

COMO SE CARACTERIZA A CULTURA ORGANIZACIONAL E DE QUE FORMA PODE CONDICIONAR A IMPLEMENTAÇÃO DO BSC: ESTUDO DE CASO NUMA PME PORTUGUESA

Fernando José Peixinho A. Rodrigues, peixinho@ipb.pt, Instituto Politécnico de Bragança (IPB)

Ana Isabel Rodrigues Fernandes, af@ipb.pt, Instituto Politécnico de Bragança (IPB)

Ricardo Rodríguez González, rrod@eco.uva.es

Universidad de Valladolid – Facultad de Ciencias Economicas y Empresariales

Amélia Maria Martins Pires, amelia@ipb.pt, Instituto Politécnico de Bragança (IPB)

Unidade de Investigação Aplicada em Gestão (UNIAG)

Resumo

O contexto empresarial português apresenta, como principais características, entidades de reduzido tamanho e estrutura de capital fechado o que, por norma, tende a condicionar o modelo de gestão, que geralmente se baseia numa visão de curto prazo. Neste âmbito, questiona-se a necessidade de, numa envolvente que é hoje flexível, global e competitiva, se introduzir ao nível da gestão e do planeamento estratégico uma visão mais alargada e fundamentalmente focada no médio e longo prazo. Neste particular, equaciona-se o desenho de uma ferramenta de gestão estratégica para as PME, que proporcione uma visão global e integrada do desempenho e que seja, em simultâneo, simples e de fácil implementação. Admitindo que a solução, que poderá passar pela implementação do BSC, requer mudanças profundas ao nível da cultura organizacional, designadamente a incorporação de novas atitudes e tarefas, propomo-nos, neste âmbito, desenvolver uma caracterização geral da cultura organizacional, ainda que com particular enfoque nas empresas de menor dimensão, com recurso a um estudo de caso numa PME, para, nesse âmbito, se procurar perceber de que forma a cultura pode ou não condicionar a implementação do BSC. O trabalho desenvolvido permitiu concluir que a evolução de uma organização é lenta e contínua, mas que o simples exercício de se equacionar a possibilidade de se proceder à implementação de uma ferramenta com estas características desencadeia, por si só, o processo de mudança na medida em que permite ajudar a equipa de trabalho a entender que tem que mudar por que as causas dos problemas têm conexão com questões estratégicas e que as suas ações devem ser conduzidas no médio e longo prazo.

Palavras-Chave: Balanced Scorecard, benchmarking, gestão de desempenho, avaliação de desempenho, processo de aprendizagem.

Abstract

The Portuguese business context has, as its main characteristics, small entities and private structure, which tends to condition the management model, which is generally based on a short-term view. In this context, there is a question of the need to introduce, in a flexible, global and competitive environment, a broader vision that is fundamentally focused on the medium and long term at management and strategic planning level. In this regard, the design of a strategic management tool for SMEs that provides a comprehensive and integrated view of performance while being simple and easy to implement is considered. Assuming that the solution, which may include BSC implementation, requires profound changes in the organizational culture, namely the incorporation of new attitudes and tasks, we propose, in this context, to develop a general characterization of the organizational culture, although with particular focus on smaller companies, using a case study in an SME, in order to understand how culture may or may not affect the implementation of BSC. The

work carried out led to the conclusion that the evolution of an organization is slow and continuous but that the simple exercise of considering the possibility of implementing a tool with these characteristics triggers the process of change in itself. This helps the work team understand that they have to change why the causes of problems are linked to strategic issues and that their actions should be conducted in the medium and long term.

Keywords: *Balanced Scorecard, benchmarking, performance management, performance evaluation, learning process.*

INTRODUÇÃO

Uma empresa tende a ser entendida como uma consequência da envolvente com quem está em permanente interação, pelo que a sua capacidade para se adaptar a essa mesma envolvente pode ser considerada como o elemento determinante da sua sobrevivência. O contexto empresarial português desenvolve-se em torno das pequenas e médias empresas (PME), que respondem por 99,6% das unidades empresariais constituídas sob a forma de sociedades, das quais 97,3% são micro e pequenas entidades (INE, 2019), e cujas características específicas como o tamanho, estrutura de capital ou a cultura organizativa tendem a determinar algumas carências organizacionais, designadamente a falta de um sistema de gestão baseado numa visão estratégica do negócio e de informação destinada à planificação e ao controlo de gestão. Na verdade, empresas com estas características tendem a apresentar sistemas de controlo de gestão tradicionais que, num ambiente que é hoje mais flexível e também mais global e competitivo, pode gerar maior preocupação e alguma insegurança. Neste sentido, colocar à disposição destas empresas uma ferramenta que lhe facilite a planificação e avaliação do seu negócio e, em simultâneo, seja simples e de fácil implementação, só podrá contribuir para potenciar a qualidade da sua gestão e os seus resultados.

Uma reflexão sobre a evolução das ferramentas de controlo de gestão coloca o Balanced Scorecard (BSC) numa boa posição e, conseqüentemente, como uma solução para o efeito. Apresentado no início dos anos noventa do século XX por Norton e Kaplan para responder à manifesta incapacidade das ferramentas mais tradicionais, o BSC permite associar indicadores de desempenho não financeiros com indicadores financeiros, oferecendo uma visão global e integrada do desempenho a partir da avaliação das diferentes perspetivas da empresa ao mesmo tempo. Cabe referir, no entanto, que os bons resultados práticos que lhe vêm sendo associados não permitem ignorar que o BSC foi inicialmente testado e desenvolvido para ser utilizado em grandes organizações e com estruturas relativamente complexas, mas, também, que as exigências impostas pelo momento não parecem distinguir a dimensão empresarial, pelo que o mesmo pode resultar de utilidade em empresas com características diferentes, desde que facilmente compreendido e de simples adaptação. Reconhece-se, ainda, que a maior dificuldade associada à sua implementação, bem como o nível de utilidade a retirar dependem, em muito, da cultura organizativa, pelo que o processo de implementação de uma ferramenta com as características do BSC exigirá mudanças profundas na cultura organizacional, designadamente a necessidade da empresa passar a adotar novas atitudes e tarefas. É neste espaço que se desenvolve este trabalho, que, por sua vez, se insere num outro de âmbito substancialmente mais alargado, dedicado ao desenho de uma ferramenta de gestão estratégica para as PME, que seja simples e de fácil implementação. Considerando que uma boa implementação do BSC pode resultar numa grande probabilidade de melhorar a gestão e atingir resultados muito valiosos, criar e validar um modelo de relações entre as variáveis cruciais, tendo em vista o êxito da sua aplicação, é o grande objetivo. Contudo, considerando que o processo de implementação do BSC requer mudanças profundas ao nível da cultura organizacional, exigindo a incorporação de novas atitudes e tarefas, propomo-nos, com este estudo, desenvolver uma caracterização geral da cultura organizacional, ainda que com particular enfoque nas empresas de menor dimensão, com recurso a um estudo de caso numa PME, para, nesse âmbito, se procurar perceber de que forma a cultura pode condicionar a implementação do BSC como ferramenta de gestão estratégica. Para responder a este objetivo o trabalho, que compreende esta introdução e respetivas conclusões, desenvolve-se a partir de dois grandes capítulos. Um primeiro de enquadramento teórico com o objetivo de apresentar e discutir os conceitos necessários para suportar o desenvolvimento e discussão da componente empírica desta investigação, centrada na pertinência da implementação do BSC numa PME, mais concretamente de procurar perceber em que medida a cultura organizacional poderá condicionar essa implementação.

1. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1.1. BREVE CARACTERIZAÇÃO DO TECIDO EMPRESARIAL PORTUGUÊS

A classificação das empresas pode seguir diferentes critérios, mais qualitativos ou mais quantitativos, mas, sem que se possa falar em consensos, os de natureza qualitativa representam a opção de várias jurisdições, de que é exemplo a União Europeia (EU), pelo que, atendendo à nossa qualidade de Estado-membro, será esta a perspetiva a seguir nesta abordagem. Nesse âmbito, temos que o enquadramento de uma empresa numa determinada categoria – micro, pequena, média ou grande entidade – depende do cumprimento de, no mínimo, dois dos limites definidos para cada uma das grandezas consideradas para o efeito – total de balanço, volume líquido de negócios e número médio de trabalhadores ao serviço de uma empresa durante o exercício económico – e que se apresentam na tabela 1 que se segue.

Tabela 1: Classificação das empresas por grandes categorias

| Categoria | Critério | Limite |
|------------------|----------------------------|---------------|
| PME | Total de balanço | < 20.000.000€ |
| | Volume Líquido de Negócios | < 40.000.000€ |
| | Número Médio de Empregados | < 250 |
| Grande | Total de balanço | ≥ 20.000.000€ |
| | Volume Líquido de Negócios | ≥ 40.000.000€ |
| | Número Médio de Empregados | ≥ 250 |

Fonte: Diretiva/34/EU e Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho.

De referir, também, que de acordo com o INE (2019), as PME representam 99,6% das unidades empresariais constituídas em Portugal sob a forma de sociedades, realidade que se estende ao plano europeu, onde representam 99% das empresas da UE (EC, 2016), e mundial, onde representam também o grupo dominante (Albu, 2013). Em Portugal são as principais responsáveis pela criação de emprego, pelo que gozam de enorme relevância e influência na economia (Carvalhosa, 2011), desempenhando um papel crucial na estrutura e no desenvolvimento económico do país (Nunes, & Serrasqueiro, 2004), o que lhe confere relevo e peso social (Pires, & Saraiva, 2019).

As PME caracterizam-se, também, por serem empresas geralmente detidas e controladas pelos seus proprietários (concentração da propriedade e gestão), que tendem a ver a empresa como uma projeção de si mesmos, enquanto garante do seu posto de trabalho e de um certo “estatuto”, pelo que repudiam toda e qualquer possibilidade de partilha de poder e fazem sobrepor o desejo de continuidade da empresa no tempo a qualquer outro objetivo de maior racionalidade económica (Smrekar, 2009). Tal como muitas das fontes disponíveis apontam, a maioria das PME, quer em Portugal quer no resto do mundo, são de natureza familiar, ou seja, apresentam uma estrutura de capital fechado (blindado à família) e onde o controlo é detido pela família que também está envolvida na sua gestão (Santos, Pires, & Fernandes, 2018). Esta forma da família “olhar” para o negócio e pelo negócio afasta para segundo plano as verdadeiras funções de “gestão” e de comunicação, colocando o foco fundamentalmente nas obrigações de natureza jurídica, de cumprimento com a legislação fiscal e parafiscal (Albu, 2013; Rodrigues, & Pires, 2011). Por sua vez, o empresário “tipo” em Portugal apresenta um perfil que se caracteriza pelo reduzido nível das suas qualificações, pelo que quando assume a gestão revela uma grande tendência para fazer suportar o processo de tomada de decisão na sua experiência ou intuição (Pires, & Saraiva, 2019; Rodrigues, & Pires, 2011), por incapacidade para interpretar e, inclusive, reconhecer importância à informação financeira (Pires, & Saraiva, 2019), remetendo-a ao objetivo único de apresentar contas ao fisco (Pires, Rodrigues, & Lopes, 2015; Rodrigues, Pires, & Pereira, 2014; Rodrigues, & Pires, 2011).

Esta forma de conduzir o negócio, caracterizada pela ausência de gestão profissional e da função de comunicação desviam o foco nestas empresas (Albu, 2013), o que, a par da dificuldade em encontrar sucessores na família, vem justificando a elevada taxa de mortalidade (Santos, *et al.*, 2018). Na verdade, são vários os estudos que apontam o tamanho da empresa como um elemento determinante para se reconhecer importância à informação financeira (Albu, Albu, & Fekete, 2010) e que o padrão de desenvolvimento dos sistemas de informação contabilística tende a ser baixo em empresas e negócios pouco sofisticados, uma vez que muitas das necessidades da generalidade dos *stakeholders* tendem a ser satisfeitas de forma muito direta, como resultado da existência de um relacionamento estreito e de conhecimento pessoal, como acontece nas empresas familiares (Santos, *et al.*, 2018).

Por outro lado, estas entidades (as PME) caracterizam-se também por serem financeiramente mais constrangidas, apresentarem maiores dificuldades de acesso ao crédito (Rosa, 2013; Rodrigues, & Pires, 2011) e recursos que tendem a ser escassos, fazendo com que disponham de sistemas de informação e de

controlo pouco aperfeiçoados e tendencialmente dirigidos para satisfazer necessidades muito específicas (Santos, *et al.*, 2018; Pires, *et al.*, 2015; Rodrigues, *et al.*, 2014; Rosa, 2013; Rodrigues, & Pires, 2011). Estas dificuldades, que tendem a caracterizar estas empresas, fazem com que o balanceamento entre o custo de preparar e o retorno ou benefício proporcionados pela informação tenham relevância significativa pela sua influência ao nível da estrutura de custos (Pires, & Saraiva, 2019; Rodrigues, & Pires, 2011).

Assim, e não obstante a representatividade e potencial destas empresas ao nível do desenvolvimento económica e da distribuição de riqueza pela via da criação de emprego, as PME são caracterizadas por um conjunto de fragilidades (Pires, & Saraiva, 2019; Rosa, 2013; Rodrigues, & Pires, 2011) que importa eliminar, nomeadamente ao nível da organização interna e do processo de tomada de decisão, e tanto mais quanto maior for o domínio da economia pelas variáveis conhecimento e informação (Jacob, & Busi, 2010). Numa economia muito marcada pelo conhecimento e tecnologia, as PME só se tornarão decididamente competitivas se e quando investirem fortemente na sua planificação e em sistemas de informação estratégicos (Pires, & Saraiva, 2019; Azeitão, & Roberto, 2010).

1.2. CULTURA ORGANIZACIONAL: CARACTERIZAÇÃO, FUNÇÕES E TIPOLOGIA

As organizações, geralmente definidas como um conjunto formal de recursos (materiais, humanos, financeiros ou técnicos) e constituídas com o objetivo de criar valor, enquanto finalidade última para que são criadas, têm, independentemente da sua natureza (empresarial, social, política ou religiosa, incluindo as não lucrativas), necessidade de dispor de um bom sistema de gestão. Com as alterações produzidas pela revolução tecnológica e pelo conhecimento, esta necessidade ganha relevância acrescida, porquanto as diferentes organizações passaram a ser confrontadas com novos desafios e a debaterem-se com a sua própria sobrevivência, procurando fazer frente a um mercado que é, em simultâneo, mais flexível, mas também mais global e competitivo. Toda esta instabilidade, complexidade e incerteza na envolvente fez com que dois dos elementos chave de uma qualquer organização – cultura de trabalho e forma de exercer a liderança – se tenham visto diretamente afetados por esta nova realidade. Digamos que o momento surge marcado por processos de transformação organizacional onde o elemento estratégico e conjuntural é a cultura, na medida em que se não houver uma visão partilhada jamais se conseguirá gerar a energia suficiente para mobilizar e comprometer a organização e aqueles que a integram com um qualquer processo de mudança.

Por sua vez, e de acordo com alguns enfoques teóricos, a cultura organizativa é a parte mais importante de uma empresa, na medida em que é aquela que está presente em todas as ações e funções que executam os seus membros (Cantú, 2002). Digamos que é a fonte invisível onde a visão vai buscar o seu guia de ação. Contudo, e ainda que a cultura sempre tenha estado presente em todo o tipo de organizações, a dificuldade em caracterizá-la é enorme, na medida em que “a cultura é, por definição, difícil de descrever, intangível, está implícita e dá-se por adquirida” (Robbins, 1999, p. 601). Na verdade, a ideia geral que sobressai da generalidade dos estudos realizados em torno da cultura organizativa é a de que não existe consenso sobre uma definição que seja universalmente aceite. Porém, obter uma melhor compreensão acerca desta problemática apresenta-se fundamental para se estudar a relação entre a cultura e a aplicação de eventuais sistemas de planificação e controlo de gestão.

Assim, e sob uma perspetiva histórica, conceptualiza-se a cultura como um sistema de significados partilhados publicamente para as atividades de um grupo de pessoas (Firestone, & Wilson, 1985), como o conjunto de símbolos, cerimónias e mitos que comunicam os valores e as crenças da organização aos seus empregados (Ouchi, 1981), “um padrão de significados transmitidos historicamente e incorporados aos símbolos, um sistema de concepções herdadas e expresso de forma simbólica através do qual os homens comunicam, perpetuam e desenvolvem os seus conhecimentos e atividades em relação à vida” (Geertz, 1987, p. 103); “um padrão de premissas básicas que um determinado grupo inventou, descobriu ou desenvolveu no processo de aprendizagem para resolver os seus problemas de adaptação externa e integração interna e que funcionou bem o suficiente para ser considerado válido e ensinado a novos membros do grupo como a maneira correta de perceber, pensar e sentir em relação a esses problemas” (Schein, 1986, p. 56); ou, ainda, como um “conjunto de elementos interativos fundamentais, compartilhados em grupos, estabelecendo-se ao longo da vida da empresa e com a qual se identificam para que sejam transmitidos aos novos membros” (Aguirre Batzan, 1996, p. 42).

Daqui se alcança que a cultura respeita às crenças que são consideradas como válidas e com que cada grupo é ensinado a perceber, pensar e sentir corretamente e que lhes permitem adaptar-se à envolvente e integrarem-se internamente (Díaz Llorca, 2006). Corresponde a uma forma aceite de interagir e de relacionamento típico

de uma determinada organização (Chiavenato, 1995) com base num conjunto de valores, crenças e princípios básicos que são partilhados pelos seus membros e que lhe permitem distinguir-se das demais. A cultura é a sua força suprema em termos identitários.

Ao gerar entre os membros da organização um sentimento de identidade e permanência que permite que o trabalho conjunto os faça saber quais são os códigos de conduta válidos e quais não são (Kreitner, & Kinicki, 1997), ou seja, um fenómeno da diferenciação dentro da organização, projetado a partir da identidade individual ou de grupo no espaço organizacional, acentuando a dimensão plural da organização (Ferreira, *et al.*, 1996, p. 316), a cultura é entendida e analisada não em termos de normas ou valores de um grupo mas, principalmente, em termos da sua capacidade para responder a problemas que possam surgir, com base nos sucessos e/ou insucessos anteriormente alcançados (Bilhim, 2004).

A cultura organizativa é sinónimo de cultura corporativa, enquanto sistema de valores partilhados e de crenças que têm como objetivo criar normas de comportamento (Schermerhorn, Hunt, & Osborn, 1987). Respeita ao conjunto de saberes e pressupostos básicos que são conhecidos e partilhados pela maioria dos membros de uma organização, ainda que em muitos casos não constem de um documento escrito ou de um plano formal de políticas ou metas. É uma combinação de valores individuais (dos membros) e da organização como um todo acerca do mundo que os rodeia, a filosofia operacional resultante das ideias básicas que o fundador lhe aportou e deixou como herança (Goodstein, Nolan, & Pfeiffer, 1997). Ter uma cultura organizacional bem definida permite identificar mais facilmente o perfil que melhor se adapte às necessidades (da organização), contratando, aperfeiçoando e integrando os seus colaboradores no sentido de estes poderem vir a interiorizar os objetivos perseguidos, pelo que a cultura, a par das infraestruturas, da envolvente ou da estratégia, é mais uma variável de análise de uma organização (Schein, 1992; 1989; 1988; 1986a). Sob esta perspetiva, e tal como começamos por referir, cultura e liderança estão estreitamente relacionadas, considerando-se o líder como o impulsionador e transmissor da cultura da organização e as suas ações como o ponto geral de orientação para o que é ou não um comportamento apropriado (Figura 1).

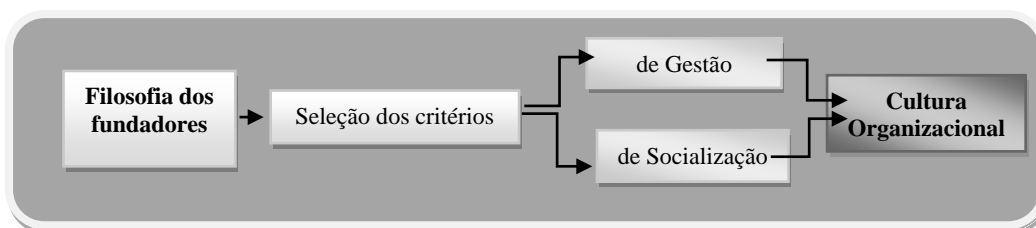


Figura 1: Como se se constroem as culturas organizacionais
Fonte: Adaptado de Robbins (1999).

A análise da figura 1 permite concluir que a cultura organizacional se constroi a partir da filosofia do seu líder, considerada como ponto de partida para a seleção dos critérios de gestão e de socialização na organização. A este propósito, Robbins (2000) afirmou que nas organizações mais pequenas a imposição da visão dos fundadores junto dos demais membros da organização surge facilitada, o que será o mesmo que assumir que o tamanho da organização tem influência na construção da cultura organizacional.

Sob uma perspetiva mais aberta e dinâmica, a cultura organizacional é entendida como o resultado de um processo de aprendizagem de um grupo, de uma organização ou da sociedade (Bilhim, 2004), “iluminando e racionalizando o compromisso de cada indivíduo junto da organização”, ainda que a “evolução de uma organização seja contínua e lenta e à custa daquilo que sucede lá dentro e com o que os seus membros percebem do mundo (Guiot, 1992, pp. 181-182). Apresentando-se de grande utilidade para se identificar problemas e encontrar soluções tempestivas e formar grupos de trabalho com aptidões similares com o objetivo de se alcançar um rendimento mais elevado, vem sendo classificada como de elevada utilidade dentro de uma organização, fundamentalmente a partir do momento em que se percebeu que as organizações mais rentáveis são aquelas onde a cultura está fundamentalmente dirigida para a missão e conseguem envolver regularmente os seus membros (cultura organizativa) (Denison, 1990), ou seja, que a cultura organizativa melhora a gestão da organização e promove a produtividade e o desempenho (Gomes, 2000; Denison, 1990; Levering, Moskowitz, & Katz, 1984).

Em jeito de síntese, permitimo-nos concluir que as diferentes interpretações acerca da cultura partilham elementos (normas, valores, princípios, filosofias, crenças, ideologias, atitudes, mitos, procedimentos ou condutas gerais de suporte aos princípios básicos) e comungam da ideia de que a cultura une os membros de uma organização e dá sentido à sua existência (razão de ser). Esta capacidade de unificação vincula o

indivíduo à organização e cria uma consciência de grupo, pelo que a cultura surge como a pedra angular de uma qualquer organização.

Por sua vez, cada organização tem a sua própria cultura, baseada num sistema próprio de crenças e valores que determinam o nível de cooperação, o grau de dedicação e a profundidade de pensamento estratégico dentro da organização (Farreca, 2006), um sistema de significados partilhados entre os seus membros e que a distinguem das demais (Hatch, 1993; Robbins, 1999). Sob este ponto de vista, a cultura é o seu elemento distintivo, pelo que é única. Na verdade, os membros que integram uma organização trazem consigo a sua cultura de origem, mas que, fruto das inter-relações e interações que estabelecem no seu seio, fazem única a cultura nesse ambiente, ainda que naturalmente influenciada pela sua própria cultura (Brannen, 1991). Esta perspetiva parte da premissa que a cultura pode ser modificada, ainda que a longo prazo, sustentando também a ideia de que a cultura é um padrão de significados, é invisível, dada como adquirida e profundamente enraizada (Hatch, & Shultz, 2004) mas única, enquanto elemento de identidade comum na organização, pelo que, e ao contrário de muitos outros recursos tradicionais, a cultura desenvolvida a partir da experiência e incorporada nas rotinas organizativas (integração) tende a ser singular, homogénea e difícil de imitar, o que pode constituir uma poderosa e sustentável vantagem competitiva.

Uma cultura forte traduz concordância de aspirações, metas próximas daquilo que a organização poderá ser e fomenta a motivação e o compromisso com a filosofia e os valores da organização, pelo que tem associado níveis de desempenho elevados (Hellriegel, 1998), ainda que questionáveis porque difíceis de demonstrar. Ou seja, mesmo que haja estudos que apontam para a existência de relação causal entre cultura e desempenho, é não só complexa como difícil de deduzir e demonstrar (Martín, & Siehl, 1983). Por sua vez, uma cultura forte pode gerar conformidade, criando na organização dificuldades de inovação e de adaptação (Ferreira, *et al.*, 1996), pelo que pode apresentar-se como “um obstáculo ao desenvolvimento da própria organização” (Câmara, Guerra, & Rodrigues, 2007, p. 165). Acresce, ainda, que, em certas circunstâncias, a cultura pode apresentar-se como o resultado de um processo de integração ou estar altamente fragmentada (Morgan, 1997) porque à medida que a cultura organizacional cresce e se desenvolve começam a formar-se subculturas, em resultado de pequenos grupos que integram a organização com inter-relações e interações constantes mas com metas e objetivos estratégicos e operacionais diferentes dos da organização como um todo (Câmara, Guerra, & Rodrigues, 2007; Sainsaulieu, 1997; Lopes, & Reto, 1990; Shield, & Martin, 1983), mas que poderão coexistir ou dar lugar a uma nova cultura, a que melhor se adapte às atuais e mais influentes condições do meio ambiente (Schein, 1990).

Assim, e em jeito de síntese, destaca-se que a cultura, não obstante a sua importância e influência, nem sempre é vista como factor positivo nem como um todo coerente e harmónico, na medida em que não existe uma cultura única, mas sim “um verdadeiro mosaico cultural” (Lopes, & Reto, 1990, p. 71).

1.3. A PERTINÊNCIA DA IMPLEMENTAÇÃO DO BSC EM ENTIDADES DE MENOR DIMENSÃO

Sob um olhar mais tradicional, os sistemas de informação utilizados pelas organizações compreendem, de entre outros, a contabilidade financeira, de gestão, indicadores financeiros ou o BSC. Na atualidade, e decorrente, fundamentalmente, do colossal desenvolvimento tecnológico, as organizações procuram adaptar-se a um mundo novo, caracterizado pela globalização, competitividade, complexidade, volatilidade ou incerteza, o que veio trazer novas exigências aos mercados e lhe criou condicionantes que permitem questionar os sistemas de gestão mais tradicionais (Kiyon, 2001; Norreklit, 2000; Headley, 1998; Kaplan & Norton, 1997a; Otley, 1995). Como resultado, as organizações tornaram-se, em geral, mais difíceis de gerir, pelo que foram induzidas a um processo de mudança e modernização da sua gestão. Na era da tecnologia e da informação reconhece-se que a organização enfrenta problemas que eram incomuns no passado, pelo que necessita de ferramentas que lhe permitam adotar soluções de maior alcance para poderem dar uma resposta eficiente (Olive, Roy, & Wetter, 2000; Chong, 1996; Castelló & Lizcano, 1994; Castelló, 1992; Gul, 1991; Johnson, & Kaplan, 1988).

Numa perspetiva tradicional, os sistemas de medição e avaliação de quase todas as organizações vêm sendo construídos em torno de indicadores e metas financeiras que têm pouca relação com a evolução registada ao nível da concretização de objetivos estratégicos de médio e longo prazo porque fornecem resultados históricos ou passados, não relatam como esses resultados foram alcançados e como podem ser aperfeiçoados, nem incluem uma metodologia capaz de equilibrar resultados passados com estímulos futuros derivados da estratégia de negócios. O uso de ferramentas tradicionais, consequência das várias deficiências

ao nível da utilidade e eficácia que apresentam, e de que são exemplo a produção de informação exclusivamente baseada em indicadores financeiros incompatíveis com a realidade atual dos negócios, o foco nos resultados e na obtenção dos objetivos financeiros de curto prazo, não explicam os fatores causadores dos resultados, apresentam grande incapacidade para selecionar informação e para a apresentarem de forma tempestiva e relevante (Muñoz, & Millán, 2003; Kaplan, & Norton, 2001; Kiyon, 2001; García Suárez, & Arias Alvarez, 2000; Norreklit, 2000; Otley, 1995).

Por sua vez, às influências resultantes dos rápidos avanços tecnológicos e da tecnologia da informação e do conhecimento, juntam-se também as resultantes da internacionalização, das variações de gostos e expectativas das pessoas ou da redução do ciclo de vida, o que requer mudanças internas e exige reações mais rápidas do órgão de gestão, para além de uma maior capacidade de adaptação e antecipação à nova realidade (Laverty, & Demeestère, 1990). Um contexto com estas características não é de todo compatível com uma lógica assente em modelos de avaliação tradicionais.

Porém, e não obstante o reconhecimento desta necessidade, o processo de mudança que se impõe conta com importantes limitações que decorrem do facto da maioria das organizações não possuir sistemas de informação eficientes acerca das suas próprias ações e realidade socioeconómica, fazendo-se depender em grande parte de fontes de informação externas que podem estar desatualizadas, ser incompletas, imprecisas, erradas ou adulteradas, mas, também, das novas condicionantes da envolvente, que exigirão aos executivos uma nova forma de pensar e agir, adotando uma atitude consentânea com a nova cultura dos negócios. Admite-se, no entanto, que muitos não o conseguirão, pelo que o sucesso organizacional continua muito vinculado e dependente da capacidade dos gestores reagirem e se adaptarem.

Para que a empresa esteja em harmonia com estas novas circunstâncias e alcance os seus objetivos estratégicos, necessita de ferramentas que lhe permitam antecipar ou adaptar-se às mudanças, situações e problemas que afetam a gestão e a direção da empresa. Para o efeito, torna-se necessário correr riscos no desenho de sistemas de informação e controlo mais capazes de gerar informações quantitativas, qualitativas, internas e externas, os chamados fatores-chave voltados para a realização da estratégia de uma organização (Cokins, 2004). Este desafio está a par e sintonizado com a cultura da empresa, que deve ser consolidada por meio de sistemas de informação e controlo que orientem a conduta da organização e promovam a sua identificação com ela. Relativamente ao planeamento, a nova abordagem pode ser pensada a partir da implementação do Balanced Scorecard (BSC), apresentado ao mundo no início dos anos 90 sob o lema “If you can not measure it, you can not improve it” (Norton & Kaplan, 1992). Na verdade, e em resposta a estas necessidades, muitas ferramentas foram surgindo, ainda que com um grau de permanência e consolidação bastante reduzido, pelo que o BSC acabaria por se consolidar como ferramenta capaz de superar as limitações das mais tradicionais, na sua missão de ajudar a otimizar o nível de desempenho a longo prazo e oferecer uma visão global da organização (Kaplan, & Norton, 1996; 1993; 1992). Considerando que a gestão da performance compreende os processos que dentro de uma qualquer organização procuram traduzir a estratégia em resultados (Cokins, 2004), o BSC vem sendo apresentado na literatura como uma ferramenta capaz de o permitir fazer.

Inicialmente apresentado como um sistema de avaliação de desempenho cujas medidas se encontram vinculadas à visão e estratégia organizacional (Kaplan, & Norton, 1993), passou a ser visto como um sistema de gestão estratégica onde as medidas passam a estar também ligadas umas às outras, numa relação de causa-efeito (Kaplan, 2010; Kaplan, & Norton, 1996). Corresponde aquilo a que, no dizer de Kaplan, & Norton (2004), funciona como um método integrado de formação, motivação e comunicação e que Russo (2009) descreve como a definição de fatores-chave de sucesso e indicadores de performance interativos (Figura 2).



Figura 2: Processo de *feedback* entre áreas chaves.
Fonte: Elaboração própria a partir de Kaplan e Norton (1997).

O BSC constitui, assim, uma ferramenta que permite não só medir e transmitir a avaliação do desempenho como a forma (conjunto de ações) escolhida para o alcançar, numa relação de conectividade ou de causa-efeito (figura 2) que o distingue e potencia frente a outras metodologias alternativas. Esta relação de vínculo que oferece é geralmente descrita por mapa estratégico, documento que permite traduzir a estratégia organizacional e transportar os objetivos estratégicos a toda a organização através das diferentes perspetivas, transmitindo a cada elemento da equipa qual o contributo que poderá dar para o cumprimento da missão e, consequentemente, para o sucesso da organização. Uma forma de fazer com que a estratégia seja mais facilmente apreendida pelos colaboradores e, nessa medida, contribuindo para aumentar a sua mobilização.

Assim, e ainda que os bons resultados práticos que ao longo das últimas décadas têm sido associados ao BSC não permitam ignorar que foi inicialmente testado e desenvolvido para ser utilizado em grandes organizações e com estruturas relativamente complexas, a verdade é que as exigências que marcam o momento não permitem distinguir a dimensão empresarial. Ainda que reiterando as dificuldades apontadas à sua implementação em unidades de menor dimensão, nomeadamente no que respeita à tradução da visão e da estratégia, ao comprometimento de toda a organização com os diferentes objetivos estratégicos de médio e longo prazo ou à alocação desses objetivos em função do plano (Pires, & Barreira, 2012; Libby, Salterio, & Webb, 2004; Prado, 2002), também é verdade que a implementação, com sucesso, do BSC se faz depender, em grande medida, da declaração da visão, elemento essencial para a existência de uma visão estratégica de médio e longo prazo e do abandono de práticas de gestão assentes essencialmente no imprevisto de curto prazo (Pires, & Barreira, 2012).

Reconhece-se, também, que a maior dificuldade associada à implementação do BSC, bem como o nível de utilidade por si oferecida dependem, em muito, da cultura organizativa, pelo que o processo de implementação de uma ferramenta com as características do BSC exigirá mudanças profundas na cultura organizacional, designadamente a necessidade de a empresa passar a adotar novas atitudes e tarefas.

2. CULTURA ORGANIZACIONAL E IMPLEMENTAÇÃO DO BSC: ESTUDO DE CASO NUMA PME PORTUGUESA

2.1. METODOLOGIA, MÉTODO DE INVESTIGAÇÃO E PROCESSO DE RECOLHA DE DADOS

Recordamos que este trabalho se insere num outro de âmbito substancialmente mais alargado e dirigido para o desenho de um modelo de BSC para as PME, que seja simples e de fácil implementação. Contudo, considerando que uma boa implementação do BSC requer mudanças profundas ao nível da cultura organizacional, exigindo a incorporação de novas atitudes e tarefas, este estudo desenvolve-se com o objetivo particular de procurar traçar uma caracterização da cultura organizacional, ainda que com particular enfoque nas empresas de menor dimensão com recurso a um estudo de caso para, no âmbito da pertinência da implementação do BSC numa PME, se procurar identificar em que medida a cultura organizacional poderá condicionar essa implementação. Assumimos, assim, que o foco central da nossa investigação é um fenómeno contemporâneo – cultura empresarial vs sucesso do BSC – dentro de um contexto de vida real – a empresa tipo em Portugal. Em conformidade, e da vasta literatura de que se dispõe sobre abordagens metodológicas, onde sobressaem os paradigmas qualitativo e quantitativo ou positivista, assumimos para esta investigação, considerando os diferentes argumentos a favor e contra e, inclusive, aqueles que defendem o pluralismo metodológico (Scapens, 2006), a opção pela metodologia qualitativa, por se considerar a mais enquadrada com o estudo de fenómenos subjetivos e a que mais privilegia uma posição crítica do investigador, e como método de investigação o estudo de caso, de tipo descritivo e explicativo (Barañano, 2008, Yin, 2005), porque para a investigação interpretativa os estudos de caso são fundamentais no processo de desenvolvimento da teoria (Ryan, Scapens, & Theobald, 2002) e essenciais para a obtenção de informação qualitativa (Barañano, 2008).

Assim, e com base nos argumentos apresentados por Gonçalves e Meirelles (2004), em que a opção pelo estudo de um caso em profundidade pode ser considerada como representativa para outros semelhantes e, assumindo que a cultura organizacional e o BSC têm sido particularmente discutidos e testados em ambientes económicos com características substancialmente diferentes do português, em particular no que respeita às características do tecido empresarial, estamos convictos que a opção por esta metodologia e pelo método de investigação se apresentam bastante ajustadas. Recordamos, a propósito, que o tecido empresarial em

Portugal é composto na sua esmagadora maioria por PME, pelo que, e não obstante as limitações destas opções metodológicas, resta o conforto de o objeto de estudo ser suficientemente representativo do tecido empresarial português, o que nos permitirá contribuir para uma maior compreensão deste fenómeno e aportar algum contributo para a teoria disponível.

Os dados a utilizar neste estudo resultam de um processo de recolha substancialmente mais amplo, porque dirigido para a obtenção de dados para dar resposta ao objetivo geral de uma investigação maior e onde este trabalho se insere. Para o efeito foi utilizado, como modelo principal de recolha, a aplicação de questionários com base no método Delphi, uma técnica qualitativa de previsão baseada nos dados disponíveis e na intuição dos indivíduos, chamados de especialistas, e capaz de permitir alcançar um resultado “de grupo” considerado útil para ser utilizado como informação na tomada de decisões sobre incerteza (Landeta, 1999), e, como metodologia secundária, o recurso a entrevistas informais, assentes em questões abertas. Para o efeito, o processo de recolha de dados, quer para a aplicação da metodologia Delphi quer das entrevistas, iniciou com a seleção do grupo de trabalho que, como se descreve na tabela 2 que se segue, integra um conjunto de sete indivíduos (especialistas) cujas características e experiência foram consideradas adequadas para a realização do estudo proposto.

Tabela 2: Caracterização do Grupo de Trabalho

| Indivíduos | Proveniência (origem) |
|---|-----------------------------------|
| Órgão de Gestão Diretor Geral e Gestor Sénior | Interna |
| Quadros Superiores | |
| Responsável Departamento Administrativo/ Financeiro | |
| Responsável Departamento Técnico/Desenvolvimento | |
| Responsável Departamento Comercial | |
| Gestor da Qualidade | Externa (consultor da empresa) |
| Revisor Oficial de Contas (ROC) (Auditor externo) | |

Fonte: Elaboração própria.

Uma vez selecionado o grupo de trabalho, o processo Delphi prossegue com a realização de um conjunto de entrevistas pessoais, suportadas em perguntas abertas, com o objetivo de extrair os itens que darão continuidade ao trabalho em grupo. Ou seja, garantir que são os próprios participantes especialistas a fornecer os itens com os quais trabalharão mais tarde. Com efeito, as respostas serão, à posteriori, encaminhadas aos especialistas para avaliação e validação, após o que serão agregadas para efeitos de obtenção de medidas de tendência central, respetivamente média, mediana e uma medida de dispersão (desvio padrão), e tomadas como respostas de grupo. As medidas obtidas serão novamente enviadas para os especialistas, conjuntamente com a resposta individual anterior. Os membros participantes procedem a uma nova revisão e as iterações do processo Delphi seguem-se até que um consenso máximo seja alcançado. Os participantes do processo consideram que este objetivo foi alcançado quando se percebe que a mediana das respostas praticamente não oscila. Obtem-se, assim, a finalização do processo, quando o resultado final da última rodada de interação em grupo for enviada a todos os participantes e considerada como a resposta final do grupo.

Considerando como objetivo último a elaboração de um BSC para uma pequena empresa portuguesa, a seguir identificada por empresa “ABC, Lda”, procuraremos aqui identificar em que medida a sua construção e implementação, fundamentalmente esta, poderão surgir condicionadas pela cultura organizacional. Em conformidade, começamos por caracterizar o objeto de estudo, a empresa “ABC, Lda”, com o objetivo de a enquadrar e melhor compreender o seu contexto (interno e externo).

2.2. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ABC E DA SUA CULTURA ORGANIZACIONAL

A empresa ABC foi fundada há trinta anos na cidade de Bragança, no interior norte de Portugal, onde se encontra sedeada. É uma empresa de natureza familiar que desenvolve atividades diversas, tendo iniciado com o segmento de equipamentos elétricos, que ainda hoje representa o maior peso no valor de vendas. Atualmente dedica-se, também, a projetos de design, fabricação e comercialização de mobiliário urbano, playgrounds e jardins públicos ou privados, equipamentos desportivos e embarcações de recreio, para além de equipamentos elétricos e iluminação pública, sinalização e calçadas, de entre outros.

É uma empresa de capital fechado, que tem a família como única proprietária de todo o seu capital, que também detém o controlo e a gestão, resultado que se encontra em linha com a generalidade das fontes disponíveis, que apontam que a maioria das PME, quer em Portugal quer no resto do mundo, são de natureza familiar, apresentando uma estrutura de capital que está blindado à família e onde o controlo é detido pela família que também está envolvida na sua gestão (Santos, *et al.*, 2018). As PME caracterizam-se também pelo facto de os seus proprietários, que também são gestores, verem a empresa como uma projecção de si mesmos, abandonando toda e qualquer possibilidade de partilha de poder (Smrekar, 2009). Esta forma de ver a empresa empurra para segundo plano as verdadeiras funções de “gestão” (Albu, 2013; Rodrigues, & Pires, 2011).

À medida que a empresa foi crescendo foi ajustando a sua estrutura organizacional ao seu tamanho. Conta hoje com cerca de 50 funcionários, a esmagadora maioria dos quais vinculados à empresa por contrato sem termo e distribuídos por sete departamentos. No plano organizacional encontra-se liderada por um Diretor Geral e um Gestor Sénior, que no seu conjunto formam a gerência, e de quem se fazem depender os diferentes diretores dos Departamentos que a compõem, designadamente o Departamento de Importação e Exportação, Elétrica, Móveis Urbanos, Sinalização, Design e Desenvolvimento Técnico, Comercial e Administrativo e Financeiro, enfatizando-se que cabe a este último departamento gerir também tudo o que está relacionado com o pessoal em toda a sua extensão, nomeadamente os recursos intangíveis. De refirir, a propósito, que o controlo dos principais departamentos da empresa estão também a cargo de elementos da família, que nela trabalham.

O seu fundador e Diretor Geral é um indivíduo empreendedor e com uma forte componente instintiva, alto senso prático, um autodidata em relação aos seus negócios, sem formação universitária e muito independente e ativo por natureza. Com um excelente conhecimento do comércio e dos produtos que a empresa ABC oferece, possui uma capacidade comercial especial para vender e muito confiante em si para a realização do seu projeto de negócio. Esta sua autoconfiança é alimentada pelo progresso da empresa e pelos resultados conseguidos ao longo das três décadas da sua existência. Está, no entanto, acostumado a tomar decisões individualmente, o que pode ser uma fonte de problemas por não ter um conhecimento profundo de todos os detalhes do processo de administração de sua própria empresa. Estes resultados convergem com a teoria porquanto o empresário “tipo” em Portugal apresenta um perfil que se caracteriza pelo reduzido nível das suas qualificações (Nunes, & Serrasqueiro, 2004) e assumindo um modelo de gestão revela uma grande tendência para fazer suportar o processo de tomada de decisão na sua experiência ou intuição (Pires, & Saraiva, 2019; Rodrigues, & Pires, 2011).

Quanto ao futuro, planeia cuidadosa e sucesivamente a sucessão, no sentido de ver assegurada a continuidade da empresa pela geração futura, pelo que procura transmitir aos seus filhos, em particular ao filho mais velho, motivação suficiente e apropriada para se integrar na empresa, atribuindo-lhe gradualmente funções e responsabilidades específicas. Procura, como é característica destas empresas, garantir a sucesso dentro da família (Santos, *et al.*, 2018).

A empresa, que como já referido, desenvolve desde a sua criação diversas atividades e sempre procurou equilibrar a obtenção de recursos através da realização de projetos desafiadores e, ao mesmo tempo, impactantes para os seus membros, está hoje focada no desenvolvimento de soluções integrais e inovadoras, com um alto valor acrescentado ao nível do design de vanguarda para o público a que se dirige, principalmente concentrado em autarquias e entidades públicas, que representam hoje aproximadamente 70% da sua carteira de clientes. Até há um passado não muito longínquo, a empresa atuava apenas no mercado nacional mas, atualmente, e graças a uma boa rede de contactos (clientes, parceiros e representantes) que lhe permitiram proximidade a um mercado cada vez mais global, pode ser considerada como uma referência conhecida internacionalmente. Um grupo de parceiros, colaboradores e distribuidores diretos, assegura hoje a promoção e distribuição dos seus produtos em Portugal continental e ilhas, em vários países europeus, como Espanha e França, e em África, mais especificamente em Cabo Verde, Angola e Moçambique.

Relativamente às instalações, conta com unidades localizadas em Portugal, Bragança e Maia, respetivamente, e em Espanha. Todas elas foram ampliadas e modernizadas para melhorar o espaço expositivo e a capacidade de resposta num mercado cada vez mais exigente e competitivo. Porém, e não obstante as infra-estruturas estarem perfeitamente atuais e funcionais, está no momento a construir novas instalações em Bragança com o objetivo de concentrar as diferentes valências num único complexo. As instalações em Espanha respeitam a uma nova fábrica que lhe permitiu consolidar e afirmar definitivamente a sua presença na Península Ibérica e apoiar vários mercados europeus e africanos onde já está presente.

A experiência e competência técnica de seus funcionários, baseada no rigor e na qualidade do trabalho ao longo da sua existência, reforçada pelos mais modernos equipamentos, garantem a qualidade do produto final, o que se traduziu em algumas distinções, referências em publicações locais e nacionais, para além de algum reconhecimento internacional. Como exemplo, em 2008 foi distinguida com os prémios "Volume de negócios", "Volume de exportação" e "Criação de emprego" e, em fevereiro de 2015, recebeu o prémio "PME Excelência", atribuído pela agência do IAPMEI (Agência para a Competividade e Inovação, I.P.), uma consequência natural de uma estratégia de crescimento baseada no rigor e na qualidade do trabalho ao longo do tempo. E tanto assim que possui certificação de qualidade global, dentro do objetivo das normas da série ISO 9000, emitidas pela ISO (Organização Internacional de Padronização), é certificada pela ISO 9001: 2000, que exige melhoria contínua em todas as áreas (comercial, operacional, mercado e vendas, produção e gestão de pessoal) e significa a consolidação de um compromisso em termos de concepção, compra, fabricação, instalação e venda e, simultaneamente, a satisfação de ter obtido a acreditação por um órgão reconhecido internacionalmente. Em geral, as empresas já certificadas em qualidade (ISO) podem abordar modelos de gestão de excelência com certas vantagens por terem experiência. Está também certificada com a ISO 9001: 2008, desde 2014, emitida em 2014, pelo IPAC (Instituto Português de Acreditação, I.P.). Para além disso, a empresa ABC, Lda detém, também, o Certificado Florestal da SmartWood, emitido pelo FSC (Forest Stewardship Council), em 2006, e o Certificado de Conformidade do Sistema de Gestão da Qualidade, emitido pela SGS (Société Générale de Surveillance), que é credenciado pelo IPAC (Instituto Português de Acreditação). Está, ainda, em conformidade com os padrões europeus DIN para equipamentos para playgrounds, a segurança e a conformidade com as normas foram testadas e aprovadas através do símbolo GS (Geprüfte Sicherheit), os seus produtos foram também submetidos a testes rigorosos pelo organismo de certificação TÜV Rheinland, em conformidade com as normas CEN, referentes a equipamentos para playgrounds na Europa (CEN TC 136/SC1), estando em conformidade também com as normas EN 1176 -1,2,3,4,5,6,7 e EN 1177.

Não obstante a sua representatividade e potencial no setor onde vem operando, esta empresa, tal como a generalidade das PME, surge caracterizada por um conjunto de fragilidades que importa eliminar, nomeadamente ao nível da organização interna e do processo de tomada de decisão (Jacob, & Busi, 2010). Numa economia muito marcada pelo conhecimento e tecnologia, as PME só se tornarão decididamente competitivas se e quando investirem fortemente na sua planificação e em sistemas de informação estratégicos (Pires, & Saraiva, 2019; Azeitão, & Roberto, 2010). Esta nova realidade, que trouxe à mistura alguma instabilidade, complexidade e incerteza à envolvente, produziu implicações significativas em dois dos elementos chave de uma qualquer organização, a cultura de trabalho e a forma de exercer a liderança, pelo que, neste contexto, passaram a ser considerados como o elemento estratégico e conjuntural com maior capacidade explicativa.

2.3. BSC vs CULTURA ORGANIZACIONAL NA EMPRESA ABC

Não obstante o facto de estarmos em presença de uma empresa com excelentes atributos, nomeadamente ao nível da qualidade do que produz e como o faz, a verdade é que se trata de uma PME pelo que, na hora de se falar na implementação do BSC numa empresa de menor dimensão, apontam-se dificuldades porque a implementação desta ferramenta exige um adequado conhecimento da organização, da sua situação atual e objetivos futuros, mas também, e fundamentalmente, uma apropriada clarificação da sua visão, missão e estratégia e, em simultâneo, o envolvimento e cooperação dos elementos chave dentro da organização. Neste âmbito, se há quem defenda que a reduzida dimensão de uma empresa pode ser vista como uma vantagem, porque traduzida num processo de implementação mais tranquilo e com maior envolvimento e comprometimento de todos (Pires, & Barreira, 2012; Prado, 2002), nem sempre assim tem acontecido, levando outros a defender nem sempre ser muito fácil traduzir para a ação a visão e a estratégia e, ao mesmo tempo, assegurar o comprometimento dos diferentes departamentos da organização com os objetivos estratégicos de médio e longo prazo (Libby, *et al.*, 2004).

Na verdade, as primeiras avaliações realizadas relativamente às respostas dadas pelo grupo de trabalho aos questionários colocados para a realização da análise externa e interna da empresa, fundamentalmente esta última, permitiram concluir pela existência de uma excessiva centralização em torno da figura do Diretor Geral e de uma grande preocupação com os objetivos de curto prazo, deixando menor disponibilidade aos responsáveis na empresa para refletirem sobre objetivos estratégicos. As questões mais direcionadas permitiram constatar que o órgão de gestão (Diretor Geral e Gestor Sénior) dedica algum tempo a pensar e refletir sobre os aspetos fundamentais do negócio, mas nunca formalizou o resultado dessa reflexão, pelo que a empresa não dispõe de um documento escrito sobre estratégia, permitindo-nos concluir que há planificação

estratégica, mas que esta é informal. Em concordância, reconhecem que “ter clara uma estratégia empresarial é ter claro o que é mais importante”, mas, no dia a dia da empresa, “nem sempre é fácil definir uma hierarquia de prioridades” porque “a empresas tem que gerir muitas coisas e umas são mais importantes que outras, mas nem todas igualmente urgentes”. Na verdade, ao longo desta fase foi possível verificar que o foco principal do órgão de gestão se centra, muitas das vezes, mais do que as recomendadas, na resolução de problemas urgentes, o que contribui para reduzir a eficácia e eficiência dos recursos dispendidos.

Por sua vez, e ainda que formalmente a empresa disponha da declaração da missão, concebida pelo Diretor Geral em conjunto com o responsável pelo departamento comercial sob o lema “conceber, fabricar e comercializar produtos que satisfaçam as exigências dos clientes”, o que, por si só, pressupõe a existência de uma estratégia – seguir um caminho muito próximo dos seus clientes – a verdade é que esta não está suficientemente desenvolvida, contribuindo assim para a inexistência de uma visão estratégica que, ainda que definida – ser líder de mercado, nacional e internacional, através de um processo de inovação contínua, máxima qualidade e excelência de serviços – não foi ainda tão compreendida ao ponto de toda a organização saber o que fazer no médio e longo prazo.

Assim, e ainda que a cultura ou filosofia operacional resultantes das ideias básicas que o fundador aportou e deixou e procura deixar como herança para a organização (Goodstein, *et al.*, 1997) seja uma forma aceite de interagir e de relacionamento típico de uma determinada organização (Chiavenato, 1995), um sistema de valores e de crenças partilhados (Schermerhorn, *et al.*, 1987), considerados válidos e com que cada grupo é ensinado a perceber, pensar e sentir e que lhe permitem adaptar-se à envolvente e integrarem-se internamente (Díaz Llorca, 2006) e que é a fonte invisível onde a visão vai buscar o seu guia de ação, ainda não está bem consolidado nesta organização ou ainda não atingiu o grau de flexibilidade necessária para se adaptar à mudança.

Considerando-se o líder como o impulsionador e transmissor da cultura da organização e as suas ações como o ponto geral de orientação para o que é ou não considerado como um comportamento apropriado (Robbins, 1999), cultura e liderança estão estreitamente relacionadas. Assim, e ainda que a imposição da visão dos fundadores junto dos demais membros da organização surja simplificada, levando a assumir que em empresas de menor dimensão a mudança deverá ser feita a partir do líder (Robbins, 2000), na medida em que a imposição da visão dos fundadores junto dos demais membros da organização surge facilitada, permitimo-nos assumir também que em empresas com estas características, como é o caso da empresa ABC, a mudança deverá ser feita a partir do líder e que, nesta empresa, as condições para que a mesma ocorra parecem estar bem definidas.

Assim, e ainda que a evolução de uma organização seja lenta, contínua e à custa do que sucede lá dentro e daquilo que os seus membros percebem do mundo, a cultura apresenta-se de grande utilidade e é fundamental para identificar problemas e encontrar soluções tempestivas (Gomes, 2000; Denison, 1990; Levering, *et al.*, 1984), mas pode também criar obstáculos.

Não obstante o reconhecimento desta necessidade, o processo de mudança que se impõe conta com importantes limitações que decorrem, por um lado, do facto da maioria das organizações não possuir sistemas de informação eficientes acerca das suas próprias ações e realidade socioeconómica, dependendo em grande parte de fontes de informação externas que podem estar desatualizadas, ser incompletas, imprecisas, erradas ou adulteradas, e, por outro, das novas condicionantes da envolvente, que exigirão aos executivos uma nova forma de pensar e agir, adotando uma atitude consentânea com a nova cultura dos negócios, pelo que o sucesso organizacional continua muito vinculado e dependente da capacidade dos gestores reagirem e se adaptarem. Esta perspetiva parte da premissa de que a cultura pode ser modificada, mas, considerando que é também um padrão de significados, invisível, dada como adquirida e profundamente enraizada (Hatch, & Shultz, 2004), o processo de mudança é, por princípio, lento.

Atualmente, a empresa ABC desenvolve a sua atividade numa envolvente bastante competitiva e onde a qualidade do produto final é fundamental para que se consiga sustentar no tempo. Por sua vez, uma parte significativa da sua clientela é composta por municípios e empresas municipais que têm, por um lado, um poder negociador muito elevado e que são, por outro, muito disputadas pelas grandes empresas que participam e ganham concursos públicos. Diminuir esta dependência, através da exploração de novos segmentos de mercado, parece ser uma solução para esta fraqueza. Assim, e ainda que os seus produtos satisfaçam as necessidades atuais dos seus clientes, está a iniciar um caminho que passa por diversificar, aumentando a sua oferta com o desenvolvimento de novos produtos. Com isso, pensa chegar a novos clientes, pelo que, para além do mercado nacional e de alguns mercados internacionais onde já se move

muito bem, já começou a explorar outros mercados. Em conformidade, a empresa propõe-se abraçar uma estratégia de médio e longo prazo baseada na diversificação da carteira de negócios e na intensificação da internacionalização da atividade empresarial.

Por sua vez, a implementação do BSC exige organização e informação, com o objetivo de tornar possível a monitorização e controlo das atividades, permitir avaliar em que medida os resultados correspondem às metas traçadas e, desta forma, canalizar as ações e as atenções da organização para o cumprimento desses objetivos, assumindo-os como etapas ou metas de um percurso que importa controlar para corrigir, aprimorar ou redirecionar (Pires, & Barreira, 2012). Neste particular, os dados recolhidos permitiram concluir que a informação disponível é insuficiente e intempestiva, na medida em que não tem sido desenvolvido o seu carácter estratégico. As práticas de gestão são muito informais, o que não é de todo compatível com a metodologia que suporta o BSC, que exige a implementação de procedimentos suficientemente capazes de permitirem assegurar a monitorização sistemática de indicadores que garantam a avaliação do desempenho individual e organizacional e o necessário acompanhamento do grau de cumprimento dos objetivos estratégicos.

Avocando o BSC como uma ferramenta que se propõe assegurar um certo equilíbrio entre os diferentes factores que compõem a gestão empresarial, reduzindo os riscos de se seguir um enfoque exclusivamente centrado no curto prazo, procurámos, dentro deste contexto e com recurso a entrevistas e questionários colocados ao grupo de trabalho com o objetivo de realizar a análise SWOT, posicionar a empresa no mercado e verificar se a sua missão, visão e valores se coadunam com a sua posição, ou seja, se através da gestão dos seus processos internos chega ao cliente e se, por acumulação, todos estes aspetos derivam em resultados económicos. Assumindo o BSC como uma ferramenta que não trata os indicadores financeiros como um fim em si mesmo mas como uma consequência de um conjunto de comportamentos adotados pela organização, destaca-se a perspectiva de aprendizagem e crescimento (uma das quatro consideradas pelo BSC) pela sua força relativa maior, porquanto permite estabelecer as bases em relação ao conhecimento, concorrência, capacidades e meios para levar a cabo os processos de criação de valor da empresa e, em simultâneo, envolver os seus colaboradores nas suas diferentes dimensões – capital humano, gestão estratégica, procedimentos, tecnologia e as alianças estratégicas da organização. Neste âmbito, e considerando a dimensão e a estrutura organizacional da empresa ABC, acreditamos que, à partida, a implementação da visão estará facilitada. Uma empresa pequena e que funciona a partir de uma estrutura hierárquica centralizada tem, à priori, o processo de imposição da visão do órgão de gestão a todos os colaboradores facilitado. A questão prende-se, assim, com a capacidade de evolução e de adaptação da sua cultura organizacional para uma melhor acomodação de todas estas variáveis ao meio ambiente. Ou seja, a discussão aqui está ao nível da capacidade da empresa ABC para se adaptar às diferentes transformações operadas na envolvente (interna ou externa), através de um processo de aprendizagem, ou como o conjunto de variações estruturais que as organizações acarretam e que se traduzem num novo comportamento organizacional (Robbins, 1999). Porém a dificuldade aqui identificada não está inteiramente em linha com a teoria, que vem apontando que os obstáculos provocados pela capacidade de adaptação são mais visíveis em empresas com uma forte cultura hierárquica (Rolland, & Chauvel, 2000). Considerando que, de um modo geral, as organizações mais pequenas têm estruturas organizacionais menos complexas, que oferecem maior flexibilidade e permitem sistemas mais dinâmicos, a mudança poderá resultar mais facilitada comparativamente às grandes organizações, que tendem a ter uma estrutura hierárquica bem definida, onde cada membro tem uma visão clara das suas responsabilidades e possui sistemas de controlo muito específicos.

Todavia, um processo de mudança pode não ser assim tão linear e o seu sucesso não estar decididamente associado à dimensão da organização. A ideia geralmente subjacente a todos os estudos realizados em empresas contemporâneas, e em particular nas PME, é que a cultura de origem de uma organização deriva da filosofia de seu fundador ou gestor de nível superior. São os seus conhecimentos, valores, crenças, símbolos, comportamentos e formas de perceber situações que se tornam normas permanentes, ou de muitos anos, que servem de guia para os colaboradores, tentando atingir os objetivos da empresa, o que significa que a cultura de uma organização é algo muito estável. Sob esta perspectiva, a cultura organizacional não é facilmente modificada e a sua evolução pode levar vários anos, pois envolve a mudança de premissas, valores, símbolos, representações das crenças que são mantidas sobre a natureza e a realidade humana (Schein (1991; 1987). Nestes termos, se, por um lado, o reduzido tamanho facilita a imposição da visão dos fundadores a todos os membros da organização (Robbins, 2000), por outro, as empresas contemporâneas terão que seguir modelos flexíveis que lhes garantam uma maior capacidade para se adaptarem continuamente.

Nestes termos, se a mudança organizacional, como resultado da interação entre a organização e o meio

ambiente, é um processo evolutivo muito lento, pois assume um ambiente que corresponde a uma reduzida evolução das tradições e valores organizacionais que ninguém pode prever ou controlar, argumenta-se também que as organizações não atuam no vazio e não podem ser trancadas dentro da estrutura dos seus limites formais. Embora os sistemas sociais sejam a expressão de uma realidade cultural, são chamados a viver num mundo de constantes mudanças, tanto sociais quanto económicas e tecnológicas (Scott, 1995; 1992). Por isso, pode afirmar-se que, apesar de estável, a cultura organizacional não é estática, mas continuamente construída para uma melhor adaptação ao seu ambiente. Sob esse ponto de vista, é através da cultura que as organizações adquirem uma perspetiva dinâmica, passam a ser consideradas como sistemas abertos às múltiplas influências do meio ambiente e, portanto, em permanente transformação, ou seja, como produto social em resultado da constante interação com um ambiente complexo e incerto (Colín Salgado, 2010; Urbiola, 2004; Díez Gutiérrez, 1999), pelo que o momento exige que as empresas sigam modelos flexíveis que lhes permitam não apenas mudar, mas adaptar-se à mudança continuamente.

De acordo com Zapata e Veciana (2001), dispor de uma cultura organizacional que motive os membros da organização a procurar novos caminhos de fazer as coisas é fundamental. Neste particular, acrescentam que aspetos como a flexibilidade de agenda e a interação entre os seus membros surgem como elementos facilitadores dessa busca, pelo que, quando se fala na implementação do BSC, esta não pode, de todo, ser dissociada da importância de se dispor de liderança e de uma cultura empresarial que motive os membros da organização a procurar novos caminhos de fazer as coisas.

Porém, e não obstante isso, apresenta-se algo arriscado concluir que uma empresa que conseguiu importantes resultados, por mais de trinta anos, tenha que mudar radicalmente, tal como também é difícil para os proprietários/gestores da empresa ABC chegarem a essa conclusão. Em face disto, e dada a consciência que existe sobre a necessidade de flexibilizar para ir mudando, talvez não seja errado começar por ajudá-los a ganharem consciência sobre a necessidade de responderem à seguinte questão: “O que é e para que serve a estratégia?”, na medida em que a estratégia é um outro aspeto de grande importância. E tanto assim, que quando a cultura corresponde à estratégia se tende a dizer que a empresa está na sua melhor condição para uma vida duradoura (Minsal Pérez, 2007).

Neste particular, e tal como já tivemos oportunidade de referir, concluiu-se que a empresa ABC dispõe de modelos de planificação estratégica, ainda que informais, mas que, para o futuro, o seu órgão de gestão equaciona já a necessidade de seguir modelos de organização mais flexíveis, que lhes permitam não mudar radicalmente, mas adaptem-se à mudança de forma contínua. Esta conclusão está em linha com a teoria, que aponta que as organizações onde a cultura está mais orientada para a adaptação externa (cultura aberta) e a mudança (flexível) tendem a incentivar os colaboradores a transmitir e partilhar os seus valores, crenças e conhecimentos de uma maneira mais bem-sucedida, ou seja, que a existência de uma cultura flexível assegura maior capacidade para modificar rotinas, processos ou cadeia de valor (Colín Salgado, 2010; Urbiola, 2004; Díez Gutiérrez, 1999; Cameron, & Quinn, 1998). Por sua vez, uma sociedade saída da da revolução tecnológica, como as que hoje se caracterizam, gera novas formas de inter-relação e onde informação e conhecimento se apresentam como os principais recursos para gerar processos de mudança organizacional (Yin, 2005).

É aqui que a liderança e a cultura organizacional desempenham um papel primordial no processo de mudança e, neste particular, para o processo de implementação do BSC. A implementação desta ferramenta (BSC) é um procedimento que envolve muitas decisões e disposição para as realizar, pois implica uma forte mudança organizacional, o que envolve novas formas de trabalhar e com mais ordem e disciplina. Neste particular, pudemos concluir que a empresa ABC necessita estabelecer um maior compromisso entre os seus empregados e a organização, para o que se propõe flexibilizar a sua estrutura organizativa através de uma maior delegação de poder e em coerência com os objetivos estratégicos colocados. Considerando que o BSC afeta toda a organização, a sua implementação pode provocar, com frequência, confrontações com a cultura organizativa existente. Digamos que pode existir uma possível resistência estrutural e dos colaboradores à mudança, até que o processo seja completamente assimilado e compreendido por todos os membros da organização. Assim, se se leva em consideração, aquando do desenvolvimento da estratégia da empresa, a potenciação da cultura, conjuntamente com outros aspetos essenciais do desenvolvimento organizacional, através dos seus elementos intrínsecos (valores, princípios, crenças, normas ou condutas), este “efeito barreira” será minimizado. Sob este ponto de vista, a vantagem que a gestão aportará à cultura organizativa, partindo da estratégia, dará origem a uma empresa em constante crescimento e com uma estratégia ajustada à dimensão da envolvente e às suas próprias características ou idiosincrasias e onde se fomentam os seus recursos, procurando sempre saltos qualitativos em relação aos seus recursos e legitimando as conquistas do seu desenvolvimento constante. Para tanto, exige-se uma boa política de recursos humanos. A este respeito, e

tal como já tivemos oportunidade de referir, a empresa não dispõe de um departamento de recursos humanos formalmente constituído, o que contribui para que não disponha de uma política de pessoal bem definida, levando a concluir, também, que as políticas de recursos humanos da empresa se desenvolvem de forma espontânea, situação que urge alterar para que estas políticas passem a ser definidas em coerência com os seus objetivos estratégicos. Uma boa política de recursos humanos, baseada num bom ambiente de trabalho – motivação e compromisso, delegação de poder e coerência de objetivos – e uma melhoria das capacidades e competências dos colaboradores – assente num plano de formação contínua – são o ingrediente base para se conseguir um adequado alinhamento entre liderança, cultura e estratégia empresarial. Aliás, a teoria aponta para a complexidade em implementar o BSC em unidades de menor dimensão pelas dificuldades associadas à tradução da visão e da estratégia, ao comprometimento de toda a organização com os diferentes objetivos estratégicos de médio e longo prazo e à alocação de objetivos em função do plano (Pires, & Barreira, 2012; Libby, *et al.*, 2004). Reiteram, também, que o sucesso do BSC se faz depender, em grande medida, da declaração da visão, elemento essencial para a existência de uma visão estratégica de médio e longo prazo, de uma maior departamentalização, ainda que alinhada com a liderança e os objetivos estratégicos, mas também do abandono de práticas de gestão assentes essencialmente no improvisado de curto prazo, ou seja, a gestão alinhada com a cultura organizacional e esta com a estratégia.

CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E FUTURAS LINHAS DE INVESTIGAÇÃO

Recordamos que este trabalho se insere num outro de âmbito substancialmente mais alargado e dirigido para o desenho de um modelo de BSC para as PME, que seja simples e de fácil implementação. Neste contexto, e considerando que uma boa implementação do BSC requer mudanças profundas ao nível da cultura organizacional, exigindo a incorporação de novas atitudes e tarefas, este estudo foi desenvolvido com o objetivo particular de se procurar traçar uma caracterização da cultura organizacional, ainda que com particular enfoque nas empresas de menor dimensão com recurso a um estudo de caso, com o objetivo de construir as bases mínimas para avaliar a pertinência da implementação do BSC numa PME e, fundamentalmente, se procurar identificar em que medida a cultura organizacional poderá condicionar essa implementação. O trabalho realizado permitiu concluir que:

1. O atual cenário macroeconómico é cada vez mais agressivo e exigente, determinando a necessidade de ver concentrados esforços suficientes para que as empresas se consigam adaptar às rápidas alterações da envolvente, que tendem a produzir mudanças externas decorrentes, por exemplo, da internacionalização da competitividade, dos avanços tecnológicos, das variações de gostos e expectativas das pessoas ou da redução do ciclo de vida, e que requerem também mudanças internas, que exigem reações mais rápidas do órgão de gestão e uma maior capacidade de adaptação e antecipação da nova realidade;
2. Não obstante o reconhecimento desta necessidade, o processo de mudança que se impõe conta com importantes limitações que decorrem, por um lado, do facto da maioria das organizações não possuir sistemas de informação eficientes acerca das suas próprias ações e realidade socioeconómica, e, por outro, das novas condicionantes da envolvente, que exigirão aos executivos uma nova forma de pensar e agir, adotando uma atitude consentânea com a nova cultura dos negócios, pelo que o sucesso organizacional continua muito vinculado e dependente da capacidade dos gestores reagirem e se adaptarem;
3. O assegurar destas condições passa pela implementação de sistemas de planificação e apoio ao controlo de gestão, no âmbito dos quais se destaca o BSC, enquanto ferramenta suficientemente capaz de medir resultados financeiros e não financeiros e, em simultâneo, ajudar a quantificar as variáveis que apoiam a criação de valor na organização;
4. Considerando que o BSC permite assegurar um certo equilíbrio entre os diferentes fatores que constituem a gestão da empresa, reduzindo os riscos de um processo de tomada de decisão excessivamente concentrado no curto prazo, a sua implementação com êxito em grandes empresas pode ser replicada ou apresentada como um modelo a seguir em empresas de menor tamanho;
5. Não obstante os bons resultados práticos que vêm sendo associados ao BSC, a verdade é que foi inicialmente testado e desenvolvido para ser utilizado em grandes organizações e com estruturas relativamente complexas, pelo que o desenho de um modelo de BSC para uma pequena entidade envolve a necessidade de conciliar o seu potencial com as características mais peculiares destas empresas;
6. Para além dos benefícios que o BSC possa aportar ao nível da gestão da empresa e da sua capacidade para por em prática o seu plano estratégico, a sua implementação implica significativas mudanças ao nível organizacional, decorrente das muitas decisões e vontade de realização que a sua implementação envolve;
7. A maior dificuldade que lhe possa ser associada e o nível de utilidade por ele oferecida dependem, em muito, da cultura organizacional, na medida em que o processo de implementação de uma ferramenta

com as características do BSC exigirá mudanças profundas ao nível da cultura, designadamente a necessidade de a empresa passar a adotar novas atitudes e tarefas e novas formas de trabalhar, com maior disposição e disciplina;

8. Este processo de mudança que se impõe parte da premissa de que a cultura pode ser modificada. Contudo, considerando que a cultura respeita a um padrão de significados, que é invisível, dada como adquirida e profundamente enraizada, o processo de mudança é, por princípio, lento;
9. A evolução de uma organização é lenta, contínua e à custa do que sucede lá dentro e daquilo que os seus membros percebem do mundo, pelo que a cultura é de grande utilidade e é fundamental, quer para identificar problemas quer para encontrar soluções tempestivas, podendo também criar obstáculos;
10. Neste âmbito, se iniciou o processo de mudança! O simples exercício de se equacionar a possibilidade de se proceder à implementação desta ferramenta permitiu, por um lado, diagnosticar debilidades, definir objetivos estratégicos e traçar um plano de ação para que a empresa os possa alcançar, e, por outro, ensaiar a tentativa de fazer compreender os objetivos e a metodologia do BSC, ajudando a equipa de trabalho a entender que as suas ações devem ser conduzidas no médio e longo prazo, ou seja, que as causas dos problemas têm conexão com questões estratégicas até agora desconhecidas ou secundarizadas.

Entendemos que o trabalho realiza traz alguns contributos, ainda que humildes. No imediato, concorre para aumentar o conhecimento acerca da cultura empresarial e da sua relação e/ou influência com o sucesso da implementação do BSC numa PME. Neste âmbito, contribuiu também para aflorar os conceitos em torno do BSC, nomeadamente no que respeita à sua arquitetura e implementação em empresas mais pequenas, e, a prazo, para oferecer evidência sobre os resultados da sua aplicação numa tipologia de empresa onde se encontra ainda insuficientemente testado. Defendemos, por isso, que os resultados deste estudo sejam considerados porque não só se apresentam como o resultado de uma aplicação a um contexto de vida real como são, também, suficientemente representativos do tecido empresarial português. Recordamos, a propósito, que a empresa ABC, que serviu de base à realização do estudo de caso, é uma PME, tipologia que domina em Portugal, pelo que as conclusões a que chegámos e que aqui apresentamos só podem contribuir para uma maior compreensão deste fenómeno e aportar, ainda que de forma modesta, algum contributo para a teoria.

Estas conclusões devem ser interpretadas no âmbito de um conjunto de limitações, nomeadamente no que respeita à metodologia e método de investigação. Neste sentido sugere-se, como futuras linhas de investigação, replicar este estudo noutras empresas com características semelhantes, com o objetivo de completar e/ou reforçar os resultados agora obtidos e, eventualmente, com recurso a metodologias alternativas, para efeitos de confrontação de resultados. No fundo, sugerimos, como linhas de investigação futura que este estudo seja replicado noutras empresas, quer seja como contributo para novos ou reforçados indícios sobre a sua adequação, quer seja para minimizar as limitações que geralmente são apontadas a um estudo de caso, nomeadamente no que respeita à sua pouquíssima base para tecer generalizações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguirre Batzan, A. (1996). La antropología aplicada a la empresa, *Revista de Antropología Aplicada* 1/96, Barcelona: Instituto de Antropología de Barcelona, pp. 42.
- Albu, C. N. (2013). How relevant is size for setting the scope of the IFRS for SMEs? *Accounting and Management Information Systems*, 12(3), pp. 424 - 439.
- Albu, C. N., Albu, N., & Fekete, S. (2010). The context of the possible IFRS for SMES implementation in Romania: An exploratory study. *Accounting and Management Information Systems*, 9(1), pp. 45-71.
- Azeitão, J. & Roberto, J. (2010). O Planeamento Estratégico e a Gestão Estratégica nas PME. *Revista TOC n.º 120*, março, pp. 57-67.
- Bilhim, J. (2004). Teoria Organizacional Estruturas e Pessoas. 3.ª Edição, Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa.
- Baraňano A. (2008). *Métodos e técnicas de investigação em gestão* (1.ª ed.). Lisboa: Edições Sílabo.
- Câmara, P., Guerra, P. & Rodrigues, J. (2007). *Novo Humanator – Recursos Humanos e Sucesso Empresarial*, Lisboa: Editora Dom Quixote.
- Cameron, K. & Quinn, R. E. (1998). Diagnosing and changing organizational cultures, Massachusetts: Addison-Wesley.
- Cantú, H. (2002). Desarrollo de una Cultura de Calidad. Cuarta edición, México, D.F.: McGraw-Hill.
- Carvalho, J. M. P. (2011). *O Franchising como paradigma de crescimento das PME em Portugal*, Dissertação de Mestrado; Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Castelló, T. E. & Lizcano, A. J. (1994). El sistema de gestión y costes basado en las actividades, Madrid: Instituto de Estudios Económicos.
- Castelló, T. E. (1992). Análisis conceptual del «Activity Based Costing» (ABC) ", *Partida Doble*, 27, octubre, pp. 22-36.
- Chiavenato, I. (1995). Introducción a la teoría general de la administración, Bogotá, Colombia: Mc Graw Hill.

- Chong, V. K. (1996). Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: a research note, *Accounting, Organizations and Society*, 12 (5), pp. 415-21.
- Colín Salgado, M. (2010). Frente al laberinto de cristal, Guanajuato: Universidad de Guanajuato.
- Cokins, G. (2004). Performance Management: Finding the missing pieces (to close the intelligence gap), New Jersey: John Wiley & Sons.
- Díaz Llorca, C. (2006). Hacia una estrategia de valores en las organizaciones. Un enfoque paso a paso para los directivos y consultores, Serie Gerencial, La Habana: Ediciones Balcón.
- Díez Gutiérrez, E. J. (1999). La estrategia del caracol. Un cambio cultural en una organización, Barcelona: OIKOS-TAU.
- EC (2016). Entrepreneurship and small and medium-sized enterprises (SMEs) – growth, *European Commission*, in https://ec.europa.eu/growth/smes_sv.
- Denison, D. (1990). Corporate Culture and organizational effectiveness, New York: John Wiley and Sons.
- Headley, J. (1998). Aspectos prácticos de la implementación del cuadro de mando integral, *Finanzas y Contabilidad*, n.º 22, marzo-abril, pp. 35-41.
- Farreca, E. (2006). Estratégias: da formulação à ação aplicando o Balanced Scorecard”, Mangualde: Edições Pedago.
- Ferreira, J., Neves, J., Nunes, P. & Caetano, A. (1996). Psicossociologia das Organizações, Alfragide: McGraw Hill.
- Firestone, W. & Wilson, V. (1985). Using Bureaucratic and Cultural Linkages to Improve Instruction: The Principal's Contribution, *Educational Administration Quarterly*, Vol. 21 (2), pp. 7-30.
- Geertz, C. (1987). La interpretación de las culturas, Barcelona: Gedisa.
- García Suárez, J. L. & Arias Álvarez, A.M. (2000). Reflexiones acerca del diseño y puesta en práctica de un sistema de información para la gestión, *Actualidad Financiera*, Año V, n.º 3, marzo, pp. 89-102.
- Gomes, A. D. (2000). Cultura Organizacional: comunicação e identidade, Coimbra: Quarteto Editora.
- Gonçalves, C. A. & Meirelles, A. M. (2004). *Projetos e relatórios de pesquisa em Administração*, São Paulo: Atlas.
- Goodstein, L. D.; Nolan, T. M. & Pfeiffer, W. J. (1997). Planificación Estratégica Aplicada, Editorial McGraw-Hill Interamericana, S. A.
- Guiot, J. (1992). Diseño de la Organización, Santafé de Bogotá: Editorial Legis.
- Gul, F. A. (1991). The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance, *Accounting and Business Research*, 22 (85), pp. 57-61.
- Hatch, M. (1993). The Dynamics of Organizational Culture, *Academy of Management Review*, October, pp. 657-693.
- Hatch, M. & Schultz, M. (2004). *Organizational Identity: A Reader*, Oxford: Oxford University Press.
- Hellriegel (1998). Comportamiento Organizacional, México: Ed. Thompson Publishing, pp.360.
- Iacob, C., & Buși, S. (2010). Necessity And Reality Between Information Transparency In Performance SMEs To Track, *Annals of the University of Petrosani - Economics*, 10(4), pp. 117-124.
- INE (2019); *Empresas em Portugal – 2017*, Estatísticas Oficiais, Instituto Nacional de Estatística, Edição 2019.
- Johnson, H. & Kaplan, R. (1988). La contabilidad de costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión, Barcelona: Plaza & Janes.
- Kaplan, R. (2010). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard. (Draft form), Working Paper 10-074, Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. & Norton, D. (2004). Mapas estratégicos: convirtiendo ativos intangíveis em resultados tangíveis, Rio de Janeiro: Elsevier.
- Kaplan, R. & Norton, D. (2001). Having trouble with your strategy? Then map it!, *Harvard Business Review*, january-february.
- Kaplan, R. & Norton, D. (1997). Cuadro de Mando Integral: The Balanced Scorecard. Ed. Gestión 2000: Barcelona.
- Kaplan, R. & Norton, D. (1997a). Why does business need a balanced scorecard?, *Journal of Cost Management*, pp. 15-17 e 48, september- october.
- Kaplan, R. & Norton, D. (1996). Using de Balanced Scorecard as a Strategic Management System, *Harvard Business Review*, january-february, Vol. 74, n.º 1, pp. 75-85.
- Kaplan, R. & Norton, D. (1993). Putting the Balanced Scorecard to Work, *Harvard Business Review*, september-october, pp. 134-148.
- Kaplan, R. & Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance, *Harvard Business Review*, january-february, pp. 71-80.
- Kiyan, F. (2001). Proposta para Desenvolvimento de Indicadores de Desempenho como Suporte Estratégico, Dissertação de mestrado de Engenharia de Produção, São Paulo: Universidade de São Paulo.
- Kreitner, R. & Kinicki, A. (1997). Comportamiento de las Organizaciones, Madrid: McGraw Hill/ Irwin, pp. 267.
- Landeta, J. (1999). El método Delphi. Una técnica para la incertidumbre, Barcelona: Editorial Ariel, S.A.
- Laverty, J. & Demeestère, R. (1990). Les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle, Paris: Dunod.
- Levering, R., Moskowitz, M., Katz, M. (1984). The 100 Best Companies to Work for in America, Addison-Wesley, Reading, MA.
- Libby, T., Salterio, S. E. & Webb, A. (2004). The balanced: The effects of assurance and process accountability on managerial judgment, *The Accounting Review*, V. 79, n.º 4, pp. 1075-1094.
- Lopes, A. & Reto, L. (1990). Identidade da Empresa e Gestão pela Cultura, Economia e Negócios, Lisboa: Edições Silabo.
- Martin, J. & Siehl, C. (1983). Organizational culture and sub-culture: An uneasy symbiosis, *Organizational Dynamics*, pp. 52-65.
- Norrekliit, H. (2000). The balance on de balanced scorecard - a critical analysis of some of its assumptions, *Management Accounting Research*, n.º 11, pp. 65-88.
- Minsal Pérez, D. & Pérez Rodríguez, Y. (2007). Hacia una nueva cultura organizacional: la cultura del conocimiento, *Acimed*, 16 (3), http://bvs.sld.cu/revistas/aci/voll16_3_07/aci08907.htm.

- Morgan, G. (1997). *Images of Organization*, London: Sage Publications. (2nd Edition).
- Muñoz, C. I. & Millán, A. (2003). La integración de los indicadores estratégicos. El caso de las compañías de seguros, <http://www.intercostos.org/documentos/035.pdf>.
- Nunes, L. C. F. & Serrasqueiro, Z. M. S. (2004). A informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas, *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, vol. 15, nº. 36, setembro-dezembro, pp. 87-96.
- Olve N., Roy, J. & Wetter, M. (2000). *Implantando y Gestionando el Cuadro de Mando Integral*, Barcelona: Ediciones Gestión 2000.
- Otley, D. (1995). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework, *Management Accounting Research*, Vol. 5, pp. 289-290.
- Prado, L. J. (2002). *Guia Balanced Scorecard*. E-Book, 1.ª Edição, <http://lauoprado.tripod.com/ezine/>.
- Pires, A. M., & Saraiva, H. I. B. (2019). “Perspetiva histórica da normalização contabilística em Portugal a partir das principais influências ou determinantes e das características da envolvente”, *XXV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*, 31 de janeiro a 2 de fevereiro, Osuna, Espanha.
- Pires, A. M., Rodrigues, F. J. P., & Lopes, M. A. (2015). “Os Impostos Diferidos no Balanço: Estudo de caso”, *XXV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*, 4 a 6 de fevereiro, Ourense, Espanha.
- Pires, A. M., & Barreira, M. J. (2012). “Balanced Scorecard em pequenas entidades: estudo de caso”, *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, Vol. X, nº 20, junho-dezembro.
- Ouchi, W. (1981). *Theory Z: How American business can meet the Japanese challenge*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Ryan, B., Scapens, R. & Theobald, M. (2002). *Research method and Methodology in finance and accounting* (2.ª ed.), Londres: Thomson.
- Rodrigues, F. J., & Pires, A. M. (2011). “As características do tecido empresarial determinam necessidades específicas e definem um utilizador padrão para a informação financeira: evidência empírica”, *XXI Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*, 2 a 4 de fevereiro, Córdoba, Espanha.
- Rodrigues, F. P., Pires, A. M., & Pereira, H. R. (2014). “A definição das políticas contabilísticas e a sua relação com as principais forças da envolvente: uma interpretação e alguma evidência sobre a influência que é exercida pela fiscalidade”, *XXIV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica*, 6 a 8 de fevereiro, Leiria, Portugal.
- Robbins, S. (2000). *Administração: mudanças e perspectivas*, São Paulo: Saraiva.
- Robbins, S. (1999). *Comportamiento Organizacional*. 8ª Edición. Editorial Prentice Hall. México.
- Russo, J. (2009). *Balanced scorecard para PME e pequenas e médias instituições* (5.ª ed.). Lisboa: Lidel.
- Sainsaulieu, R. (1997). *Sociologia da Empresa: Organização, Cultura e Desenvolvimento*, Tradução: Instituto Piaget, Lisboa: Coleção Sociedade e Organizações.
- Santos, J. F., Pires, A. M., & Fernandes, P. O. (2018). “The importance to financial information in the decision-making process in company’s family structure”, *Contaduría y Administración* 63 (2), Especial Issue, p. 1-23, <http://dx.doi.org/10.22201/fca.24488410e.2018.1727>.
- Scapens, R. W. (2006). “Understanding management accounting practices: A personal journey”, *The British Accounting Review* (38), pp. 1-30.
- Schein, E. (1992). *Organizational Culture and leadership*. (2nd Edition). San Francisco: Jossey-Bass.
- Schein, E. (1990). Organizational culture. *American Psychologist* 45, Nº 2 (February 1990), pp. 109-19. Originally appeared in E. H. Schein's *Organizational culture and leadership: A dynamic view*, Jossey-Bass.
- Schein, E. (1989). Conversation with Edgar H. Schein, interview conducted by F. Luthans, *Organizational Dynamics*, Vol. 17, nº 4.
- Schein, E. (1988). *Process consultation* (rev. ed.), Reading, MA: Addison-Wesley.
- Schein, E. (1986). *Cultura organizacional y liderazgo*, San Francisco: Jorsey-Bass.
- Schein, E. (1986a). What you need to know about organizational culture, *Training and Development Journal*, Vol. 40, January.
- Schermerhorn, J., Hunt, J. & Osborn, R. (1987). *Comportamiento en las organizaciones*. Interamericana. México.
- Scott, W.R. (1995). *Institutions and Organizations*. Thousand Oaks, California: Sage.
- Scott, W.R. (1992). *Organizations*, 3rd Edition, EEUU, pp. 409.
- Shield, C. & Martin, J. (1983). Organizational culture and counter-culture: An uneasy symbiosis, *Organizational Dynamics* 12, pp. 52-64.
- Smrekar, N. (2009). *National Accounting Standards In Context Of Globalization And Harmonization Of Financial Reporting For SMEs*, Zagreb: Faculdade de Economia de Zagreb.
- Urbiola, A. (2004). *Cultura y Comunicación en organizaciones de ahorro y crédito popular. Un caso de Institucionalización de mitos racionales y convergencia simbólica*, Tesis doctoral, Iztapalapa, México: Universidad Autónoma Metropolitana-Iztapalapa.
- Yin, R. K. (2005). *Estudo de caso – Planejamento e Método*, Porto Alegre: Bookman.
- Zapata, L. & Veciana, J. M. (2001). *La Gestión del conocimiento en pequeñas empresas de tecnologías de la información: una investigación exploratoria*, Trabajo de Investigación, Barcelona: Universidad Autónoma de Barcelona.