

## RELAÇÃO ENTRE CONTROLO DE GESTÃO E ESTRATÉGIA. PERSPETIVA HISTÓRICA

*Ana Maria Dias Simões*

*José Azevedo Rodrigues*

*Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL). Investigadores da BRU/UNIDE*

### RESUMO:

O conceito de Controlo de Gestão (CG) e a sua relação com a estratégia têm suscitado um interesse relevante da parte da comunidade de investigadores. Este artigo tem como objectivos analisar a forma como a investigação e a literatura científica têm, desde a década de 60, abordado a relação entre o CG e a estratégia, e identificar os tópicos de interesse para investigação futura.

Os resultados obtidos mostram que, ao longo das últimas décadas, o conceito e práticas do CG evoluíram de uma visão mecanicista para uma visão que destaca os aspetos comportamentais do CG. A partir dos meados dos anos 90, investigação passou a relevar o papel mais activo que o CG assume nos processos de formulação e mudança estratégica. Assistiu-se, na última década, à produção e publicação de inúmeros trabalhos de investigação sobre a relação entre CG e estratégia. Contudo, há ainda muitos aspectos desta relação que precisam de ser mais aprofundados e melhor entendidos.

**PALAVRAS-CHAVE:** Controlo de gestão; Estratégia; Revisão de literatura; Oportunidades de investigação.

### ABSTRACT

The concept of management control and its relationship with strategy has raised significant interest among the academic research community. The objectives of this paper comprise the analysis of the way that research and scientific literature have, since the sixties, approached the relationship between management control and strategy, and identify the topics of interest for future investigation.

The findings achieved show that, throughout the last decades, the concepts and practice of management control evolved from a mechanistic vision to one that highlights the behavioral aspects of management control. From the mid nineties onwards, the research started to highlight the most active role taken by management control in the strategic formulation and change processes. The last decade witnessed the production and publishing of countless research papers between the relation between management control and strategy. Nevertheless, there are still numerous aspects of this relation that require further investigation and clarification.

**KEY WORDS:** Management control; Strategy; Literature review; Research opportunities.

## 1. INTRODUÇÃO

O interesse da investigação pela relação entre o Controlo de Gestão (CG) e a estratégia é relativamente recente.

Até à década de 80, a variável estratégia não foi explicitamente utilizada nos trabalhos de investigação em CG (Langfield-Smith, 1997). O CG era, até então, entendido como um conjunto de mecanismos que visavam produzir informação para planeamento e controlo, favorecendo o controlo financeiro e a informação de natureza contabilística. A partir de meados da década de 80, a investigação começa a relacionar CG e estratégia mas suportando-se na teoria contingencial. A partir dos meados dos anos 90, a investigação passou a relevar o papel mais activo que o CG assume nos processos de construção e mudança estratégica. Os estudos realizados passam a assumir que a estratégia influencia os Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) e que os SCG podem influenciar a estratégia.

Para além de reunir um conjunto de contributos teóricos facultados pela literatura científica internacional, este artigo tem como objectivos analisar a forma como a investigação e a literatura científica têm, desde a década de 60, abordado a relação entre o CG e a estratégia, e sistematizar áreas de interesse para trabalhos de investigação futura.

O estudo foi realizado recorrendo à revisão da literatura internacional sobre o CG e a relação entre o CG e a estratégia. Para além da literatura de suporte ao estudo, foram analisados os resultados de 39 artigos que, de algum modo, exploraram a relação entre o CG e a estratégia através de estudos empíricos.

Para além da introdução, o artigo está estruturado em 4 partes: na primeira, discute-se a forma como a investigação estudou a relação entre o CG e a estratégia entre a década de 60 e a actualidade; na segunda, apresenta-se o quadro concetual de Simons (2000) e a forma como este modelo preconiza a relação entre o CG e a estratégia; a terceira apresenta os resultados dos estudos empíricos que estudaram o CG e a estratégia à luz das alavancas de controlo de Simons (2000); a última parte apresenta as conclusões deste estudo.

## **2. EVOLUÇÃO DA INVESTIGAÇÃO SOBRE A RELAÇÃO ENTRE CG E ESTRATÉGIA**

### **2.1. A proposta de Anthony de 1965**

Até meados da década de 60, as práticas do CG baseavam-se na determinação de custos e no controlo financeiro, através do uso do orçamento e da contabilidade de custos (Ittner e Larcker, 2001). A literatura académica atribui a Robert Anthony a primeira formalização escrita do conceito de CG. Em 1965, Anthony publica o livro *Planning and Control Systems: Framework for Analysis* (Boston: Graduate School of Business Administration; Harvard University) onde define o CG como o processo através do qual os gestores garantem que os recursos são obtidos e utilizados eficaz e eficientemente, de forma a atingirem os objectivos organizacionais. Esta é uma visão mecanicista e técnica do CG (van der Meer-Kooistra e Scapens, 2008; Wickramasinghe e Alawattage, 2007). Inovadora à data, a proposta de Anthony direccionou o CG para os processos de planeamento e controlo, acabando por ser determinante no desenvolvimento futuro do conceito de CG.

A evolução do contexto empresarial e a própria investigação académica exigiram, contudo, novos desenvolvimentos no entendimento daquilo que deveria ser o CG. A década de 80 ficou marcada por fortes críticas à proposta de Anthony, pela aproximação entre o CG e a estratégia e pela emergência de novas ferramentas de gestão capazes de responder às novas preocupações empresariais, em especial no campo da qualidade, da gestão estratégica dos custos e da análise e melhoria dos processos (Ittner e Larcker, 2001).

A visão de CG, apresentada em 1965 por Anthony, colocou grande ênfase na informação e no controlo contabilístico, o que determinou o enviesamento da investigação em CG, em especial do estudo sobre a interacção entre a estratégia e o CG (Berry *et al.*, 1995a, 95b, 2009; Hansen e Mouritsen, 2005; Langfield-Smith, 1997; Otley, 1999).

Diversos investigadores e académicos têm criticado o afastamento entre os processos de gestão estratégica, o de CG e o de gestão operacional, preconizado por Anthony *et al.* ao longo das várias edições da obra *Management Control Systems*. Referindo-se à edição de 1992, Berry *et al.* (1995a, 95b) discordam das fronteiras entre planeamento e controlo estratégico, controlo operacional e CG. Argumentam que as fronteiras entre os três processos são ténues e criticam os autores por assumirem que os objectivos organizacionais são um dado adquirido e passíveis de institucionalização (por exemplo no orçamento). Também Simons (1990), referindo-se à proposta de 1965, realça que a visão de Anthony é limitada porque entende as estratégias como um dado adquirido e assume que o CG apenas controla a implementação da estratégia não produzindo qualquer *feedback*. A visão de Anthony negligencia o processo de planeamento estratégico porque o considera como um dado adquirido para o CG, ignorando as medidas de performance não financeiras, essenciais ao controlo da estratégia (Otley, 1999). Já em 2005, Chapman (2005) descreve as técnicas propostas por Anthony como ferramentas de coordenação e controlo, com fraca ligação ao planeamento estratégico.

Em 1989, Anthony *et al.* revêem o conceito de CG, apresentando-o como um processo que visa motivar e inspirar as pessoas a desempenhar as actividades de modo a atingir os objectivos organizacionais, e como um processo de detecção e correcção de aspectos exógenos ou endógenos com impacto na performance. Os autores reforçam então os aspectos mais comportamentais, colocando a ênfase na motivação dos gestores, nos objectivos organizacionais e, mais uma vez, na utilização eficiente de recursos. Esta reorientação do CG para aspectos comportamentais não eliminou as críticas a Anthony *et al.*. Berry *et al.* (1995a, 95b) consideram que o CG é uma importante ferramenta de gestão, imbuída de aspectos comportamentais, sociais e psicológicos. Os gestores têm que adquirir a capacidade de motivar e inspirar os outros colaboradores da empresa. Concordam com a visão de que o CG deve estar orientado para os objectivos organizacionais. Entendem, contudo, que Anthony *et al.* atribuem demasiada importância aos aspectos financeiros, de base contabilística e orçamental, referindo “*his textbooks concentrate upon planning and control accounting rationales and contain little or no discussion of social-psychological or behavioural issues, despite his highlighting the importance of the latter*” (Berry *et al.*, 1995a: 32).

Apesar de não intencional, a proposta de Anthony direccionou a investigação em CG para um conceito demasiado centrado na contabilidade (Berry *et al.*, 1995a, 2009). Já em 1983, Machin escrevia: “*Anthony himself had specified social psychology as the source discipline of management control systems, yet surprisingly continued to hope that accounting might have something to offer*” (Machin, 1983: 12). Machin entendia que seria inevitável que o CG evoluísse cada vez mais para a área comportamental, afastando-se da visão contabilística. Para além disso, a proposta de Anthony criou uma separação artificial entre CG, controlo estratégico e controlo operacional (Berry *et al.*, 1995a, 95b; Langfield-Smith, 1997; Otley, 1999, 2001) o que condicionou a utilização da variável estratégia, nos trabalhos de investigação em CG, durante os anos que se seguiram (Hansen e Mouritsen, 2005; Langfield-Smith, 1997; Simons 1990).

Em 1971, Lowe incorpora no CG os mecanismos de *feedback* e de auto-regulação organizacional:

“(…) *a management control system might be briefly defined as a system of organizational information seeking and gathering, accountability, and feedback designed to ensure that the enterprise adapts to changes in its substantial environment and that the work behaviour of its employees is measured by reference to a set of operational sub-goals (which conform with overall objectives) so that the discrepancy between the two can be reconciled and corrected for*” (Lowe, 1971: 5).

Reconhecendo esta visão menos restritiva, Berry *et al.* (1995a) incorporaram, no conceito de controlo, os mecanismos de *feedback* e a implementação de acções correctivas, afastando-se da visão clássica de Anthony.

Também Flamholtz, já nos anos 80 e 90, reforçara os aspectos comportamentais do CG, descrevendo-o como um processo para influenciar os comportamentos dos membros da organização, com vista a aumentar a probabilidade de realização dos objectivos (Flamholtz, 96a, 96b; Flamholtz *et al.*, 1985). Simons (1987, 90, 94, 95a, 2000) desenvolveu trabalhos de investigação definindo os SCG como rotinas e procedimentos, formalizados e suportados em informação, que os gestores utilizam para manter ou alterar comportamentos. A visão de Simons reforça, mais uma vez, a dimensão comportamental do CG na orientação, e não apenas, na monitorização, dos comportamentos (Simons, 1995a, 2000). A investigação de Simons (1987, 90, 94, 95a, 2000) contribuiu para o alargamento do papel dos SCG. O seu trabalho focaliza a atenção em quatro alavancas de controlo – interactiva, diagnóstico, sistema de crenças e de fronteiras – e apresenta uma conceptualização, mais completa, do uso do CG na orientação dos comportamentos e na influência da mudança estratégica (Berry *et al.*, 2009).

Também Otley (2001) refere que, apesar de Anthony citar a dimensão comportamental e a psicologia social como áreas essenciais e entrosadas na área do CG, nunca lhes concedeu a importância devida. À semelhança de outros investigadores, Otley (1999, 2001) entende ainda que a proposta de Anthony coloca demasiado enfoque nas práticas contabilísticas mais clássicas; sobre o trabalho de Anthony refere:

“(...) *by seeking a set of universal control practices, defined in isolation from both strategic intent and operational practices, it now seems rather inevitable that the approach led to an excessive concentration on traditional management accounting practices*” (Otley, 2001: 250).

Nas edições seguintes da obra *Management Control Systems* (Anthony *et al.*, 1998, 2007) apresentam o CG como o processo através do qual os gestores influenciam os outros membros da organização para implementar as estratégias da empresa. As actividades de planeamento e controlo estão presentes tanto no CG, como na formulação estratégica e no controlo das tarefas. Contudo, os autores delimitam claramente as fronteiras do CG, apresentando como factores distintivos o horizonte temporal, o nível de gestão, o grau de sistematização e o tipo de dados utilizados (Anthony *et al.*, 2007). A formulação estratégica é desenvolvida pela gestão de topo, de forma não sistemática e centra-se essencialmente na actividade de planeamento de longo prazo. O controlo das tarefas é desenvolvido pelos níveis mais elementares da estrutura da empresa; a sua grande preocupação é o controlo das tarefas desempenhadas no presente e no futuro próximo. Enquanto a formulação estratégica trata de definir novas estratégias, o CG trata de decidir como implementar essas estratégias. Por sua vez, o controlo de tarefas tenta medir, de forma rigorosa, a performance das tarefas elementares. Ao longo dos anos, Anthony *et al.* reforçaram o papel do CG na implementação das estratégias empresariais: *“the primary role of management control is to ensure the execution of chosen strategies”* (Anthony *et al.*, 2007: 9). Esta visão enquadra-se na linha de investigação vigente entre meados dos anos 80 e meados dos anos 90 que, sob a teoria contingencial, assumiu que os SCG são o resultado da estratégia seleccionada (Kober *et al.*, 2007; de Langfield-Smith, 1997, 2005), havendo por isso necessidade de adaptar ou adequar as características do sistema à estratégia definida. A secção 2.2. analisa com maior profundidade a investigação realizada durante este período.

A partir de meados dos anos 90, a investigação empírica direcciona o estudo para a relação entre os SCG e os processos de mudança e formulação estratégica. Diversos trabalhos de investigação alertam para a dinâmica dos SCG e para o papel que podem assumir no processo de mudança estratégica (*e.g.*, Bhimani e Langfield-Smith, 2007; Bonnet *et al.*, 2004; Chenhall, 2003, 05a; Chenhall e Langfield-Smith, 2003; Davila, 2005; Dent, 1990; Kober *et al.*, 2007; Langfield-Smith, 2005;

Simons, 1990, 91, 95a, 2000). Também as edições mais recentes (desde 1998) do *Management Control Systems* de Anthony *et al.* admitem que, em ambiente de rápida mudança, a informação de CG, em especial a não financeira, pode suportar a mudança estratégica ou o aparecimento de novas estratégias. Enquadram esta vertente dos SCG no CG interactivo, proposto no quadro conceptual de Simons (1995a, 95b, 2000). A secção 2.3. revê a investigação realizada sobre a relação entre o CG e os processos de formulação e mudança estratégica.

A par dos trabalhos de investigação sobre o CG e a sua ligação à estratégia, a investigação académica tem alertado para a evolução e mudanças verificadas nas práticas da contabilidade e CG, nas últimas décadas. Os trabalhos publicados apontam para o alargamento das fronteiras do *accounting* (Ittner e Larcker, 1998a; Kaplan, 1993, 94; Otley, 2001), para um maior entrosamento dos campos de actuação da contabilidade e do CG (Otley, 2001) e para a emergência da investigação em novas ferramentas de gestão como o *balanced scorecard*, *economic value added* ou *activity based costing* (Atkinson *et al.*, 1997; Ax e JjØrnenak, 2005; Burns e Vaivio, 2001; Burns e Nixon, 2005; Foster e Young, 1997; Ittner e Larcker, 1998, 2001; Kaplan, 1983, 84, 2006; Kasurinen, 2002; Neely, 2005; Neely *et al.*, 2005; Otley, 1999, 2001; Vaivio, 1999a).

## 2.2. O que disse a investigação até meados dos anos 90?

Até à década de 80, a variável estratégia não foi explicitamente utilizada nos trabalhos de investigação em CG (Langfield-Smith, 1997). Em parte, como consequência da visão contabilística e de controlo atribuída à função de CG. Mas desde os anos 80/90, que o interesse pela relação entre os SCG e a estratégia fez emergir diversos estudos sobre a forma como os SCG apoiam a implementação da estratégia, com vista à melhoria da performance organizacional e dos negócios. Não obstante, a publicação de estudos empíricos sobre estas matérias, a investigação é ainda considerada insuficiente (Langfield-Smith, 1997, 2005) e por vezes, contraditória e não esclarecedora da relação existente entre o CG e a estratégia (Chapman, 1997; Chenhall, 2003; Dent, 1990; Henri, 2006; Langfield-Smith, 1997; Kober *et al.*, 2007).

Os primeiros estudos realizados sobre a relação entre o CG e a estratégia realçaram a adequação ou adaptação dos SCG à estratégia. Até meados da década de 90, muitos dos estudos que analisaram a relação entre SCG e estratégia adoptaram uma perspectiva contingencial, procurando analisar a adequação entre alguns aspectos dos SCG, a estratégia, outras variáveis contextuais e, por vezes, a eficácia organizacional (*e.g.*, Berry *et al.*, 1995a, 95b; Bruggeman e Van der Stede, 1993; Chenhall, 2003; Covalleski *et al.*, 1996; Davila, 2005; Dent, 1990; Fisher, 1995; Gerdin e Greve, 2004; Langfield-Smith, 1997, 2005). A relação entre o CG e a estratégia era então entendida como uma relação passiva, sugerindo que o SCG é o resultado da estratégia seleccionada (*e.g.*, Chenhall, 2003; Langfield-Smith, 1997, 2005; Kober *et al.* 2007). O conceito de CG advogado por Anthony, em 1965, marcou também a evolução da investigação da relação entre CG e estratégia, inspirando os investigadores a tratar a estratégia como uma “caixa negra” (Hansen e Mouritsen, 2005).

Durante as décadas de 80 e 90, vários foram os investigadores que desenvolveram, sob a perspectiva contingencial, estudos empíricos que relacionaram o CG e a estratégia (*e.g.*, Abernethy e Lillis, 1995; Bruggeman e Van der Stede, 1993; Chenhall e Langfield-Smith, 1998; Fisher e Govindarajan, 1990; Govindarajan e Gupta, 1985; Govindarajan, 1988; Harrison *et al.*, 1997; Simons, 1987), procurando identificar de que forma os SCG ou alguns aspectos deste sistema se adequam à estratégia (Chenhall, 2003; Langfield - Smith, 1997). Alguns dos estudos sugerem que a estratégia e, em especial, as estratégias de negócio determinam diferenças ao nível dos SCG ou, pelo menos, nalguns aspectos, instrumentos ou forma de utilização (Abernethy e Lillis, 1995; Fisher e Govindarajan, 1990; Govindarajan, 1988; Govindarajan e Gupta, 1985; Harrison *et al.* 1997; Simons, 1987) enquanto que outros estudos concluem que nem todas as características dos SCG são determinadas pelas estratégias de negócio (Bruggeman e Van der Stede, 1993; Chenhall e Langfield-Smith, 1998).

Ainda na década de 90, novos interesses surgem na investigação das relações entre o CG e a estratégia, em especial, no que toca aos processos de mudança e formulação estratégicas. Na secção seguinte apresentamos as evoluções mais recentes da investigação realizada sobre este tópico.

### **2.3. E a partir de meados dos anos 90?**

Ainda no início da década de 90, emerge uma nova linha de investigação que procura avaliar o papel do CG na formulação e mudança estratégicas (Dent 1990; Langfield-Smith, 1997; Simons, 1990, 91, 94, 95a, 2000). E publicações recentes continuam a relevar o interesse do estudo do papel do CG nos processos de implementação e de mudança estratégica, das relações existentes entre CG e estratégia e da forma como o CG é usado para implementar e/ou mudar a estratégia (*e.g.* Bhimani e Langfield-Smith, 2007; Bonnet *et al.*, 2004; Chapman, 2005a; Chenhall, 2003; 2005a; Chenhall e Langfield-Smith, 2003; Chua, 2007; Davila, 2005; Henri, 2006; Kober *et. al.*, 2007; Langfield-Smith, 2005; Marginson, 2002; Simons, 2000).

Em 1990, Simons dá início a uma nova orientação da investigação sobre as relações entre CG e estratégia (Simons, 1990). O seu estudo baseou-se em trabalho de campo desenvolvido durante 2 anos em duas empresas de grande dimensão, da mesma indústria. Afastando-se um pouco da linha de investigação anterior, que procurava explicar *como* os SCG diferiam de empresa para empresa, Simons procura perceber *como e porquê* as empresas fazem opções diferentes acerca da forma como desenham os seus SCG. Simons introduz o conceito de incertezas estratégicas, que mais tarde define como as ameaças e oportunidades que podem colocar em causa os pressupostos subjacentes a uma determinada estratégia (Simons, 2000), e analisa a forma como os instrumentos de CG são utilizados de modo interactivo. Define CG interactivo como os instrumentos formais utilizados pelos gestores para, de forma activa, monitorar e intervir no processo de gestão das actividades dos seus subordinados (Simons, 1990, 91, 94, 95a, 2000). Apesar de pioneiro nesta linha de investigação, Simons conclui já no seu estudo de 1990 que o CG, usado de forma interactiva, pode ser usado para gerir estratégias emergentes, direccionando a atenção da Organização para as ameaças e oportunidades emergentes. Os resultados da investigação de Simons indicam que o CG é importante não só para a implementação como também para o processo de formulação da estratégia (Simons, 1990: 128).

No mesmo ano, Dent (1990) publica um trabalho onde sugere três linhas investigação sobre as relações entre a estratégia e o CG. Dent (1990) argumenta que o CG tem um papel potencialmente pró-activo no processo de mudança estratégica. Esta é uma das linhas de investigação que considera como críticas para a investigação futura na área do CG e sua ligação com a estratégia.

Nos anos seguintes, Simons desenvolve um modelo que estabelece a relação entre as estratégias de negócio e os SCG (Simons, 91, 94, 95a, 2000). Recorrendo à distinção entre CG interactivo e CG de diagnóstico, estuda a forma como os gestores de topo usam os instrumentos de CG para orientar a atenção para as incertezas estratégicas e consequentemente desenvolver novas iniciativas estratégicas. Os estudos efectuados (Simons, 1991) sugerem que os SCG de diagnóstico apoiam a implementação das estratégias passadas e presentes das empresas e são utilizados, pelos gestores, para uma gestão de excepção. Mas, aparentemente, os gestores não despendem muito tempo com a monitorização dos factores críticos de sucesso<sup>1</sup> associados às estratégias actuais. Em vez disso, concentram a sua atenção nos instrumentos que produzem e monitorizam informação sobre as incertezas estratégicas associadas à visão estratégica. Esta parece ser o elemento essencial que determina a forma como o CG é utilizado, pelos gestores de topo, de forma interactiva.

Em 1994, Simons publica os resultados de um estudo longitudinal, realizado durante 18 meses, no qual estuda como dez gestores de topo utilizam os SCG como motor de mudança da estratégia. Os

---

<sup>1</sup> Factores críticos de sucesso são as competências distintivas que a empresa tem que possuir para fazer perdurar as vantagens competitivas (Simons, 1990).

resultados indicam que os dez gestores da amostra usam os SCG de forma activa para promover e suportar o processo de mudança estratégica. Em contexto de mudança estratégica, os SCG são utilizados para formalizar crenças (por exemplo, a missão, valores ou credos), definir as fronteiras que delimitam as orientações estratégicas (por exemplo, sistemas de planeamento estratégico ou directivas transmitidas às unidades de negócio), definir e medir as variáveis críticas de desempenho, e promover a discussão acerca das incertezas estratégicas. Para além das funções de medição e monitorização, o CG é utilizado, conclui o estudo de Simons (1994), para superar a inércia organizacional, comunicar as novas orientações estratégicas, definir prazos e metas e assegurar a atenção permanente dos gestores para novas iniciativas estratégicas. Os trabalhos de investigação de 1991 e 1994, permitiram a Simons sistematizar quatro alavancas de controlo num modelo que relaciona cada uma destas alavancas de controlo com os processos de implementação e mudança estratégicas (Simons, 1995a, 2000). O modelo sistematiza o corpo teórico sobre como os gestores de topo utilizam os sistemas de controlo para implementar e desenvolver estratégias de negócio (Langfield-Smith, 1997). Os trabalhos de investigação de Simons e o quadro conceptual que sistematiza as quatro alavancas de controlo são apresentados na secção 2.3.

Langfield-Smith, grande impulsionadora da investigação da relação entre CG e estratégia, publica em 1997 um artigo, na *Accounting, Organizations and Society*, onde enfatiza a viragem de uma investigação assente na teoria contingencial e orientada para a ligação entre os SCG e a implementação da estratégia, vigente até meados da década de 80, para uma investigação orientada para o estudo das relações entre o CG e os processos de formulação e mudança estratégicas. Na componente metodológica, Langfield-Smith (1997) entende que as interacções entre os SCG e a estratégia são bastante complexas, defendendo a utilização de estudos de caso na investigação destas relações. Argumenta que a perspectiva contingencial concentra-se na identificação das características dos SCG associadas à eficácia da estratégia mas não consegue identificar o contributo dos SCG nos processos de formulação e mudança estratégicas. Suportando-se nos estudos de Simons (1987, 90, 91, 94), enfatiza o papel do CG na mudança estratégica, concluindo ser um tópico de grande interesse para os anos vindouros. Introduce ainda os sistemas de monitorização de performance e integração entre medidas de performance e estratégia, concluindo que os modelos existentes baseiam-se, em grande medida, em argumentos intuitivos e suposições e não em evidências empíricas, incluindo, por isso, este tópico nas oportunidades de investigação futura.

Já mais recentemente, Chenhall e Langfield-Smith (2003) apresentaram um exaustivo estudo de caso sobre como a medição de performance e os sistemas de recompensa baseados em resultados foram usados na promoção da mudança estratégica. A investigação concluiu que a eficácia do sistema de recompensas baseado nos resultados fez-se sentir nos primeiros anos, favorecendo a iniciativa e mudança estratégicas.

Em 2005, Chapman promove a publicação de um livro onde reúne um conjunto de artigos de investigação sobre as relações entre CG e estratégia: *Controlling Strategy – Management, Accounting, and Performance Measurement*. Com esta obra, pretende descrever o estado de arte da investigação existente sobre o tema e contribuir para o enriquecimento do trabalho de investigação sobre a natureza estratégica do CG (Chapman, 2005a). É nesta publicação que Langfield-Smith (2005) actualiza o estudo de 1997, descrevendo a evolução e estágio da investigação sobre as relações entre SCG e estratégia: *What do we know about management control systems and strategy?* (Langfield-Smith, 2005), destacando várias áreas de investigação, das quais salientamos com relevância para o nosso estudo:

- A relação entre a estratégia e os sistemas de performance e de incentivos é apontada como sendo uma área de investigação relevante, com o enfoque especial no BSC e na sua capacidade de orientar os comportamentos dos gestores e o pensamento estratégico. Não obstante as inúmeras referências efectuadas pela literatura de gestão, Langfield-Smith (2005)

considera que a investigação sobre BSC é ainda bastante limitada, em especial, no que toca ao estudo dos processos subjacentes ao BSC e ao teste dos resultados;

- O modelo de Simons (1990, 95a, 2000) é também um dos tópicos considerados de interesse. Mais uma vez destaca os trabalhos de investigação que, suportados no modelo de Simons, estudam as relações entre a forma como os gestores de topo utilizam os instrumentos de CG para direccionar a atenção dos seus colaboradores para as incertezas estratégicas e afectar o processo de mudança estratégica (Langfield-Smith, 2005);
- As relações entre os SCG e as estratégias de negócio continuam a suscitar interesse por parte da comunidade de investigadores. Contudo, enquanto que investigação anterior a 1990, na sua maioria, relacionava a concepção dos SCG com as estratégias de negócio, os estudos mais recentes relacionam os SCG com alguns aspectos de estratégias de diferenciação como a qualidade, a flexibilidade, o serviço ou cliente ou outros (*vide* revisão de literatura de Langfield-Smith, 2005). Para além das relações com as estratégias de negócio, a investigação passa também a estudar as relações entre o CG e as estratégias operacionais (Langfield-Smith, 2005).

No trabalho de 2005, Langfield-Smith conclui que há ainda por fazer em termos de investigação sobre as relações entre CG e estratégia, e aponta os tópicos que considera de maior interesse: medição de performance, sistema de recompensas e BSC; o papel do CG na mudança e pensamento estratégicos, e na performance; o entendimento dos múltiplos objectivos do CG e a possibilidade de conceber sistemas que procuram alcançar vários objectivos em simultâneo.

Na actualidade, mantém-se o interesse pela investigação acerca das relações entre CG e estratégia (*e.g.*, Bhimani e Langfield-Smith, 2007; Chua, 2007) e em especial pela forma como o uso do CG apoia a implementação da estratégia planeada e pode criar ou suscitar estratégias emergentes. O quadro conceptual de Simons (1995a, 2000) tem suportado uma boa parte destes trabalhos (*e.g.*, Bisbe e Otley, 2004; Henri, 2006; Kober *et al.*, 2007; Marginson, 2002; Ramos e Hidalgo, 2003; Tuomela, 2005; Widener, 2007), cujos principais resultados apresentamos na secção 4.

#### **2.4. A relação entre as medidas não financeiras e a estratégia**

Tal como referido anteriormente, as inovações introduzidas nos SCG têm vindo a aproximar as operações à estratégia. Cada vez mais a gestão operacional comporta acções e iniciativas orientadas para a estratégia (Ittner e Larcker, 2001; Langfield-Smith, 2005; Kaplan, 1993, 94; Simons, 2000).

Já na década de 80, Kaplan (1983, 84) tinha alertado para a necessidade do CG dedicar particular atenção a indicadores de natureza não financeira, mais consistentes com a competitividade e rentabilidade de longo prazo. Os indicadores financeiros enfatizam a performance financeira de curto prazo e não permitem identificar os factores críticos de sucesso da empresa (Kaplan, 1983). Suportando as suas conclusões no estudo dos indicadores utilizados e necessidades de informação identificadas por empresas industriais canadianas e americanas, Kaplan (1983, 84) concluiu, na altura, que a investigação do CG deveria evoluir para a monitorização da performance, destacando as variáveis qualidade, inventários, produtividade e inovação, e a relação das respectivas medidas de performance com a estratégia.

Nos anos 90, a investigação em CG ficou marcada pela emergência de um novo tópico de investigação – a gestão da performance e a sua relação com a estratégia. O enfoque passa a ser a criação de valor através da identificação, medição e gestão dos geradores de valor capazes de sustentar a satisfação dos clientes e dos investidores, e a inovação organizacional (Ittner e Larcker, 2001). A era da gestão da performance introduz, na investigação académica e na prática das organizações, um conjunto de técnicas de gestão orientadas para a criação de valor. As mais referenciadas são os



sistemas de medição de performance, onde se inclui o *Balanced Scorecard*, as métricas financeiras de análise de valor, como o *Economic Value Added*, e a gestão estratégica de custos, como o *Activity Based Costing* (Burns e Vaivio, 2001; Burns e Nixon, 2005; Chenhall, 2005a; Ittner e Larcker, 1998, 2001; Kaplan, 94; Marr e Schiuma, 2003; Neely *et al.*, 2005; Neely, 2005; Otley 2001).

É a partir do início da década de 90 que os indicadores não financeiros e os sistemas de medição de performance ganham espaço na investigação académica e na literatura de gestão (*e.g.*, Bhimani e Langfield-Smith, 2007; Burns e Nixon, 2005; Chenhall, 2005b; Chow *et al.*, 2006; Dixon *et al.*, 1992; Eccles, 1991; Harrison *et al.*, 1997; HassabElnaby *et al.*, 2003; Hemmer, 1996; Ittner e Larcker, 1997, 98, 2001, 03, 05; Kasurinen, 2002; Neely *et al.*, 1994, 2005; Neely, 1999, 2005; Neely e Kennerley, 2002, 03; Otley, 1999, 2001; Rangone, 1997; Vaivio, 1999a, 99b, 2004). É também na década de 90 que Kaplan e Norton (1992, 93, 96a, 96b, 96c) apresentam o BSC como ferramenta de apoio à implementação da estratégia e que conjuga informação financeira e não financeira, organizada em múltiplas perspectivas do desempenho da empresa.

Os próximos parágrafos dedicam especial atenção aos trabalhos apresentados sobre sistemas de medição de performance, indicadores não financeiros e práticas de gestão estratégica de custos, e sua relação com a estratégia.

Alguns dos estudos realizados focalizam a atenção na forma como os sistemas de medição da performance ajudam a orientar e a executar a estratégia (Bhimani e Langfield-Smith, 2007; Chenhall, 2005b; Dixon *et al.*, 1992; Ittner e Larcker, 2005; Neely *et al.*, 1994). Outros estudos estudaram a utilidade das medidas não financeiras e concluíram que a utilização de medidas não financeiras é particularmente visível e importante em empresas com estratégias orientadas para a satisfação do cliente ou para a qualidade (Chenhall, 1997; Chow *et al.*, 2006; Harrison *et al.*, 1997; HassbElnaby *et al.*, 2003; Neely *et al.*, 1994).

Apoiando-se no modelo de Simons (1995a), vários trabalhos de investigação sugerem também que as medidas não financeiras focalizam a atenção dos gestores nas incertezas estratégicas, intervindo por isso no processo de mudança estratégica. Na revisão de literatura de 1999, Otley sugere que os indicadores financeiros e não financeiros estruturados em sistemas de medição de performance podem se enquadrados no CG interativo, uma vez que focalizam a atenção dos gestores para a informação considerada crítica para um dado período. Vaivio (1999a) desenvolveu um estudo de caso concluindo que o uso de medidas não financeiras favorece o envolvimento dos gestores de topo nos aspectos críticos das operações, promovendo a comunicação entre estes e a estrutura descentralizada, características associada à utilização do sistema de controlo de modo interativo. A estruturação da informação delimita as fronteiras desta interacção mas concentra a atenção dos gestores em metas específicas. A principal conclusão do estudo de Vaivio (1999a) sugere que as medidas não financeiras são mais do que meros instrumentos de diagnóstico da implementação da estratégia. Promovendo o CG interativo, as medidas não financeiras intervêm no processo de mudança estratégica.

Para além dos sistemas de medição da performance, emergiram também diversas práticas de gestão estratégica de custos, procurando ligar as operações à estratégia. São exemplo o *Target Costing* e o *Activity Based Costing*. De acordo com Slagmulder e Cooper (2003), a gestão estratégica de custos não se resume a um esforço de redução de custos; visa também criar acções conducentes à criação de vantagens competitivas para a empresa. A gestão estratégica de custos vai para além da avaliação do impacto financeiro das decisões de gestão, porque alerta para elementos estratégicos, e num contexto de longo prazo.

De acordo com Carlsson-Wall (2011), o *Target Costing* assume-se como uma ferramenta de gestão estratégica mais do que um instrumento de controlo operacional. Dada a orientação para a estratégia, todos os *stakeholders* envolvidos na concepção do produto assumem responsabilidades pelo acompanhamento da redução dos custos. O *Target Costing* representa um mecanismo que alinha as

operações com objectivos de qualidade, custo e prazos (Cooper e Slagmulder, 1999) e com um evidente foco nas necessidades do mercado e, em simultâneo, na criação de rentabilidades e resultados para a empresa.

O *Activity Based Costing* é um instrumento de apoio à decisão que reforça a necessidade de gerir os factores geradores de custos, incluindo variáveis de custo e variáveis não financeiras, como os tempos, a qualidade, as produtividades. Vários autores argumentaram os benefícios do *Activity Based Costing* para a gestão operacional e estratégica: Stratton *et al.* (2009) concluíram que o *Activity Based Costing* é útil para a orçamentação, o planeamento, a avaliação do desempenho, a análise da rentabilidade dos produtos e dos clientes, mas também é vantajoso para a tomada de decisões nas áreas operacional, estratégica e financeira; outros autores defenderam que o modelo integra os sistemas de custeio com as necessidades de gestão estratégica, porque torna os produtos e o processo produtivo mais orientados para os clientes (Wickramasinghe e Alawattage, 2007); Innes e Mitchell (1995) defenderam que o *Activity Based Costing* melhora o processo de controlo orçamental, influencia as políticas orientadas para os clientes, e ajuda nas decisões de gestão sobre a programação da produção, o controlo de inventários, e a qualidade.

Ao longo da última década, a investigação reconheceu que as medidas e indicadores de natureza não financeira potenciam a aproximação da prática dos gestores à estratégia da organização:

- As medidas não financeiras e os sistemas de medição de performance focalizam a atenção dos gestores em aspectos de natureza estratégica, alinham iniciativas operacionais aos objectivos estratégicos e estratégia da empresa, orientam os comportamentos e as decisões dos gestores para a estratégia global da organização (Bhimani e Langfield-Smith, 2007; Chenhall, 2005b; Dixon *et al.*, 1992; Ittner e Larcker, 2005; Neely *et al.*, 1994). As medidas não financeiras podem ser usadas para o CG de diagnóstico, previsto no modelo de Simons (1995a, 2000), contribuindo para a implementação da estratégia;
- A investigação sugere que empresas com estratégias baseadas em factores que não o custo (qualidade, inovação, satisfação do cliente, por exemplo) atribuem mais importâncias às medidas não financeiras do que às financeiras (Chenhall, 1997; Chow *et al.*, 2006; Harrison *et al.*, 1997; HassbElnaby *et al.*, 2003; Neely *et al.*, 1994);
- As medidas não financeiras focalizam a atenção dos gestores nas incertezas estratégicas (Otley, 1999; Simons, 1995a, 2000), favorecem o envolvimento dos gestores de topo nas operações e promovem a comunicação entre os vários níveis hierárquicos (Vaivio, 1999a, 2004). Por isso, as medidas não financeiras podem ser utilizadas para estimular a utilização do SCG de modo interactivo, contribuindo para o processo de mudança estratégica (*e.g.*, Ittner e Larcker, 2005; Kaplan e Norton, 2001; Otley, 1999; Simons, 1995a; Vaivio, 1999a, 2004).

### **3. O QUADRO CONCEPTUAL DE SIMONS (2000)**

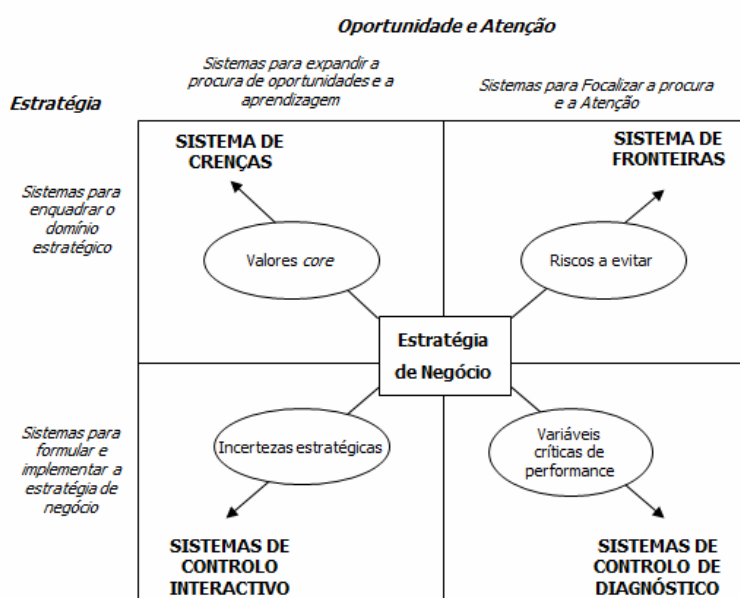
#### **3.1. Alavancas de controlo**

Simons realizou múltiplos trabalhos de investigação sobre as formas como os SCG são usados pelos gestores, em especial os de topo (1987, 90, 91, 94, 95a, 2000). Os resultados obtidos ao longo de duas décadas permitiram-lhe desenvolver um modelo que sistematiza quatro alavancas de controlo, ou seja quatro formas de usar os instrumentos de CG, que, se usadas pelos gestores de forma integrada, apoiam a implementação da estratégia e, em simultâneo, motivam a inovação e a mudança estratégicas (Simons, 2000). O modelo de Simons evidencia a forma como os gestores podem usar os SCG para formular e implementar a estratégia e para estimular a mudança estratégica (Langfield-Smith, 1997).

Os conceitos apresentados nesta secção têm por base o modelo de Simons (2000) que descrevemos ao longo das secções 3.1 a 3.5. O interesse especial por esta temática prende-se com a forma de uso do CG nos processos de implementação e de mudança estratégica. Para além disso, uma parte da actual investigação, sobre a relação entre CG e estratégia, tem-se suportado no modelo de Simons para desenvolver teoria no âmbito das relações entre o CG, em geral, e a estratégia (Bisbe e Otley, 2004; Kober *et al.*, 2007; Marginson, 2002) e entre o uso de sistemas de medição da performance, incluindo o BSC, e a estratégia (Henri, 2006; Jazayeri e Scapens, 2008; Ramos e Hidalgo, 2003; Tuomela, 2005; Widener, 2007). Collier (2005) recorreu à proposta de Simons (1995) para estudar o uso dos SCG.

Para descrever a forma como os gestores comunicam e controlam a estratégia planeada e promovem a mudança estratégica, Simons (2000) distingue, dois primeiros níveis de controlo: sistemas de controlo de diagnóstico e sistemas de controlo interactivo. Para além destes, o modelo prevê ainda o uso dos sistemas de controlo na definição de fronteiras e na difusão do sistema de crenças que, em conjunto, enquadram o domínio estratégico da empresa (figura 1).

Figura 1. Relação entre as alavancas de controlo e a estratégia



Fonte: Simons (1995a: 157)

O controlo e a realização das estratégias de negócio implicam a integração e o balanceamento das quatro alavancas de controlo. E o nível de eficácia alcançado na realização das estratégias planeadas e na identificação, formulação e implementação de estratégias emergentes depende da forma como as quatro alavancas de controlo são usados pelos gestores e se complementam.

De acordo com o modelo de Simons (2000), o controlo estratégico decorre da integração das quatro alavancas de controlo que, em conjunto, permitem controlar a implementação da estratégia planeada e promover a formação de estratégias emergentes mas alinhadas com os objectivos estratégicos da organização. A eficácia do modelo resulta da interacção entre as forças positivas e negativas presentes nas quatro alavancas de controlo, e que despoletam tensões dinâmicas entre a oportunidade de inovação e a necessidade de realizar os objectivos definidos, da forma delineada.

Os sistemas de crenças e os sistemas de controlo interactivo incitam a criatividade e a procura de novas oportunidades, criando um ambiente organizacional propício à partilha de informação e ao processo de aprendizagem organizacional. O sistema de fronteiras e o uso dos sistemas de controlo

para diagnóstico são utilizados para guiar os comportamentos, limitando as fronteiras de actuação e focalizando a atenção dos gestores para os objectivos definidos e critérios de recompensas.

Simons (2000) relaciona as quatro alavancas de controlo com as estratégias realizadas e com as estratégias emergentes. Os sistemas de controlo de diagnóstico traduzem-se nas ferramentas de gestão capazes de transformar estratégias planeadas em estratégias realizadas, focalizando a atenção de todos para os mesmos objectivos. Os sistemas de controlo interactivo motivam os gestores a procurar oportunidades que poderão resultar em mudanças estratégicas e, mais tarde, em estratégias realizadas. Os sistemas de crenças inspiram os colaboradores a implementar a estratégia planeada mas também a procurar oportunidades de mudança, desde que alinhadas com a missão da organização. Os sistemas de fronteiras garantem que as acções realizadas são coerentes com as estratégias de produto e de mercado definidas.

### **3.2. Sistema de controlo de diagnóstico**

Os sistemas de controlo de diagnóstico são usados, pelos gestores, para comunicar as variáveis críticas de performance, aos seus colaboradores, e para monitorar a implementação das estratégias planeadas. Traduzem-se em instrumentos de informação formalizados que os gestores usam para monitorar os resultados e corrigir os desvios identificados face ao nível de performance pretendido (Simons, 2000: 208-209). O uso dos sistemas de controlo na forma de diagnóstico é consistente com a perspectiva contingencial do papel do CG na implementação da estratégia (Henri, 2006).

Qualquer instrumento de informação de gestão pode ser usado para diagnóstico desde que: identifique os objectivos e metas à priori; monitorize as realizações; determine os desvios; e permita utilizar a informação para *feedback* e lançamento de acções correctivas. Podem ser usados para diagnóstico os *balanced scorecards*, as contas de resultados por centro de responsabilidade ou os relatórios produzidos pelos sistemas de contabilidade de custos.

Como já referido, o uso dos SCG de diagnóstico serve, antes de mais para monitorar a implementação da estratégia e prender a atenção dos gestores às variáveis críticas de performance. Traduzem-se em instrumentos de descentralização e de monitorização, ao longo da cadeia hierárquica, e que ligam os objectivos e metas descentralizadas à estratégia de negócio. O uso do CG de diagnóstico tem subjacente uma gestão de excepção: se as informações recolhidas pelos instrumentos de diagnóstico mostram um desempenho realizado próximo do esperado, os gestores não precisam de dedicar muito tempo à análise dos relatórios; se, pelo contrário, existem desvios desfavoráveis face às metas definidas, então os gestores deverão despende algum tempo para identificar as causas e lançar acções correctivas.

Para que o uso do CG de diagnóstico seja eficaz é necessário garantir que os objectivos foram negociados e bem definidos, as medidas de performance estão alinhadas com a estratégia, o sistema de incentivos direcciona atenção para a realização da estratégia, os gestores utilizam de facto os relatórios de performance e monitorizam os resultados das acções correctivas lançadas para corrigir os desvios identificados. Se o sistema estiver bem definido, toda a organização conhece os objectivos e metas que deve atingir e, no que concerne à estratégia planeada, os gestores podem *ligar o piloto automático* (Simons, 2000: 214). Poderão, por exemplo, dedicar mais tempo a projectos de mais longo prazo, como o crescimento, a diversificação de mercados ou o lançamento de novos produtos.

### **3.3. Sistema de controlo interactivo**

Os sistemas de controlo são usados de modo interactivo quando os gestores de topo pretendem focalizar a atenção dos seus gestores operacionais nas incertezas estratégicas ou pretendem promover alterações ou ajustamentos às estratégias anteriormente definidas, em função de mudanças nos mercados (Simons, 2000: 208). O uso interactivo dos instrumentos de controlo atribui ao CG um papel

mais activo, enviando alertas a toda a organização para focalizar atenções, estimular o diálogo e promover a emergência de novas estratégias (Henri, 2006). As ferramentas e técnicas utilizadas num sistema de controlo interactivo são as mesmas do sistema de controlo usado para diagnóstico. A diferença está na forma como os gestores usam esses instrumentos. Enquanto que o controlo de diagnóstico pretende, através de uma gestão de excepção, apoiar a implementação da estratégia planeada, o sistema de controlo usado de forma interactiva ajuda os gestores a procurar novos mercados e/ou novos produtos e a induzir o crescimento do negócio. Dito de outra forma, ajuda a identificar comportamentos de mudança.

O uso do sistema de controlo interactivo é despoletado pelas incertezas estratégicas. As incertezas estratégicas são ameaças ou oportunidades emergentes que podem colocar em risco os pressupostos subjacentes à actual estratégia de negócio. Não podem ser conhecidas por antecipação, emergem inesperadamente. Por isso, exigem uma procura constante e conhecimento de nova informação com vista a ajustar a estratégia actual ou a definir novas estratégias de negócio.

Os sistemas de controlo interactivo são os sistemas de informação que os gestores utilizam para se envolverem pessoalmente nas decisões dos seus subordinados (Simons, 2000: 216). Produzem a informação que os gestores de topo consideram como mais crítica e que utilizam para criar e manter o diálogo com os seus subordinados. São usados pelos gestores mais seniores para estimular a procura, conhecimento e análise de nova informação ou oportunidades, e para focalizar a atenção dos gestores na eventual necessidade de alterar alguns aspectos da estratégia de negócio ou reposicionar a proposta de valor.

Para que um instrumento de controlo seja usado interactivamente, de forma eficaz, é necessário garantir que a informação proporcionada pelo controlo interactivo é fiável e de fácil entendimento; os sistemas de controlo interactivo proporcionam informação acerca das incertezas estratégicas para que toda a organização se concentre naquilo que é importante para o negócio; todos os níveis hierárquicos devem ser incentivados a usar do CG de forma interactiva; e, os sistemas de controlo interactivo geram novos planos de acção e promovem a mudança (Simons, 2000).

O uso, em simultâneo, de sistemas de controlo de diagnóstico e interactivo ajudam, por um lado, a implementar a estratégia planeada e, por outro, a promover a mudança estratégica.

### **3.4. Comunicar as fronteiras e o sistema de crenças através do sistema de controlo**

As empresas que competem no mercado estão sujeitas a um dado nível de risco. O risco estratégico transmite-se através de eventos inesperados ou de factores que reduzem significativamente a capacidade dos gestores de implementar as estratégias de negócio planeadas (Simons, 2000: 255). Por isso, os gestores têm que ser capazes de gerir o risco estratégico implementando mecanismos de controlo interno e comunicando as crenças e fronteiras dentro das quais os seus subordinados devem actuar.

Os gestores com efectivo poder de decisão são confrontados diariamente com a necessidade de tomar decisões sobre a forma de criar valor para os *stakeholders*. Decisões como equilibrar a rentabilidade e o crescimento, os objectivos de curto e de longo prazo e os interesses pessoais e objectivos organizacionais podem resultar na identificação de oportunidades interessantes e/ou em inovações estratégicas eficazes mas também podem orientar a atenção do gestor para oportunidades ou escolhas não alinhadas com a estratégia definida. O sistema de crenças ajuda a guiar as escolhas dos gestores, motivando a procura e identificação das oportunidades que de facto contribuem para a realização da missão e estratégia da empresa. É, por isso, facilitador de decisões alinhadas com a estratégia definida e, em simultâneo, inspirador da mudança estratégica e inovação, desde que tal contribua para a realização do propósito da organização. O sistema de crenças deverá ser formalizado e comunicado à organização através de um conjunto de mecanismos que os gestores de topo utilizam

para comunicar e reforçar, ao longo do tempo, os valores, a missão (razão de ser) e a visão (direcção futura) da organização, e deverá definir os princípios básicos que regem a responsabilidade da empresa assumida perante os seus clientes, empregados, investidores, comunidade ou outros *stakeholders*. De acordo com Simons (2000), os gestores de topo podem usar os sistemas de controlo para difundir o sistema de crenças pela organização, orientando os gestores sobre o caminho a seguir e a forma de o fazer.

Os sistemas de controlo podem também ser usados para comunicar os riscos a evitar e minimizar os comportamentos que possam expor a empresa a elevados níveis de risco. Simons (2000) designa esta forma de controlo como o sistema de fronteiras. As fronteiras estratégicas definem, implicitamente, a posição desejável de mercado, assegurando que as actividades desenvolvidas se enquadram nas estratégias definidas para os mercados e produtos e nos níveis de risco entendidos com aceitáveis. Sem estas ferramentas de controlo, a empresa correria o risco de desperdiçar recursos. As fronteiras estratégicas são comunicadas durante o processo de planeamento, por exemplo, através da definição de desempenhos mínimos para os resultados financeiros ou posições de mercado ou, ainda, definindo que tipo de produtos ou segmentos de mercado não se enquadram na estratégia da empresa. Estas directrizes evitam que o gestor se disperse em busca de oportunidades desenquadradas da estratégia da empresa e que, por isso, apenas acarretariam desperdício de recursos.

#### **4. ESTUDOS QUE RELACIONARAM O USO DO CG E A ESTRATÉGIA, TENDO POR BASE AS ALAVANCAS DE CONTROLO**

Os estudos de Simons, iniciados em 1987, lançaram uma nova linha de investigação com contribuições teóricas para o modelo de relações dinâmicas entre os SCG e o processo de mudança estratégica (Langfield-Smith, 1997). Parte da investigação mais recente acerca das relações entre CG e estratégia tem suportado as hipóteses de trabalho no modelo de Simons (1995a, 2000), em especial no uso do CG na forma de diagnóstico ou na forma interactiva, e no impacto da forma de uso dos sistemas de controlo na implementação e mudança estratégicas (Abernethy e Brownell, 1999; Bisbe e Otley, 2004; Kober *et al.*, 2007; Marginson, 2002). Contudo, os resultados não são consensuais.

Abernethy e Brownell (1999) analisaram as formas de uso do orçamento num contexto de mudança estratégica e conseguiram evidências de que o uso do orçamento de forma interactiva responde melhor às necessidades de aprendizagem e adaptação num contexto de mudança estratégica.

Marginson (2002) procurou, através de um estudo de caso, entender a relação entre o CG e a estratégia, explorando como (e porquê) o modelo e o uso dos SCG podem afectar a autonomia dos gestores no desenvolvimento de novas ideias e iniciativas. Baseando-se no modelo de Simons (1995a, 2000), concluiu que: o sistema de crenças e de valores pode ser usado como mecanismo de mudança estratégica; os instrumentos de controlo administrativo podem ser usados nos vários níveis da organização para assegurar a implementação da estratégia; e, os indicadores chave de desempenho podem ser usados para assegurar a performance nas áreas chave da estratégia. Os resultados obtidos validam o quadro conceptual de Simons (1995a, 2000).

Os resultados do estudo de Bisbe e Otley (2004) mostram não existir uma relação positiva entre o uso do CG de forma interactiva e a inovação do produto, contrariando os pressupostos do modelo de Simons (2000). A investigação sugere que os mecanismos de CG interactivo parecem ter alguma influência positiva apenas em empresas com baixo nível de inovação; nas empresas com elevado nível de inovação, o uso interactivo do CG reduz as iniciativas de inovação do produto.

O trabalho desenvolvido por Kober *et al.* (2007) estuda as interacções entre CG e estratégia. Afastando-se da visão mais clássica de que o CG se adequa à estratégia da organização, Kober *et al.* recorreram ao modelo de Simons (1995a, 2000) e testaram, por um lado, se a utilização do CG interactivo facilita a mudança estratégica e, por outro, se os mecanismos de CG se alteram em

resultado de uma mudança estratégica. Concluíram que os SCG influenciam e são influenciados pela estratégia: os mecanismos de CG usados de modo interativo facilitam a mudança estratégica e, por sua vez, os mecanismos de CG adequam-se às mudanças estratégicas ocorridas (Kloot, 1997; Kober *et al.*, 2007).

Outros investigadores estudaram a forma como os sistemas de medição de performance são usados pelos gestores (Henri, 2006; Jazayeri e Scapens, 2008; Ramos e Hidalgo, 2003; Tuomela, 2005; Widener, 2007) e que benefícios resultam do uso interativo das medidas de performance (Tuomela, 2005).

Ramos e Hidalgo (2003) concluíram que o uso dos sistemas de medição de performance pode evoluir da forma de diagnóstico para a forma interactiva.

Tuomela (2005) desenvolveu um estudo de caso longitudinal, de 4 anos, com os objectivos principais de: conceber as medidas de performance e implementá-las num ambiente de CG interativo; e de avaliar as consequências de utilizar os sistemas de medição de performance de modo interativo. Os resultados mostram que os sistemas de medição de performance (no caso concreto o *scorecard*) podem ser usados como sistemas de controlo de diagnóstico ou interativo; estes sistemas têm também impactos nos sistemas de fronteiras e de crenças. Um outro resultado importante sugere que o uso interativo das medidas de performance melhora a qualidade da gestão estratégica e aumento o compromisso dos gestores para com os objectivos estratégicos. Adicionalmente, o estudo conclui que a discussão interactiva de medidas específicas de performance aumenta a visibilidade das acções dos gestores, o que pode causar alguma resistência organizacional; e, o uso interativo das medidas de performance pode implicar maior consumo de tempo, tanto na fase de recolha e tratamento dos dados, como da discussão dos resultados. A investigação sugere, ainda, que a eficácia do sistema de controlo não depende somente das ferramentas que são implementadas mas essencialmente da forma como são usadas pelos gestores. O uso dos sistemas de medição de performance de forma interactiva apresenta benefícios quando comparado com o uso na forma de diagnóstico.

Henri (2006) suportou-se na teoria baseada nos recursos e estudou as relações entre o uso dos sistemas de medição de performance e quatro capacidades organizacionais - orientação para o mercado, empreendedorismo, inovação e aprendizagem organizacional – indutoras de escolhas estratégicas. Os resultados indicam que o uso interativo (para diagnóstico) dos sistemas de medição de performance contribui positivamente (negativamente) para o desenvolvimento das capacidades orientação para o mercado, empreendedorismo, inovação e aprendizagem organizacional. Os resultados são consistentes com o modelo de Simons (2000): as ferramentas de CG contribuem para a implementação das estratégias planeadas mas também estimulam a emergência de novas estratégias. Este estudo abriu caminho para uma nova linha de investigação: ao contrário dos estudos anteriores, a investigação de Henri (2006: 548) sugere que os SCG podem também ser uma vantagem competitiva, assumindo-se como uma capacidade organizacional valiosa, distintiva e não imitável na perfeição.

O estudo de Widener (2007) mostra que o risco estratégico e as incertezas estratégicas determinam a importância e o modo como o CG é usado. Sugere ainda que os sistemas de crenças e o uso das ferramentas de CG para diagnóstico facilitam o uso eficiente da atenção dos gestores, enquanto que o sistema interativo consome a atenção dos gestores (“custos” de controlo). Os sistemas de crenças e o uso do CG para diagnóstico promovem a aprendizagem organizacional (“benefícios” do controlo). Os resultados não mostram relação entre o uso interativo dos sistemas de controlo e a aprendizagem organizacional. Apesar dos “custos” de controlo, tanto a aprendizagem organizacional como a atenção dos gestores encontra-se positivamente relacionada com a performance organizacional.

Jazayeri e Scapens (2008) não recorreram ao *framework* de Simons (1995a; 2000). Mas, o seu estudo de caso analisou a forma de uso do sistema de medição da performance numa divisão de uma empresa de grande dimensão. Os investigadores concluíram que, neste caso, o sistema de medição de

performance foi usado para permitir que as estratégias emergissem dentro da organização e não tanto como ferramenta de implementação de estratégias planeadas e descentralizadas numa perspectiva *top-down*.

Vários investigadores têm dedicado atenção à forma como os sistemas de medição de performance (como o BSC) e as medidas de performance são usadas nas organizações. As opiniões são consensuais – o BSC e as medidas de performance são mecanismos privilegiados do CG usado de forma interactiva (e.g., Ittner e Larcker, 2005; Kaplan e Norton, 2001; Mooraj *et al.*, 1999; Otley, 1999; Simons, 2000; Vaivio, 1999a; 2004).

Já em 1999, Otley referia que, dada a sua natureza dinâmica, o BSC seria possivelmente uma das ferramentas privilegiadas para o uso do CG de forma interactiva. Na publicação de 1995, Simons (1995a) não releva o BSC e o seu papel nas alavancas formas de controlo mas, em 2000, defende que o BSC pode ser usado pelo CG para apoiar a implementação da estratégia (diagnóstico) ou para motivar a emergência de novas estratégias (uso interactivo) (Simons, 2000: 228).

As medidas não financeiras facilitam o uso do CG de forma interactiva, pois incitam os gestores de topo a envolverem-se pessoalmente nos processos chave de negócio e manter o diálogo com a estrutura organizacional. Para além de apoiar a implementação das estratégias planeadas (papel de diagnóstico), as medidas não financeiras têm um papel activo e construtivo no processo de gestão (Vaivio, 1999a).

Kaplan e Norton (2001) defendem que a estratégia é um processo contínuo. Sob este contexto e à semelhança de outros autores, concluem também que o BSC pode ser usado como ferramenta de controlo interactivo: o BSC inicial representa um conjunto de hipóteses sobre a estratégia definida; à medida que o tempo passa, o BSC vai produzindo *feedback* e as hipóteses iniciais são testadas; enquanto que algumas das hipóteses encontram validação, outras suscitam a procura de novas ideias e oportunidades estratégicas; as estratégias iniciais são refinadas e emergem novas estratégias; o BSC é dinâmico e, por isso, enquanto monitoriza a implementação das estratégias iniciais, se ainda válidas, absorve as novas hipóteses que decorrem das mudanças estratégicas. Em vez de ser um evento periódico, a formulação, implementação e revisão da estratégia transforma-se num processo contínuo.

## 5. CONCLUSÕES E TÓPICOS DE INTERESSE PARA INVESTIGAÇÃO

O conceito e práticas do CG evoluíram ao longo das últimas décadas. Sobre esta temática, Chenhall (2003) escreveu:

*“The definition of MCS (management control system) has evolved over the years from one focusing on the provision of more formal, financially quantifiable information to assist managerial decision making to one that embraces a much broader scope of information. This includes external information related to markets, customers, competitors, non-financial information relating to production processes, predictive information and a broad array of decision support mechanisms, and informal personal and social controls. (...) approaches following a sociological orientation see MCS as more active, furnishing individuals with power to achieve their own ends”* (p. 129).

Naturalmente, a investigação realizada sobre estas matérias acompanhou as práticas empresariais, as inovações da gestão e da tecnologia, os modelos e as teorias que foram sendo desenhados, e os tópicos considerados emergentes. A investigação acerca da relação entre CG e estratégia iniciou-se em meados da década de 80 e, desde então, foram realizados inúmeros trabalhos de investigação e publicadas algumas obras de referência académica sobre esta matéria (e.g., Simons, 2000; Chapman, 2005).



O anexo I a sistematiza os principais trabalhos de investigação e referências bibliográficas que caracterizam a evolução da investigação sobre a relação entre CG e estratégia, identificando-se os seguintes períodos:

*Até à década de 80:*

A variável estratégia não foi explicitamente utilizada nos trabalhos de investigação em CG que era basicamente entendido como um conjunto de mecanismos para produzir informação de planeamento e controlo, favorecendo o controlo financeiro e a informação de natureza contabilística.

*Entre meados das décadas de 80 e 90:*

A investigação sobre a relação entre CG e estratégia suportou-se na teoria contingencial, assumindo que o CG se adequava à estratégia planeada com o objectivo de apoiar a sua implementação. Contudo, a investigação contingencial foi alvo de críticas, por parte da comunidade científica (e.g., Chenhall, 2003; Hopper e Powell, 1985; Chenhall e Chapman, 2006; Hopper *et al.*, 2001; Otley, 1999; Wickramasinghe e Alawattage, 2007).

*A partir de meados dos anos 90:*

A partir dos meados dos anos 90, investigação passou a relevar o papel mais activo que o CG assume nos processos de formulação e mudança estratégica. Os estudos realizados passam a assumir que a estratégia influencia os SCG e que os SCG podem influenciar a estratégia. Os trabalhos de Simons (1987, 90, 91, 94, 95a, 2000) deram um importante contributo a esta nova visão do CG. Os primeiros trabalhos (1987) basearam-se na perspectiva contingencial. Mas logo em 1990, distinguem duas formas de uso do CG: os SCG de diagnóstico são usados pelos gestores para comunicar as variáveis críticas de performance e monitorar a implementação das estratégias planeadas; os SCG interactivos são usados pelos gestores *seniores* para focalizar a atenção dos seus gestores nas incertezas estratégicas e promover a mudança estratégica. O modelo de Simons evidencia a forma como os gestores podem usar os SCG para formular e implementar a estratégia e para estimular a mudança estratégica.

Uma boa parte da investigação publicada desde os anos 90 concentra a atenção na relação entre os sistemas de medição de performance, e em especial as medidas não financeiras, e os processos de implementação e mudança estratégicas. Alguns investigadores suportaram os seus trabalhos no modelo de Simons (1995a, 2000), procurando estudar se os instrumentos de controlo de gestão podem ou não ser usados de forma interactiva, influenciando os processos de mudança estratégica.

A revisão de literatura efectuada permitiu concluir que o tema da relação entre o CG e a estratégia tem suscitado interesse, por parte da comunidade científica. Contudo, há ainda muitos aspectos desta relação que precisam de ser mais aprofundados e melhor entendidos (Chenhall, 2003; Langfield-Smith, 2005; Marginson, 2002; Nyamori *et al.*, 2001). Relevamos, por isso, como tópicos de interesse para investigação: análise da relação entre os SCG e a estratégia; estudo da capacidade dos SCG, em particular dos sistemas de medição da performance, influenciar os processos de formulação e de mudança estratégicas; estudo das relações entre as ferramentas de gestão estratégica de custos e a estratégia da empresa. O *framework* de Simons (1995a, 2000) tem sido apontado como referência para o desenvolvimento de trabalhos de investigação sobre o uso interactivo dos SCG e dos sistemas de medição da performance e impacto na criação de estratégias emergentes.

## **6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- ABERNETHY, M.A.; BROWNELL, P. (1999): "The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study". *Accounting Organizations and Society*, 24(3), 189-204.
- ABERNETHY, M.A.; LILLIS, A.M. (1995): "The impact of manufacturing flexibility on management control system". *Accounting Organizations and Society*, 20(4), 241-258.

- ANTHONY, R.N.; DEARDEN, J.; BEDFORD, N.N. (1989): *Management Control Systems*. Irwin.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. (1998): *Management Control Systems*. Irwin, McGraw-Hill.
- ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. (2007): *Management Control Systems*. McGraw-Hill.
- ATKINSON, A.A.; BALAKRISHNAN, R.; BOOTH, P.; COTE, J.M.; GROOT, T.; MALMI, T.; ROBERTS, H.; ULIANA, E.; WU, A. (1997): "New directions in management accounting research". *Journal of Management Accounting Research*, 9, 80-108.
- AX, C.; JJØRNENAK, T. (2005): "Bundling and diffusion of management accounting innovations – the case of the balanced scorecard in Sweden". *Management Accounting Research*, 16, 1-20.
- BERRY, A.J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D.T. (1995a): "Research in management control: An overview of its development". *British Journal of Management*, 6(special issue), 31-44.
- BERRY, A.J.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. (1995b): "Approaches to control in organisational literature", in Broadbent, J.; Otley, D. (1995): *Management Control, Theories, Issues and Practices*. Macmillan, 17-26.
- BERRY, A.J.; COAD, A.F.; HARRIS, E.P.; OTLEY, D.T.; STRINGER, C. (2009): "Emerging themes in management control: A review of recent literature". *British Journal of Management*, 41, 2-20.
- BHIMANI, A.; LANGFIELD-SMITH, K. (2007): "Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation". *Management Accounting Research*, 18, 3-31.
- BISBE, J.; OTLEY, D. (2004): "The effects of the interactive use of management control systems on product innovation". *Accounting, Organizations and Society* (29), 709-737.
- BONNET, M.; BRUINING, H.; WRIGHT, M. (2004): "Management control systems and strategy change in buyouts". *Management Accounting Research*, 15, 155-177.
- BRUGGEMAN, W.; STEDE, W.V. (1993): "Fitting management control systems to competitive advantage". *British Journal of Management*, 4, 205-218.
- BURNS, J.; NIXON, W.A.J. (2005): "Management control in the 21<sup>st</sup> century". *Management Accounting Research*, 16, 260-268.
- BURNS, J.; VAIVIO, J. (2001): "Management accounting change". *Management Accounting Research*, 12, 389-402.
- CARLSSON-WALL, M. (2011): "Targeting target cost: Cost management and inter-organizational product development of multi-technology products". Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy, Ph.D Stockholm School of Economics.
- CHAPMAN, C.S. (1997): "Accounting, ambiguity and the new institutionalism". *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 313-328.
- CHAPMAN, C.S. (2005): "Controlling strategy", in Chapman, C.S. (Ed.): *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*. Oxford University Press, 1-9.
- CHENHALL, R.H. (1997): "Reliance on manufacturing performance measures, total quality management and organizational performance". *Management Accounting Research*, 8, 187-206.
- CHENHALL, R.H. (2003): "Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future". *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- CHENHALL, R.H. (2005a): "Content and process approaches to studying strategy and management control systems", in Chapman, C.S. (Ed.): *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*. Oxford University Press, 10-36.
- CHENHALL, R.H. (2005b): "Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study". *Accounting, Organizations and Society*, 30, 395-422.
- CHENHALL, R.H.; CHAPMAN, C.S. (2006): "Theorising and testing fit in contingency research on management control systems", in Hoque, Z. (Ed.): *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. Spiramus, 35-54.

- CHENHALL, R.H.; LANGFIELD-SMITH, K. (1998): "The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach". *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.
- CHENHALL, R.H.; LANGFIELD-SMITH, K. (2003): "Performance measurement and reward systems, trust, and strategic change". *Journal of Management Accounting Research*, 15, 117-143.
- CHOW, C.W.; LIN, T.W.; STEDE, W.A. (2006): "Strategy, choice of performance measures, and performance". *Behavioral Research in Accounting*, 18, 185-205.
- CHUA, W.F. (2007): "Accounting, measuring, reporting and strategizing – re-using verbs: A review essay". *Accounting, Organizations and Society*, 32, 487-494.
- COLLIER, P.M. (2001): "The power of accounting: Field study of local financial management in a police force". *Management Accounting Research*, 12, 465-486.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. (1999): "Develop profitable new products with target costing". *MIT Sloan Management Review*, 40(4), 23-33.
- COVALESKI, M.A.; DIRSMITH, M.W.; SAMUEL, S. (1996): "Management accounting research: The contributions of organizational and sociological theories". *Journal of Management Accounting Research*, 8, 1-35.
- DAVILA, T. (2005): "The promise of management control systems for innovation and strategic change", in Chapman, C.S. (Ed.): *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*. Oxford University Press, 37-61.
- DENT, J.F. (1990): "Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research". *Accounting, Organizations and Society*, 15(1/2), 3-25.
- DIXON, J.R.; NANNI, A.J.; VOLLMANN, T.E. (1992): "Integrated performance measurement: Management accounting to support the new manufacturing realities". *Journal of Management Accounting Research*, 4, 1-19.
- ECCLES, R.G. (1991): "The performance measurement manifesto". *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 131-137.
- FISHER, J. (1995): "Contingency-based research on management control systems: Categorization by level of complexity". *Journal of Accounting Literature*, 14, 24-48.
- FISHER, J.; GOVINDARAJAN, V. (1990): "Strategy, control systems, and resource sharing: Effects on business-unit performance". *Academy of Management Journal*, 3, 1-25.
- FLAMHOLTZ, E.G. (1996a): *Effective Management Control: Theory and Practice*. Kluwer Academic Publishers.
- FLAMHOLTZ, E.G. (1996b): "Effective organizational control: A framework, applications, and implications". *European Management Journal*, 14(6), 596-611.
- FLAMHOLTZ, E.G.; DAS, T.K.; TSUI, A.S. (1985): "Towards an integrative theory of organizational control". *Accounting, Organization and Society*, 10(1), 35-50.
- FOSTER, G.; YOUNG, S.M. (1997): "Frontiers of management accounting research". *Journal of Management Accounting Research*, 9, 63-77.
- GERDIN, J.; GREVE, J. (2004): "Forms of contingency fit in management accounting research – a critical review". *Accounting, Organizations and Society*, 29, 303-326.
- GOVINDARAJAN, V. (1988): "A contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: Integrating administrative mechanisms with strategy". *Academy of Management Journal*, 31(4), 828-853.
- GOVINDARAJAN, V.; GUPTA, A.K. (1985): "Linking control systems to business unit strategy: Impact on performance". *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 51-66.
- GUILDING, C.; CRAVENS, K.S.; TAYLES, M. (2000): "An international comparison of strategic management accounting practices". *Management Accounting Research*, 11(1), 113-135.
- HANSEN, A.; MOURITSEN, J. (2005): "Strategies and organizational problems: Constructing corporate value and coherence in balanced scorecard processes", in Chapman, C.S. (Ed.): *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*. Oxford University Press, 125-150.

- HARRISON, G.; PERERA, S.; POOLE, M. (1997): "Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: A research note". *Accounting, Organizations and Society*, 22(6), 557-572.
- HASSABELNABY, H.R.; SAID, A.A.; WIER, B. (2003): "An empirical investigation of the performance consequences of nonfinancial measures". *Journal of Management Accounting Research*, (15), 193-223.
- HEMMER, T. (1996): "On the design and choice of "modern" management accounting measures". *Journal of Management Accounting Research*, 88-116.
- HENRI, J.F. (2006): "Management control systems and strategy: A resource based perspective". *Accounting, Organizations and Society*, (31), 529-558.
- HOPPER, T.; OTLEY, D.; SCAPENS, B. (2001): "British management accounting research: Whence and whither: opinions and recollections". *British Accounting Review*, 33, 263-291.
- HOPPER, T.; POWELL, A. (1985): "Making sense of research into the organisational and social aspects of management accounting". *Journal of Management Studies*, 22(5), 429-465.
- INNES, J.; MITCHELL, F. (1995): "A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies". *Management Accounting Research*, 6, 137-153.
- ITTNER, C.D.; LARCKER, D.F. (1997): "Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance". *Accounting, Organizations and Society*, 22(3/4), 293-314.
- ITTNER, C.D.; LARCKER, D.F. (1998): "Innovations in performance measurement: Trends and research implications". *Journal of Management Accounting Research*, 10, 205-238.
- ITTNER, C.D.; LARCKER, D.F. (2001): "Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective". *Journal of Accounting & Economics*, 32, 349-410.
- ITTNER, C.D.; LARCKER, D.F. (2003): "Coming up short on nonfinancial performance measurement". *Harvard Business Review*, Nov, 88-95.
- ITTNER, C.D.; LARCKER, D.F. (2005): "Moving from strategic measurement to strategic data analysis", in Chapman, C.S. (Ed.): *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*. Oxford University Press, 86-105.
- JAZAYERI, M.; SCAPENS, R.W. (2008): "The business values scorecard within BAE Systems: The evolution of a performance measurement system". *The British Accounting Review*, 40, 48-70.
- JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. (1987): *Relevance lost – the rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R.S. (1983): "Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research". *The Accounting Review*, Oct, 686-705.
- KAPLAN, R.S. (1984): "The evolution of management accounting". *The Accounting Review*, 59 (3), 390-418.
- KAPLAN, R.S. (1993): "Research opportunities in management accounting". *Journal of Management Accounting Research*, 5, 1-14.
- Kaplan, R.S. (1994): "Management accounting (1984-1994): Development of new practice and theory". *Management Accounting Research*, 5 (3-4), 247-260.
- Kaplan, R.S. (2006): "The competitive advantage of management accounting". *Journal of Management Accounting Research*, 18, 127-135.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. (1992): "The balanced scorecard – measures that drive performance". *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 71-79.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. (1993): "Putting the balanced scorecard to work". *Harvard Business Review*, Sep-Oct, 134-147.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. (1996a): "Using the balanced scorecard as a strategic management system". *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 75-85.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. (1996b): "Linking the balanced scorecard to strategy". *California Management Review*, 39(1), 53-79.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. (1996c): *Translating Strategy into Action. The Balanced Scorecard*. Harvard Business School Press.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. (2001): "Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II". *Accounting Horizons*, 15(2), 147-160.

- KASURINEN, T. (2002): "Exploring management accounting change: The case of balanced scorecard implementation". *Management Accounting Research*, 13, 323-343.
- KLOOT, L. (1997): "Organizational learning and management control systems: Responding to environmental change". *Management Accounting Research*, 8, 47-73.
- KOBER, R.; NG, J.; PAUL, B.J. (2007): "The interrelationship between management control mechanisms and strategy". *Management Accounting Research*, 18, 425-452.
- LANGFIELD-SMITH, K. (1997): "Management control systems and strategy: A critical review". *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207-232.
- LANGFIELD-SMITH, K. (2005): "What do you know about management control and strategy?" in Chapman, C.S. (Ed.): *Controlling Strategy: Management, Accounting and Performance Measurement*. Oxford University Press, 62-85.
- LOWE, E.A. (1971): "On the idea of a management control system: Integrating accounting and management control". *The Journal of Management Studies*, Feb, 1-12.
- MACHIN, J.L.J. (1983): "Management control systems: Whence and whither?", in Emmanuel, C.; Otley, D. (Ed. 1995): *Readings in Accounting for Management Control*, Chapman & Hall, 9-48, 9-27.
- MARGINSON, D.E.W. (2002): "Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: Evidence from a UK organization". *Strategic Management Journal*, 23(11), 1019.
- MARR, B.; SCHIUMA, G. (2003): "Business performance – past, present and future". *Management Decision*, 41(8), 680-687.
- MOORAJ, S.; OYON, D.; HOSTETTLER, D. (1999): "The balanced scorecard: A necessary good or an unnecessary evil?" *European Management Journal*, 17(5), 481-491.
- NEELY, A. (2005): "The evolution of performance measurement research. Developments in the last decade and a research agenda for the next". *International Journal of Operations & Production Management*, 25(12), 1264-1277.
- NEELY, A.; GREGORY, M.; PLATTS, K. (2005): "Performance measurement system design. A literature review and research agenda". *International Journal of Operations & Production Management*, 25(12), 1228-1263.
- NEELY, A.; KENNERLEY, M. (2003): "Measuring performance in a changing business environment". *International Journal of Operations & Production Management*, 23(2), 213-229.
- NEELY, A.; MILLS, J.; GREGORY, M.; PLATTS, K.; RICHARDS, H. (1994): "Realizing strategy through measurement". *International Journal of Operations & Production Management*, 14(3), 140-152.
- NYAMORI, R.O.; PERERA, M.H.B.; LAWRENCE, S.R. (2001): "The concept of strategic change and implications for management accounting research". *Journal of Accounting Literature*, 20, 62-83.
- RAMOS, M.M.; HIDALGO, F.G. (2003): "From diagnostic to interactive style of management control". *Management Research News*, 26(5), 21-31.
- RANGONE, A. (1997): "Linking organizational effectiveness, key success factors and performance measures: An analytical framework". *Management Accounting Research*, 8, 207-219.
- OTLEY, D. (1999): "Performance management: A framework for management control systems research". *Management Accounting Research*, 10, 363-382.
- OTLEY, D. (2001): "Extending the boundaries of management accounting research: Developing systems for performance management". *British Accounting Review*, 33, 243-261.
- SIMONS, R. (1987): "Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis". *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), 357-374.
- SIMONS, R. (1990). "The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives". *Accounting, Organizations and Society*, 15(1/2), 127-143.
- SIMONS, R. (1991): "Strategic orientation and top management attention to control systems". *Strategic Management Journal*, 12, 49-62.
- SIMONS, R. (1994). "How new top managers use control systems as levers of strategic renewal". *Strategic Management Journal*, 15, 169-189.

- SIMONS, R. (1995a): *Levers of Control. How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
- SIMONS, R. (1995b).” Control in an age of empowerment”. Harvard Business Review, Mar-Apr., 80-88.
- SIMONS, R. (2000): *Performance measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Prentice-Hall.
- SLAGMULDER, R.; COOPER, R. (2003): “Interorganizational costing, Part 1”. Cost Management, 7(6), 14–21.
- STRATTON, W.O.; DESROCHES, D.; LAWSON, R.A.; HATCH, T. (2009): “Activity-based costing: Is it still relevant?” Management Accounting Quarterly, 10(3), 31-40.
- TUOMELA, T.S. (2005): “The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system”. Management Accounting Research, 16, 293-320.
- VAIVIO, J. (1999a): “Exploring a ‘non-financial’ management accounting change”. Management Accounting Research, 10, 409-437.
- VAIVIO, J. (1999b): “Examining ‘the quantified costumer’”. Accounting, Organizations and Society, 24, 689-715.
- VAIVIO, J. (2004): “Mobilizing local knowledge with ‘provocative’ non-financial measures”. European Accounting Review, 13(1), 39-71.
- VAN DER MEER-KOOISTRA, J.; SCAPENS, R.W. (2008): “The governance of lateral relations between and within organisations”. Management Accounting Research, doi:10.1016/j.mar.2008.08.001.
- WICKRAMASINGHE, D.; ALAWATTAGE, C. (2007): *Management Accounting Change. Approaches and perspectives*. Routledge.
- WIDENER, S.K. (2007): “An empirical analysis of the levers of control framework”. Accounting, Organizations and Society (32), 757-788.

## Anexo I. Evolução do conceito de CG e investigação sobre a relação entre CG e estratégia Síntese da revisão de literatura

Meados dos anos 60	Meados dos anos 80	Meados dos anos 90	200...
Determinação dos custos	Ênfase no controlo contabilístico	Relação entre CG e Estratégia Adopção de uma perspectiva contingencial	O papel do CG na implementação da estratégia, na mudança estratégica e na criação de valor – críticas à perspectiva contingencial

### MANAGEMENT ACCOUNTING / CONTROLO DE GESTÃO / GESTÃO DA PERFORMANCE – Literatura teórica sobre a evolução dos conceitos

Determinação de **custos e controlo financeiro**, através do orçamento e contabilidade de custos

CG orientado para a produção de informação para **planeamento e controlo**;  
1965 - Proposta de Anthony “*controlo de gestão é o processo através do qual os gestores garantem que os recursos são obtidos e utilizados eficaz e eficientemente, de forma a atingirem os objectivos organizacionais*” (in Berry et al., 1995b).  
CG baseado em informação de natureza contabilística

Ênfase na **redução de desperdícios** (Ittner e Larcker, 2001):  
• Medição dos custos da qualidade  
• ABC  
• Análise da cadeia de valor  
• Gestão estratégica dos custos

Críticas à proposta de Anthony. Alerta para os aspectos comportamentais do CG. O papel do CG na realização dos objectivos e na **implementação da estratégia**:  
Anthony et al., 1989;  
• Berry et al. 1995a, 95b;  
• Flamholtz, 1985;  
• Langfield-Smith, 1997;  
• Machin, 1983;  
• Otley, 1999;  
• Simons, 1987, 90, 94.

Ênfase na **criação de valor**. O enfoque passa para a gestão de aspectos estratégicos (Ittner e Larcker, 2001), através de:  
• BSC  
• Medidas de valor económico  
• Sistemas de *accounting* orientados para a gestão estratégica

Papel do CG na implementação e no **processo de mudança estratégica**:

- Anthony, 1998, 2007;
- Burns e Nixon, 2005;
- Chenhall, 2003;
- Chapman, 2005a;
- Chua, 2007;
- Dent, 1990;
- Flamholtz, 1996a, 96b;
- Langfield-Smith, 1997, 2005;
- Simons, 90, 91, 94, 95a, 2000.

Orientação para os **Sistemas de Medição da Performance e ligação à Estratégia**:

- Atkinson et al., 1997;
- Burns e Vaivio, 2001;
- Foster e Young, 1997;
- Ittner e Larcker, 2001;
- Kaplan, 1983, 84, 1993b, 94, 2006a;
- Neely, 2005;
- Neely et al., 2005;
- Otley, 1999, 2001.

### TRABALHOS DE INVESTIGAÇÃO SOBRE A RELAÇÃO ENTRE O CONTROLO DE GESTÃO E A ESTRATÉGIA

Inexistência de investigação sobre a relação entre CG e Estratégia.

Investigação direccionada para a relação entre CG e Estratégia (**perspectiva contingencial** – adequação dos sistemas de CG à estratégia):  
• Abernethy e Lillis, 1997;  
• Anthony e Govindarajan, 1995;  
• Bruggeman e Van der Stede, 1993;  
• Chenhall e Langfield-Smith, 1998;  
• Fisher e Govindarajan, 1990;  
• Govindarajan e Gupta, 1985;  
• Govindarajan, 1988;  
• Harrison et al. 1997;  
• Simons, 1987.

Investigação direccionada para o estudo

- Do **papel do CG na mudança estratégica**:

- . Abernethy e Brownell, 1999;
- . Bisbe e Otley, 2004;
- . Bonnet et al. 2004;
- . Chenhall, 2003, 2005a;
- . Chenhall e Langfield-Smith, 2003;
- . Davila, 2005;
- . Henri, 2006;
- . Kober et al. 2007;
- . Marginson, 2002;
- . Simons, 1990, 91, 94, 95a, 2000.

- Do papel dos **sistemas de medição da performance e sua ligação à estratégia**:

- . Bhimani e Langfield-Smith, 2007;
- . Chenhall, 1997, 2005b;
- . Chow et al. 2006;
- . Dixon et al. 1992;
- . Harrison et al. 1997;
- . HassbElnaby, 2003;
- . Jazayeri e Scapens, 2008;
- . Neely et al. 1994;
- . Neely e Kennerley, 2002, 03;
- . Kaplan e Norton, 92, 93a, 94, 96a, 96b, 96c, 2000, 2001a, 01b, 04, 06a, 06b, 07;
- . Otley, 1999;
- . Tuomela, 2006;
- . Vaivio, 1999;
- . Widener, 2007.

Controlo de Gestão centrado na informação financeira	1987	1992	Emergência dos indicadores não financeiros
	Johnson e Kaplan (1987) <i>Relevance Lost: the rise and fall of management accounting</i>	Kaplan e Norton (1992) <i>The balanced scorecard – measures that drive performance</i>	

### **Ana Maria Dias Simões**



Professora de Contabilidade e Controlo de Gestão no Departamento de Contabilidade da Escola de Gestão do ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), em Lisboa. Doutorada em Gestão, com especialização em Contabilidade; Mestre em Ciências de Gestão e Licenciada em Organização de Gestão de Empresas, pelo ISCTE – IUL. Co-autora de livros na área do Controlo de Gestão e de Contabilidade Financeira: “Analisar a performance financeira – uma visão multidimensional”, “Apurar os Resultados de acordo com os Processos – o CBA”, “Descentralizar e responsabilizar por resultados – a organização em centros de responsabilidade”; “IFRS Demonstrações Financeiras – Casos para Executivos”. Directora do Mestrado em Contabilidade da Escola de Gestão do ISCTE-IUL, desde 2012; Directora do Mestrado Executivo em Finanças e Controlo Empresariais do INDEG-ISCTE Executive Education, desde 2006; Directora do Mestrado Executivo em Controlo de Gestão e Performance do INDEG-ISCTE Executive Education, 2013/14. Investigadora da UNIDE/ISCTE-IUL.

### **José Azevedo Rodrigues**



Professor de Contabilidade e Controlo de Gestão no Departamento de Contabilidade da Escola de Gestão do ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), em Lisboa. Mestre em Gestão e Licenciado em Finanças pelo Instituto Superior de Economia e Gestão (ISEG). Autor e co-autor de vários livros nas áreas da Contabilidade, Gestão e Finanças, dos quais se destacam: “Elementos de Contabilidade Geral” (25ª Ed), “O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores” (9ª Ed.), “Elementos de Calculo Financeiro” (9ª Ed) “Práticas de Consolidação de Contas” (3ª Ed.),. Director do Mestrado Executivo em Controlo de Gestão e Performance da Escola de Gestão do ISCTE-IUL. Presidente do “Audit Committee” da UNIDE/ISCTE-IUL. Consultor de empresas. Revisor Oficial de Contas. Bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e Presidente do Conselho Directivo, Foi presidente da Comissão de Inscrição e do Júri de Exame para acesso a Revisor Oficial de Contas.