

A relevância do sistema de gestão da qualidade e o papel da contabilidade nas pequenas e médias empresas portuguesas

Oswaldo Ferreira

E-mail: gestao.empresas@mail.telepac.pt

Universidade de Évora

Margarida Saraiva

E-mail: msaraiva@uevora.pt

Universidade de Évora

Jorge Casas Novas

E-mail: jlnovas@uevora.pt

Universidade de Évora

Resumo:

O presente trabalho de investigação trata de dois aspetos da maior importância para a gestão eficiente das organizações: qualidade e contabilidade.

Perante a crescente escassez de recursos e o aumento da concorrência à escala global, as pequenas e médias empresas (PME), representando mais de 99% das empresas portuguesas, têm que ser cada vez mais eficientes, medindo e aperfeiçoando o seu desempenho, sob pena de deixarem de ser competitivas.

Nas organizações, um sistema de gestão da qualidade (SGQ) orientado para a melhoria contínua dos processos e um sistema de contabilidade que, além de garantir o cumprimento das exigências legais, tenha aptidão para gerar informação relevante e oportuna para apoiar a gestão pela qualidade e o processo de decisão, podem fazer a diferença entre a descontinuação e o progresso das PME.

Neste contexto, esta investigação tem como objetivo estudar o posicionamento das PME relativamente ao SGQ e investigar a utilização que fazem da contabilidade.

Os dados, tratados com recurso a técnicas de estatística descritiva, foram recolhidos através de um inquérito por questionário, enviado a mil PME.

Os resultados evidenciam que, apesar dos participantes reconhecerem a importância da gestão da qualidade e do papel da contabilidade na administração das suas empresas, na prática, ainda as usam de forma muito deficiente.

Palavras-chaves: Contabilidade; gestão da qualidade; pequenas e médias empresas.

1. Introdução

As pequenas empresas são predominantes em Portugal e na Europa. Pelas suas características, têm muitas carências e fragilidade específicas, tais como falta de conhecimentos de gestão em geral e de contabilidade, em particular, visão de curto prazo e fraca capacidade de crescimento (Chér, 1991; CE, 2008).

A qualidade, enquanto filosofia e modelo de gestão que coloca ao dispor das organizações um conjunto de técnicas, ferramentas e metodologias, pode ajudar as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas a ultrapassarem muitas dificuldades, de acordo com a sua realidade (Moura, 1997; Capricho e Lopes, 2007). Como referem Saraiva e Rolo (2009: 95), “a Gestão da Qualidade Total tem sido amplamente aceite como um modelo de gestão que reforça as vantagens competitivas das empresas que o implementam com sucesso.” Por outro lado, um bom sistema de contabilidade que seja capaz de fornecer informação para a tomada de decisões, pode também ser determinante para o sucesso das PME e, conseqüentemente, para o desenvolvimento económico e crescimento do emprego. Como afirmam Borges, Rodrigues e Morgado (2002), uma organização com um sistema de informação bem concebido, tem uma vantagem competitiva sobre as demais organizações.

O presente trabalho de investigação faz parte de um estudo mais extenso, com o objetivo de estudar o posicionamento das PME relativamente ao sistema de gestão da qualidade (SGQ) e investigar a utilização que fazem da contabilidade, enquanto sistema gerador de informação para a gestão. A opção por este segmento de empresas foi tomada devido (1) à sua reconhecida importância para a economia e o emprego (CE 2008, 2011), (2) ao seu elevado número (INE, 2008), (3) às limitações das empresas de menor dimensão (Oliveira e Salles, 2002; Nunes e Sarrasqueiro, 2004; Peña, 2005; Labatut, Pozuelo e Veres 2009; Petry e Nascimento, 2009; Ilias, Razak e Yaso, 2010) e (4) à existência de poucos estudos científicos sobre as pequenas empresas (Nunes e Sarrasqueiro, 2004; Labatut *et al.*, 2009).

Para além da (1) introdução, este trabalho está estruturado em mais quatro secções: (2) revisão da literatura, (3) metodologia, (4) resultados e discussão e (5) conclusões, limitações e perspectivas de investigação futura.

2. Revisão da literatura

Têm estatuto de PME todas as empresas que têm menos de 250 empregados e realizam um volume de negócios anual não superior a 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não exceda os 43 milhões de euros (Decreto-Lei nº 372/2007, de 6/11).

Nos países da União Europeia, as PME assumem-se como um pilar das suas estruturas empresariais. Em Portugal, segundo o IAPMEI (2008), as PME constituídas sob a forma de sociedade representavam, no final de 2005, 99,6% das empresas, criando 75,2% do emprego privado e realizando mais de metade do volume de negócios (56,4%), tendência que se vem confirmando através de estatísticas oficiais (INE, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011; Eurostat, 2011).

2.1. Sistema de gestão da qualidade

Segundo Saraiva *et al.* (2010), o modelo de desenvolvimento assente em baixos custos, esgotou-se. Deixou de ser competitivo. Qualidade e competitividade são, e serão cada vez mais, conceitos indissociáveis. Sem qualidade, não há competitividade que resista. Também para Pires (2004), a qualidade tem uma função da maior importância na competitividade, podendo ser olhada como um conjunto de requisitos de gestão, que conduzem a uma visão geral da atividade empresarial.

António e Teixeira (2009) asseveram que a gestão da qualidade total ataca os desperdícios, melhorando o uso dos recursos, o que aumenta a eficiência e a produtividade, ajudando as organizações a serem competitivas, mantendo-se no mercado e criando empregos.

Pereira e Ganhão (1992:115) referem que no dia-a-dia, a gestão da qualidade utiliza um conjunto de técnicas, onde o trabalho em equipa é fundamental. De entre estas técnicas, destacam as sete ferramentas clássicas da qualidade, também enumeradas por Branco (2008:146): (1) folhas de registo de dados, (2) diagramas de Pareto, (3) fluxogramas (4) histogramas de frequências; (5) cartas de controlo; (6) diagramas de Ishikawa (ou diagramas de causa e efeito ou de espinha de peixe) e (7) diagramas de espalho (ou diagramas de dispersão). As ferramentas da qualidade que requerem maior nível de conhecimento, utilizam-se com bastante menos frequência. Já as técnicas qualitativas, de mais fácil utilização, mais congruentes com os padrões empíricos dos operadores e facilmente aceites por gestores da qualidade com falta de formação em qualidade, estão claramente mais difundidas (Domingues, 2003; Heras, Marimon e Casadesús 2009).

A investigação dos obstáculos e benefícios da implementação e da certificação de sistemas de gestão da qualidade (SGQ) tem sido largamente feita em todo o mundo. Os requisitos que revelam menor dificuldade na implementação correspondem a operações que exigem pouco trabalho em grupo, decisões simples e atividade mais instrumental. Os mais difíceis de implementar exigem participação de diversas pessoas, decisões mais complexas e atividades tecnicamente mais exigentes (Domingues, 2003).

Yahya e Goh (2001), Domingues (2003) e Branco (2008) referem que as ações corretivas e preventivas estão entre as dificuldades mais frequentemente sentidas pelas empresas durante a

implementação e certificação do (SGQ), bem como o planeamento da qualidade (Domingues, 2003) e a resistência à mudança (Tarí, 2001; Escanciano, 2002; Poksinska *et al.*, 2006; White *et al.*, 2009).

Relativamente aos benefícios da qualidade e efeitos obtidos, vários são os autores que destacam a satisfação dos clientes, a melhoria da imagem da organização e dos produtos e serviços, a sistematização dos métodos de trabalho, processos e responsabilidades e a melhoria da resposta e serviço ao cliente (Escanciano, 1998; Poksinska *et al.*, 2002; Piskar e Dolinsek, 2006; Zaramdini, 2007; Branco, 2008).

2.2. Sistema de contabilidade

Alves (2003) lembra que é a contabilidade que produz a informação contabilística, a partir da qual são elaboradas as demonstrações financeiras, para responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes (Aviso nº 15652/2009, de 7/9). No entanto, as pequenas empresas usam a contabilidade de forma muito deficiente. Segundo Petry e Nascimento (2009), nas empresas de dimensão mais reduzida, o processo de gestão é frágil, incompleto e em alguns casos inexistente. Petry e Nascimento (2009) sugerem que os gestores das empresas talvez não compreendam o potencial da contabilidade como uma das principais fontes de informação económica e financeira para o planeamento, execução e controlo da gestão.

Nunes e Sarrasqueiro (2004) verificaram que os pequenos empresários/gestores atribuem, em média, um grau de importância bastante grande à informação contabilística, quando pretendem tomar decisões. No entanto, os respondentes negligenciaram a definição de padrões de comparação com os da concorrência (*benchmarking*) e a demonstração dos fluxos de caixa.

Sobre o papel da contabilidade na gestão das pequenas empresas, Peña (2005) e Petry e Nascimento (2009) concluíram que o sistema de informação contabilístico é rudimentar e serve, principalmente, para preparar os relatórios financeiros exigidos, estando mais orientado para o âmbito fiscal e legal do que para a gestão. A este propósito, Ilias *et al.* (2010) referem que as pequenas empresas recorrem a práticas consideradas tradicionais e recusam-se a implementar a contabilidade de gestão e a utilizar técnicas mais avançadas como o *benchmarking*, talvez por causa do aumento de custos e da necessidade de formar pessoas.

Juran e Gryna (1991), Crosby (1994) e Feigenbaum (1994) são defensores da gestão dos custos da qualidade, para que esta possa ser gerida eficazmente. De acordo com a Norma Portuguesa NP 4239 (IPQ, 1994), o cálculo dos custos da qualidade deve apoiar-se em dados que existem nas empresas ou nos clientes, recorrendo, entre outras fontes, à contabilidade geral e à contabilidade analítica, em linha com Surver *et al.* (1992).

Todavia, um dos problemas recorrentes na gestão dos custos da qualidade são os custos indiretos, ocultos, a parte invisível do *iceberg*, que levanta dificuldades na implementação de sistemas de custos da qualidade (Surver *et al.*, 1992; Stiles e Mick, 1997; AECA, 2003), face à insuficiência dos sistemas tradicionais de contabilidade para lidar com esta categoria de custos (Surver *et al.*, 1992; Robles Jr., 2003; Gracia e Dzul, 2007; Pérez e Casas Novas, 2009).

Nesta conformidade, segundo Zimak (2000), o método tradicional de recolha de dados para a gestão dos custos da qualidade é o mais corrente e o mais fácil de utilizar. Socorre-se de dados já existentes nos departamentos de contabilidade das organizações, que recolhem a maior parte, *e. g.* os relativos a formação, qualidade, segurança, trabalho repetido, gastos de garantia e outros. Ainda assim, para Mattos (1997), é razoável admitir que é possível implementar e operar um sistema de custos da qualidade, sem necessidade de grandes adaptações no sistema de contabilidade existente.

3. Metodologia

Não tendo sido encontrada produção científica significativa sobre o objeto do presente estudo, de acordo com Fortin (2003), D' Oliveira (2007) e Acevedo e Nohara (2007) a escolha recaiu sobre a pesquisa do tipo exploratória e descritiva. Exploratória porque procura melhorar o conhecimento sobre as pequenas e médias empresas (PME) portuguesas, acerca das quais pouco se sabe; descritiva, porque procura identificar as características de tais empresas quanto à utilização da gestão da qualidade e da contabilidade.

A população alvo é constituída pelas PME estabelecidas em todo o território nacional. A população acessível (universo inquirido) foi acedida através do Anuário Certificação & Qualidade 2008 (Mota, *et al.*, 2008) e da Base Belém – Base Portuguesa de Estabelecimentos e Empresas, produzida pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), com dados do ano 2007.

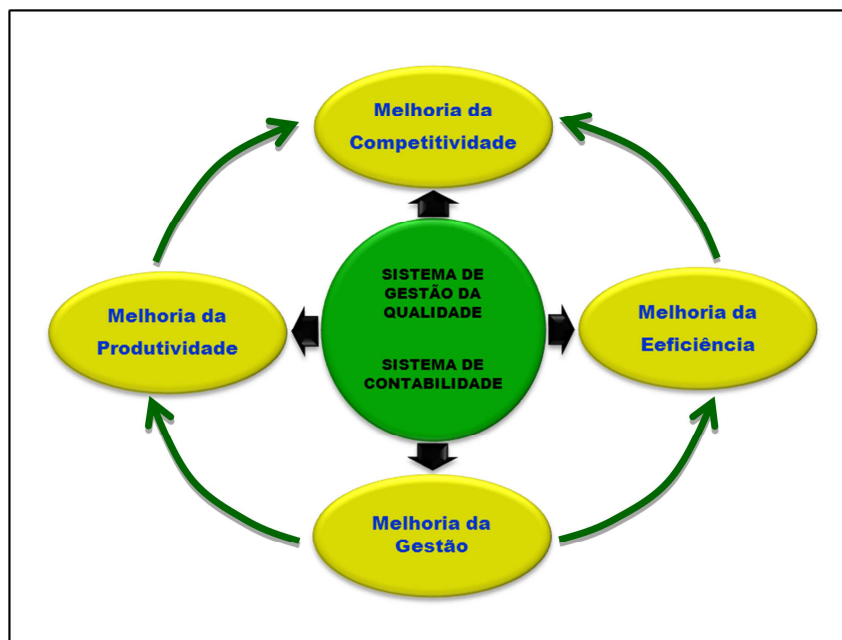
Não sendo possível dispor de tempo nem de recursos para recolher e analisar dados de cada uma das empresas da população acessível ou inquirida, foi selecionada uma amostra de mil PME por se considerar o tamanho aceitável para garantir a representatividade da população alvo. Das mil empresas que compõem a amostra, 500 eram detentoras de um sistema de gestão da qualidade certificado, estando inseridas no Anuário Certificação & Qualidade 2008 (Mota, *et al.*, 2008), enquanto as restantes 500 não, estando estas integradas na base de dados Belém, do INE.

Para garantir maior representatividade da amostra, recorreu-se ao método de amostragem aleatória, estratificada, proporcional e sistemática (Fortin, 2003; D'Oliveira, 2007; Barañano, 2008; Hill e Hill, 2009), a final, uma combinação de vários métodos.

O presente trabalho de investigação, dirigido às pequenas e médias empresas (PME) portuguesas pretendeu avaliar duas variáveis-chave, representadas no modelo seguinte:

- Sistema de gestão da qualidade; e
- Sistema de contabilidade.

Figura 1 - Variáveis-chave da investigação



Fonte: Elaboração própria

Analisando o modelo representado na Figura 1, verifica-se que a existência de um sistema de gestão da qualidade (SGQ) e de um sistema de contabilidade orientado para a gestão, pode influenciar direta e positivamente (1) a melhoria da gestão; (2) a melhoria da eficiência; (3) a melhoria da produtividade; e (4) aumentar a competitividade das PME.

A recolha da informação decorreu entre os dias 12 de Junho e 31 de Agosto de 2009 e desenvolveu-se através de um inquérito por questionário, direccionado à gerência / administração, ao contabilista ou ao diretor da qualidade, constituído quase exclusivamente por questões fechadas, com respostas alternativas. Antes de enviar o questionário às empresas da amostra, foi o mesmo sujeito a um pré-teste, aplicado a cinco pessoas (Fortin, 2003) com características semelhantes aos potenciais respondentes.

De acordo com Fortin (2003) e Coelho, Cunha e Martins (2008), para organizar, condensar e apresentar a informação numérica, de forma estruturada, a fim de obter uma imagem geral das variáveis medidas na amostra, foram utilizadas técnicas de estatística descritiva, com recurso ao *software* SPSS (versão 17.0).

4. Resultados e discussão

Dos mil questionários enviados, foram validamente devolvidos 122, resultando numa taxa de resposta de 12,2%.

De acordo com Reckziegel *et al.* (2007), as habilitações literárias são uma importante característica da amostra, relacionada com o conhecimento das práticas investigadas (Quadro 1).

Quadro 1 – Perfil dos respondentes

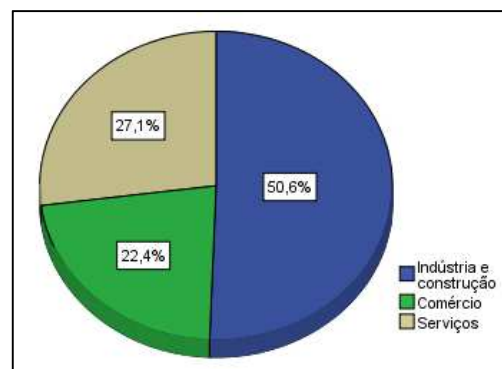
Escolaridade	Antiguidade na empresa	Experiência profissional
75,2% Pelo menos, 12 anos de escolaridade	72% Pelo menos 5 anos de antiguidade	84,6% Pelo menos 5 anos de experiência

Fonte: Elaboração própria

Face ao perfil dos respondentes, pode-se concluir que estavam razoavelmente bem habilitados a entender e responder às questões colocadas através do instrumento de recolha de dados.

Relativamente ao setor de atividade, as pequenas e médias empresas (PME) respondentes foram agrupadas conforme o Gráfico 1, onde predomina a indústria e construção (50,6%), tal como no estudo de Cociorva (2009), onde também dominavam as empresas da indústria transformadora, levando a crer que a indústria é mais sensível às questões relativas à gestão da qualidade.

Gráfico 1 – Setor de atividade



Fonte: Elaboração própria

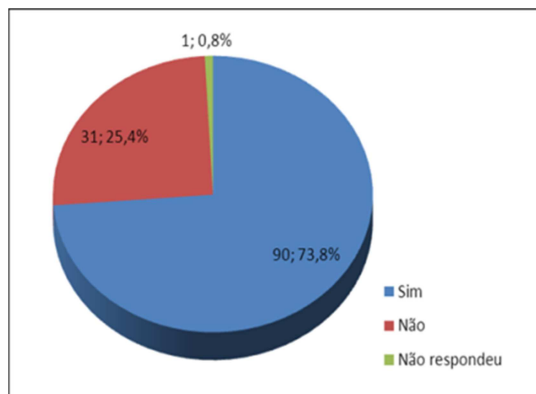
As principais conclusões retiradas da análise dos dados recolhidos, são apresentadas em seguida, respondendo a cada uma das questões de investigação.

4.1. Sistema de Gestão da Qualidade (Variável-chave I)

Q.1. As PME têm um SGQ implementado, mesmo que não esteja certificado?

Cerca de 74% das participantes responderam “sim”. Das que responderam “não”, 16 (13,1%) ou estavam a implementar (2) ou tencionavam fazê-lo (14). Apenas 11,5% não pensava implementar um SGQ, concluindo-se assim por uma amostra fortemente orientada para a qualidade (Gráfico 2).

Gráfico 2 – Sistema de gestão da qualidade



Fonte: Elaboração própria

Q.2. Qual a periodicidade com que as PME, com SGQ implementado, produzem informação estruturada sobre custos da qualidade?

A maioria das pequenas e médias empresas (PME) prepara informação mensal e trimestral, recorrendo aos modelos PAF (prevenção, avaliação e falhas) e do processo (custos de conformidade e de não conformidade) enquanto 34 (37,8%) nunca o fazem. Elevado número de empresas (40; 44,4%) não calculam o retorno do investimento em qualidade nem preparam indicadores para comparar com a concorrência, enquanto 46 (51,1%) não calculam os desvios orçamentais ou fazem-no apenas anualmente, em linha com a investigação de Cociorva (2009), o que revela fraca aderência às atividades de planeamento e controlo advogadas por Juran (1997) e outros autores de referência (Juran e Gryna, 1991; Crosby, 1994; Feigenbaum, 1994).

Q.3. Que ferramentas básicas da qualidade utilizam as PME?

Também em consonância com o estudo de Cociorva (2009), a ferramenta mais utilizada é o fluxograma (72,2% das empresas), provavelmente devido à sua simplicidade e porque, tendo a maioria das empresas da amostra o seu sistema de gestão da qualidade (SGQ) certificado, podem ter necessidade de o utilizar para documentarem os seus processos, recorrendo menos a outras ferramentas que, segundo Domingues (2003), exigem mais trabalho em equipa e maior nível de conhecimentos, como sejam os diagramas de Pereto e de Ishikawa.

Q.4. Que importância atribuem as PME aos benefícios esperados do SGQ?

A maioria dos respondentes, em todos os itens de resposta, considerou que os benefícios do SGQ são importantes ou muito importantes.

Tabela 1 – Estatísticas do grau de importância dos benefícios do SGQ

Itens de resposta	Média	Desvio padrão
Maior satisfação dos clientes	3,54	0,65
Melhor sistematização dos métodos de trabalho	3,52	0,62
Melhor imagem dos produtos/serviços	3,43	0,64
Melhor imagem externa da empresa	3,43	0,66

(Escala de 1 a 4: 1 – Nada importante; 2 – Pouco importante; 3 – Importante; 4 – Muito importante)

Fonte: Elaboração própria

Os itens com melhores médias, evidenciados na Tabela 1, confirmam os resultados obtidos em vários estudos, efetuados em diferentes países (*e.g.* Escanciano, 1998; Poksinska *et al.*, 2002; Piskar e Dolinsek, 2006; Zaramdini, 2007; Branco, 2008).

Q.5. Que importância atribuem as PME às dificuldades na implementação de um SGQ?

As PME portuguesas consideraram importantes todos os itens de resposta, indo ao encontro de Domingues (2003) quando afirma que a implementação de um SGQ exige notório esforço das empresas, não sendo tarefa simples nem rápida.

Tabela 2 – Estatísticas do grau de importância das dificuldades

Itens de resposta	Média	Desvio padrão
Falta de formação em qualidade	2,93	0,95
Planeamento da qualidade	2,91	0,78
Cumprimento dos requisitos para o tratamento de não conformidades e ações corretivas e preventivas (ACP)	2,85	0,89
Resistência a mudança	2,82	0,91

(Escala de 1 a 4: 1 – Nada importante; 2 – Pouco importante; 3 – Importante; 4 – Muito importante)

Fonte: Elaboração própria

Como se observa na Tabela 2, a maior dificuldade (não expressamente referida na bibliografia consultada) prende-se com a falta de formação. Os outros itens com maior média também foram identificados na revisão da literatura (Tarí, 2001; Yahya e Goh, 2001; Escanciano, 2002; Domingues, 2003; Poksinska *et al.*, 2006; Branco, 2008; White *et al.*, 2009).

Q.6. Como avaliam as PME os efeitos obtidos com a implementação do SGQ?

Todos os efeitos foram considerados positivos e muito positivos. Em nenhum caso os efeitos do SGQ foram considerados muito negativos e os negativos são inexpressivos.

Tabela 3 – Estatísticas dos efeitos obtidos com o SGQ

Itens de resposta	Média	Desvio padrão
Satisfação dos clientes	4,36	0,50
Sistematização dos métodos de trabalho	4,30	0,57
Imagem externa da empresa	4,28	0,64
Serviço após venda	4,17	0,60

(Escala de 1 a 5: 1 – Muito negativos; 2 – Negativos; 3 – Nulos; 4 – Positivos; 5 – Muito positivos)

Fonte: Elaboração própria

Salienta-se que os benefícios mais importantes (Tabela 1) estão estreitamente relacionados com os efeitos obtidos com o SGQ (Tabela 3), de acordo com Escanciano (1998), Poksinska *et al.* (2002), Piskar e Dolinsek (2006), Zaramdini (2007) e Branco (2008).

4.2. Sistema de Contabilidade (Variável-chave II)

Em seguida apresentam-se os resultados obtidos para a variável em título.

Q.7. Para que serve o sistema de contabilidade das PME?

Os itens de resposta com maior média estão representados na Tabela 4.

Tabela 4 – Estatísticas dos fins para que serve a contabilidade das PME

Itens de resposta	Média	Desvio padrão
Cumprir as obrigações fiscais e outras exigências legais	3,62	0,59
Controlar as relações com terceiros, variações no património e apurar os resultados	3,45	0,68
Fornecer informação sobre custos, proveitos, ativos e passivos, por segmentos	3,29	0,80
Apurar e controlar os custos de produção de bens e serviços	3,25	0,89

(Escala de 1 a 4: 1 – Nada importante; 2 – Pouco importante; 3 – Importante; 4 – Muito importante)

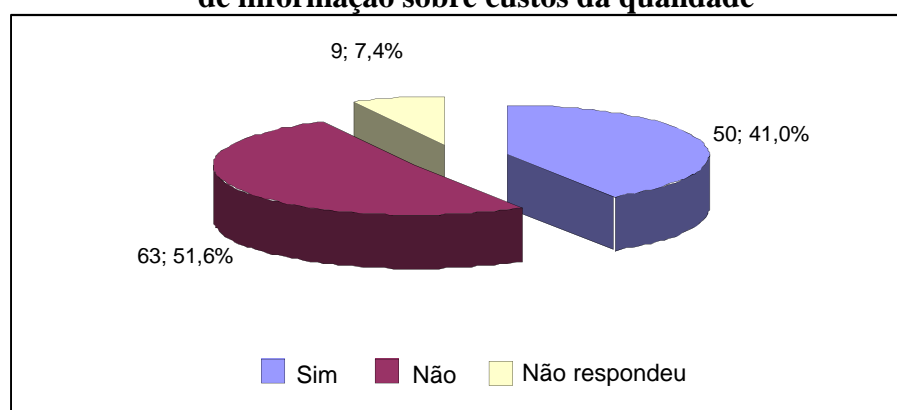
Fonte: Elaboração própria

Observando a Tabela 4, verifica-se que as PME entendem que a contabilidade serve, acima de tudo, para cumprir as obrigações fiscais e legais, ao encontro de Peña (2005) e Petry e Nascimento (2009). No entanto, também atribuem, em média, um grau de importância bastante elevado à informação contabilística para a gestão, preterindo claramente o *benchmarking* e a demonstração dos fluxos de caixa (que obtiveram as médias mais baixas, respetivamente 2,96 e 2,46), em sintonia com Nunes e Sarrasqueiro (2004) e Ilias *et al.* (2010).

Q.8. O sistema de contabilidade das PME gera informação sobre custos da qualidade?

Apenas 50 (41%) das empresas responderam afirmativamente (Gráfico 3), o que pode ficar a dever-se ao facto da norma NP EN ISO 9001:2008 não obrigar a demonstrar a gestão dos custos da qualidade, deficiência que, segundo Pires (2007), tem que ser eliminada. Deste modo, as PME não seguem Juran e Gryna (1991), Crosby (1994) e Feigenbaum (1994), que defendem a gestão dos custos da qualidade.

Gráfico 3 – Distribuição das PME relativamente à produção de informação sobre custos da qualidade



Fonte: Elaboração própria

A informação sobre custos da qualidade mais frequentemente disponível nas empresas da amostra, é a que se obtém diretamente da contabilidade, tal como em Zimak (2000). As participantes alegaram dificuldades na implementação do sistema de custos da qualidade, *e.g.* as relacionadas com os custos intangíveis da qualidade (Surver *et al.*, 1992; Stiles e Mick, 1997; AECA, 2003) e com a insuficiência dos sistemas tradicionais de contabilidade (Surver *et al.*, 1992; Robles Jr., 2003; Gracia e Dzul; 2007; Pérez e Casas Novas, 2009).

5. Conclusões, limitações e perspetivas de investigação

Em seguida, apresentam-se as principais conclusões, perspetivas de investigação e limitações do estudo.

5.1. Conclusões

As conclusões do estudo são sintetizadas na Figura 3.

Figura 2 – Conclusões do estudo, relacionadas com o modelo da investigação



Da análise da Figura 3 conclui-se que:

- O sistema de gestão da qualidade (SGQ) é relevante para as pequenas e médias empresas (PME) participantes, mas devem explorar mais o potencial da gestão da qualidade;
- As PME participantes atribuem um papel importante à contabilidade para fins fiscais e legais e também para a gestão, mas devem usá-la para fins menos tradicionais e mais avançados.

Por estas vias, pode ser que as PME se tornem mais eficientes, produtivas e competitivas, mantendo-se no mercado, prosperando e criando empregos.

5.2. Limitações do estudo

Apesar das vantagens que apresenta (rapidez, menor custo, melhor controlo dos enviesamentos), o inquérito por questionário não permite ir tão em profundidade como a entrevista (Fortin, 2003), uma vez que não é possível colocar questões adicionais. Hill e Hill (2009:350) chegam a afirmar que “são frequentes as pessoas que não confiam muito num inquérito por questionário (...)”. Acresce ainda a fraca taxa de respostas que, no caso vertente, se quedou pelos 12,2%, e a falta de controlo sobre a forma como os questionários são preenchidos e enviados pelo correio (Fortin, 2003; Barañano, 2008).

De acordo com Domingues (2003), tendo-se recorrido a escalas ordinais, as medidas estatísticas apresentadas – média e desvio padrão – são usadas com pouca propriedade estatística, por serem mais adequadas a escalas de intervalo ou de razão, onde as categorias apresentam a mesma distância escalar. No entanto, Hill e Hill (2009) referem que, quando a distribuição das respostas é unimodal e mais ou menos normal, é vulgar tratar os valores numéricos ligados às respostas, como tendo sido obtidos através de uma escala métrica, legitimando assim a utilização das medidas utilizadas (média e desvio padrão).

Face às limitações da metodologia utilizada, não é possível generalizar os resultados à população inquirida. Fortin (2003) afirma que os resultados que não podem ser generalizados contribuem pouco para o avanço do conhecimento científico. No entanto, os resultados permitem aumentar o conhecimento sobre as realidades observadas e pode aumentar a capacidade de generalização de resultados em estudos futuros que a seguir se recomendam.

5.3. Perspetivas de investigação

Para desenvolver esta linha de investigação, sugerem-se novos estudos para:

- Colmatar as limitações do método, quanto à representatividade da amostra;
- Replicar o estudo junto das entidades do setor não lucrativo (ESNL), dada a crescente importância do terceiro setor para a economia e para a sociedade;
- Investigar a organização dos sistemas de informação contabilística das empresas e as práticas informais dos pequenos empresários que garantem a continuidade dos seus negócios criando os seus próprios modelos de gestão das suas empresas, uma vez que para grande parte deles a contabilidade é, em primeiro lugar, uma formalidade obrigatória.

Referências bibliográficas

- ACEVEDO, Claudia R. & NOHARA, Juliana J. (2007). *Monografia no Curso de Administração – Guia completo de conteúdo e forma*. São Paulo, Brasil: Atlas.
- AECA - Asociación Española de contabilidade y administración de Empresas (2003). *Principios de Contabilidad de Gestión - Costes de Calidad*. Madrid, Espanha: AECA.
- ALVES, M. C. G. (2003). Relevância da Informação Contabilística – Abordagem teórica e Estudo Empírico. In *Proceedings of the XIII Jornadas Hispano_Lusas de Gestión Científica - La Empresa Familiar en un Mundo Globalizado*, pp. 361-370, retirado de http://www.ti.usc.es/lugo-xiii-hispano-lusas/04_programa.htm#Programa%20Definitivo, em 15/09/2011.
- ANTÓNIO, Nelson & TEIXEIRA, António (2009). *QualStrategi: cuidar do presente e preparar o futuro*. In: Saraiva, Margarida e Teixeira, António (Ed.) *TMQ – Qualidade: A qualidade numa perspectiva multi e interdisciplinar*, Vol. 0, Lisboa, Portugal: Ed. Sílabo.
- BARAÑANO, Ana M. (2008). *Métodos e Técnicas de Investigação em gestão – Manual de apoio à realização de trabalhos de investigação*. Lisboa, Portugal: Ed. Sílabo
- BORGES, António; Rodrigues, Azevedo & Morgado, José (2002). *Contabilidade e Finanças para a Gestão*. Lisboa, Portugal: Áreas Editora.
- BRANCO, Rui (2008). *O Movimento da Qualidade em Portugal: O Contributo da Gestão da Qualidade para a Gestão Global das Organizações*. Porto, Portugal: Grupo Editorial Vida Económica.
- CAPRICHO, Lina & LOPES, Albino (2007). *Manual de Gestão da Qualidade*. Lisboa, Portugal: Editora RH.
- CE – Comissão Europeia (2008). Comunicação da Comissão das Comunidades Europeias ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões, da incitativa política «Think Small First» - Um «Small Business Act» para a Europa. Bruxelas, Bélgica.
- _____ (2011). Revisão do SBA: Small Business Act europeu: reforçar as pequenas empresas e incentivar o crescimento. Bruxelas, Bélgica.
- CHÉR, Rogério (1991). *A Gerência das Pequenas e Médias Empresas: o que saber para administrá-las*. São Paulo, Brasil: Ed. Maltese.
- COCIORVA, Aliona (2009). *Planeamento e controlo dos custos da qualidade nas empresas portuguesas certificadas*. Dissertação de mestrado, Universidade de Évora, Portugal.
- COELHO, Joaquim P.; CUNHA, Luisa M. & MARTINS, Inês L. (2008). *Inferência Estatística – Com utilização do SPSS e G* Power*. Lisboa, Portugal: Edições Sílabo.
- CROSBY, Philip B. (1994). *Qualidade é investimento*. Rio de Janeiro, Brasil: José Olimpo.
- D’OLIVEIRA, Teresa (2007). *Teses e dissertações – Recomendações para a elaboração e estruturação de trabalhos científicos*. Lisboa, Portugal: Editora RH.
- DOMINGUES, Ivo (2003). *Gestão da Qualidade nas Organizações Industriais – Procedimentos, práticas e paradoxos*. Oeiras, Portugal: Celta Editora.
- ESCANCIANO, Carmen (1998). La certificación ISO 9000: Implantación e efectividad en el principado de Asturias. *RDM: Revista de minas*, Nº 17-18, pp. 129-137.
- ESCANCIANO, Carmen (2002). Certificación ISO 9000 en España: dificultades versus satisfacción empresarial. *Dirección e organización: Revista de dirección e administración de empresas*, Nº 27, pp. 148-156.
- Eurostat (2011). *Portal das Pequenas e Médias Empresas*. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/european_business/special_sbs_topics/small_medium_sized_enterprises_SMEs. Consultado em 16/08/2011.
- FEIGENBAUM, Armand V. (1994). *Controlo da Qualidade Total*. São Paulo, Brasil: Makron Books.
- FORTIN, Marie-Fabeinne (2003). *O Processo de Investigação – Da concepção à realização*. Loures, Portugal: Lusociência.
- GRACIA, Santos & DZUL, Luís A. (2007). Modelo PAF de costes de la calidad como herramienta de gestión en empresas constructoras: una visión actual. *Revista Ingeniería de Construcción*, Vol. 22, Nº 1, retirado de <http://www.ing.puc.cl/ric>, em 15/09/2011.

- HERAS, Iñaki; MARIMON, Frederic & CASADESÚS, Martí (2009). Impacto competitivo de las herramientas para la gestión de la calidad. *Cuadernos de economía y dirección de la empresa*, Nº 41, pp. 007-036.
- HILL, Manuela & HILL, Andrew (2009). *Investigação por questionário*. Lisboa, Portugal: Ed. Sílabo.
- IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação (2008). *Sobre as PME em Portugal*. Lisboa, Portugal: IAPMEI.
- ILIAS, Azleen; RAZAK, Mohd Z. A. & YASOA, M. R. (2010). The preliminary study of management accounting practices (MAPs) in Small Business. *Global Business and Management Research: An International Journal*, Vol. 2, Nº 1, pp. 79-88.
- INE – Instituto Nacional de Estatística, I. P. (2007), *Empresas em Portugal 2005*, Lisboa, Portugal
- _____ (2008), *Empresas em Portugal 2006*, Lisboa, Portugal
- _____ (2009), *Empresas em Portugal 2007*, Lisboa, Portugal
- _____ (2010), *Empresas em Portugal 2008*, Lisboa, Portugal
- _____ (2011), *Empresas em Portugal 2009*, Lisboa, Portugal
- IPQ - Instituto Português da Qualidade (1994). Norma Portuguesa NP 4239, Bases para a quantificação dos custos da qualidade. Caparica, Portugal: IPQ.
- JURAN, J. M. (1997). *A qualidade desde o projeto*. São Paulo, Brasil: Pioneira.
- JURAN, J. M. & GRZYNA, Frank M. (1991). *Controlo da qualidade - Handbook – Conceitos, políticas e filosofia da qualidade*. São Paulo, Brasil: McGraw-Hill e Makron Books.
- LABATUT, Gregorio; POZUELO, José & VERES, Ernesto J. (2009). Modelización temporal de los ratios contables en la detección del fracaso empresarial de la PYME española. *Revista Española de Financiación Y Contabilidad*, Vol. XXXVIII, Nº 143, pp. 423-447.
- MATTOS, Jarbas C. (1997). *Custos da qualidade como ferramenta de gestão da qualidade: conceitualização, proposta de implantação e diagnóstico nas empresas com certificação ISO 9000*. Dissertação de mestrado, UFSCAR, São Carlos, Brasil.
- MOTA, A.; NOVO, A.; INFANTE, B.; FERREIRA, P. & ANDRADE, R. (2008) *Anuário Certificação & Qualidade 2008*. Porto, Portugal: Publicações Diretas.
- MOURA, Luciano R. (1997). *Qualidade simplesmente total: uma abordagem simples e prática da gestão da qualidade*. Rio de Janeiro, Brasil: Qualitymark Editora.
- NUNES, Leonor C. F. & SARRASQUEIRO, Zélia, M. F. (2004). A informação contabilística nas decisões das pequenas empresas. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, Nº 36, pp. 87-96.
- OLIVEIRA, R. D. & SALLES, J. A. A. (2002). Inteligência competitiva em micro, pequena e média empresa: um estudo de caso. In: *XXII ENEGEP e VII International Conference on Industrial Engineering and Operations Management*, Anais XXII ENEGEP e VII ICIEOM, Curitiba, Brasil.
- PEÑA, Aura E. (2005). El sistema de información contable en las pequeñas y medianas empresas - un estudio evaluativo en el área metropolitana de Mérida, Venezuela. *Actualidad Contable FACES*, año 8, Nº 11, pp.67-79.
- PEREIRA, Artur M. & GANHÃO, Fernando N. (1992). *A gestão da qualidade – Como implementá-la na empresa*. Lisboa, Portugal: Biblioteca de gestão moderna.
- PÉREZ, Esteban & CASAS NOVAS, J. L. (2009). *Costes de calidad y de no calidad: delimitación de conceptos y reflexiones en cuanto al papel de la contabilidad de gestión*. In: Saraiva, Margarida e Teixeira, António (Ed.) *TMQ – Qualidade: A qualidade numa perspectiva multi e interdisciplinar*, Vol. 0, Lisboa, Portugal: Ed. Sílabo.
- PETRY, Luiz I. & NASCIMENTO, Auster, M. (2009). Um estudo sobre o modelo de gestão e o processo sucessório em empresas familiares. *Revista Contabilidade e Finanças – USP*, V. 20, Nº 49, pp. 109-125.
- PIRES, António R. (2004). *Qualidade - Sistemas de gestão da qualidade*. Lisboa, Portugal: Edições Sílabo.
- _____ (2007), *Qualidade - Sistemas de gestão da qualidade*. (3ª Ed. rev.). Lisboa, Portugal: Ed. Sílabo.
- PISKAR, Franka & DOLINSEK, Slavko (2006). Implementation of ISO 9001: from QMS to business model. *Industrial Management e data Systems*, Vol. 106, Nº 9, pp. 1333-1343.

- POKSINSKA, Bozena; EKLUND, Jörgen A. E.; JÖRN, Dahlgaard & JENS J. (2006). ISO 9001:2000 in small organizations. *The International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 23, Nº 5, pp.490-512.
- POKSINSKA, Bozena; JÖRN, Jens & ANTONI, Marc (2002). The state of ISO 9000 certification: a study of Swedish organizations. *The TQM Magazine*, Vol. 14, Nº 5, pp.297-306.
- RECKZIEGEL, Valmor; SOUSA, Marcos A. & DIEHL, Carlos A. (2007). Práticas de gestão de custos adoptadas por empresas estabelecidas nas regiões noroeste e oeste do estado do Paraná. *RGBN*, Vol. 9, Nº 23, pp. 14-27.
- ROBLES Jr., António (2003). *Custos da Qualidade: aspectos económicos da gestão da qualidade e da gestão ambiental*. São Paulo, Brasil: Atlas.
- SARAIVA, Margarida & ROLO, Ana (2009). *Qualidade e inovação: principais implicações nas organizações portuguesas*. In: Saraiva, Margarida e Teixeira, António (Ed.) *TMQ – Qualidade: A qualidade numa perspectiva multi e interdisciplinar*, Vol. 0, Lisboa, Portugal: Ed. Sílado.
- SARAIVA, Pedro *et al.* (2010). *O Futuro da Qualidade em Portugal*. Lisboa, Portugal: APQ.
- STILES, Renee A. & MICK, Stephen S (1997). What is the cost of controlling quality? Activity-based cost accounting offers an answer. *Journal of Healthcare Management*, Vol.42, Nº 2; p. 193.
- SURVER, James D; NEUMANN, Bruce R. & BOLES, Keith E. (1992). Accounting for the costs of quality. *Healthcare Financial Management*, Vol. 46-9, ABI/INFORM Complete, p. 28.
- TARÍ, Juan J. (2001). Aspectos que garantizan el éxito de un sistema de calidad. *Forum Calidad*, año 13, Nº 127, pp. 34-38.
- WHITE, G. T. R. *et al.* (2009). The implementation of a quality management system in the not-for-profit sector. *The TQM Magazine*, Vol. 21, Nº 3, pp. 273-283.
- YAHYA, Salleh & GOH, Wee-Keat (2001). The implementation of an ISO 9000 quality system. *The International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 18, Nº 9, pp. 941-966.
- ZARAMDINI, Walid (2007). An empirical study of the motives and benefits of ISO 9000 certification: the UAE experience. *The International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 24, Nº 5, pp. 472-491.
- ZIMAK, Gary (2000). Cost of quality (COQ): Which collection system should be used? *ASQ World Conference on Quality and Improvement Proceedings*, ABI/INFORM Complete, p. 18.

Curriculum Vitae

Osvaldo Ferreira é estudante do Mestrado em gestão / Especialização em contabilidade e auditoria, na Universidade de Évora. Licenciado em Gestão de empresas / Ramos de organização e gestão. Gerente, responsável técnico e pela gestão da qualidade, numa pequena empresa de contabilidade e gestão. Contabilista e assessor na gestão de Pequenas e Médias Empresas. Áreas de interesse: gestão da qualidade, contabilidade e auditoria financeira.