir um número maior e mais diversificado de empresas, abrangendo diferentes setores e tamanhos, para validar a aplicabilidade do *framework* em contextos variados;

- **Estudos longitudinais:** realizar estudos que acompanhem a evolução dos SCG ao longo do tempo, permitindo uma análise mais robusta das mudanças e adaptações necessárias em resposta a novas tecnologias e desafios de mercado;

- **Exploração e aplicações avançadas de tecnologias emergentes:** investigar como soluções como *Big Data* e Inteligência Artificial — incluindo técnicas avançadas como *machine learning* preditivo e análise prescritiva — podem ser integradas nos SCG para otimizar processos de tomada de decisão, prever tendências de mercado, apoiar estratégias de longo prazo e melhorar a eficiência e a eficácia das práticas de gestão;

- **Análise de fatores contingentes:** Examinar mais profundamente as variáveis contingentes que influenciam o design e o uso de SCG, especialmente em organizações com estruturas de gestão centralizadas versus descentralizadas;

- **Perspetivas interdisciplinares:** incorporar abordagens interdisciplinares que considerem aspetos sociais, ambientais e éticos na conceção e implementação de SCG, especialmente em relação aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável cada vez mais impactantes nas organizações.

- **Integração de métricas ESG nos SCG:** investigar formas de incorporar indicadores de sustentabilidade ambiental, responsabilidade social e governo nos sistemas de controlo, assegurando simultaneamente o cumprimento das obrigações e regulamentações legais nacionais e internacionais. Esta integração deverá permitir avaliar não apenas o impacto na performance organizacional e na criação de valor a longo prazo, mas também garantir a conformidade com normas e legislações cada vez mais exigentes em matéria de sustentabilidade e responsabilidade corporativa.

Em suma, estas sugestões podem contribuir para um entendimento mais abrangente e dinâmico do papel do Controlo de Gestão nas organizações contemporâneas, promovendo práticas que não apenas respondam às exigências económicas, mas também às sociais e ambientais. Num mundo em constante mudança, as certezas e as generalizações tornam-se cada vez mais efémeras, pelo que, em investigações futuras, os técnicos, os académicos e, de um modo geral, todos os interessados nas temáticas da gestão devem ser constantemente desafiados a adequar e atualizar as teorias à realidade.

Bibliografia

Beuren, I. M., & Santos, V. D. (2019). Enabling and coercive management control systems and organizational resilience. *Revista Contabilidade & Finanças*, 30, 307-323.

Beusch, P., Frisk, J. E., Rosén, M., & Dilla, W. (2022). Management control for sustainability: Towards integrated systems. *Management accounting research*, 54, 100777.

Bickman, L., Rog, D. J., & Yin, R. K. (2009). How to do Better Case Studies:(With Illustrations from 20 Exemplary Case Studies). In *The Sage Handbook of applied social research methods* (pp. 254-282). SAGE Publications, Inc.

Borrvalho, C. (2023). *Sistemas de Planeamento e Controlo e Gestão – Fundamentos e Ferramentas de Suporte* (2ª edição). Lisboa: Edições Silabo.

Business Council for Sustainable Development (CCSD) Portugal, [https://ods.pt/empresas/\(2025/01/05;19H30M\)](https://ods.pt/empresas/(2025/01/05;19H30M)).

Cardeal, N. (2015). *Pensamento Estratégico – Antecipar as ondas do futuro* (2ª edição). Universidade Católica Editora.

Carenys, J. (2010). Management control systems: a historical perspective. *International Bulletin of Business Administration*, 7(1), 37-54.

Carvalho, L.C., Bernardo, M.R.M., Sousa, I.D., Negas, M.C. (2014). *Gestão das Organizações- Uma abordagem integrada e prospetiva*. Edições Sílabo.

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

Drucker, P. (1999). *Desafios da Gestão para o Séc. XXI*. Civilização Editora. Management Challenges for the 21st Century 1999 by Peter F. Drucker.

Fähndrich, J. (2023). A literature review on the impact of digitalisation on management control. *Journal of management control*, 34(1), 9-65.

Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20(4), 263-282.

Fisher, J. G. (1998). Contingency theory, management control systems and firm outcomes: past results and future directions. *Behavioral research in accounting*, 10, 47.

Florêncio, M., Oliveira, L., & Oliveira, H. C. (2023). Management control systems and the integration of the sustainable development goals into business models. *Sustainability*, 15(3), 2246.

Haro, F., Serafim, J., Cobra, J., Faria, L., Roque, M. I., Ramos, M., ... & Costa, R. (2016). *Investigação em ciências sociais: Guia prático do estudante*. Lisboa: Pactor, 111-20.

Hartmann, F., Kraus, K., Anthony, R., & Govindarajan, V. (2021). *Management Control Systems*, 2e. McGraw Hill.

Hennig, J. C., Firk, S., Wolff, M., & Coskun, H. (2023). Environmental management control systems: Exploring the economic motivation behind their implementation. *Journal of Business Research*, 169, 114283.

Jordan, H., Neves, J.C., & Rodrigues, J.A. (2021). *Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores* (11ª edição). Lisboa: Áreas Editora.

Junqueira, E., Dutra, E. V., Zanquetto Filho, H., & Gonzaga, R. P. (2016). The effect of strategic choices and management control systems on organizational performance. *Revista Contabilidade & Finanças*, 27, 334-348.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Editora Campus.

Leshem, S., & Trafford, V. (2007). Overlooking the conceptual framework. *Innovations in education and Teaching International*, 44(1), 93-105.

Martins, G. A. (2008). Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisa no Brasil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 9-18.

Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management accounting research*, 19(4), 287-300.

Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson education.

Mezmir, E. A. (2020). Qualitative data analysis: An overview of data reduction, data display, and interpretation. *Research on humanities and social sciences*, 10(21), 15-27.

Möller, K., Schäffer, U., & Verbeeten, F. (2020). Digitalization in management accounting and control: an editorial. *Journal of Management Control*, 31(1), 1-8.

Ngulube, P. (2015). Qualitative data analysis and interpretation: systematic search for meaning. *Addressing research challenges: making headway for developing researchers*, 131(156), 681-694.

Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management accounting research*, 10(4), 363-382.

Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management accounting research*, 31, 45-62.

Oyadomari, J. C. T., Bido, D. D. S., Mendonça Neto, O. R. D., Aguiar, A. B. D., & Dutra-de-Lima, R. G. (2023). Relacionamentos entre indicadores de desempenho, controles e desempenho estrategicamente alinhados. *Revista Contabilidade & Finanças*, 34.

Pwc, 2019.23ª Pesquisa Anual Global com CEOs. <https://www.pwc.com/gx/en/ceo-survey/2020/reports/pwc-23rd-global-ceo-survey.pdf>; (2025/01/05;21H45M).

Reis, H., & Rodrigues, J. (2014). *Controlo de Gestão – Ao encontro da eficiência (2ª edição)*. Lisboa: Escolar Editora.

SDG Compass – Diretrizes para implementação dos ODS na estratégia dos negócios; <https://bcsdportugal.org/wp-content/uploads/2020/12/SDG-Compass.pdf>; (2025/01/10;22H00M).

Senger, I., Paço-Cunha, E., & Senger, C. M. (2004). O estudo de caso como estratégia metodológica de pesquisas científicas em administração: um roteiro para o estudo metodológico. *Revista de Administração*, 3(4), 93-116.

Strauß, E., & Zecher, C. (2013). Management control systems: A review. *Journal of Management Control*, 23, 233-268.

Sundström, A. (2024). AI in management control: Emergent forms, practices, and infrastructures. *Critical Perspectives on Accounting*, 99, 1027039931.

Syed, B. A. (2023). The Impact of Digitalization on Management Control Systems: A Framework for the Future. *Advance Social Science Archive Journal*, 1(01), 33-40.

Teixeira, S. (2013). *Gestão das Organizações* (3ª edição). Lisboa: Escolar Editora.

United Nations – Department of Economic and Social Affairs – Sustainable Development, <https://sdgs.un.org/2030agenda>; (2025/01/06;21H45M).

Vicente, C. S., Major, M. J., & Pinto, J. C. (2011). Estudo da mudança nas práticas de controlo de gestão em Portugal. *Contabilidade e Gestão: Portuguese Journal of Accounting and Management*, 9-40.

Yin, R. K. (2001). *Estudo de Caso: Planeamento e Métodos* (2ª edição). Porto Alegre: Bookman Editora.

Anexos

Anexo I – Guião das entrevistas

PERGUNTAS DO FRAMEWORK:	PERGUNTAS DE ENTREVISTA:
1 - Qual é a visão, a missão, o propósito e os objetivos da organização e quais os mecanismos usados para a sua comunicação?	1.1 - A Empresa tem definida a Visão? Quais são os mecanismos usados para a sua comunicação?
	1.2- A Empresa tem definida a Missão? Quais são os mecanismos usados para a sua comunicação?
	1.3 - A Empresa tem definido o Propósito? Quais são os mecanismos usados para a sua comunicação?
	1.4 - A Empresa tem definidos os objetivos da organização? Quais os mecanismos usados para a sua comunicação?
	1.5 - Para a definição dos grandes desígnios da organização foram avaliados os conhecimentos que os gestores têm das tarefas ou dos processos da organização?
	1.6 - Para a definição da Visão, da Missão, do Propósito e dos objetivos da organização, foram avaliadas as incertezas do ambiente externo? (as relações com os clientes, fornecedores, mercados de trabalho e agências governamentais)
	1.7 - Para a definição da Visão, da Missão, do Propósito e dos objetivos da organização, foram avaliados os tipos de estratégia a adotar? (estratégias de liderança pelo custo, liderança pela diferenciação e liderança pelo foco ou estratégia de nicho)
	1.8 - Que outros fatores foram considerados para definir os grandes desígnios da organização?
2 - Quais as ODS mais relevantes para o negócio que possam gerar vantagens competitivas e como são comunicadas aos stakeholders?	2.1 - A Empresa tem definidos os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) mais relevantes para o negócio que possam gerar vantagens competitivas?
	2.2 - Como é que os ODS são comunicados aos stakeholders?
	2.3 - Para a definição dos ODS foram avaliadas os conhecimentos que os gestores têm das tarefas ou dos processos da organização?
	2.4 - Para a definição dos ODS foram avaliadas as incertezas do ambiente externo? (as relações com os clientes, fornecedores, mercados de trabalho e agências governamentais)
	2.5 - Para a definição dos ODS foram avaliados os tipos de estratégia a adotar? (estratégias de liderança pelo custo, liderança pela diferenciação e liderança pelo foco ou estratégia de nicho)
	2.6 - Que outros fatores foram considerados para definir os ODS mais relevantes para o negócio?
3 - Quais são os fatores essenciais para o sucesso da organização e como são comunicados aos colaboradores?	3.1 - A Empresa tem definidos os fatores essenciais para o sucesso da organização?
	3.2 - Como é que os fatores essenciais para o sucesso da organização são comunicados aos colaboradores?
	3.3 - Para a definição dos fatores essenciais para o sucesso da organização foram avaliados os conhecimentos que os gestores têm das tarefas ou dos processos da organização?
	3.4 - Para a definição dos fatores essenciais para o sucesso da organização foram avaliadas as incertezas do ambiente externo? (as relações com os clientes, fornecedores, mercados de trabalho e agências governamentais)

	3.5 - Para a definição dos fatores essenciais para o sucesso da organização foram avaliados os tipos de estratégia a adotar? (estratégias de liderança pelo custo, liderança pela diferenciação e liderança pelo foco ou estratégia de nicho)
	3.6 - Que outros fatores foram considerados para definir os fatores essenciais para o sucesso da organização?
4 - Qual é a estrutura da organização e qual o seu impacto no design e no uso dos SGD?	4.1 - Como é comunicada a estrutura organizacional aos colaboradores?
	4.2 - A estrutura organizacional reflete os conhecimentos que os gestores têm das tarefas ou dos processos da organização?
	4.3 - A estrutura organizacional reflete as as relações de interdependência da Empresa?
	4.4 - Que outros fatores foram considerados para definir a estrutura organizacional?
5 - Quais as estratégias e os planos adotados pela organização, e quais os processos e atividades necessários para o seu sucesso?	5.1 - Estão definidas as estratégias e os planos adotados pela organização, e quais os processos e atividades necessários para o seu sucesso?
	5.2 - Como são comunicadas as estratégias e os planos adotados pela organização, e os processos e atividades necessários para o seu sucesso?
	5.3 - Para a definição das estratégias e dos planos a adotar pela organização foram avaliados os conhecimentos que os gestores têm das tarefas ou dos processos da organização
	5.4 - Para a definição das estratégias e dos planos a adotar pela organização foram avaliadas as incertezas do ambiente externo? (as relações com os clientes, fornecedores, mercados de trabalho e agências governamentais)
	5.5 - Para a definição das estratégias e dos planos a adotar pela organização foram avaliados os tipos de estratégia a adotar? (estratégias de liderança pelo custo, liderança pela diferenciação e liderança pelo foco ou estratégia de nicho)
	5.6 - Que outros fatores foram considerados para definir as estratégias e os planos a adotar pela organização?
6 - Quais são as principais medidas de desempenho da organização e como são especificadas e comunicadas?	6.1 - Quais são as principais medidas de desempenho da organização e como são especificadas e comunicadas?
	6.2 - Para a definição das principais medidas de desempenho da organização foram avaliados os tipos de estratégia a adotar? (estratégias de liderança pelo custo, liderança pela diferenciação e liderança pelo foco ou estratégia de nicho)
	6.3 - Que outros fatores foram considerados para definir as principais medidas de desempenho da organização?
7 - Quais as metas e as medidas de desenvolvimento sustentável da organização e como são especificadas e comunicadas?	7 - Quais as metas e as medidas de desenvolvimento sustentável da organização e como são especificadas e comunicadas?
	7.2 - Para a definição das metas e das medidas de desenvolvimento sustentável, foram avaliados os tipos de estratégia a adotar? (estratégias de liderança pelo custo, liderança pela diferenciação e liderança pelo foco ou estratégia de nicho)
	7.3 - Que outros fatores foram considerados para definir metas e as medidas de desenvolvimento sustentável da organização?
8 - Qual é o nível de desempenho que a organização precisa atingir para cada uma de suas principais medidas de desempenho?	8.1 - Está definido o nível de desempenho que a organização precisa atingir para cada uma de suas principais medidas de desempenho?
	8.2 - Para a definição o nível de desempenho que a organização precisa atingir, foram avaliados os tipos de estratégia a adotar? (estratégias de liderança pelo custo, liderança pela diferenciação e liderança pelo foco ou estratégia de nicho)

	8.3 - Que outros fatores foram considerados para definir o nível de desempenho que a organização precisa atingir?
9 - Quais os processos seguidos pela organização para avaliar o desempenho individual, de grupo e organizacional?	9.1 - Quais os processos seguidos pela organização para avaliar o desempenho individual, de grupo e organizacional?
	9.2 - Para a definição dos processos seguidos pela organização para avaliar o desempenho, foram avaliados os tipos de estratégia a adotar? (estratégias de liderança pelo custo, liderança pela diferenciação e liderança pelo foco ou estratégia de nicho)
	9.3 - Que outros fatores foram considerados para definir os processos seguidos pela organização para avaliar o desempenho?
10 - Quais as recompensas - financeiras e/ou não financeiras - os gestores e outros colaboradores ganharão ao atingir as metas definidas?	10 - Quais as recompensas - financeiras e/ou não financeiras - os gestores e outros colaboradores ganharão ao atingir as metas definidas?
11 - Quais fluxos de informações específicos — feedback e feed-forward —, sistemas e redes a organização possui?	
12 – Quais das novas tecnologias emergentes a organização usa para suportar a operacionalidade do CG? (Big Data, Robótica, Machine Learning, Business Intelligence, Business Analytics, Computação em nuvem e Blockchain)	
13 – Como é utilizada a informação dos vários mecanismos existentes entre os vários níveis hierárquicos?	
14 - Como é que o SGD é alterado em função da dinâmica de mudança da organização e do seu ambiente?	
15 – Os vínculos entre os componentes do SGD são fortes e coerentes?	

Anexo II

Entrevista realizada à empresa Produção Auto

Entrevistado: Board Member Human Resources & Organizatio

Data: 07 abril 2025

Nota introdutória: A entrevista iniciou-se com descrição do entrevistado sobre a metodologia do Controlo de Gestão e alguns aspetos organizacionais que impactam na função. Neste sentido, as perguntas tiveram resposta, ou por pergunta direta ou pela descrição do entrevistado.

I – Orientações estratégicas

1. Quais são os meios que a Empresa utiliza para comunicar a Missão, Visão, Valores e Propósito aos stakeholders?

Descrição do entrevistado: embora a Missão, a Visão, os Valores e o Propósito estejam difundidos no site institucional e nalguns meios de comunicação interna, estes desígnios são reforçados nas reuniões da Direção com os trabalhadores.

2. Como são comunicados aos trabalhadores os fatores-chave para atingir os objetivos da organização?

Descrição do entrevistado: os objetivos estratégicos são comunicados nas reuniões com os trabalhadores e acompanhados por informação mensal.

3. Como é estabelecida a hierarquia organizacional entre subordinados e as diversas estruturas da empresa?

Descrição do entrevistado: existe uma forte determinação da hierarquia imposta pela casa-mãe internacional. Posteriormente toda a estrutura hierárquica é definida em função do negócio e dos objetivos estratégicos.

4. Como são definidas as estratégias, os planos e os processos necessários para o sucesso da organização? Como foram comunicados?

Descrição do entrevistado: a estratégia e os grandes objetivos são definidos pela casa-mãe e comunicados internamente em reuniões e através de comunicação escrita. A estratégia é definida por 5 a 8 objetivos estratégicos, que são comunicados, controlados e difundidos mensalmente.

5. A Empresa tem definidos os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) mais relevantes para o negócio, que possam gerar vantagens competitivas? Quais? Como são comunicados aos stakeholders?

Descrição do entrevistado: os objetivos são definidos internacionalmente, sendo comunicados e monitorizados internamente à semelhança dos restantes objetivos estratégicos.

II – Indicadores e Métricas

6. Como são especificadas e comunicadas as principais medidas de desempenho da organização?

R: A organização possui Planeamento Estratégico e controlo de KPI's (*Key Performance Indicators*) que incluem indicadores de negócio, produção, qualidade e sustentabilidade. Para cada um dos KPI's foram definidas metas. Estes indicadores são controlados e comunicados periodicamente entre todos os colaboradores.

7 – O nível de desempenho que a organização precisa atingir para cada uma das suas medidas de desempenho é monitorizado e comunicado?

R: (ver resposta anterior)

8 - As metas e as medidas de desenvolvimento sustentável da organização são especificadas e comunicadas?

R: (ver resposta 6)

III – Desempenho e recompensas

9. – Quais os processos seguidos pela organização para avaliar o desempenho individual, de grupo e organizacional?

Descrição do entrevistado: a Organização tem um Sistema de Avaliação do Desempenho com um esquema de compensações associado à avaliação individual. Paralelamente, existem prémios definidos com base no cumprimento das metas dos KPI's.

10. Quais as recompensas – financeiras e/ou não financeiras – os gestores e outros colaboradores recebem ao atingir as metas definidas?

Descrição do entrevistado: (Descrição anterior)

IV – Suporte e retroalimentação do sistema

11. Quais são os fluxos de informações específicos – *feedback e feed-forward* -, sistemas e redes existentes na organização?

R: Os fluxos de informação circulam pela empresa via intranet e pelo seu ERP. Existe feedback e feed-forward dos resultados.

12. – Quais das novas tecnologias emergentes a organização usa para suportar a operacionalidade do CG? *Big Data, Robótica, Machine Learning, Business Intelligence, Business Analytics, Computação em Nuvem e Blockchain*).

R: A Empresa usa algumas destas tecnologias, mas não diretamente para o controlo de gestão. A Inteligência Artificial é utilizada na deteção visual de erros, mas não especificamente no CG.

Pergunta 13– Como é utilizada a informação dos vários mecanismos existentes entre os vários níveis hierárquicos?

Descrição do entrevistado: a empresa partilha a informação mais importante do CG com os seus trabalhadores em duas reuniões anuais. Adicionalmente circula mensalmente uma informação com os indicadores mais relevantes, de interesse geral.

Pergunta 14 – Como é que o SGD é alterado em função da dinâmica de mudança da organização e do seu ambiente?

Descrição do entrevistado: a Empresa tem planificação a 10, 5 e a 1 ano. Estes planos resultam da revisão estratégica do grupo e têm em consideração o mercado e as regulamentações do setor.

Pergunta 15 – Os vínculos entre os componentes do SGD são fortes e coerentes?

Descrição do entrevistado: o CG está alinhado com a estratégia, tendo impacto em toda a organização.

Anexo III

Entrevista realizada à empresa Perfis de Plástico

Entrevistado: COO – Chief Operating Officer

Data: 27 de março de 2025

I – Orientações estratégicas

1. Quais são os meios que a Empresa utiliza para comunicar a Missão, Visão, Valores e Propósito aos stakeholders?

R: A Missão e a Visão estão inscritas da Política da Qualidade, no Guia do Colaborador e no Site institucional. O Propósito da organização está apenas divulgado no Guia do Colaborador.

2. A Empresa tem definidos os fatores-chave para atingir os objetivos da organização? Como são comunicados aos trabalhadores?

R: Sim. Os fatores-chave estão explícitos na Política da Qualidade e na Missão, sendo comunicadas internamente e também através do site institucional.

3. A estrutura organizacional (organigrama) reflete as responsabilidades dos gestores no desempenho da organização? Como é comunicada? Procedimentos, processos?

R: Sim. As responsabilidades expressas no organigrama têm uma relação direta com os processos e procedimentos, bem como com a responsabilidade pelo cumprimento dos objetivos.

4. Como são definidas as estratégias, os planos e os processos necessários para o sucesso da organização? Como são comunicados?

R: A estratégia é definida pela avaliação do mercado, dos clientes e das circunstâncias geopolíticas que condicionam as transações em mercados protecionistas. A Empresa conta com uma equipa técnica experiente, tanto para desenvolver novos produtos, como para explorar nichos de mercado. As estratégias são comunicadas em reuniões periódicas com os trabalhadores e refletem-se nos objetivos da qualidade.

5. A Empresa tem definidos os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) mais relevantes para o negócio que possam gerar vantagens competitivas? Quais? Como são comunicados aos stakeholders?

R: Sim, desde 2018 a Empresa introduziu o conceito de ESG (*Environmental, Social and Governance*) na sua gestão, definindo objetivos ao nível da eficiência energética, da pegada carbónica e da circularidade dos materiais usados na produção dos seus perfis. Estes objetivos são identificados estrategicamente ao nível do mercado e das oportunidades de negócio, e estão inscritos nos objetivos da qualidade, partilhados com os colaboradores em reuniões trimestrais.

II – Indicadores e Métricas

6. Como são especificadas e comunicadas as principais medidas de desempenho da organização?

R: As principais medidas de desempenho fazem parte do SGQ e são acompanhadas no “Mapa de Monitorização dos Processos”. As medidas de carácter económico e que estão relacionadas com o Balanço e a Demonstração dos Resultados, fazem parte de um relatório mensal entregue pelos serviços financeiros à Administração.

7 – O nível de desempenho que a organização precisa atingir para cada uma das suas medidas de desempenho é monitorizado e comunicado?

R: Sim, no mesmo Mapa são definidas as metas a atingir para os níveis de desempenho que a organização pretende atingir.

8 - As metas e as medidas de desenvolvimento sustentável da organização são especificadas e comunicadas?

R: Sim, são monitorizadas no “Mapa de Monitorização dos Processos” e comunicadas trimestralmente nas reuniões entre a Administração e os trabalhadores.

III – Desempenho e recompensas

9. – Quais os processos seguidos pela organização para avaliar o desempenho individual, de grupo e organizacional?

R: A Empresa faz unicamente a avaliação individual dos seus colaboradores através do Sistema de Avaliação do Desempenho realizado anualmente entre outubro e dezembro.

10. Quais as recompensas – financeiras e/ou não financeiras – os gestores e outros colaboradores recebem ao atingir as metas definidas?

As recompensas financeiras estão definidas para as situações em que a Empresa tem resultados positivos. Nestas circunstâncias a empresa distribui 10% do seu resultado antes de impostos, em função da avaliação individual.

IV – Suporte e retroalimentação do sistema

11. Quais são os fluxos de informações específicos – *feedback e feed-forward* -, sistemas e redes existentes na organização (Intranet e ERP)?

R: A Empresa tem um ERP que produz a maior parte das informações que alimentam o Mapa de Monitorização dos Processos. A informação que não tem origem no ERP é partilhada na Intranet e integrada no Mapa. Efetivamente existe feedback de informação aos responsáveis.

12. Quais das novas tecnologias emergentes a organização usa para suportar a operacionalidade do CG? (*Big Data, Robótica, Machine Learning, Business Intelligence, Business Analytics, Computação em Nuvem e Blockchain*)

R: Atualmente a Empresa não usa nenhuma das tecnologias, mas está em estudo um projeto de Indústria 4.0 que irá integrar Inteligência Artificial e *Machine Learning*.

13. Como é utilizada a informação dos vários mecanismos existentes entre os vários níveis hierárquicos? Como é divulgada?

R: Os resultados do SGQ que integram os objetivos estratégicos, são divulgados nas reuniões da Direção e nas reuniões da Administração com os trabalhadores. Também existem indicadores financeiros e de gestão da produção que fazem parte de um relatório mensal analisado pela Administração.

14. Como é que o SGD é alterado em função da dinâmica de mudança da organização e do seu ambiente?

R: Todos os anos o Comité da Qualidade e a administração define novos objetivos em função da estratégia de negócio, especialmente condicionada pela realidade/opportunidades do mercado.

15. Os vínculos entre os componentes do SGD são fortes e coerentes?

R: A estratégia e os objetivos da Qualidade alinham todo o sistema.

Anexo IV

Entrevista realizada à empresa Embalagens de Alumínio

Entrevistado: Administrador

Data: 4 de abril de 2025

I – Orientações estratégicas

1. Quais são os meios que a Empresa utiliza para comunicar a Missão, Visão, Valores e Propósito aos stakeholders?

R: A Missão, a Visão e os valores estão descritos na Política da Qualidade e no site institucional.

2. A Empresa tem definidos os fatores-chave para atingir os objetivos da organização? Como são comunicados aos trabalhadores?

R: Sim, os fatores-chave são analisados anualmente e acompanhados dentro do Sistema de Garantia da Qualidade (SGQ).

3. A estrutura organizacional (organigrama) reflete as responsabilidades dos gestores no desempenho da organização? Como é comunicada? Procedimentos, processos?

R: Sim. O organigrama reflete a responsabilidade e a cadeia hierárquica da organização. Os procedimentos e os processos fazem parte do SGQ.

4. Como são definidas as estratégias, os planos e os processos necessários para o sucesso da organização? Como foram comunicados?

R: Os objetivos estratégicos definidos ao nível do SGQ são comunicados aos trabalhadores. Os processos fazem parte do SGQ e são do conhecimento geral. A estratégia passa pelo conhecimento do mercado e das imposições governamentais ao nível da segurança alimentar. Uma parte da estratégia assenta no conhecimento do gabinete técnico, que permite desenvolver equipamentos para produzir artigos destinados a nichos de mercado. Na definição da estratégia também é importante o conhecimento que a Direção tem da concorrência, dos seus pontos fortes e dos seus pontos fracos.

5. A Empresa tem definidos os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) mais relevantes para o negócio que possam gerar vantagens competitivas? Quais? Como é que são comunicados aos stakeholders?

R: Ao nível da sustentabilidade a empresa trabalha com materiais que permitem quase 100% de circularidade. Embora a empresa tenha um forte compromisso com a sustentabilidade e partilhe conhecimentos dos seus materiais ao nível da circularidade, não definiu objetivos concretos.

II – Indicadores e Métricas

6. Como são especificadas e comunicadas as principais medidas de desempenho da organização?

R: A Empresa define e especifica os seus objetivos no Mapa de Processos do SGQ e a área financeira acompanha os principais rácios financeiros disponibilizados pelo contabilista.

7 – O nível de desempenho que a organização precisa atingir para cada uma das suas medidas de desempenho é monitorizado e comunicado?

R: Sim, ao nível do SGQ.

8 - As metas e as medidas de desenvolvimento sustentável da organização são especificadas e comunicadas?

R: Não. Não foram estabelecidas metas nem medidas.

III – Desempenho e recompensas

9. – Quais os processos seguidos pela organização para avaliar o desempenho individual, de grupo e organizacional?

R: A Empresa faz anualmente a avaliação do desempenho dos trabalhadores.

10. Quais as recompensas – financeiras e/ou não financeiras – os gestores e outros colaboradores recebem ao atingir as metas definidas?

R: Não existem propriamente recompensas financeiras. As avaliações podem ter impacto nas oportunidades de carreira.

IV – Suporte e retroalimentação do sistema

11. Quais são os fluxos de informações específicos – *feedback e feed-forward* -, sistemas e redes existentes na organização (Intranet e ERP)?

R: A Empresa analisa os resultados obtidos e faz provisões futuras que alimentam os objetivos do SGQ. A informação é obtida por registos partilhados na Intranet e no ERP financeiro.

12. Quais das novas tecnologias emergentes a organização usa para suportar a operacionalidade do CG? (*Big Data, Robótica, Machine Learning, Business Intelligence, Business Analytics, Computação em Nuvem e Blockchain*)

R: A Empresa não usa nenhuma destas tecnologias.

13. Como é utilizada a informação dos vários mecanismos existentes entre os vários níveis hierárquicos? Como é divulgada?

R: A informação monitorizada pelo SGQ é analisada para fazer correções ou melhorar processos e redefinir novos objetivos. Esta informação é analisada pela gestão e partilhada entre a Direção e os responsáveis da empresa.

14. Como é que o SGD é alterado em função da dinâmica de mudança da organização e do seu ambiente?

R: Os ajustes são feitos apenas para rever estratégias ou novos objetivos. As alterações muitas vezes são impostas por regulamentações legais ou análise do mercado.

15. Os vínculos entre os componentes do SGD são fortes e coerentes?

R: Sim. Existe coerência entre todos os objetivos definidos no sistema da qualidade que refletem a estratégia da Empresa.