



**Instituto Superior de Economia e Gestão**

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

DESDE 1911

**MESTRADO EM  
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E  
FINANÇAS EMPRESARIAIS**

**TRABALHO FINAL DE MESTRADO  
DISSERTAÇÃO**

**SISTEMAS DE CONTROLO DE GESTÃO E A  
CULTURA ORGANIZACIONAL NAS PME'S  
PORTUGUESAS**

**MARIA DO ROSÁRIO DA CRUZ SARAIVA**

**SETEMBRO - 2013**



Instituto Superior de Economia e Gestão

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

DESDE 1911

# **MESTRADO EM CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS**

## **TRABALHO FINAL DE MESTRADO DISSERTAÇÃO**

**SISTEMAS DE CONTROLO DE GESTÃO E A  
CULTURA ORGANIZACIONAL NAS PME'S  
PORTUGUESAS**

**MARIA DO ROSÁRIO DA CRUZ SARAIVA**

**ORIENTAÇÃO:**

**PROFESSORA DOUTORA SOFIA MARGARIDA MORAIS LOURENÇO**

**SETEMBRO - 2013**

## RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar a influência da cultura organizacional, mais concretamente a influência do tipo dominante de cultura organizacional (Controlo vs Flexibilidade) nos Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) utilizados por Pequenas e Médias Empresas (PME's) portuguesas. Com base nas 1.941 respostas a um questionário realizado junto desta população, este estudo tem por objetivo identificar em que tipo dominante de cultura é mais intensa a adoção de SCG, comparando culturas organizacionais onde dominam valores de Controlo com culturas organizacionais onde dominam valores de Flexibilidade.

Os resultados revelam que em empresas que refletem um tipo dominante de Flexibilidade a utilização de SCG é maior do que em empresas que refletem um tipo dominante de Controlo. Adicionalmente verificou-se também que a utilização de SCG está positivamente relacionada com a dimensão da empresa, medida em termos do número de trabalhadores.

Palavras chave: Cultura organizacional; Sistemas de Controlo Gestão; Controlo; Flexibilidade

## **ABSTRACT**

The aim of this study is to analyze the influence of organizational culture, specifically the influence of a dominant type of organizational culture (Control vs Flexibility) in Management Control Systems (MCS) used by small and medium Portuguese enterprises. Based on 1.941 responses from a survey conducted among this population, this study seeks to identify in which dominant type of culture the adoption of management control systems is more intense, comparing organizational cultures dominated by Control values versus organizational cultures dominated by Flexibility values.

The results indicate a larger adoption of MCS in firms reflecting a Flexibility dominant type than in firms reflecting a Control dominant type. Additionally, it was also found that the use of MCS is positively associated to the firm's size, measured in terms of number of employees.

Keywords: Organizational culture; Management Control Systems; Control; Flexibility

## **AGRADECIMENTOS**

Após um longo percurso, chega ao fim desta etapa importante da minha vida. Como tal, gostaria de deixar os meus agradecimentos a todos os que me apoiaram nesta fase.

Agradeço,

À Professora Doutora Sofia Lourenço, pela orientação, pela disponibilidade e atenção demonstradas ao longo do presente estudo.

À Informa DB pela base de dados facultada, que permitiu obter os contactos das empresas em que se baseou o estudo.

À minha família pelo apoio, compreensão e motivação incondicionais, ao longo da realização deste trabalho final de mestrado.

Ao Marco Oliveira pela paciência, atenção, dedicação, e apoio dado não só ao longo deste estudo, como também em todo o meu percurso académico, profissional e pessoal.

Aos meus colegas, pelo apoio prestado durante estes dois anos que me enriqueceram tanto a nível académico, como a nível pessoal.

Muito Obrigada!

## ÍNDICE

|   |             |
|---|-------------|
| <b>RESUMO</b> .....   | <i>iii</i>  |
| <b>ABSTRACT</b> .....   | <i>iv</i>   |
| <b>AGRADECIMENTOS</b> .....   | <i>v</i>    |
| <b>ÍNDICE</b> .....   | <i>vi</i>   |
| <b>LISTA DE TABELAS</b> .....   | <i>viii</i> |
| <b>1. INTRODUÇÃO</b> .....  | <b>1</b>    |
| <b>2. REVISÃO DA LITERATURA</b> .....                                     | <b>3</b>    |
| 2.1 SISTEMAS DE CONTROLO DE GESTÃO E A CULTURA ORGANIZACIONAL.....        | 3           |
| 2.2 OS TIPOS DE CULTURA .....   | 6           |
| 2.3 CULTURA ORGANIZACIONAL E OS VALORES DE CONTROLO E FLEXIBILIDADE ..... | 9           |
| 2.4 OS VALORES DE CONTROLO.....   | 11          |
| 2.5 OS VALORES DE FLEXIBILIDADE.....                                      | 11          |
| 2.6 QUESTÃO DE INVESTIGAÇÃO.....  | 12          |
| <b>3. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO</b> .....                               | <b>15</b>   |
| 3.1 MÉTODO .....  | 15          |
| 3.2 AMOSTRA .....   | 16          |
| 3.3 MODELO EMPÍRICO.....  | 19          |
| 3.4 MENSURAÇÃO DAS VARIÁVEIS.....   | 20          |
| <b>4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....                        | <b>22</b>   |
| <b>5. CONCLUSÃO</b> .....   | <b>29</b>   |

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... 32**

## LISTA DE TABELAS

|   |    |
|---|----|
| Tabela 1 - Características do tipo de cultura organizacional sob o modelo de valores concorrentes ..... | 9  |
| Tabela 2 - Descrição da Amostra .....   | 18 |
| Tabela 3 - Descrição dos participantes .....  | 18 |
| Tabela 4 - Determinação do Tipo Dominante.....  | 21 |
| Tabela 5 - Tabela de correlações dos tipos de cultura.....  | 22 |
| Tabela 6 - Análise descritiva dos tipos de cultura, dos valores e do tipo dominante.....                | 23 |
| Tabela 7 - Análise descritiva das variáveis .....   | 24 |
| Tabela 8 - Tabela de correlações das variáveis .....  | 24 |
| Tabela 9 - Regressão Linear.....  | 25 |
| Tabela 10 – Regressão Linear nos Tipos de Cultura .....   | 26 |
| Tabela 11 - Classificação dos Sectores .....  | 27 |
| Tabela 12- Regressão Linear nos Sectores .....  | 28 |



# 1. INTRODUÇÃO

A necessidade de controlo de gestão surgiu após a Revolução Industrial e deu às empresas oportunidade de mais crescimento e expansão do que antes tinha sido possível. Com estas mudanças iniciou-se o desenvolvimento de diferentes tipos de controlos de gestão (Johnson & Kaplan, 1987). Os Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) foram considerados por Anthony (1965) como mecanismos de *feedback* que permitem manter os resultados dos processos de uma empresa próximos dos objectivos pré determinados da mesma.

A essência dos Sistemas de Controlo de Gestão consiste em administrar a tensão entre inovação criativa e a realização do objectivo previsto, e equilibrar o dilema organizacional básico entre Controlo e Flexibilidade (Simons, 1995a). Deste modo, Controlo e Flexibilidade representam dois valores concorrentes, considerados como atributos da cultura organizacional (Quinn, 1988; Quinn & Rohrbaugh, 1983).

Os valores de Flexibilidade permitem delegação de poder, abertura, mudança, adaptabilidade, capacidade de resposta e incentivam os empregados a liberdade e autonomia criativa. Por outro lado, os valores de Controlo referem-se a previsão, estabilidade, formalidade, rigidez e conformidade. Nas organizações dominadas por valores de Controlo, as rotinas são estáveis e os objectivos explícitos. Por vezes, os gestores podem evitar a Flexibilidade por medo de perder o controlo (Mills & Ungson, 2003).

Controlo e Flexibilidade têm sido reconhecidos pela literatura de contabilidade de gestão como sendo um par de valores concorrentes na

definição da cultura organizacional (Eisenhardt & Bourgeois, 1988; Leana & Barry, 2000; Quinn & Rohrbaugh, 1983; Henry, 2006). A literatura sobre os SCG e a cultura centra-se na sua maioria na cultura nacional descurando da cultura organizacional (Awasthi et al, 1998; Der Stede, 2003). Os poucos estudos que se debruçam sobre a cultura organizacional colocam em ênfase os SCG como um todo (Bhimani, 2003), o orçamento como componente dos SCG (Zammuto & O'Connor, 1992), e as práticas de relato em empresas de contabilidade (Awasthi et al, 1998; Hood & Christine, 1991).

Este trabalho é motivado por três factores. Em primeiro lugar a pouca importância que se têm dado ao estudo da cultura organizacional na literatura de contabilidade de gestão (Awasthi et al, 1998; Der Stede, 2003). A segunda motivação é a falta de estudos sobre a cultura organizacional em Portugal. Por último, a inexistência de estudos semelhantes em PME's portuguesas, tão relevantes no tecido empresarial português e europeu. Esta motivação é tão mais importante dado o reconhecimento que a maior parte da literatura existente centra-se nas grandes empresas, descurando as PME's (Sandulli et al, 2013).

Este trabalho contribui para a literatura de contabilidade de gestão, porque é o primeiro que analisa a influência da cultura organizacional, mais concretamente o tipo dominante de cultura organizacional (Flexibilidade vs Controlo) na utilização de SCGs por PMEs portuguesas. Com base em dados de uma amostra de 1.941 PME's (correspondente a uma taxa de resposta de 9%), e utilizando o modelo de Regressão Linear, o presente estudo fornece evidências empíricas relativamente à relação entre SCGs e a cultura

organizacional, a partir de uma perspectiva de valores concorrentes (Controlo vs Flexibilidade). Os resultados mostram que em empresas onde o tipo dominante de cultura é o de Controlo a adoção de SCG é menor do que em empresas onde o tipo dominante de cultura é de Flexibilidade. Adicionalmente, verificou-se também que a utilização de SCG está positivamente relacionada com a dimensão da empresa, medida em termos do número de trabalhadores.

O restante deste trabalho está estruturado em 5 capítulos. O capítulo que se segue apresenta os estudos efectuados anteriormente com maior relevância no enquadramento da temática e a definição da questão de investigação do estudo. No capítulo 3 apresentam-se os dados e a metodologia de investigação. No capítulo 4, apresentam-se os resultados e a sua correspondente discussão. No último capítulo, propõe-se as conclusões e termina com as limitações e sugestões para investigação futura.

## **2. REVISÃO DA LITERATURA**

### **2.1 SISTEMAS DE CONTROLO DE GESTÃO E A CULTURA ORGANIZACIONAL**

O Sistema de Controlo de Gestão (SCG) é um conceito amplo que consiste em vários elementos que são utilizados para diferentes fins (Langfield-Smith, 1997; Widener & Selto, 1999). SCG são definidos por Anthony (1965), como *"o processo pelo qual os gestores asseguram que são obtidos e utilizados de forma eficaz e eficiente os recursos na realização dos objectivos da organização."*

Tradicionalmente, os SCG formais têm sido associados a organizações mecanicistas (Burns & Stalker, 1961), onde estes sistemas apenas servem de apoio à execução periódica das mesmas rotinas com pouca ou nenhuma alteração. Neste caso, os SCG têm uma relevância pouco clara para o processo de inovação - um processo que é associado a incerteza, com ligações desconhecidas entre entradas e saídas, com exceções, e com resultados que muitas vezes são difíceis de avaliar (Davila & Foster, 2009). Ouchi (1979) usou um departamento de pesquisa para ilustrar o "*clan control*", onde as normas sociais substituem os sistemas de gestão formais. Quinn (1978), também destaca as limitações de SCG tradicionais, e Mintzberg (1976) faz a separação entre o planeamento e a gestão. Desenvolvimentos teóricos recentes oferecem vários conceitos que sustentam a necessidade de SCG formais que poderão fornecer disciplina, o que é importante para ajudar a gerir a incerteza (Davila & Foster, 2009).

A cultura organizacional é um conceito amplo cujo significado ainda não atingiu consenso. É geralmente associado a noções de crenças, valores, suposições e significados importantes (Green, 1988; Schein, 1985). Para Hofstede (1980) a cultura é "*a programação colectiva da mente que distingue os membros de um grupo ou sociedade dos de outra*".

As diferenças culturais podem ser percebidas em simples comportamentos, como também podem afectar o controlo de gestão, no planeamento financeiro, na confiança, nas medidas de desempenho, nos estilos de avaliação, na tomada de decisão centralizada vs descentralizada, nas recompensas individuais vs recompensas de grupo e na cooperação vs

concorrência (Harrison, 1993, Harrison et al, 1994). Sendo as diferenças culturais um tema de grande importância, devido à sua relevância para os SCG, foram várias as tentativas apresentadas para identificar as suas dimensões (Hofstede, 1980; Ronen Shenkar, 1985; Trompenaars, 1994).

A cultura engloba cinco elementos: artefactos materiais, padrões de comportamento, normas de comportamento, os valores e os pressupostos fundamentais, dispostos em camadas ao longo de um *continuum* de subjectividade e acessibilidade. Num extremo, artefactos materiais e padrões de comportamento abrangem as manifestações físicas observáveis e os padrões de actividade. Por exemplo, símbolos, linguagem, rituais e mecanismos de tomada de decisão, coordenação, e comunicação fazem parte destas duas camadas principais. Normas de comportamento são as crenças comuns sobre o comportamento aceitável e inaceitável, enquanto os valores são as prioridades atribuídas a determinados estados ou resultados (Rousseau, 1990). No outro extremo, os pressupostos fundamentais são os elementos inconscientes que não são directamente passíveis de serem conhecidos, mesmo para os membros (Henry, 2006).

Este estudo centra-se nos valores organizacionais como atributos da construção da cultura, porque influenciam dois parâmetros organizacionais: a importância dos SCG e a natureza do fluxo de informações. Quinn & Rohrbaugh (1983) desenvolveram um modelo de valores concorrentes que foi usado por diversos autores (como por exemplo: Deshpandé et al, 1993; Quinn & McGrath, 1985; Zammuto & Krakower, 1991) para examinar diversos fenómenos, incluindo a cultura da organização. No modelo de valores

concorrentes estão incorporados dois conjuntos de valores que competem ao longo de dois eixos: (i) o dilema de Controlo vs Flexibilidade a que se referem as preferências sobre a estrutura, estabilidade e mudança, (ii) o dilema das pessoas vs organizações a que se referem as diferenças na concentração da organização. É a partir destes dois eixos que emergem quatro quadrantes que reflectem quatro tipos de cultura: Racional, Hierárquica, Desenvolvimento e de Grupo (Quinn, 1988; Quinn & Kimberly, 1984). Apesar do seu uso para estudar diversos fenómenos organizacionais, o modelo de valores concorrentes não tem sido muito utilizado em ambientes de contabilidade (Henry, 2006; Dunk & Lysons, 1997; Bhimani, 2003).

Para este estudo apenas iremos focar no dilema entre o Controlo e a Flexibilidade, uma questão que está relacionada com a essência dos SCG. Na literatura de contabilidade de gestão observa-se um contraste entre os tipos de cultura Racionais e Hierárquicos mais enraizados nos valores de Controlo, enquanto os tipos de cultura de Desenvolvimento e de Grupo partilham a ênfase nos valores de Flexibilidade (Quinn, 1988).

## 2.2 OS TIPOS DE CULTURA

Quinn & Kimberly (1984) consideram que o tipo de cultura de grupo é baseada em normas e valores associados à afiliação, enfatizam a flexibilidade, o foco interno, salientam a coesão, a moral e a participação das pessoas na tomada de decisões, e tem como fim o desenvolvimento dos Recursos

Humanos. A orientação estratégica na cultura de grupo é implementada através do consenso.

O tipo de cultura de desenvolvimento enfatiza a flexibilidade e o foco externo, é mediado por pressupostos de mudança dinâmica e tem como fins o crescimento e a aquisição de recursos. Neste tipo de cultura é o apelo ideológico da tarefa realizada que motiva os indivíduos (Quinn & Kimberly, 1984).

O tipo de cultura hierárquica ressalta a relevância do controlo, com foco interno, burocracia e utiliza a gestão da informação e comunicação para atingir a estabilidade e o controlo. Nesta dimensão é importante que o trabalho seja ordenado, com coordenação e distribuição suficientes para proporcionar as pessoas da organização uma sensação de segurança, continuidade e estabilidade. Neste tipo de cultura as acções dos indivíduos são dirigidas por papéis formalmente delineados e a execução é ordenada por regras e regulamentos (Quinn & Kimberly, 1984).

O tipo de cultura racional salienta controlo e foco externo, produtividade e eficiência como extremidades que são trazidas pelo planeamento e a criação de objectivos pré definidos. Neste tipo de cultura a motivação individual vem da crença baseada em meritocracia de um desempenho competente (Quinn & Kimberly, 1984).

Os quatro tipos culturais discutidos anteriormente são ideais, uma vez que nenhuma organização é propensa a adoptar apenas um tipo de cultura. Em vez disso, cada organização tem a sua cultura distinta com base na combinação de valores (Quinn & Kimberly, 1984). Na realidade as empresas

não caem num ou noutro destes quatro modelos. De facto, os modelos não contêm as empresas, em todas organizações existem todos os quatro modelos (Quinn, 1988). Portanto, a distinção entre os tipos culturais associados aos valores de Controlo e Flexibilidade não é uma divisão dicotómica, estes são os extremos de um *continuum* de Controlo vs Flexibilidade, uma vez que todas as organizações contêm simultaneamente valores de Controlo e valores de Flexibilidade. Ao longo do estudo é referido o tipo dominante de Controlo ou de Flexibilidade, a fim de capturar a posição específica de cada organização no *continuum* Controlo vs Flexibilidade. Assim sendo, as empresas que se regem por valores de Controlo referem-se às empresas que reflectem um tipo dominante de Controlo, enquanto as empresas que se regem por valores de Flexibilidade referem-se às empresas que reflectem um tipo dominante de Flexibilidade. A Tabela 1, identifica os elementos característicos de cada tipo de cultura com base no modelo dos valores concorrentes.



**Tabela 1 - Características do tipo de cultura organizacional sob o modelo de valores concorrentes**

| Tipos de Cultura          | Grupo                                      | Desenvolvimento                    | Hierárquica                         | Racional                                |
|---------------------------|--|------------------------------------|-------------------------------------|---|
| Características           |  |                                    |                                     |   |
| Flexibilidade vs Controlo | Flexibilidade                              | Flexibilidade                      | Controlo                            | Controlo                                |
| Externo vs Interno        | Interno                                    | Externo                            | Interno                             | Externo                                 |
| Meios                     | Participação dos membros, a coesão e moral | Adaptabilidade, disponibilidade    | Gestão da comunicação               | Planeamento e definição de objectivos   |
| Fins                      | Desenvolvimento dos recursos Humanos       | Crescimento, aquisição de recursos | Estabilidade, burocracia e controlo | Eficiência na produtividade             |
| Cumprimento               | Afiliação                                  | Ideologia                          | Regras                              | Contracto                               |
| Motivação                 | Ligação                                    | Crescimento                        | Segurança                           | Competência                             |
| Liderança                 | Preocupado, solidário                      | Inventivo, assunção de riscos      | Conservador, prudente               | Directivo, orientado para os objectivos |

Adaptado do modelo de Quinn & Kimberly (1984)

### 2.3 CULTURA ORGANIZACIONAL E OS VALORES DE CONTROLO E FLEXIBILIDADE

Os valores de Flexibilidade e Controlo são considerados atributos da cultura organizacional (Quinn, 1988; Quinn & Rohrbaugh, 1983; Henry, 2006). As organizações buscam flexibilidade para poderem adaptar-se rapidamente às mudanças ambientais, explorar novas ideias ou processos, reduzir custos fixos, e assim, obter uma vantagem sobre os seus concorrentes (Leana & Barry, 2000). Estas organizações voltadas para a mudança contínua, muitas vezes descritas como menos hierarquizadas e menos centralizadas, exigem menor Controlo e mais Flexibilidade. Contudo, a ausência de hierarquia pode levar a sentimentos confusos, porque a falta de hierarquia em organizações com valores de Flexibilidade obriga a um maior controlo dos funcionários por parte da gestão. Este dilema entre o Controlo e Flexibilidade tem sido reconhecido

como um dilema básico e uma questão central na literatura de contabilidade de gestão (Lewis, 2000; Quinn & Rohrbaugh, 1983).

Como Dougherty (1996) explica, a inovação bem sucedida exige gestão de tensões entre o Controlo e a Flexibilidade. A Flexibilidade permite a criatividade, a autonomia e a mudança que são vitais para a exploração da inovação. O Controlo, por outro lado, proporciona disciplina, foco em iniciativas de inovação, realização de objectivos de longo prazo aproveitando as competências essenciais e o planeamento. Enquanto um perfil de valores de Flexibilidade salienta a criatividade, mudança e delegação de autoridade, um perfil de valores de Controlo incentiva a eficiência, produtividade e estabilidade (Henry, 2006).

Os valores de Flexibilidade podem mediar a função dos valores de Controlo. Valores de Flexibilidade fomentam uma cultura de experimentação e delegação de autoridade, enquanto os valores de Controlo definem limites que facilitam a confiança e avaliação por parte da gestão. Além disso, enquanto os valores de Flexibilidade permitem aos operadores envolverem-se em soluções criativas dos problemas de rotina (Zammuto & O'Connor, 1992), os valores de Controlo podem inibir a inovação. Assim, a cultura como apoio à inovação pode parecer paradoxal, devido a coexistência de valores de Flexibilidade e de Controlo, resultantes de práticas subjacentes e de visões diferentes detidas por subculturas ocupacionais e hierárquicas dentro da organização.

## 2.4 OS VALORES DE CONTROLO

Os valores de controlo referem-se a previsibilidade, estabilidade, formalidade, rigidez e conformidade. Especificamente, a cultura racional reflete uma orientação para a eficiência e o resultado e coloca em ênfase principal o planeamento, a produtividade e a clareza dos objectivos. A cultura hierárquica reflecte burocracia e estabilidade, enfatiza a imposição de funções, regras e regulamentos. Em suma, os tipos culturais associados aos valores de Controlo promovem um controlo rígido das operações, canais de comunicação altamente estruturados e restrição no fluxo de informação (Burns & Stalker, 1961).

## 2.5 OS VALORES DE FLEXIBILIDADE

Os valores de flexibilidade referem-se à espontaneidade, mudança, abertura, adaptabilidade e capacidade de resposta. Especificamente, a cultura de desenvolvimento tem por base a adaptabilidade e prontidão para atingir o crescimento, a inovação e a criatividade. A cultura de grupo considera a coesão, trabalho em equipa e moral como forma de promover o desenvolvimento, delegação e comprometimento dos recursos humanos. Em suma, os tipos de valores culturais associados à Flexibilidade promovem controlos fracos e informais, canais abertos, comunicação lateral e fluxo livre de informações em toda a organização (Burns & Stalker, 1961).

## 2.6 QUESTÃO DE INVESTIGAÇÃO

Embora múltiplos mecanismos de controlo formais são susceptíveis de estarem presentes simultaneamente no pacote de controlo global de uma organização complexa (D. Otley, 1999), existe uma necessidade de adaptar e focar num número limitado de mecanismos de controlo que são relevantes para os objectivos estratégicos da empresa.

Nos SCG a literatura subdivide em dois tipos: sistemas formais, que consistem em informações propositadamente concebidas, baseadas num conjunto explícito de estruturas, rotinas, procedimentos e processos que ajudam os gestores a garantir que as estratégias organizacionais e planos são executados, se as condições permitirem que eles sejam modificados (Maciarello & Kirby, 1994; Merchant, 1998; Simons, 1995a). E por outro lado, sistemas informais ou sociais referem-se a culturas e sistemas que influenciam informalmente os membros e baseiam-se essencialmente em mecanismos de indução e de auto-regulação (Ouchi, 1979).

Em empresas que adotam SCG informais, as estruturas são informais, a comunicação entre os funcionários é frequente e informal e apenas uma quantidade mínima de informações é utilizada para a tomada de decisão. Nestas empresas é utilizado um número reduzido de SCG formais, que servem apenas para prestação de contas, de forma a assegurar a eficiência organizacional (Simons, 1995b). Por isso, a utilização de um número reduzido de SCG é mais compatível com uma cultura de valores de Flexibilidade, porque permite abertura, espontaneidade, mudança, adaptabilidade, controlos fracos e informais e uma comunicação lateral. Enquanto a cultura de valores de

Controlo está mais associada a um controlo apertado, comunicação vertical, rigidez, previsão e por isso está mais associada a adopção mais intensa de SCG (Burns & Stalker, 1961). Entenda-se por SCG os Sistemas de Controlo de Gestão formais.

Contudo, existem evidências empíricas que sugerem que as organizações eficazes combinam controlos rígidos com sistemas de comunicação e informação mais abertos, flexíveis e informais (Chendall & Morris, 1995; Simons, 1987). De acordo com o entendimento de Simons (1987) os SCG rígidos são visíveis em estratégias empresariais mais para equilibrar a inovação excessiva e para ajudar na aprendizagem em meios envolventes incertos e mutáveis.

Os autores (Govindarajan, 1988; Der Stede, 2000; Sim & Teoh, 1997; Simons, 1987) sugerem que as estratégias de diferenciação estão associadas a controlos informais, soltos e flexíveis. E esta característica dos controlos permite um diferencial único na inovação dos produtos.

Os SCG são muito mais do que ferramentas mecanicistas utilizadas para apoiar na implementação da estratégia, estes são também dispositivos poderosos que através de uma linguagem comum ajudam a estimular e a gerir as estratégias emergentes em toda organização. Os gestores sabem que as decisões e acções que afetam as estratégias actuais vão surgir de todos os cantos da organização e o seu trabalho principal é fornecer orientação, recursos e incentivos para motivar a organização a recolher e interpretar as novas informações para que a organização possa responder, adaptar-se e explorar as estratégias existentes e antecipar incertezas estratégicas. Desta

forma os SCG permitem que os gestores de topo usem o processo formal para focar a sua atenção em gerir estratégias emergentes (Simons, 1990).

Dados os argumentos e as evidências contraditórias, é avançada a seguinte questão de investigação:

**Q1:** A adoção de SCG depende do Tipo dominante de cultura organizacional (Controlo ou Flexibilidade).

Adicionalmente foi utilizada como variável de controlo a dimensão da empresa.

Dentro dos modelos baseados na experiência do surgimento de SCG, a dimensão tem sido em todos os casos proposto como driver (Flamholtz & Randle, 2000; Simons, 2000). A dimensão foi encontrada para explicar: a variação transversal na conceção do SCG (Merchant, 1981), a sobrevivência das empresas jovens (Hannan & Freeman, 1989) e, é a base para os modelos de ciclo de vida das organizações (Kazanjian & Drazin, 1989). Nas fases iniciais de uma empresa, o controlo e a coordenação acontecem por meio de interações frequentes e de forma informal. À medida que a empresa cresce, a sua atenção desloca-se para o desenvolvimento de sistemas que suportam às interações informais em torno do conjunto de sistemas formalizados. A relevância da dimensão está ligada ao aumento dos custos de *governance*, estes custos estão associados a uma abordagem informal da gestão. Esta gestão informal requer contacto directo entre funcionários, mas como o número de pessoas aumenta, o número de possíveis interações entre os membros da

organização aumenta muito mais rapidamente. Se essas interações reduzirem os custos de coordenação e controlo, em seguida, a eficiência de uma gestão informal diminui rapidamente com a dimensão (Bhide, 1999). Como a comunicação e controlo acontecem através do contacto directo, os membros da organização precisam alocar uma quantidade crescente de tempo para a manutenção de um número crescente de interações. E, para recuperar a eficiência na gestão da organização os mecanismos de coordenação e controlo são formalizados com o objectivo de codificação e documentação de aprendizagem organizacional (Levitt & March, 1988) e assim reduzir a exigência nas actividades de rotina que retiram tempo a equipa de gestão. A dimensão pode também refletir a complexidade crescente, não só através da interação entre os participantes e a necessidade de diferenciação e integração (Lawrence & Lorsh, 1967), mas também através da complexidade associada a novos mercados e novos produtos (Mintzberg, 1979).

### **3. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO**

#### **3.1 MÉTODO**

Os dados para o estudo foram obtidos através do método de pesquisa por questionário, utilizado anteriormente em estudos semelhantes (Dillman, 1999; Der Stede et al, 2005). O uso deste método de pesquisa pode causar algumas limitações (Covaleski et al, 1996; Hartmann & Moers, 1999). A fim de minimizar estas limitações, o questionário foi desenvolvido a partir de literatura

existente e foi efetuado um pré-teste com um grupo de gestores e académicos de contabilidade de gestão.

O questionário foi enviado para os mais elevados responsáveis de controlo de gestão das empresas. Segundo, Carpenter & Fredrikson (2001), equipa de gestão de topo é definida por dois níveis, um nível constituído pelo CEO/Administrador, COO e CFO, e o outro nível mais elevado é constituído pelos Vice-Presidentes das empresas. Como este estudo faz parte de um projeto de investigação académico, das 44 questões que constituem o questionário, só foram utilizadas 12 relacionadas com o tema em estudo. E, o tempo estimado para responder completamente o questionário varia entre 10 a 15 minutos. Como forma de incentivar à participação no estudo, os *e-mails* enviados continham uma carta de apresentação que descrevia a finalidade do estudo, um envio posterior das principais conclusões, um convite para uma secção de apresentação dos resultados e implicações do estudo e a possibilidade da participação num sorteio de 9 vouchers com valores entre os 25,90 e 89,90 euros.

### 3.2 AMOSTRA

A população alvo consistiu em 27.370 pequenas e médias empresas portuguesas selecionadas de acordo com o número de trabalhadores (entre os 10 e os 249). Esta seleção está de acordo com a recomendação 2003/361/CE, em que PME's são definidas como empresas que empregam menos de 250 pessoas e mais de 9, e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões. A base de dados foi



facultada pela Informa D&B, uma empresa especializada na recolha de informação empresarial.

Para obter o contacto da pessoa responsável pelo controlo de gestão da empresa, cada empresa foi contactada por telefone por uma equipa de investigação. Como nem todas as empresas contactadas facultaram o contacto electrónico da pessoa mais adequada para responder ao questionário (o responsável pelos SCG, tipicamente o CEO ou o CFO), e por vezes apenas facultavam o *e-mail* geral da empresa, este fator contribuiu para a redução no número de questionários efetivamente enviados, num total de 22.830. A descrição da amostra é apresentada na Tabela 2.

A taxa de resposta foi calculada de acordo com o número utilizável de questionários respondidos e o número de questionários enviados, após um ajuste para as empresas que tinham fechado, encerrado actividade ou estavam em vias de fechar. Foram recebidas 3.521 respostas, o que corresponde a uma taxa de resposta de 15%. Como alguns questionários não foram completamente respondidos, ou as respostas não se enquadravam na escala utilizada, a amostra reduziu-se para 1.941, o que corresponde a uma taxa de 9%, que se enquadra no intervalo 9-14% apresentado em vários estudos que basearam-se num método similar (Daniel & Reitsperger, 1992, Luther & Longden, 2001, Widener & Selto, 1999). Na Tabela 3, apresenta-se a descrição dos participantes, os dados relacionados com a função desempenhada, anos de experiência no cargo e o género.

A amostra final de participantes é composta por 40% Directores Gerais ou Administradores, 29% de Directores Financeiros, 9% *Controllers* e os

restantes 22% de outro cargo. A experiência no cargo dos participantes é em média de 12 anos e a dimensão média das empresas é de 35 empregados.

**Tabela 2 - Descrição da Amostra**

| Seleção da Amostra                            | N            |
|---|--------------|
| População - alvo                              | 27.370       |
| Nº de empresas excluídas                      | -1.490       |
| Nº de questionários enviados                  | 25.880       |
| Nº de questionários enviados sem sucesso      | -3.050       |
| Nº de questionários enviados com sucesso      | 22.830       |
| Nº Questionários respondidos                  | 3.521        |
| Nº questionários incompletos                  | -1.166       |
| Nº questionário respondidos incorrectamente * | -414         |
| <b>Amostra Final</b>                          | <b>1.941</b> |

\* Excluíram-se todos os questionários que não responderam correctamente as questões relacionadas com ao estudo, nomeadamente a distribuição correcta dos 100 pontos pelos 4 tipos de dimensão da cultura.

Na Tabela 3, apresenta-se a descrição dos participantes, os dados relacionados com a função desempenhada, anos de experiência no cargo e o género.

**Tabela 3 - Descrição dos participantes**

|                               | N           | Experiência média de anos no cargo | Género por nº de participantes |             |
|-------------------------------|-------------|------------------------------------|--------------------------------|-------------|
|                               |             |                                    | Feminino                       | Masculino   |
| Director geral/ Administrador | 829         | 19                                 | 134                            | 695         |
| Director Financeiro           | 739         | 17                                 | 322                            | 417         |
| <i>Controller</i>             | 210         | 5                                  | 85                             | 125         |
| Outro                         | 163         | 4                                  | 69                             | 94          |
| <b>Total</b>                  | <b>1941</b> |                                    | <b>610</b>                     | <b>1331</b> |

### 3.3 MODELO EMPÍRICO

Para construir a variável do Tipo dominante de cultura na empresa, recorreu-se ao modelo utilizado por Henry (2006). Onde, a pontuação do Tipo dominante (Flexibilidade ou Controlo) de cultura na empresa resulta da pontuação obtida em cada tipo de cultura (Grupo, Desenvolvimento, Hierárquica e Racional).

Primeiro, a pontuação do tipo de cultura é compilado para cada tipo de cultura pela média da pontuação obtida nas quatro dimensões (características institucionais, líder institucional, coesão institucional e ênfase institucional). Para cada empresa, a soma das quatro dimensões de cultura é de 100.

Segundo, a pontuação de valores foi construída da seguinte forma:

Pontuação dos Valores de Flexibilidade = (Pontuação do tipo de Cultura de Grupo + Pontuação do tipo de Cultura de Desenvolvimento)

Pontuação dos Valores de Controlo = (Pontuação do tipo de Cultura de Hierárquica + Pontuação do tipo de Cultura de Racional)

Terceiro, a pontuação do Tipo dominante (Controlo vs Flexibilidade) é obtida pela diferença entre a pontuação dos valores de Flexibilidade e a pontuação dos valores de Controlo. Considerando que os valores de flexibilidade e controlo são os extremos no *continuum* dos valores concorrentes, a diferença da pontuação captura a posição específica de cada organização neste *continuum*.

Para responder à hipótese proposta recorreu-se a regressão linear de modo a incluir simultaneamente a variável dependente (Número de SCG) e as

variáveis independentes (Tipo dominante) e (*SIZE*), sendo esta última uma variável de controlo.

$$N^{\circ} \text{ SCG} = \beta_0 + \beta_1 \text{TIPODOMCULT} + \beta_2 \text{SIZE} + \varepsilon$$

### 3.4 MENSURAÇÃO DAS VARIÁVEIS

Para mensurar a cultura organizacional numa perspectiva de valores concorrentes teve-se em conta o estudo realizado por Henry (2006). A validade deste método foi demonstrada por Zammuto & Krakower (1991) e foi utilizada num cenário de contabilidade por Bhimani (2003). Os participantes foram convidados a distribuir 100 pontos entre os quatro tipos de cultura (A - Grupo, B - Desenvolvimento, C - Hierárquica e D - Racional) ao longo de cada uma das quatro dimensões de cultura: características institucionais, líder institucional, coesão institucional e ênfase institucional. A soma de cada dimensão tinha que perfazer um total de 100 pontos.

A mensuração da variável dependente ( $N^{\circ}$  SCG) corresponde ao somatório de todas as respostas dadas pelos participantes relativamente aos SCG que são utilizados na empresa, a partir de uma lista de 41 SCG que foi adaptada de Davila & Foster (2007) e de Chenhall & Langfield-Smith (1998).

A mensuração da variável independente (Tipo dominante) corresponde à pontuação do Tipo dominante de cultura na organização, que assume valores positivos quando o tipo dominante é de Flexibilidade e valores negativos quando pelo contrário o tipo de cultura dominante é o de Controlo, conforme demonstração na Tabela 4.

A variável de controlo (*SIZE*) é medida através do logaritmo natural do número de empregados. Esta transformação deve-se ao elevado enviesamento da variável e é consistente com estudos anteriores (Davila & Foster, 2007).

**Tabela 4 - Determinação do Tipo Dominante**

| Pontuação dos valores de Flexibilidade | Pontuação dos valores de Controlo | Pontuação do Tipo Dominante |
|--|-----------------------------------|-----------------------------|
| 100                                    | 0                                 | 100 (Flexibilidade)         |
| 75                                     | 25                                | 50 (Flexibilidade)          |
| 50                                     | 50                                | 0 (Sem Dominante)           |
| 25                                     | 75                                | -50 (Controlo)              |
| 0                                      | 100                               | -100 (Controlo)             |

Adaptado do modelo de Henry(2006)

## 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A Tabela 5, apresenta-se as correlações entre os vários tipos de cultura.

**Tabela 5 - Tabela de correlações dos tipos de cultura**

| N = 1941        |         |                 |             |          |
|-----------------|---------|-----------------|-------------|----------|
|                 | Grupo   | Desenvolvimento | Hierárquica | Racional |
| Grupo           | 1,000   | -,228**         | -,499**     | -,536**  |
| Desenvolvimento | -,188** | 1,000           | -,446**     | -,265**  |
| Hierárquica     | -,483** | -,398**         | 1,000       | ,119**   |
| Racional        | -,540** | -,214**         | ,119**      | 1,000    |

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

A parte superior da matriz diagonal apresenta os coeficientes de correlação de Pearson e a parte inferior os coeficientes de correlação de Spearman.

Contrariamente ao que era previsto e ao que foi encontrado por (Quinn & Kimberly, 1984), verifica-se uma relação significativa e negativa entre o tipo de cultura de Desenvolvimento e o tipo de cultura de Grupo, ambas indexadas ao tipo dominante de cultura de Flexibilidade. Esta correlação negativa não espectável pode estar relacionada com o facto da cultura de Grupo apresentar um foco interno enquanto a cultura de Desenvolvimento apresenta um foco externo. As restantes correlações entre os diferentes tipos de cultura acompanham o que é previsto. Isto é, a correlação positiva entre Hierárquica e Racional, ambas indexadas ao tipo Controlo; e as correlações negativas entre as culturas do tipo Flexibilidade e do tipo Controlo.

A análise descritiva dos tipos de cultura e dos valores está apresentada na Tabela 6.

**Tabela 6 - Análise descritiva dos tipos de cultura, dos valores e do tipo dominante**

|                                    | N           | Mínimo         | Máximo        | Média         | Desvio Padrão |
|------------------------------------|-------------|----------------|---------------|---------------|---------------|
| <b>Pontuação do Tipo Cultural</b>  |             |                |               |               |               |
| Grupo                              | 1941        | 0,00           | 95,00         | 31,46         | 16,43         |
| Desenvolvimento                    | 1941        | 0,00           | 97,50         | 22,55         | 13,16         |
| Hierárquica                        | 1941        | 0,00           | 100,00        | 25,44         | 13,90         |
| Racional                           | 1941        | 0,00           | 91,25         | 20,55         | 12,11         |
|                                    |             |                |               | <b>100,00</b> |               |
| <b>Pontuação dos valores</b>       |             |                |               |               |               |
| Flexibilidade                      | 1941        | 0,00           | 100,00        | 54,01         | 18,56         |
| Control                            | 1941        | 0,00           | 100,00        | 45,99         | 18,56         |
|                                    |             |                |               | <b>100,00</b> |               |
| <b>Pontuação do Tipo dominante</b> | <b>1941</b> | <b>-100,00</b> | <b>100,00</b> | <b>8,02</b>   | <b>37,12</b>  |

A pontuação do Tipo dominante indica a predominância do tipo dominante de cultura de Flexibilidade, enquanto a pontuação negativa indica a predominância na empresa do tipo dominante de cultura de Controlo. Verificou-se uma média na pontuação de 8,02, o que significa que predomina o Tipo dominante de cultura de Flexibilidade. A junção dos valores de controlo e flexibilidade irá proporcionar uma diferença na pontuação do tipo dominante que varia entre -100 e 100.

Na Tabela 7, apresenta-se a análise descritiva das variáveis a utilizar no modelo empírico.

**Tabela 7 - Análise descritiva das variáveis**

| N = 1941                                  | Mínimo | Média | Máximo | Desvio Padrão |
|---|--------|-------|--------|---------------|
| Tipo dominante de cultura(TIPODOMCULT)    | -100   | 8,02  | 100    | 37,12         |
| <i>Ln</i> do Nº empregados( <i>SIZE</i> ) | 2,30   | 3,45  | 10,02  | 1,02          |
| Nº de SCG Utilizados (N_SCG)              | 1      | 12,90 | 41,00  | 8,07          |

A tabela mostra a média de 8,02 para o Tipo dominante de cultura (Flexibilidade), com uma variação entre -100 a 100. Para a variável de controlo (*SIZE*) a média é de 3,45 e varia de 2,30 a 10,02. Para a variável dependente (Nº SCG utilizados) a média é de 13 e varia de 1 a 41.

Na Tabela 8, apresenta-se a correlação das variáveis utilizadas no modelo empírico.

**Tabela 8 - Tabela de correlações das variáveis**

|   | <i>Ln</i> do Nº empregados( <i>SIZE</i> ) | Tipo dominante de cultura(TIPODOMCULT) | Nº de SCG Utilizados (N_SCG) |
|---|---|--|------------------------------|
| <i>Ln</i> do Nº empregados( <i>SIZE</i> ) | 1   | -,165**                                | ,307**                       |
| Tipo dominante de cultura(TIPODOMCULT)    | -,134**                                   | 1                                      | -,010                        |
| Nº de SCG Utilizados (N_SCG)              | ,263**                                    | -,017                                  | 1                            |

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

A parte superior da matriz diagonal apresenta os coeficientes de correlação de Pearson e a parte inferior os coeficientes de correlação de Spearman.

A tabela mostra que a relação entre o número de SCG utilizados e o Tipo dominante de cultura (Flexibilidade) não é estatisticamente significativa. Além disso, é corroborada a evidência anterior que existe uma correlação positiva e estatisticamente significativa entre a variável *SIZE* e o número de SCGs utilizados.



A Tabela 9, apresenta-se os resultados da regressão linear utilizada para estimar o modelo empírico.

**Tabela 9 - Regressão Linear**

| Nº de SCG (N_SCG)                       |                        |             |                |
|---|------------------------|-------------|----------------|
|   | Coeficientes estimados | Erro padrão | <i>p-value</i> |
| Constante                               | 4,3070                 | 0,6270      | 0,0000         |
| Tipo dominante                          | 0,0090                 | 0,0050      | 0,0580         |
| <i>SIZE</i> ( <i>L n</i> nº empregados) | 2,4730                 | 0,1730      | 0,0000         |

R<sup>2</sup> Ajustado = 9,5%

A tabela mostra que existe uma relação positiva e estatisticamente significativa (para um nível de 10%) entre o número de SCG utilizados e o Tipo Dominante (Flexibilidade). Tal como anteriormente avançado na análise de correlações, a relação entre a utilização de SCGs e a dimensão da empresa é positiva e estatisticamente significativa. Em termos económicos, é possível dizer que por cada ponto percentual adicional no Tipo Dominante aumenta 0,009 o número de SCG utilizados. Relativamente à dimensão por cada 1% de aumento na dimensão o número de SCG utilizados aumenta 0,02473. Com um R<sup>2</sup> Ajustado de 9,5%, este modelo explica a variação do número de SCG em 9,5%.

Deste modo, esta tabela mostra que o Tipo dominante de Flexibilidade nas empresas está associado a uma maior utilização de SCG. Este resultado não suporta os argumentos apresentados na revisão de literatura que o número

de SCG adoptados é maior nas empresas com tipo dominante de Controlo do que em empresas com um tipo dominante de valor de Flexibilidade. Este resultado é consistente com os argumentos apresentados quanto à relação entre SCG e a inovação. Estes argumentos sugerem que as estratégias de diferenciação das empresas associadas a controlos informais, soltos e flexíveis permitem um diferencial único na inovação.

Dada a relação negativa entre o tipo de cultura de grupo e de desenvolvimento, optou-se por estimar um modelo que utilizasse os tipos de cultura de modo desagregado. A Tabela 10 mostra os resultados desse teste.

**Tabela 10 – Regressão Linear nos Tipos de Cultura**

|                 | Nº de SCG (N_SCG)       |             |                |
|-----------------|-------------------------|-------------|----------------|
|                 | Coefficientes estimados | Erro padrão | <i>p-value</i> |
| Constante       | 3,7530                  | 25,5390     | 0,8830         |
| Grupo           | -0,0340                 | 0,2560      | 0,8930         |
| Desenvolvimento | 0,1260                  | 0,2550      | 0,6210         |
| Hierárquica     | 0,0430                  | 0,2560      | 0,8680         |
| Racional        | -0,0380                 | 0,2550      | 0,8800         |
| <i>SIZE</i>     | 2,0750                  | 0,1590      | 0,0000         |

$R^2$  Ajustado =14,1%

A tabela mostra que os tipos de cultura não são estatisticamente significativos para explicar a variação na utilização de SCG. A única variável no modelo estatisticamente significativa é a dimensão da empresa. Ainda assim, o  $R^2$  Ajustado aumentou face ao modelo anterior.

Dada a heterogeneidade em termos sectoriais da amostra, foi realizado um teste de robustez em que foram adicionadas variáveis *dummies* por sectores ao modelo empírico apresentado. O sector agricultura e pescas é deixado de fora no modelo para evitar problemas de colinearidade perfeita. O detalhe da amostra por sector é exibido na Tabela 11.

**Tabela 11 - Classificação dos Sectores**

| Descrição dos sectores da amostra   | Abreviatura  | Nº de Empresas | %           |
|---|--------------|----------------|-------------|
| Actividades de alojamento e restauração                                     | ACCOM_FOOD   | 28             | 1,44%       |
| Agricultura, pesca e mineração  | AGRIC        | 23             | 1,18%       |
| <i>Commodities</i>  | COMMOD       | 31             | 1,60%       |
| Construção  | CONSTRUCTION | 127            | 6,54%       |
| Informação e comunicação  | INFOR_COMMUN | 114            | 5,87%       |
| Manufatura  | MANUFAC      | 573            | 29,52%      |
| Comércio a grosso, a retalho, reparação de veículos automóveis e motociclos | RETAIL       | 694            | 35,75%      |
| Atividades científicas, técnicas e profissionais                            | SCIENT       | 201            | 10,36%      |
| Serviços de suporte   | SUPPORT      | 67             | 3,45%       |
| Transporte e armazenamento  | TRANSP       | 83             | 4,28%       |
|   | <b>Total</b> | <b>1941</b>    | <b>100%</b> |

Na Tabela 12, apresenta-se os resultados da regressão linear com as *dummies* por sectores.

**Tabela 12- Regressão Linear nos Sectores**

| Nº de SCG (N_SCG)     |                        |             |                |
|-----------------------|------------------------|-------------|----------------|
|                       | Coeficientes estimados | Erro padrão | <i>p-value</i> |
| Constante             | 2,0635                 | 1,6854      | 0,2210         |
| Tipo Dominante        | 0,0089                 | 0,0048      | 0,0622         |
| MANUFAC               | 3,0627                 | 1,6418      | 0,0623         |
| COMMOD                | 3,8969                 | 2,1279      | 0,0672         |
| CONSTRUTION           | 3,2040                 | 1,7506      | 0,0674         |
| RETAIL                | 3,0268                 | 1,6356      | 0,0644         |
| TRANSP                | 3,5288                 | 1,8177      | 0,0524         |
| ACCOM FOOD            | 2,7266                 | 2,1707      | 0,2092         |
| INFOR COMMUN          | 3,1765                 | 1,7649      | 0,0720         |
| SCIENT                | 4,0745                 | 1,6983      | 0,0165         |
| SUPPORT               | 4,3039                 | 1,8702      | 0,0215         |
| <i>SIZE</i>           | 2,2129                 | 0,1649      | 0,0000         |
| $R^2$ Ajustado = 8,8% |                        |             |                |

A tabela mostra que tanto para o Tipo dominante (Flexibilidade) como para a dimensão existe uma relação positiva e estatisticamente positiva entre estas variáveis e o número de SCGs utilizados, mantendo-se o que já tinha sido verificado no modelo original de regressão linear. Relativamente aos sectores, excluindo o sector de ACCOM FOOD (actividades de alojamento e alimentação) verifica-se que existe uma relação positiva e estatisticamente significativa entres estes e o número de SCGs utilizados quando comparados

com o sector de agricultura e pescas. Contudo, o  $R^2$  Ajustado neste modelo é inferior face aos modelos anteriores.

## 5. CONCLUSÃO

Este estudo realça a relação entre os SCG e a cultura organizacional numa perspetiva de valores concorrentes (Controlo vs Flexibilidade).

A literatura da contabilidade de gestão tem negligenciado a importância do estudo da cultura organizacional. A cultura é um fator omnipresente que afeta praticamente todos os aspetos das interações organizacionais (Henry, 2006) e o entendimento deste factor é necessário para examinar e compreender os SCG.

Contrariamente ao que é defendido em parte da literatura, os resultados do modelo sugerem que o número de SCGs adoptados é maior em empresas onde existe um Tipo dominante de cultura de Flexibilidade, que permite abertura, mudança, comunicação lateral, controlos fracos, delegação de autoridade. Este resultado é consistente com os argumentos que sugerem que as estratégias de diferenciação das empresas associadas a controlos informais, soltos e flexíveis permitem um diferencial único na inovação.

Dado verificaram-se na literatura argumentos e evidências contraditórias recorreu-se a testes de robustez ao modelo base adicionando a este *dummies* dos sectores. Os resultados deste novo modelo corroboraram o modelo de base e para os sectores verificou-se que estes estão positivamente

relacionados com o número de SCG utilizados quando comparados com o sector primário (agricultura e pescas).

Adicionalmente testou-se a dimensão da empresa e confirmou-se a evidência anterior sobre a relação positiva com o número de SCG adoptados (Levitt & March, 1988; Bhide, 1999). Os argumentos teóricos para tal sugerem que quanto mais a empresa cresce as interações entre os membros aumentam muito mais rapidamente, reduz-se o controlo e a eficiência da gestão, aumenta-se a complexidade associada a novos mercados e novos produtos, o que cria a necessidade de aumentar o número de SCG utilizados e assim reduzir a exigência nas actividades de rotina que retiram tempo à equipa de gestão.

Como na maioria dos estudos deste tipo, existem limitações. Algumas inerentes à própria utilização do método baseado no questionário, como é o caso da dificuldade de identificar e avaliar os participantes adequados e, de obter taxas de respostas aceitáveis (Dillman, 2000). Para melhorar a qualidade deste instrumento realizou-se um pré-teste para aumentar a compreensão e evitar interpretações diferentes das que se pretendiam, e a oferta de vários incentivos para aumentar a taxa de resposta. Outra limitação, que se pode ter em conta para o melhoramento dos resultados em estudos posteriores, é a utilização da regressão linear, em vez da *Negative Binomial Regression*, que seria a mais adequada ao caso, visto que os dados são de contagem. Adicionalmente, a utilização de um número limitado de variáveis independentes pode ter limitado o poder explicativo dos modelos testados.

Este estudo é um dos poucos em contabilidade gestão que examina a cultura organizacional através de uma abordagem transversal e de uma grande

amostra. E, contribui para investigações futuras, uma vez que não se verificaram evidências que suportassem a relação direta entre o número de SCG utilizados e o tipo dominante de Controlo. Ao encontrar-se uma relação positiva entre o tipo dominante de Flexibilidade e o número de SCG utilizados, seria interessante analisar se esta relação é função da estratégia utilizada e assim se a inovação tem um papel relevante na relação entre a cultura e os SCG. Para estudos futuros sugere-se ainda analisar se os tipos de SCG utilizados ou categorias de SCG (por exemplo, planeamento financeiro ou gestão de recursos humanos) são função do tipo dominante de cultura.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: Framework for Analysis*. Boston: Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Awasthi, Vidya N., Chow, Chee W. & Wu, Anne. (1998). Performance measure and resource expenditure choices in a teamwork environment: The effects of national culture. *Management Accounting Research* 9(2), 119-138.
- Bhide, A. (2000). *The origin and evolution of new businesses*. Oxford: The Oxford University Press.
- Bhimani, A. (2003). A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success. *Accounting, Organizations and Society* 28(6), 523-638.
- Burns, T., & Stalker, G. M. (1961). *The management of innovation*. London: Tavistock publications.
- Carpenter, M. A., & Fredrickson, J. W., 2001. Top management teams, global strategic posture, and the moderating role of uncertainty. *Academy of Management Journal* 44(3), 533-545.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1995). Organic decision and communication processes and management accounting systems in entrepreneurial and conservative business organizations. *Omega, International Journal of Management Science* 23(5), 485-497.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (1996). Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research* 8, 1-36.



- Davila, A., & Foster, G. (2007). Management control systems in early-stage startup companies. *The Accounting Review* 82(4), 907-937.
- Davila, A., Foster, G. & Mu Li (2009). Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society* 34(3-4), 322-347.
- Daniel, S. J. & Reitsperger, W. D. (1992). Management control systems for quality: an empirical comparison of the U.S. and Japanese electronics industries. *Journal of Management Accounting Research* 4, 64-78.
- Der Stede, W. A. V. (2000). The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation. *Accounting, Organizations and Society* 25(6), 609-622.
- Der Stede, W. A. V. (2003). The effect of national culture on management control and incentive system design in multibusiness firms: Evidence of intracorporate isomorphism. *European Accounting Review* 12(2), 263-285.
- Der Stede, W. A. V., Young, S. M., & Chen, C. X. (2005). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society* 30(7), 655-684.
- Deshpandé, R., Farley, J. U., & Webster, F. E. (1993). Corporate culture, customer orientation, and innovativeness in Japanese firms: A quadrad analysis. *Journal of Marketing* 57 (1), 23-27.
- Dillman, D. (1999). *Mail and internet surveys: The tailored design method*, 2<sup>a</sup> Ed., New York: John Wiley & Sons.

- Dillman, D. A. (2000). *Mail and internet surveys: the tailored design method*, 2<sup>a</sup> Ed., New York: John Wiley & Sons.
- Dougherty, D. and Hardy, C. (1996). Sustained product-innovation in large, mature organizations: overcoming innovation-to-organization problems. *Academy of Management Journal* 39(5), 1120-1153.
- Dunk, A. S., & Lysons, A. F. (1997). An analysis of departmental effectiveness, participative budgetary control processes and environmental dimensionality within the competing values framework: A public sector study. *Financial Accountability & Management* 13(1), 1-15.
- Eisenhardt, K., & Bourgeois, L. J. (1988). Politics of strategic decision making in high-velocity environments: Toward a midrange theory. *Academy of Management Journal* 31(4), 737-770.
- EUR-Lex (2003). Recomendação da Comissão Europeia de 6 de Maio de 2003. [online]. Disponível em:  
[http://eurlex.europa.eu/smartapi/cgi/sga\\_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=PT&numdoc=303H0361&model=guichett](http://eurlex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexapi!prod!CELEXnumdoc&lg=PT&numdoc=303H0361&model=guichett). [Acedido em 17-09-2013].
- Flamholtz, E. & Randle, Y. (2000). *Growing pains: Transitioning from an entrepreneurship to a professionally managed firm*. San Francisco, CA: Jossey-Bass.
- Green, S. (1988). Understanding corporate culture and its relation to strategy. *International Studies of Management and Organization* 18(2), 6-28.

- Govindarajan, V. (1988). A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal* 31(4), 828–853.
- Hannan, M. T., & Freeman, J. (1989). *Organizational ecology*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Harrison, G. L. (1993). Reliance on accounting performance measures in superior evaluative style - the influence of national culture and personality. *Accounting, Organizations and Society* 18(4), 319-339.
- Harrison G. L., McKinnon J., Panchapakesan, S. and Leung, M. (1994). The influence of culture on organizational design and planning and control in Australia and the United States compared with Singapore and Hong Kong. *Journal of International Financial Management and Accounting* 5(3), 242-261.
- Hartmann, F., & Moers, F. (1999). Testing contingency hypotheses in budgetary research: An evaluation of the moderated regression analysis. *Accounting, Organizations and Society* 24(4), 291–315.
- Henry, Jean-Francois (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society* 31(1), 77-103.
- Hofstede, Geert (1980). *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*. Sage Publications.
- Hood, J. N. K., & Christine, S. (1991). Accounting firm cultures and creativity among accountants. *Accounting Horizons* 5(3), 12-19.

- Johnson, H. T. and Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost, The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston, MA, Harvard Business School Press.
- Kazanjian, R. K., & Drazin, R. (1989). An empirical test of a stage of growth progression model. *Management Science* 35(12), 1489-1503.
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting Organization and Society* 22(2), 207-232.
- Lawrence, P. R., & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and environment: Managing differentiation and integration*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Leana, C. R., & Barry, B. (2000). Stability and change as simultaneous experiences in organizational life. *Academy of Management Review* 25(4), 753-759.
- Levitt, B., & March, J. G. (1988). Organizational learning. *Annual Review of Sociology* 14, 319-340.
- Lewis, M. W. (2000). Exploring paradox: Toward a more comprehensive guide. *Academy of Management Review* 25(4), 760-776.
- Luther, R. G. & Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study. *Management Accounting Research* 12(3), 299-320.
- Maciarello, J. A., & Kirby, C. J. (1994). *Management control systems*. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- Mills, P. K. & Ungson, G. R. (2003). Reassessing the limits of structural empowerment: organizational constitution and trust as controls. *Academy of Management Review* 28(1), 143-154.

- Merchant, Kenneth A. (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review* 56(4), 813-829.
- Merchant, Kenneth A. (1998). Modern management control systems. Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Mintzberg, H. (1976). Planning on the left side and managing on the right. *Harvard Business Review* 54(4), 49-58.
- Mintzberg, H. (1979). *The structuring of organizations: A synthesis of the research*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Otley, D. T. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research* 10(4), 363-382.
- Ouchi, W. G., (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science* 25(8), 833-848.
- Quinn, James B. (1978). Strategic change: "Logical incrementalism". *Sloan Management Review* 20(1), 7-21.
- Quinn, Robert E., & Rohrbaugh, J. (1983). A spatial model of effectiveness criteria: Towards a competing values approach to organizational analysis. *Management Science* 29(3), 363-377.
- Quinn, Robert E., & Kimberly, J. R. (1984). Paradox, planning, and perseverance: Guidelines for managerial practice. In J. R. Kimberly & R. E. Quinn (Eds.), *Managing organizational transitions*. Homewood, IL: Dow Jones-Irwin, (295-313).

- Quinn, Robert E., & McGrath, M. R. (1985). The transformation of organizational cultures: A competing values perspective. In Peter Frost, et al. (Eds.), *Organizational culture*. Beverly Hills, CA: Sage Publications Inc, 315-334.
- Quinn, Robert E. (1988). Beyond rational management. *Review Northern Ontario Business* 9(3), 30-31.
- Ronen, S. & Shenkar, O. (1985). Clustering countries on attitudinal dimensions: A review and synthesis. *Academy of Management Review* 10(3), 435-454.
- Rousseau, D. M. (1990). Organizational culture: The case for multiple methods. In B. Schneider (Ed.), *Organizational climate and culture*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Sandulli F. D., Baker, P. M. A., & López-Sánchez, J.,I. (2013). Can small and medium enterprises benefit from skill-biased technological change? *Journal of Business Research* 66(10), 1976-1982.
- Schein, E. H. (1985). Organizational culture and leadership. *The Academy of Management Review* 11(3), 677-680.
- Sim, A. B., and Teoh, H. Y. (1997). Relationships between business strategy, environment and controls: a three country study. *Journal of Applied Business Research* 13(4), 57-124.
- Simons, R. (1987). Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society* 12(4), 357-374.
- Simons, R. (1995a). Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal. *Sloan Management Review* 36(2), 111-112.

- Simons, R. (1995b). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review* 73(2), 80-88.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- Trompenaars, F. (1994). *Nas ondas da cultura: como entender a diversidade cultural nos negócios*. São Paulo: Educator.
- Widener Sally K. Selto Frank H. (1999). Management control systems and boundaries of the firm: Why do firms outsource internal audit activities? *Journal of Management Accounting Research* 11, 45-73.
- Zammuto, R.F. & Krakower, J.Y. (1991). Quantitative and qualitative studies of organisational culture. In Woodman, R.W. and Pasmore, W.A. (Eds.) *Research in organisational change and development*. Greenwich, CT: JAI Press, 83–114.
- Zammuto, R.F., O'Connor, E.J. (1992). Gaining advanced manufacturing technologies benefits: the role of organizational design and culture. *Academy of Management Review* 17 (4), 701-728.