



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Incorporação do modelo teórico das consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão

Catarina da Silva Almeida

Católica Porto Business School

2020



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Incorporação do modelo teórico das consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão

Trabalho Final na modalidade de Dissertação apresentado à Universidade
Católica Portuguesa para obtenção do grau de Mestre em Gestão

por

Catarina da Silva Almeida

sob orientação de

Professor Dr. Luís Marques

Católica Porto Business School

Fevereiro 2020

Agradecimentos

Serve a presente secção como forma de manifestação do meu mais sincero agradecimento a todos os que me rodeiam e que de alguma forma me ajudaram a concluir com sucesso uma das fases mais importantes do meu percurso académico.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer ao meu orientador, Professor Dr. Luís Marques, pela orientação, disponibilidade e revisão cuidadosa demonstradas ao longo de todo este processo.

Aos meus amigos, pelo carinho e suporte demonstrados, ajudando-me a manter a motivação necessária para cumprir todos os meus objetivos académicos.

Aos meus pais, gostaria de expressar toda a minha gratidão por terem apoiado, durante toda a minha vida, quaisquer decisões que eu tomasse, por me ampararem e facilitarem o desenvolvimento deste Trabalho Final de Mestrado nos momentos em que o cansaço mais pesava e por me congratularem por todas as minhas conquistas, por mais pequenas que estas fossem. Deixo também um especial obrigada ao Pluto, o meu amigo do coração.

Ao meu namorado dedico o mais especial agradecimento pela paciência, presença, apoio incondicional e por me abrir portas a uma segunda família que tanto me auxiliou e aconselhou durante todo este processo.

Resumo

Os Sistemas de Controlo de Gestão, se desenhados tendo em conta as necessidades das empresas, auxiliam-nas a cumprir a maior parte dos objetivos a que estas se propõem (Merchant & Van der Stede, 2007).

Nos últimos anos, a evolução dos mercados, marcada pela existência de um maior dinamismo e necessidades incertas, fez com que o conceito de controlo de gestão ganhasse uma maior ênfase. Consequentemente, as empresas obrigaram-se a alterar as suas perspetivas e a tentar influenciar o comportamento dos seus trabalhadores, de forma a que estes se mantenham motivados e alinhados com a estratégia e objetivos definidos.

A idealização deste Trabalho Final de Mestrado surge da necessidade de criar uma estrutura teórica que compare diferentes tipos de modelos constituintes dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão, mais especificamente o modelo de *Execution Premium*, o modelo de Ferreira & Otley e o modelo de *Beyond Budgeting*, por forma a identificar os principais atributos que diferenciam estes modelos, que processos os constituem e quais as consequências associadas ao uso e implementação destes sistemas.

Através da análise deste estudo verificou-se que existem inúmeros atributos capazes de influenciar os comportamentos dentro de uma organização e que apenas através da identificação dos principais processos que constituem estes Sistemas Integrados é que se consegue identificar formas de os aprimorar, tentando ao máximo eliminar as consequências da sua utilização.

Palavras-chave: Controlo de Gestão, Atributos, Processos, Consequências, modelo de *Execution Premium*, modelo de Ferreira & Otley, modelo de *Beyond Budgeting*

Abstract

Management Control Systems, if designed accordingly to the company's needs, help them to fulfil most of their goals (Merchant & Van der Stede, 2007).

In recent years, the markets evolution, marked by a greater dynamism and uncertain needs, has made the concept of management control more prominent. Consequently, companies were forced to change their perspectives and try to influence their employee's behaviour, in order to maintain them motivated and aligned with the strategy and goals defined.

The elaboration of this Master's Final Paper arises from the need to create a theoretical framework able to compare different types of models that compose the Integrated Management Control Systems, more specifically the Execution Premium model, Ferreira & Otley model and the Beyond Budgeting model, in order to identify the main attributes of differentiation between this models, what processes constitute them and the consequences associated with the use and implementation of these systems.

Throughout the analysis of this study, it was found that there are numerous factors that can influence performance within an organisation and that, only after identifying the main processes that these Integrated System use is where we can identify ways to improve them, trying to eliminate the consequences of their use as much as possible.

Keywords: Management Control, Attributes, Processes, Consequences, Execution Premium model, Ferreira & Otley model, Beyond Budgeting model

Índice

Agradecimentos	v
Resumo.....	vii
Abstract	ix
Índice	xi
Índice de Figuras.....	xiv
Índice de Tabelas	xvi
Glossário	xvii
Introdução.....	1
Revisão de Literatura	5
1 Evolução Histórica dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão	5
1.1 Conceito de Controlo de Gestão	5
1.2 Teoria do Controlo de Gestão Tradicional.....	7
1.3 Influência da Teoria Organizacional e da Teoria dos Sistemas na Teoria do Controlo de Gestão Tradicional.....	8
1.4 Evolução para Sistemas de Controlo de Gestão.....	10
1.5 “Sistemas de Gestão de Desempenho”	12
1.6 Sistemas Integrados.....	14
2 A Importância dos Fatores Contingenciais.....	17
3 A Importância das Ferramentas e dos Processos.....	19
4 Introdução dos Modelos.....	19
4.1 Modelo de <i>Execution Premium</i>	21
4.2 Modelo de Ferreira & Otley	23
4.3 Modelo de <i>Beyond Budgeting</i>	27
5 Consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão	33
Metodologia.....	44
1 Metodologia.....	44
1.1 Metodologia de Investigação	44
1.2 As várias fases de Investigação	45
Discussão	49
1 Introdução dos Modelos.....	49
1.1 Modelo de <i>Execution Premium</i>	49
1.2 Modelo de Ferreira & Otley	56
1.3 Modelo de <i>Beyond Budgeting</i>	61
2 Tabela comparativa com interligação às consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão	68

3 Principais Semelhanças e Dissemelhanças entre os Modelos e interligação com as respectivas consequências	77
Conclusão.....	89
Bibliografia.....	92

Índice de Figuras

Figura 1: Modelo de <i>Execution Premium</i>	23
Figura 2: Modelo de Ferreira & Otley	26

Índice de Tabelas

Tabela 1: As principais características dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão	16
Tabela 2: As principais características dos Modelos de <i>Execution Premium</i> , Ferreira & Otley e <i>Beyond Budgeting</i>	32
Tabela 3: Tabela comparativa dos modelos objeto de estudo e interligação com as consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão	70

Glossário

BBRT – *Beyond Budgeting Round Table*

BSC – *Balanced Scorecard*

CP – Curto Prazo

EVA – *Economic Value Added*

IT – Tecnologias de Informação

KPI – *Key Performance Indicators*

LP – Longo Prazo

PESTEL – Ferramenta de Análise dos Fatores Externos que poderão impactar a empresa tendo em conta os contextos Políticos, Económicos, Sociais, Tecnológicos, Económicos e Legais que a rodeiam

SICG – Sistemas Integrados de Controlo de Gestão

STRATEX – Despesas Estratégicas

SWOT – Técnica de Planeamento Estratégico que avalia as Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças de uma Organização

TFM – Trabalho Final de Mestrado

TDABC - *Time-Driven Activity-Based Costing*

UN – Unidades de Negócio

Introdução

O conceito de controlo de gestão e as teorias capazes de o desenvolver ganharam especial atenção a partir da teoria clássica de controlo de gestão perspectivada por Anthony, em 1965. Apesar de ainda não existir uma definição do conceito de controlo de gestão capaz de satisfazer os diferentes autores, Anthony perspectivou o controlo de gestão como um conjunto de mecanismos que ajudam a regular o comportamento dos membros de uma organização, por forma a que estes atinjam os objetivos por ela propostos (Anthony, 1965 como citado em Hewege, 2012).

Atualmente, o controlo de gestão é uma prática generalizada, utilizada por empresas de diversos setores de atividade. Por essa mesma razão, surgiu a necessidade de se desenvolverem Sistemas Integrados de Controlo de Gestão capazes de guiar as empresas a formular e transmitir os principais objetivos e metas, a auxiliar no processo estratégico e na idealização de uma gestão contínua do desempenho das empresas, através do planeamento, controlo e sistemas de compensação (Ferreira & Otley, 2009).

Porém, a implementação destes Sistemas gera consequências indesejadas capazes de influenciar os comportamentos numa organização. Por conseguinte, verificou-se a inexistência de uma fundamentação teórica que associasse a implementação de diferentes modelos que constituem os Sistemas Integrados de Controlo de Gestão com as consequências que surgem da implementação dos mesmos. Um avanço na fundamentação desta teoria facilitaria a

identificação dos processos que necessitam de ser aprimorados por ordem a combater essas mesmas consequências indesejadas (Franco-Santos, Lucianetti, & Bourne, 2012; Franco-Santos & Otley, 2018).

O objetivo de estudo deste Trabalho Final de Mestrado é incorporar e comparar de que forma os Sistemas Integrados de Controlo de Gestão influenciam o comportamento, cotejando os modelos presentes na literatura. Esta análise tem como propósito estudar quais as principais características, mais especificamente, quais os principais atributos que sistemas de comando e controlo, como o modelo de *Execution Premium* e o modelo de Ferreira & Otley, e sistemas de autocontrolo, como o modelo de *Beyond Budgeting*, detêm em comum, quais as suas dissemelhanças e de que forma estas particularidades dos diferentes modelos influenciam comportamentos, criando ou destruindo valor às organizações.

A análise deste processo foi idealizada com o auxílio a um quadro que integrou explicitamente os principais atributos dos modelos, os três modelos em si e as consequências que advêm da sua adoção, quer estas sejam positivas ou negativas.

Os resultados encontrados permitiram identificar quais os principais atributos que influenciam as alterações comportamentais numa organização, sendo estes a estrutura organizacional, o planeamento, a liderança, a motivação e o compromisso dos trabalhadores e os fatores contingenciais. Posteriormente, associou-se as alterações comportamentais às consequências apresentadas durante a revisão de literatura.

No que respeita à estrutura, este Trabalho Final de Mestrado encontra-se dividido em quatro capítulos, sendo estes, a Revisão de Literatura, a Metodologia, a Discussão e, por fim, a Conclusão.

No primeiro capítulo, idealiza-se uma revisão da literatura, iniciando-se com a introdução dos conceitos de controlo de gestão, e passando pela análise da

evolução da teoria de controlo de gestão tradicional até à teoria dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão conhecida nos dias de hoje. Um maior ênfase foi atribuído à teoria dos sistemas, perspectiva esta adotada ao longo de toda a dissertação. De seguida, salientou-se a importância dos fatores contingenciais e das ferramentas e processos que constituem os Sistemas Integrados. Numa terceira fase, introduziu-se os conceitos gerais dos três modelos objeto de estudo, concluindo-se o capítulo com as várias tipologias de consequências que advêm da implementação destes sistemas nas empresas.

No segundo capítulo, apresentou-se a metodologia utilizada ao longo deste Trabalho Final de Mestrado, bem como o principal propósito da idealização do mesmo.

No capítulo referente à Discussão, procedeu-se à elaboração de uma descrição pormenorizada das várias fases, questões e princípios dos modelos em análise. Este processo serviu como ponto de partida para a construção de uma tabela comparativa capaz de conceder a identificação dos principais atributos destes modelos e a definição dos principais processos que os constituem.

No último capítulo são apresentadas as conclusões deste estudo, algumas oportunidades de investigação futura e as limitações encontradas.

Capítulo 1

Revisão de Literatura

1 Evolução Histórica dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão

O conceito de Sistemas Integrados de Controlo de Gestão conformou-se, ao longo dos anos, com inúmeras alterações até adquirir a formulação conhecida nos dias de hoje. Neste ponto, abordaremos os principais fatores que impulsionaram estas variações, iniciando-se pela definição do conceito de controlo de gestão, partindo de seguida para a inserção das teorias base que instigaram a evolução destes sistemas e finalizando com a clarificação do conceito atual de Sistemas Integrados.

1.1 Conceito de Controlo de Gestão

Os principais autores do tema em questão ainda não conseguiram estabelecer um consenso relativamente ao conceito de controlo de gestão. Não obstante, é importante ter em consideração a existência de algumas características comuns às diversas definições preconizadas.

Segundo Anthony (1965), o controlo de gestão é o processo que assegura a concretização dos objetivos estipulados por uma empresa, através da obtenção e utilização eficiente dos seus próprios recursos (Anthony, 1965, como citado em Hewege, 2012). Merchant e Van Der Stede (2007) enaltecem que o controlo de

gestão é uma função crítica em todas as organizações e que uma falha ao nível do mesmo conduz a danos na reputação da empresa, grandes perdas financeiras, e poderá ainda conduzir à falência das empresas. Por sua vez, Malmi e Brown (2008) clarificam esta questão, afirmando que “os sistemas, as regras, as práticas, os valores e as outras atividades de gestão que são implementadas para direcionar o comportamento do trabalhador devem ser chamados de controlos de gestão. Se estes são sistemas completos, (...) então devem ser chamados de Sistemas de Controlo de Gestão” (Malmi & Brown, 2008, p. 290). Paralelamente, em 2015, Jordan, Neves e Rodrigues sugerem que o controlo de gestão é um conjunto de instrumentos que, através da responsabilização e tomada de ação e decisão em tempo útil, são capazes de motivar os trabalhadores a atingir os objetivos estratégicos das empresas (Jordan, Neves & Rodrigues, 2015).

Em 2012, Hewege idealizou uma crítica à teoria do controlo de gestão tradicional, salientando que “o controlo de gestão é um termo genérico para um conjunto de abordagens e mecanismos, formais e informais, que ajudam a regular o comportamento dos membros de uma organização” (Hewege, 2012, p. 1). Neste estudo, o autor enfatizou a existência de várias perspetivas ideológicas que acrescentam a forma como estas interpretam o seu significado. De uma perspetiva sociológica, o controlo de gestão é visto como o processo pelo qual os gestores influenciam os seus trabalhadores a implementar as suas estratégias, motivando, monitorizando e medindo as suas ações. Numa perspetiva organizacional, o controlo de gestão é utilizado como uma forma sincronizada de regular o comportamento dos membros de uma organização, de forma a que estas atinjam os seus objetivos, utilizando o mínimo possível dos seus recursos. Numa perspetiva da gestão da informação, o controlo de gestão permite conectar a informação proveniente dos trabalhadores de uma empresa e dos

seus gestores, de forma a que as decisões tomadas entre ambas as partes espelhem repercussões positivas na organização.

Já na sua própria perspetiva, Hewege (2012) afirma que o controlo de gestão pode ser visto como o conjunto de sistemas humanos e técnicos de uma organização que, aquando sincronizados, permitem a idealização dos objetivos de uma organização com o menor nível de desvios possível. No entanto, o problema destes sistemas advém quando o controlo do comportamento humano complica. Estes sistemas produzirão diferentes reações tendo em conta os diversos fatores contingenciais de uma empresa. Daí que Hewege defenda que este é o processo que envolve o que controla, quem é controlado, o método de controlo e o ambiente de controlo, sendo que a agregação das quatro relações entre estes componentes poderia ser definida como controlo de gestão.

1.2 Teoria do Controlo de Gestão Tradicional

A primeira teoria clássica do controlo de gestão era denominada por uma aproximação à contabilidade e, como resultado, esta acabou por sofrer um desenvolvimento díspar, desequilibrado (Hewege, 2012). Anthony (1965), ao desenvolver a sua teoria, considerou que o controlo de gestão seria necessário para conectar os níveis estratégicos e operacionais de uma empresa (Anthony, 1965, como citado em Hewege, 2012). No entanto, o controlo de gestão, em si, implicava a utilização e promoção de controlos baseados na contabilidade, como, por exemplo, a idealização de orçamentos ou ainda a idealização de esquemas de compensação dos executivos baseados na contabilidade. O desenvolvimento da teoria desta mesma forma poderá ser explicado pelo crescimento da indústria da manufatura nos anos 60 (Chenhall, 2003).

A teoria do controlo de gestão tradicional provinha essencialmente da relação existente entre os donos, os gestores e os trabalhadores de uma empresa. Contudo, era em virtude desta mesma relação que se constituía a

principal fonte do seu mau funcionamento. Os gestores e os *controllers* eram assumidos como a elite das organizações, proporcionando inúmeras adversidades diretamente relacionadas com a teoria da agência, tal como salientado no estudo de Hewege (2012).

A teoria da agência evidencia que o dono e os gestores de uma empresa, como seres racionais, detêm interesses que muito provavelmente irão diferir dos interesses da própria empresa. Como, por norma, os gestores detêm um maior nível de informação acerca do seu funcionamento – informação assimétrica - estes acabam por tomar decisões que poderão comprometer o bom funcionamento da organização, mas que, no entanto, irão aumentar os seus níveis de compensação, uma vez que estes são baseados em medidas financeira de curto-prazo (Hewege, 2012).

A teoria do controlo de gestão tradicional acabou por ser muito criticada, uma vez que não abrangia aspetos como os sociais e os psicológicos.

1.3 Influência da Teoria Organizacional e da Teoria dos Sistemas na Teoria do Controlo de Gestão Tradicional

A teoria do controlo de gestão tradicional começou a desenvolver-se, largando a sua base na contabilidade, através das inúmeras lacunas que esta acabava por não conseguir explicar.

A partir da teoria perspectivada por Anthony (1965), o controlo de gestão ganhou alguma popularidade e acabou por se tornar inseparável da teoria organizacional, onde a teoria dos sistemas, que faz parte do conjunto das teorias organizacionais, ganhou uma maior relevância (Hewege, 2012).

No que concerne à teoria dos sistemas, esta foi desenvolvida a partir da teoria dos controlos cibernéticos e da teoria geral dos sistemas. A primeira – a teoria dos controlos cibernéticos - preocupa-se com a regulação e o controlo automáticos das estruturas de uma empresa. A segunda – teoria geral dos

sistemas - tenta explicar comportamentos, estudando a inter-relação entre todas as partes constituintes de uma empresa, contrariamente ao estudo destas de uma forma isolada (Hewege, 2012). Nessa conformidade, segundo a teoria dos sistemas, um sistema é uma conexão entre os diversos segmentos de uma empresa que acabam por funcionar como um todo, caso as suas inter-relações tenham sido previamente estudadas (Hewege, 2012).

Segundo a perspectiva de Bititci *et al.* (2018), a teoria organizacional e a teoria dos sistemas também são a base dos sistemas de gestão de desempenho que conhecemos atualmente. Estes autores também averiguaram que estas teorias descrevem as empresas como entidades dinâmicas, que operam em ambientes que se encontram em constante mudança, e que, por essa razão, necessitam de algum sistema de controlo que possa medir, comparar, analisar, corrigir ou prevenir variações negativas (Bititci *et al.*, 2018).

Segundo as definições supracitadas, as empresas poderão ser consideradas como um sistema, sistema este que deterá um vasto conjunto de subsistemas que se conectam entre si. Dependendo do nível de conexão que este sistema terá com o exterior, este poderá ser considerado um sistema aberto (interage com o exterior) ou um sistema fechado (não interage com o exterior). “Segundo a perspectiva dos sistemas, uma organização é composta por componentes de entrada, processos e componentes de saída, assim como por subsistemas conectados com um sistema de barreiras claramente definido” (Hewege, 2012, p. 4).

Os sistemas podem ser decretados como racionais, naturais, abertos ou fechados. Os sistemas abertos e naturais são aqueles que podem ser apontados como o futuro do desenvolvimento desta teoria, uma vez que apoiam a constituição de modelos estruturados capazes de clarificar as razões pelas quais os problemas relacionados com o controlo de gestão continuam a aparecer aquando da sua implementação (Hewege, 2012). Estes reforçam que as

empresas não são ambientes estáticos e que, por sua vez, as variáveis contingenciais não são adequadas para explicar todos os *drivers* de controle; reforçam que o poder é importante para se identificar a fonte dos principais conflitos adjacentes à teoria do controle de gestão e que, as perspectivas sociais, políticas e antropológicas podem influenciar o funcionamento dos controles de gestão dentro de uma organização (Hewege, 2012).

Contudo, dada a complexidade dos sistemas que constituem as empresas, começaram a surgir novas teorias de campos paralelos, encetando o estabelecimento de uma ligação entre a teoria dos sistemas e a teoria social, psicológica, do poder e a antropológica. Esta última pode ser utilizada para rever a diversidade cultural das sociedades e a forma como essas mesmas diversidades influenciam o controle de gestão (Hewege, 2012).

Por sua vez, a teoria da contingência começou a perder alguma importância, uma vez que apenas considerava variáveis contextuais ao nível da organização, negligenciando as variáveis extra organizacionais, como as perspectivas anteriormente referidas.

1.4 Evolução para Sistemas de Controlo de Gestão

Em 1987, Johnson e Kaplan anunciaram que os sistemas de contabilidade de gestão, que tanto se valorizavam na altura, já não se adequavam às necessidades de gestão em que as empresas se encontravam - “estes falham em providenciar um conjunto relevante de medidas que reflitam apropriadamente a tecnologia, os produtos, os processos e o ambiente competitivo em que a organização opera” (p. 22). Os gestores financeiros de uma empresa, ao olharem isoladamente para este tipo de medidas financeiras, falham ao tentarem perceber qual o verdadeiro valor que a parte operacional da empresa cria (Johnson & Kaplan, 1987).

Após o artigo publicado por Johnson e Kaplan, o tipo de medidas de desempenho com que cada empresa se regia passou a ganhar uma enorme relevância. Nos anos 90, Neely (1999) evidenciou que as empresas se encontravam a meio de uma revolução das medidas de desempenho até então utilizadas. O autor questionava o porquê desta azáfama apenas “agora”, tendo em conta que desde sempre se conheceu as limitações das medidas financeiras tradicionais, acabando por concluir que estas medidas deixaram de ser as mais adequadas para captar o tipo de informação, referente à flexibilidade, qualidade, customização e resposta rápida, que os mercados cada vez mais competitivos valorizavam (Neely, 1999).

Desta forma, estes sistemas passaram de um conceito mais cibernético, com um grande enfoque na dimensão financeira e na separação entre as funções de planeamento e controlo, para um conceito de controlo de gestão integrado, que inclui todos os sistemas, processos e ferramentas que permitem influenciar comportamentos no sentido da execução estratégica. Os controlos cibernéticos preocupavam-se demasiado com a regulação automática de uma empresa, originando *feedbacks* de variações nos resultados que acabavam por não corresponder à realidade económica ou tecnológica das operações da empresa nesse momento. O termo “sistemas de controlo de gestão” é utilizado para auferir a inter-relação entre todos os controlos de uma organização (Hewege, 2012).

Segundo Otley, 1999, os sistemas de controlo de gestão providenciam informação útil para todos os intervenientes de uma empresa idealizarem o seu trabalho através da manutenção de certos padrões comportamentais (Otley, 1999). Atualmente, estes sistemas compreendem o uso de medidas de desempenho tanto financeiras como não financeiras que estão correlacionadas com a estratégia de negócio das organizações.

1.5 “Sistemas de Gestão de Desempenho”

Até então, surgiram inúmeros modelos de avaliação de desempenho capazes de direcionar as empresas à obtenção de uma maior adaptabilidade de resposta ao contexto exterior e às necessidades dos clientes, criando, dessa forma, valor.

Atualmente, os sistemas de gestão de desempenho detêm uma aceitação generalizada, sendo estes constituídos por vários elementos-chave dos sistemas de controlo, entre os quais a medição, comparação, análise e atuação (Bititci *et al.*, 2018). A este propósito, é importante referir que o termo “Sistemas de controlo de gestão” foi recentemente adaptado. Ferreira e Otley (2009) postularam uma nova designação que inclui todos os aspetos do controlo organizacional, mesmo aqueles sob o título de Sistemas de Controlo de Gestão - sendo esta denominada “Sistemas de Gestão de Desempenho”.

Ferreira e Otley (2009) veem os sistemas de gestão de desempenho como “a evolução dos mecanismos formais e informais, processos, sistemas e *networks* utilizados pelas organizações para transmitir os principais objetivos e metas suscitados pelos gestores, para auxiliar o processo estratégico e a gestão contínua através de análises, planeamento, medição, desempenho, controlo, compensação e gerir amplamente o desempenho, além de apoiar e facilitar a aprendizagem e a mudança organizacional” (Ferreira & Otley, 2009, p. 264). Estes sistemas compreendem um conjunto de vários subsistemas, que poderão ser desenhados por diferentes pessoas ou departamentos em diferentes momentos do tempo, e, quando coordenados, poderão auxiliar a organização a atingir os seus objetivos (Otley, 2016). Mais recentemente, Franco-Santos e Otley (2018) reforçam que estes são sistemas gerais que combinam uma variedade de mecanismos específicos que se alteram de organização para organização (Franco-Santos & Otley, 2018).

Bititci *et al.*, 2018, também confirmam que a gestão de desempenho constitui uma prática comum a todos os setores. No entanto, inúmeras críticas,

respeitantes não só à contra produtividade desta gestão, como à falta de estudos que permitam fundamentar conhecimentos relativos à gestão de desempenho em ambientes dinâmicos, ainda persistem (Bititci *et al.*, 2018). Daí que após uma enorme consideração, os autores se tenham preocupado em formar uma metateoria sobre a gestão de desempenho e as suas medidas, compilando um enorme número de contribuições de diferentes perspetivas teóricas, que pudesse contribuir para a constituição de uma base teórica mais robusta deste tema.

Durante a constituição da sua metateoria, os autores incluíram estudos alusivos às dimensões sociais e técnicas dos modelos de controlo e à forma como estas se incorporavam nos modelos atuais. Os controlos sociais são emergentes, focam-se em aspetos culturais e comportamentais e incluem a participação nos processos de decisão e a colaboração. Os controlos técnicos são racionais e planeados, incluem o planeamento do negócio, a definição de metas ou até de recompensas (Bititci *et al.*, 2018).

Os autores acreditam que, desta forma, a literatura evoluiu de “medidas de desempenho” (o que se deve medir), para desempenho da gestão (como utilizar as medidas para gerir o desempenho das organizações) (Bititci *et al.*, 2018).

Franco-Santos *et al.* (2012) descrevem os sistemas contemporâneos, seguindo a abordagem já postulada por Franco-Santos *et al.* (2007), clarificando que estes sistemas existem quando as medidas de desempenho financeiras e não financeiras são utilizadas para operacionalizar objetivos estratégicos. Sendo assim, sistemas que se baseiam em *cost drivers*, medidos apenas em termos financeiros, como os de orçamentação tradicional e sistemas de custeio baseados nas atividades, já não são considerados como sistemas contemporâneos de controlo de gestão. Contudo, sistemas baseados no *Balanced Scorecard*, como o de Kaplan e Norton, o prisma do desempenho de Neely, o modelo de Simons, *Levers of Control*, e os modelos que adotam KPIs, que de

alguma forma estejam conectados com a estratégia, passam a ser considerados como Sistemas Contemporâneos (Franco-Santos *et al.*, 2012).

Por fim, Chenhall (2003) também reforça a ideia de que toda a literatura respeitante a esta área tem reconhecido, cada vez mais, a necessidade da existência de investigações que se baseiam mais em fundações teóricas coerentes (Chenhall, 2003).

1.6 Sistemas Integrados

Em 1999, Neely argumentava que quando as empresas procuram melhorar o seu desempenho, em vez de tentarem otimizar cada processo em cada função, devem procurar envolver os fluxos horizontais de informação e materiais de uma forma holística, por forma a serem bem-sucedidas. Segundo esta perspetiva, estes sistemas enfatizam os mecanismos de partilha de informação como os principais *drivers* de integração (Neely, 1999).

Contudo, a principal questão diferenciadora destes sistemas é a sua capacidade de influenciar o comportamento dos trabalhadores de uma organização. Estes sistemas impulsionam o alinhamento das medidas definidas com a estratégia, capacitando as pessoas da direção que a empresa pretende tomar (Neely, 1999). A forma como a estratégia é comunicada conduz ao alinhamento dos trabalhadores e, conseqüentemente, ao sucesso da implementação destes sistemas (Ferreira & Otley, 2009). Paralelamente, a premissa de que as recompensas dos trabalhadores são baseadas em medidas de gestão de desempenho justas e de caráter não só financeiro, auxiliam direta ou indiretamente a motivação dos trabalhadores (Malmi & Brown, 2008; Neely, 1999).

Através dos mecanismos de partilha de informação, da idealização de *feedback* e da disponibilização de um conjunto de ferramentas e práticas adjacentes à implementação destes sistemas, os gestores asseguram-se que o

controlo idealizado tem como principal objetivo alinhar o comportamento dos trabalhadores com a estratégia e os objetivos da empresa (Malmi & Brown, 2008). Os gestores de recursos humanos e os gestores de pessoas passam então a deter um papel mais ativo dentro da organização (Neely, 1999).

Adicionalmente, estes sistemas caracterizam-se por uma alteração do *mindset* das empresas, no sentido em que a satisfação das necessidades dos clientes se torna um fator crítico de sucesso. Nessa conformidade, é importante destacar a capacidade destes sistemas se adaptarem às constantes alterações das necessidades dos clientes, uma vez que os mercados se tornam cada vez mais dinâmicos (Ferreira & Otley, 2009; Malmi & Brown, 2008).

A principal forma de criar valor para os clientes passa pela focalização da definição de medidas de desempenho não financeiras e de longo prazo, pela melhoria contínua de processos que englobam todas as dimensões das empresas e pela ênfase que é concedida ao poder da tecnologia de informação que permite a idealização de uma coletânea de dados, e conseqüente análise dos mesmos, de uma forma rápida e eficaz (Malmi & Brown, 2008; Neely, 1999).

Não obstante, é importante frisar que os mecanismos de controlo que formam um Sistema de Gestão de Desempenho estão conectados entre si de várias maneiras, não operando de uma forma isolada (Ferreira & Otley, 2009; Malmi & Brown, 2008). Estes sistemas são agora utilizados para capturar uma visão mais holística da gestão e do controlo do desempenho organizacional (Ferreira & Otley, 2009). Desta forma, poder-se-á obter uma compreensão integral dos fenómenos e de todos os processos envolventes, entrando aqui o conceito de modelo integrado – um modelo sem quebras entre as várias partes que o constituem.

Apesar de os Sistemas Integrados de Controlo de Gestão trazerem inúmeras vantagens às empresas aquando da sua implementação, ainda existe uma lacuna na literatura que permita descrever ao pormenor quais as principais

características destes sistemas. O quadro abaixo permite reunir essas características, tendo em conta a revisão efetuada em artigos sobre o tema.

Tabela 1: As principais características dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão
 Fonte: Construção do próprio autor

Autor	Características dos Sistemas Integrados
Neely, 1999	Enfatizam os mecanismos de informação como o principal <i>driver</i> de integração.
	Capacitam os trabalhadores da direção da empresa.
	Auxiliam a diferenciação das empresas através da criação de valor para o cliente.
	Enaltecem a focalização em medidas de desempenho não financeiras.
	As medidas devem estar alinhadas com a estratégia, por forma a influenciarem comportamentos.
	Procura pela melhoria contínua dos processos de todas as dimensões de uma organização, por forma a entregar mais valor aos clientes.
	Os gestores de recursos humanos e os gestores de pessoas têm um papel mais ativo.
	As recompensas são baseadas em medidas de gestão de desempenho.
	A opinião dos clientes é valorizada, uma vez que passa a estar interligada com o desempenho financeiro.
	Englobam sistemas de poder da tecnologia de informação que permitem coletar e analisar dados sobre os clientes de forma rápida e eficaz.
Malmi e Brown, 2008	Sistemas que influenciam o comportamento.
	O controlo idealizado tem como objetivo alinhar o comportamento dos trabalhadores com a estratégia e objetivos da empresa.
	Disponibilizam um conjunto de ferramentas e práticas que auxiliam os gestores a direcionar o comportamento dos trabalhadores.
	Alinham o planeamento operacional, onde se definem ações de curto prazo, com o planeamento estratégico, onde inferem e salientam a importância da definição de objetivos de longo prazo.

	Salientam a importância da definição de medidas de desempenho e da idealização de <i>feedback</i> , por forma a adaptar qualquer ação necessária para a concretização final dessas mesmas medidas.
	Englobam os sistemas de recompensa como forma de motivarem direta ou indiretamente os trabalhadores.
	Os valores e normas de uma empresa são incluídos como formas de alinhar e motivar os trabalhadores a aderirem à cultura da empresa.
Ferreira e Otley, 2009	Guiam as empresas numa formulação e execução da estratégia que enalteça o desempenho da empresa.
	Salientam a comunicação como um dos principais fatores para o sucesso destes sistemas e, conseqüentemente, do desempenho da empresa.
	Promovem a capacidade das empresas se adaptarem às alterações nos mercados. Acontecimentos inesperados podem influenciar a definição estratégica e o desempenho da empresa.
	Permitem a idealização de uma análise da estrutura, das operações e do uso das técnicas e processos de uma forma holística.
	O <i>design</i> destes sistemas concede-lhes a possibilidade de serem utilizados e adaptados à estrutura de qualquer tipo de organização.

2 A Importância dos Fatores Contingenciais

Os sistemas integrados de controlo de gestão combinam uma variedade de mecanismos específicos que variam de organização para organização (Franco-Santos & Otley, 2018). Segunda a teoria da contingência, os sistemas de gestão de desempenho não podem ser universalmente apropriados. “Cada organização necessita de desenhar o seu próprio sistema, de acordo com as suas circunstâncias, por forma a evitar a perda de desempenho” (Franco-Santos *et al.*, 2012, p. 98). Desta forma, a consideração e o estudo de fatores contingenciais

como a incerteza no contexto, a dimensão, a cultura, a organização, a estratégia e qual o tipo de liderança da organização, tornam-se essenciais para entender que tipo de sistemas de controlo e mecanismos deverão ser adotados, qual a intensidade, ou até mesmo que sistema de medição de desempenho é que deverá ser implementado.

Os fatores contingenciais poderão surgir das mais variadas formas, desde eventos externos, que estão fora do controlo da empresa, até mesmo a ações de outras indústrias concorrentes. Desta forma, é muito importante que a estratégia definida contenha algumas provisões capazes de fazer face às adversidades contingenciais que possam surgir, independentemente de estas virem realmente a concretizar-se ou não (Casadesus-Masanell & Ricart, 2010).

Franco-Santos *et al.* (2012), numa análise que idealizaram relativa às consequências dos sistemas de gestão de desempenho contemporâneos, salientaram o resultado de um estudo de Bititci *et al.* (2006), no qual podia observar-se que a implementação destes sistemas conduzia a uma alteração cultural e do tipo de liderança da empresa. Estes autores também recomendavam uma maior investigação nesta área, uma vez que eles acreditam que muitas das inconsistências encontradas ao longo do seu estudo poderiam ser explicadas através do estudo dos contextos em que estas observações foram realizadas.

Já Ferreira e Otley (2009), no desenvolvimento do seu modelo, salientam a importância dos fatores contingenciais como forma de poderem explicar o porquê de certos padrões de controlo serem mais ou menos eficazes (Ferreira & Otley, 2009).

Alguns autores argumentam até que o controlo do comportamento humano pode representar uma gestão complexa de questões, uma vez que as reações aos mesmos estímulos tendem a produzir respostas muito variáveis, dependendo do

contexto social, cultural, político, organizacional e individual que a empresa se insere (Hewege, 2012).

3 A Importância das Ferramentas e dos Processos

Ao longo deste estudo irão ser clarificadas as inúmeras ferramentas e processos que compreendem os Sistemas Integrados de Controlo de Gestão e que levam à execução do planeamento. Não obstante, é importante compreender que estes sistemas não introduzem novas técnicas contabilísticas, mas sim novas formas de aplicar e melhorar o uso das mesmas (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013).

As ferramentas, que poderão ser revistas como soluções para os problemas do controlo de gestão, auxiliam na monitorização, na definição dos objetivos e na definição dos incentivos adequados para os seus colaboradores, sendo que estas são vistas como boas práticas de gestão.

Os processos constituem um conjunto de medidas de gestão e de atividades que, de uma forma integrada, são capazes de conduzir à execução estratégica. Estes processos poderão ser sequenciais ou simultâneos, tendo em conta a natureza do sistema e o que este exige.

De acordo com estas definições, pode-se decretar que as ferramentas representam um dos principais meios de auxílio na definição e desenvolvimento de processos, detetando e minimizando desvios, por forma a não afetar o ciclo de gestão que constitui cada um destes sistemas.

4 Introdução dos Modelos

A teoria dos sistemas, perspectiva que irá ser assumida ao longo deste TFM, apoia a constituição de modelos estruturados que possam sustentar as razões pelas quais os problemas relacionados com o controlo de gestão continuam a aparecer aquando da sua implementação (Hewege, 2012). Daí que se consiga efetuar uma interligação entre a teoria dos sistemas e a formulação de modelos integrados de controlo de gestão.

Estes sistemas utilizam modelos como forma de conceptualizarem um tema e de definirem as relações entre as diferentes dimensões e fatores que o constituem. Nessa conformidade, os modelos são compostos por diversos elementos que, se alterados ou eliminados sem se entender as principais características que os conectam, poderão afetar outros elementos do modelo e o próprio desempenho da empresa quando a esta se aplica (Garengo, Biazzo, & Bititci, 2005).

Nesta ótica, um modelo poderá ser caracterizado por um conjunto de alternativas conceptuais, independentes ou dependentes, com o objetivo de elucidar algo teoricamente, entendendo as características das empresas, e auxiliando-as a tomar o seu rumo. Por outras palavras, trata-se de um quadro conceptual que engloba processos e ações como meios que capacitem a empresa a atingir um objetivo final.

Neste caso em concreto, os modelos de gestão de desempenho disponibilizam indicadores importantes que guiam as empresas a selecionarem a melhor forma de atingir a execução estratégica com sucesso. Quando as empresas se guiam por um modelo, tornam-se capazes de justificar a sua situação atual, tal como as suas ações, sejam estas positivas ou negativas (Broadbent & Laughlin, 2009). Estes modelos auxiliam os processos de melhoria contínua, tomada de decisão e a gestão e controlo estratégicos (Garengo et al., 2005).

Atualmente, ainda não existem soluções capazes de garantir a execução estratégica; contudo, existem inúmeros sistemas, modelos e ferramentas aptos para auxiliar as empresas a alcançarem essa mesma execução com o sucesso desejado. Nesta secção propõe-se uma análise generalizada aos modelos de comando e-controlo, mais especificamente ao modelo de *Execution Premium* (Kaplan & Norton, 2008a) e ao modelo de Ferreira & Otley (Ferreira & Otley, 2009), e a um modelo de autocontrolo, o modelo de *Beyond Budgeting*.

Os modelos selecionados foram considerados como os sistemas mais adequados para motivar o comportamento dos trabalhadores no sentido da execução estratégica. Mais concretamente, o modelo de *Execution Premium* foi selecionado pela sua estrutura diferenciada em *closed-loop*, abrangendo todas as questões que envolvem a estratégia desde a sua formulação à sua execução. O modelo de Ferreira & Otley foi selecionado por se apresentar como uma própria ferramenta capaz de guiar uma empresa de qualquer tipo a idealizar uma boa gestão de desempenho. E, por fim, o modelo de *Beyond Budgeting* foi selecionado por se destacar na apresentação de uma solução capaz de se adaptar aos diversos contextos de incerteza. Caracteriza-se por ser um modelo flexível que apoia a descentralização, diferenciando-se dos modelos mais tradicionais.

Adicionalmente, um fator de escolha que também pesou na seleção destes modelos foi o facto de estes utilizarem e descreverem as ferramentas que compõem os sistemas integrados de controlo de gestão mais utilizadas e desenvolvidas nos últimos anos, entre as quais BSC, EVA, TDABC, *benchmarking* e os *Rolling Forecasts*.

4.1 Modelo de *Execution Premium*

Em 2000, Kaplan & Norton idealizaram um estudo no qual demonstravam que mais de 80% dos executivos não disponibilizavam nem uma hora por mês

do seu tempo para discutir a estratégia da empresa, o que significava que a análise da estratégia não era idealizada de uma forma contínua (Kaplan & Norton, 2000).

O modelo de *Execution Premium* é assim introduzido por Kaplan & Norton, em 2008, com o principal propósito de alinhar a estratégia e as operações dentro de uma organização, tentando, desta forma, colmatar a lacuna que existe entre a formulação e a execução da estratégia (Kaplan & Norton, 2008a). Tal como os autores indicam, “é bom que as empresas detenham um grande número de ferramentas estratégicas e operacionais disponíveis, mas ainda assim carecem de uma teoria ou estrutura que as guie até que possa obter uma integração de sucesso a partir de todas essas ferramentas” (Kaplan & Norton, 2008b, p. 7). Esta estrutura vem auxiliar a idealização do controlo de gestão nas empresas, guiando-as para uma integração com sucesso, através das inúmeras ferramentas e processos que disponibiliza.

O modelo apresenta uma estrutura integrada de execução e estratégia de comando e controlo, o que significa que, em termos de processo, o modelo detém uma ordem de execução. Este reparte-se em três grupos principais, sendo que cada grupo é constituído por duas fases, formando uma totalidade de seis fases, tal como demonstrado na figura 1. O primeiro grupo retrata a clarificação da estratégia, partindo em primeiro lugar do desenvolvimento da mesma e só depois é que parte para a sua clarificação. O segundo grupo tem como objetivo guiar o desempenho da empresa através do alinhamento das pessoas e do planeamento das operações – planeamento do dia-a-dia. Por fim, o terceiro grupo representa a otimização dos dados e dos recursos de informação, através da monitorização e aprendizagem e da execução de testes e adaptação a ações corretivas. É importante evidenciar que existe uma interdependência entre as fases, sendo que o desenvolvimento de uma fase influenciará sempre a seguinte, exigindo uma maior coordenação entre todas as unidades de uma

empresa e de toda a equipa. A execução de cada uma destas fases é auxiliada pelas inúmeras ferramentas disponíveis dentro de uma empresa, entre as quais os mapas estratégicos, o *Balanced Scorecard*, STRATEX, painéis de instrumentos, *forecasts*, planos de capacidade de recursos e os orçamentos (Kaplan, 2009; Kaplan & Norton, 2008a).

Para além das diversas fases acima citadas, é importante salientar a liderança como o principal fator-chave de sucesso, fator este implícito durante a constituição do modelo, que representa a capacidade de conduzir a empresa a um bom desempenho. O processo de implementação deve, por isso, ser acompanhado por um líder qualificado, capaz de comunicar a visão e a estratégia da organização aos seus colaboradores de uma forma eficaz, direcionando, conseqüentemente, a empresa ao sucesso (Kaplan & Norton, 2008b).



Figura 1: Modelo de Execution Premium

Fonte: Kaplan, *Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard*, 2009

4.2 Modelo de Ferreira & Otley

Segundo Ferreira & Otley (2009), a literatura existente alusiva aos sistemas de controlo de gestão, perspectivada por Robert Anthony (1965) e subsequentes autores, tornava-se bastante restrita ao nível dos aspetos organizacionais que abrangia, acabando por desconectar o planeamento estratégico do controlo operacional de uma empresa. Esta desconexão encorajou os autores a desenvolverem, em 2009, um modelo de comando e-controlo, que tentaria mitigar as ambiguidades provenientes dos diferentes estudos acerca do tema, incluindo as relações que implicam o uso e o *design* destes sistemas (Ferreira & Otley, 2009).

O modelo foi denominado como “Sistemas de Gestão de Desempenho”, passando assim a refletir uma mudança das abordagens tradicionais do controlo nas organizações, de sistemas de controlo compartimentados, para uma perspetiva mais ampla e inter-relacionada do papel do controlo e gestão do desempenho organizacional. Os controlos informais foram os mais enfatizados na construção deste modelo (Ferreira & Otley, 2009).

Por forma a desenvolverem o seu próprio modelo, Ferreira & Otley (2009) idealizaram uma análise empírica da aplicação de vários sistemas de controlo de gestão em diferentes organizações (Broadbent & Laughlin, 2009), inspirando-se complementarmente nos modelos de Simon (1995), *LOC – Levers of Control*, e de Otley (1999), respeitantes à gestão de desempenho. Ambos os paradigmas se focavam na importância da estratégia e no impacto dos sistemas de controlo, tanto diagnósticos, como interativos, sendo estes calculados através do uso de medidas de desempenho.

Uma maior ênfase foi dada à extensão do modelo de Otley (1999). Os principais objetivos passavam por eliminar a prevalência de uma perspetiva estática dos sistemas de controlo fundamentada por Otley em 1999, explicitar o papel da visão e da missão, evidenciar quais os mecanismos e os processos que devem ser utilizados para que os objetivos sejam corretamente identificados e

alcançados pelos trabalhadores e gestores de uma empresa e, por fim, explicitar a conexão entre as diferentes partes que constituem um sistema. Este modelo passou a funcionar como uma ferramenta de investigação que pudesse descrever a disposição e a operação dos Sistemas de Gestão de Desempenho de um modo mais holístico e mais eficiente possível (Ferreira & Otley, 2009).

A sua estrutura foca-se em apenas 12 questões apresentadas abaixo na figura 2. O desenvolvimento de cada questão foi influenciado por estudos de diversos outros autores, entre os quais Otley e Simons, tal como referenciado anteriormente, Chenhall, Thompson e Strickland, Hope e Fraser, incluindo, desta forma, algumas características comuns ao Modelo de *Beyond Budgeting*, os clássicos Merchant e Van der Sted, entre outros. Estas questões, que são colocadas aos diferentes níveis hierárquicos de uma empresa, conectam o desenvolvimento das principais medidas de desempenho à estratégia, e, por sua vez, a estratégia definida pela empresa conecta-se com os objetivos e os principais fatores de sucesso das empresas. A coerência existente entre todas estas diferentes conexões representa a parte mais desafiante de todo o sistema. Daí a necessidade da implementação de técnicas e bons fluxos de informação (Ferreira & Otley, 2009).

É fundamental que os planos e as estratégias desenvolvidos pelas empresas sejam eficientemente implementados. Baseando-se neste propósito, os autores pretendiam que este modelo servisse de ponto de partida para diversas investigações futuras que examinassem qual o *design* mais apropriado dos Sistemas de Gestão de Desempenho para os respetivos contextos em que cada empresa se insere. Este modelo, em específico, já possui a capacidade de ser utilizado, por exemplo, tanto em organizações com fins lucrativos, como em organizações sem fins lucrativos (Ferreira & Otley, 2009).

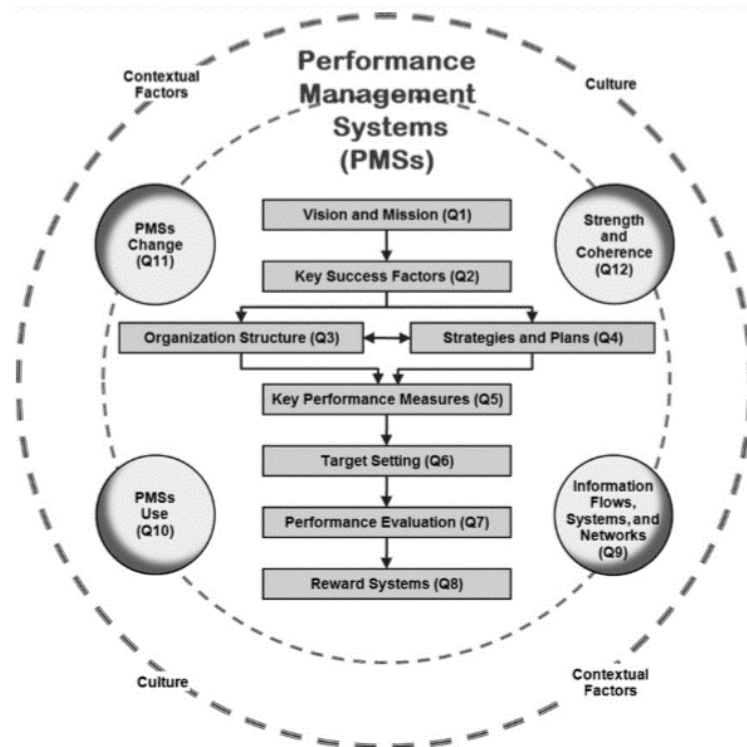


Figura 2: Modelo de Ferreira & Otley

Fonte: Ferreira & Otley, *The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis*, 2009, p. 268

Na esquematização do modelo foram incluídos fatores contextuais, como a estratégia e a estrutura organizacional, por estes serem significativamente influenciados pela organização em si. Todos os outros fatores foram vistos como externos, ou seja, como fatores contingenciais que devem ser posteriormente estudados. Sendo assim, este sistema não se baseia em relações de causa e efeito, as principais causadoras de assunções que acabam por restringir o processo de aprendizagem, uma vez que se torna expectável que cada empresa possua inconsistências nas diferentes práticas adotadas que irão coadunar-se com as diferentes fases evolutivas em que se apresentam. Os fatores inesperados, não planejados, ajudam as empresas a tomarem decisões e a apresentarem evoluções díspares (Ferreira & Otley, 2009).

No final do seu estudo, os autores incluíram duas análises práticas da aplicabilidade do modelo em duas empresas de renome, mas muito distintas

entre si: os CTT e a Texco. Segundo os autores, “o modelo pode ser utilizado efetivamente para gerar uma visão geral e preliminar das principais características dos sistemas de gestão de desempenho” (Ferreira & Otley, 2009, p. 279). Por outras palavras, o modelo constitui uma boa ferramenta de sistematização das opções das empresas, auxiliando na conexão entre todos os pontos, sem que o foco na estratégia e em todas as interconexões das diferentes áreas de negócio e produção da empresa seja de alguma forma desviado (Ferreira & Otley, 2009).

4.3 Modelo de *Beyond Budgeting*

Hope e Fraser (2003) argumentam que os sistemas de orçamentação tradicional “desencorajam a partilha de informação”, “destituem a linha da frente de uma organização” e “atrasam a resposta das empresas ao mercado até ser tarde demais”, o que acaba por as desconectar da estratégia formulada (Hope & Fraser, 2003b).

De acordo com a perspetiva de Bourmistrov e Karboe (2013), “a razão para a mudança prevalece da necessidade de um novo tipo de mentalidade que permita a melhoria dos processos de tomada de decisão, através da existência de informação dinâmica e atualizada” (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013, p. 202).

Neste sentido, em 1998 surgiu o Modelo de *Beyond Budgeting*, modelo este capaz de encontrar uma solução para organizações mais complexas, que se inserem em contextos de maior incerteza, e que necessitam de um modelo mais interativo que vá para além de um sistema orçamental tradicional, para definirem a sua estratégia.

“As unidades de negócio passaram a estar mais preocupadas em atingir os objetivos de vendas do que propriamente a satisfazer os seus clientes” (Hope & Fraser, 2003b, p. 113). A partir desta declaração, Hope e Fraser concluíram que neste tipo de empresas o processo de idealização de um orçamento passou a ser

uma prática bastante ineficiente. Em virtude desta insatisfação, aquando a criação do seu modelo, os autores fundaram uma organização denominada *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT). Esta organização passou a incluir indivíduos e organizações com interesse em gerir as suas empresas sem orçamentos, podendo aprender a aplicar o *Beyond Budgeting* como um modelo de gestão de desempenho e a usufruir do auxílio do Instituto durante todo o processo de implementação.

Neste sentido, o modelo de *Beyond Budgeting* tem como principal objetivo descentralizar a gestão, criando uma estrutura organizacional mais flexível e adaptativa onde a responsabilização é concedida maioritariamente aos trabalhadores. Para tal, o modelo incluiu um conjunto de 12 princípios cruciais à sua implementação, divididos em duas categorias-chave – uma organiza 6 princípios correspondentes ao tipo de liderança que deverá ser adotada e a outra organiza 6 princípios referentes à constituição de processos de gestão de desempenho adaptativos. Por forma a manter a sua coerência, estes não poderão ser implementados de uma forma isolada (BBRT, 2016; de Waal, 2005).

As organizações, ao adotarem o Modelo de *Beyond Budgeting* como o seu sistema integrado de controlo de gestão, começam a atravessar por inúmeros processos de transformação, adotando novos tipos de ferramentas de gestão, e alterando algumas das suas práticas, entre as quais as que são seguidamente enumeradas: os orçamentos deixam de determinar como é que os recursos vão ser alocados; as vendas das unidades de negócio deixam de ser utilizadas como uma medida de desempenho para os trabalhadores serem avaliados e recompensados; as empresas passam a utilizar metas de longo prazo baseadas em *benchmarks*; os KPIs passam a ser os elementos a ser utilizados para medição do desempenho; os gestores ganham mais liberdade para tomar decisões; são idealizados *Rolling Forecasts* que podem ser facilmente adaptados caso algo não corra conforme o esperado, e é expectável que se idealizem relatórios regulares

relativos ao progresso que cada unidade obteve por forma a atingir o seu objetivo final (Hope & Fraser, 2003b). A incrementação de um maior nível de partilha de informação, proveniente das alterações nos sistemas de gestão de desempenho, está relacionada, maioritariamente, com as alterações ao nível dos processos de decisão e dos comportamentos da empresa como um todo (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013).

Em 2010, Libby e Lindsay idealizaram um estudo na tentativa de perceberem até que ponto vários gestores de diversas empresas norte-americanas estariam dispostos a abandonar o orçamento tradicional para passar a utilizar outros métodos ou modelos como o *Beyond Budgeting*. Quando questionadas acerca da sua satisfação com o tipo de orçamentação que praticavam atualmente, 94% das empresas responderam que não faziam tenções de a abandonar num futuro próximo e apenas 1% indicou que iria abandonar o tipo de orçamentação tradicional (Libby & Lindsay, 2010).

Posteriormente, questionou-se, apenas às empresas canadianas, se pretendiam fazer algumas alterações nos seus sistemas de orçamentação nos próximos dois anos. 46% responderam positivamente. Estas apontaram o tempo gasto a elaborar o orçamento, que pode não compensar o custo de o fazer, a falta de flexibilidade de adaptação a alterações no contexto, a manipulação, a indiferença que é prestada aos relatórios orçamentais e a desconexão existente entre o orçamento e a estratégia da empresa, como os principais fatores que incentivariam essa mudança. Na resposta à questão de que alterações gostariam que fossem idealizadas, salientou-se a utilização de *Rolling Forecasts*, a melhoria no alinhamento entre o planeamento estratégico e o orçamento e a incorporação de uma orientação de *bottom-up* como os principais métodos e técnicas destacados (Libby & Lindsay, 2010), o que vai ao encontro dos vários argumentos já anteriormente postulados por Hope and Fraser (2003).

No entanto, na conclusão do seu estudo, os autores declararam que apesar de Hope e Fraser “terem adicionado uma contribuição valiosa ao estudo deste tema”, as empresas continuam a achar que o modelo de orçamentação tradicional constitui uma peça fundamental para o controlo adequado dos seus sistemas de gestão (Libby & Lindsay, 2010, p. 67). Assim, conclui-se que uma maior fundamentação teórica acerca deste tema e das suas consequências é fundamental para a contribuição de uma maior adesão por parte das organizações ao modelo de *Beyond Budgeting*.

Por forma a combater esta lacuna, Boursmistrov e Karboe (2013) analisaram a adaptação de duas grandes empresas, OilCo and TelCo, a alguns ideais do *Beyond Budgeting*. Reforça-se que a forma como estas empresas implementaram os conceitos do *Beyond Budgeting* foi bastante semelhante, de maneira a que os autores conseguissem entender as alterações nos processos a partir das diferentes perspetivas dos gestores envolvidos. Atualmente, ambas as empresas são membros do BBRT.

Os autores defendem que um dos principais problemas associados à orçamentação tradicional se prende com o “conforto” que os gestores sentem quando tomam as suas decisões. Nas empresas que se inserem em contextos de constantes alterações, este tipo de “conforto” na altura da tomada de decisão acaba por ser ainda mais problemático. Os gestores, ao não saírem das suas zonas de conforto, acabam por não experimentar outros tipos de comportamentos, limitando as suas capacidades de progressão (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013).

No caso específico da OilCo, uma das maiores empresas de energia do mundo, o tipo de controlo de gestão utilizado - o orçamento tradicional - não lhes permitia iniciar projetos que não constassem no orçamento e os gestores não detinham qualquer autonomia para tomarem as suas decisões, tendo

sempre que analisar e reportar os desvios, tomando as suas decisões a partir dos mesmos (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013).

Já a TelCo, uma empresa da indústria da comunicação, apercebeu-se que cada vez mais o orçamento não lhes fornecia a informação necessária para tomarem decisões relevantes em contextos de mercados instáveis e de rápida adaptação e que este também não era capaz de sugerir atividades que fossem ao encontro dos objetivos estratégicos (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013).

No final, ambas as empresas notaram várias alterações ao nível do seu desempenho. Em primeiro lugar, as medidas de desempenho e os objetivos utilizados passaram de valores absolutos para valores relativos, o que ajudou na idealização de comparações de desempenho, não só ao nível departamental, como também ao nível de *benchmarking* com outras empresas do setor. Em segundo lugar, passaram a idealizar *forecasts* regulares e ajustáveis, o que os ajudou a serem mais ambiciosas em termos dos objetivos a atingir. Em terceiro lugar, o facto de todos os trabalhadores passarem a ter acesso aos resultados, impulsionou uma melhoria na transparência dentro da empresa e dos seus sistemas de informação. Por último, o aumento do nível de interação e diálogo entre todos os trabalhadores permitiu a realização de um processo de alocação de recursos mais eficiente (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013).

Como os autores referem, “as organizações que idealizam experiências com os seus sistemas de gestão de desempenho, devem estar preparadas para descobrir que abandonar os orçamentos e introduzir estes sistemas nunca deve ser visto como um “destino final”, mas sim como uma “jornada” (Bourmistrov & Kaarbøe, 2013, p. 209).

De uma forma generalizada, o seguinte quadro apresenta um conjunto de características capazes de distinguir a funcionalidade e aplicabilidade dos três modelos anteriormente apresentados.

Tabela 2: As principais características dos Modelos de *Execution Premium*, Ferreira & Otley e *Beyond Budgeting*

Fonte: Construção do próprio autor

Características	Modelos		
	<i>Execution Premium</i>	Ferreira & Otley	<i>Beyond Budgeting</i>
Tipo de Modelo	Comando e-controlo	Comando e-controlo	Autocontrolo
Principal Propósito do Modelo	Alinhar a estratégia e as operações, colmatando a lacuna existente entre a formulação e a execução estratégica.	Funcionar como uma ferramenta capaz de descrever o <i>design</i> e a operação dos Sistemas de Gestão de Desempenho de um modo holístico.	Modelo interativo e adaptativo que promove a descentralização da gestão, incentivando uma cultura de auto-governança e a própria responsabilização dos trabalhadores.
Fases de um processo	Apresenta 6 fases de um processo.	Apresenta 12 “fases” (questões de um processo).	Não apresenta fases de um processo em concreto, mas sim 12 princípios cruciais à sua implementação.
Características das fases	Sequenciais, com um elevado grau de dependência entre si.	Sequenciais, com um leve grau de dependência entre as mesmas.	Apesar do modelo não apresentar fases, os seus princípios não devem ser implementados de uma forma isolada, o que significa que poderão ser definidos tanto simultaneamente como sequencialmente.
Importância das ferramentas	A integração é obtida através das ferramentas estratégicas e operacionais.	O modelo é apologista da utilização de ferramentas de gestão, uma vez que ele próprio se identifica como uma.	É dada uma enorme importância às ferramentas como forma de substituição da principal ferramenta que o modelo tenta abolir – o orçamento tradicional.
Capacidade de Adaptação às Alterações no Mercado	É um modelo rígido, faseado e em <i>closed-loop</i> , o que significa que em termos de adaptabilidade, existe de facto uma fase na qual esta é promovida; no entanto, é uma adaptação da estratégia mais tardia.	Os fatores inesperados, não planeados, são valorizados como forma de representarem a capacidade das empresas evoluírem.	Constitui o modelo que representa a maior flexibilidade e adaptabilidade, promovendo inclusivamente a descentralização.

5 Consequências dos Sistemas Integrados de Controle de Gestão

A realidade de cada organização é um fator incontornável e preeminente no desenvolvimento e desenho dos SICG. O principal objetivo deste TFM é constituir um enquadramento capaz de associar os principais atributos destes sistemas com as consequências inerentes à implementação dos mesmos. As principais consequências levantadas na idealização deste estudo serão apresentadas ao longo deste ponto.

As consequências indesejadas “são o resultado de ações conscientes diferentes das previstas e pretendidas” (Franco-Santos & Otley, 2018, p. 702).

A primeira consequência, estudada por Bourne *et al.* (2000), passava pela implementação inicial dos sistemas. Nesta época, entre o momento em que se definia o *design* até ao momento da verdadeira utilização dos sistemas, chegavam a passar-se meses. Algumas das razões pelas quais isto acontecia, consistia na resistência dos gestores em compreenderem e confiarem nas novas medidas de desempenho e em problemas associados às Infraestruturas de IT. Por conseguinte, os autores defendiam que a idealização de investigações que compreendessem e salientassem os benefícios da utilização das medidas de desempenho seria essencial para complementar esta lacuna, o que acabou por acontecer anos mais tarde (Bourne *et al.*, 2000).

Assim se insere o conceito das consequências dos sistemas integrados de controlo de gestão. No fundo, estas consequências acabam por ser o produto final da influência nos comportamentos que os sistemas integrados, através da orientação para a execução, orientação dos recursos, das operações e da mudança, trazem à organização.

Em 2000, Bourne *et al.* defenderam a importância do *design* dos sistemas na implementação dos mesmos. Segundo os autores, o primeiro passo para a implementação de um sistema de gestão de desempenho é o *design* e é muito importante que esta etapa seja sempre mantida em consideração, uma vez que uma má configuração da mesma, ou uma má percepção das necessidades de uma empresa, poderá afetar o seu desempenho final. O segundo passo é referente à implementação das medidas de desempenho, que no caso de não serem revistas por forma a irem ao encontro da estratégia, poderão conduzir a consequências indesejadas. O terceiro passo retrata a utilização dessas mesmas medidas, onde pelas razões acima citadas, deverão ser sempre acompanhadas por processos de revisão regulares (Bourne *et al.*, 2000).

Em 2013, Langevin e Mendoza idealizaram um estudo relativo aos comportamentos antiéticos adjacentes à utilização dos sistemas de controlo de gestão e ao quanto a percepção da justiça na implementação destes sistemas pode reduzir este tipo de comportamentos (Langevin & Mendoza, 2013).

Foram encontradas duas principais consequências destes mesmos sistemas: a criação de uma folga orçamental, inerente à projeção de objetivos praticamente inalcançáveis – o que poderá causar um avultado desperdício de recursos – e a manipulação de dados, através dos indicadores de desempenho – causando problemas de integridade e honestidade. “A tendência para estes comportamentos está relacionada com a pressão que os gestores sentem para atingir os objetivos anuais”, “se os gestores percecionarem que o sistema é injusto, eles deixam de esperar receber resultados materiais” (Langevin & Mendoza, 2013, pp. 211-212).

Como forma de reduzir a percepção de injustiça, os autores sugerem que os gestores devem ter a oportunidade de participar na idealização dos objetivos, deve haver um maior controlo ao nível da avaliação do cumprimento desses mesmos objetivos, a idealização de *feedback* deve ser uma prática comum e

devem existir múltiplas medidas de desempenho. Desta forma, realça-se a importância que o desenho dos sistemas de gestão de desempenho e a forma como estes são implementados pelos supervisores detêm a nível das consequências que poderão surgir após a sua implementação (Langevin & Mendoza, 2013).

A perceção de Franco-Santos e Otley (2018) vai ao encontro da perceção estudada por Langevin e Mendoza (2013) - a “gravidade das consequências dependerá da forma como e de quanto a realidade assumida pelos gestores difere da realidade em si” (p. 724). As consequências indesejadas dos Sistemas de Gestão de Desempenho ocorrem principalmente quando estes são desenhados, utilizando falsas assunções sobre o comportamento das pessoas e da incidência da incerteza. Estes tipos de assunções conduzem à adoção de mecanismos de controlo que não vão estar de acordo com o contexto real das organizações, criando efeitos indesejados com custos gerais superiores aos benefícios. Por outras palavras, a definição falsa da situação de controlo leva a que, com o tempo, surjam consequências indesejadas através da transformação das relações sociais existentes (Franco-Santos & Otley, 2018).

Já Okwir *et al.* (2018) afirma que a partir do momento em que os Sistemas de Gestão de Desempenho são introduzidos nas empresas, estes podem causar inúmeros efeitos ou alterações nessas mesmas empresas, baseados na complexidade das pessoas que lhes estão associadas e nas suas interações.

Os autores também apontam que outro grande problema parte do facto de a maior parte das organizações, que se inserem em contextos de mercados dinâmicos, estarem a utilizar Sistemas de Gestão de Desempenho estáticos enquanto utilizam estratégias dinâmicas, acabando por causar problemas de grande complexidade e más alocações de recursos (Okwir *et al.*, 2018). Este autor acaba por associar a complexidade da integração destes modelos numa empresa com o papel dos gestores que as implementam.

De facto, o seu estudo exaustivo relativo aos Sistemas de Gestão de Desempenho a partir de uma teoria complexa, revelou que os controlos técnicos e os sociais, entre os quais o comportamento das pessoas, as capacidades das organizações, os métodos de coletânea de dados, a análise e a comunicação visual, são aqueles que estão na base de uma implementação eficaz destes sistemas. Ao contrário daquilo que é amplamente aceite, este estudo demonstrou que a complexidade resulta da interação dos Sistemas com os vários elementos que estão dentro da organização à medida que esta evolui, e não do resultado da interação entre estes sistemas e os vários fatores externos. As seis principais complexidades ao nível da implementação destes sistemas surgem do amadurecimento dos controlos sociais (como a hierarquia, a confiança, entre outros) à medida que os sistemas evoluem; do amadurecimento dos controlos técnicos (utilização de metodologias específicas para analisar o desempenho da empresa e para alcançar os objetivos pretendidos); do conflito ou ambiguidade que os novos papéis dos membros de uma organização trazem quando estes sistemas são implementados; da falta de uma definição clara das tarefas que cada membro deve começar a desenvolver; da complexidade procedimental que surge quando há uma falta de informação relativamente às prioridades ou aos cursos de ação que devem ser prosseguidos, aquando de uma mudança dos costumes numa empresa; e do fracasso do desenvolvimento de uma tecnologia que acompanhe a implementação destes sistemas numa empresa (Okwir *et al.*, 2018).

Os autores concluem que é importante compreender que “os controlos organizacionais poderão ter diversos impactos nas organizações, mesmo quando estas possuem componentes semelhantes ou que até se encontrem na mesma indústria” (p. 749), uma vez que a capacidade de estas escolherem os controlos organizacionais é o que irá determinar a eficácia associada aos sistemas de gestão de desempenho (Okwir *et al.*, 2018).

De acordo com a observação referida anteriormente, Franco-Santos *et al.* (2012) idealizaram um estudo no âmbito da integração do conhecimento de vários autores sobre estes sistemas com as consequências dos mesmos, através de uma revisão da evidência empírica existente relativa a este tópico. “Entender os mecanismos que estão subjacentes à formação das diferentes consequências dos sistemas contemporâneos de gestão de desempenho é crucial para se determinar a melhor forma de maximizar a eficácia destes mesmos sistemas” (Franco-Santos *et al.*, 2012, p. 80). O principal objetivo seria identificar e categorizar as consequências dos sistemas de gestão de desempenho contemporâneos, providenciando uma estrutura que os integrasse, classificando-as em três categorias: comportamento das pessoas, as capacidades das organizações e as consequências do desempenho.

A categoria referente ao comportamento das pessoas acabaria por se relacionar com as consequências das ações e reações dos trabalhadores, tendo em conta a sua motivação, nível de participação e perceção dos objetivos a concluir dentro da empresa. A categoria relativa à capacidade das organizações idealiza uma associação com as consequências provocadas pelo alinhamento da estratégia e aprendizagem organizacional, tendo em conta os processos, competências e atividades idealizadas. E, por fim, as consequências a nível do desempenho estão relacionadas com os diversos resultados financeiros e não financeiros das empresas (Franco-Santos *et al.*, 2012).

Por um lado, os autores identificaram que “os sistemas de gestão de desempenho contemporâneos facilitam o desenvolvimento, a implementação e a revisão das estratégias de negócio, concentrando as decisões e as ações das pessoas nos objetivos estratégicos e incentivando um diálogo contínuo sobre os mesmos” (p. 99). Consequentemente, estes sistemas influenciam as práticas das organizações, modificando a forma como os líderes se comportam e impactando o desempenho da organização a todos os níveis, através do

alinhamento dos interesses por parte dos trabalhadores (Franco-Santos *et al.*, 2012).

Em suma, relativamente aos aspetos positivos da categoria referente ao comportamento das pessoas, os autores salientam o aumento do foco estratégico, da cooperação, coordenação e participação, entres todos os elementos internos e externos à organização; salientam uma maior satisfação dos trabalhadores a nível da função, uma vez que os sistemas ajudam os indivíduos a entender qual o seu papel dentro da organização; salientam uma melhoria nos processos de tomada de decisão, monitorização e aprendizagem devido à implementação de processos de *feedback* e observaram uma diferença cultural a nível das empresas, tornando-se mais participativas e reforçando certos tipos de comportamentos compatíveis com os valores e crenças das empresas (Franco-Santos *et al.*, 2012).

Contudo, em termos de motivação, uma vez que esta se relaciona com o nível de participação dos trabalhadores no processo de medição e com o sistema de compensação dos mesmos, os resultados, de uma forma geral, tornam-se inconclusivos. As perceções de subjetividade ao nível das medidas de desempenho abordadas por cada empresa aumentam, uma vez que estas não se baseiam em métricas financeiras, aumentando conseqüentemente o nível de injustiça percecionado pelos trabalhadores, os conflitos e as tensões entre os mesmos. Adicionalmente, quando os sistemas de compensação são baseados em medidas de desempenho com um fraco alinhamento estratégico, onde há pouco controlo e *feedback*, a motivação dos trabalhadores também diminui (Franco-Santos *et al.*, 2012).

No que diz respeito às conseqüências das capacidades das organizações, os autores encontraram evidências de que os SICG influenciam positivamente o processo de alinhamento, desenvolvimento, implementação e revisão da estratégia. Os sistemas permitem o desenvolvimento de fluxos de informação

que funcionam para ambos os lados (gestores e trabalhadores), proporcionando um aumento dos níveis de comunicação da empresa e gerando um cariz de confiança. As estratégias emergentes, que surgem através da participação de todos os intervenientes de uma empresa, incrementam o desenvolvimento das capacidades de inovação e aprendizagem, melhorando as capacidades estratégicas das empresas. As empresas melhoram as suas práticas de gestão, desde o desenvolvimento da estratégia, tradução da mesma para termos operacionais, à comunicação, aprendizagem e *feedback* (Franco-Santos *et al.*, 2012).

No entanto, em termos de controlo corporativo da empresa, os resultados apresentados pelos diferentes estudos são inconclusivos. A implementação destes sistemas facilita o nível de comunicação, alinhamento da estratégia e controlo entre a empresa-mãe e as suas subsidiárias, mas este impacto ainda é pequeno quando analisado em empresas internacionais com unidades operacionais sediadas em vários países, acabando assim por este impacto estar influenciado pelos fatores contextuais de cada país (Franco-Santos *et al.*, 2012).

Ao nível das consequências do desempenho, estes sistemas permitem elevar o desempenho das equipas, verificando-se um maior nível de partilha de informação e sistemas de compensação associados com o desempenho de grupo; verifica-se também uma melhoria na gestão da empresa e, além disso, a subsistência de um menor número de conflitos, um incremento do empoderamento psicológico e um maior nível de cooperação entre a própria empresa e os seus fornecedores (Franco-Santos *et al.*, 2012).

Por outro lado, ao nível da organização e das unidades de negócio, os resultados são inconclusivos. A implementação destes sistemas não produz efeitos imediatos no desempenho da empresa. Estes resultados só aparecerão através dos processos de melhoria que irão ser implementados nas empresas

após a contínua utilização das técnicas e ferramentas que constituem estes sistemas (Franco-Santos *et al.*, 2012).

Adicionalmente, Franco-Santos *et al.* (2012) encontraram evidências de que estes sistemas poderão consumir bastante tempo às empresas, aumentando, por sua vez, os seus custos e gerando algumas tensões internas. O acesso a medidas de desempenho não financeiras também poderá aumentar as percepções subjetivas e a incerteza dos gestores, quando se trata de avaliações referentes aos seus sistemas de compensação, levando-os a questionar a verdadeira utilidade de todo o sistema em questão.

Mais tarde, em 2018, num estudo em que se reviram e teorizaram as consequências indesejadas dos Sistemas de Gestão de Desempenho, Franco-Santos & Otley (2018) conseguiram identificar as cinco principais consequências destes sistemas.

1. Em primeiro lugar, reconheceram que as instruções destes sistemas chegavam a produzir comportamentos estratégicos ao ponto de se violarem algumas normas éticas, à medida que as pessoas alteravam os seus próprios comportamentos para atender às expectativas de desempenho.
2. Em segundo lugar, analisaram que as informações respeitantes ao desempenho das empresas eram geralmente manipuladas por forma a atenderem aos requisitos de desempenho.
3. Em terceiro lugar, os autores descobriram que os gestores praticavam uma “atenção seletiva”, ou seja, uma maior atenção às medidas de desempenho quantificadas, em detrimento daquelas que não poderiam ser medidas. O mesmo acontecia com os objetivos de curto-prazo, aos quais eram dados uma maior ênfase, em detrimento dos objetivos de longo-prazo.

4. Em quarto lugar, o uso destes sistemas conduz a uma ilusão, por parte dos gestores, de que estes refletem, de facto, com precisão o desempenho real da empresa. Esta ilusão poderá deter um carácter especialmente negativo quando estamos perante organizações que se inserem em ambientes altamente incertos.
5. Por fim, em quinto lugar, os estudos indicaram que os sistemas são capazes de alterar as relações sociais que operam dentro das empresas. Estas relações tanto podem transformar-se de ambientes de desconfiança e desinteresse para ambientes confiáveis que até podem melhorar a corrupção, como o contrário.

Adicionalmente, os autores também ilustraram que a sobrecarga administrativa e os custos de tempo da gestão, devido ao desenho e implementação dos sistemas, poderiam surgir de entre o tema das consequências indesejadas (Franco-Santos & Otley, 2018).

Na perspetiva de outros autores, alguns dos mecanismos de controlo que constituem os Sistemas, para além de estarem conectados em diversos níveis, também dependem uns dos outros, o que leva a que algumas das alterações num controlo, por mais pequenas que estas sejam, provoquem alterações nos outros controlos, instigando consequências negativas ao nível do funcionamento do sistema como um todo (Malmi & Brown, 2008; Otley, 2016).

No final deste capítulo salienta-se que ainda existe algum conhecimento relativo ao porquê de as empresas adotarem estes sistemas; no entanto, não existe tanto conhecimento relativo às consequências dos mesmos. Como a implementação destes sistemas exige elevados níveis de investimento, o entendimento das consequências que estes sistemas poderão trazer às organizações constitui um tópico de elevada importância (Franco-Santos *et al.*, 2012).

Por fim, reforça-se que “as consequências indesejadas irão sempre existir; no entanto, o uso destes sistemas e a aprimoração dos processos poderão ajudar a evitar que estas façam mais mal do que bem” (Franco-Santos & Otley, 2018, p. 725).

Capítulo 2

Metodologia

1 Metodologia

Neste capítulo apresenta-se a metodologia utilizada no decorrer deste trabalho final de mestrado. Caracterizam-se todos os métodos, técnicas e tipos de análises estratégicas realizados durante todo o processo e definem-se os vários momentos da investigação. Assegura-se, por fim, a qualidade de todas as fontes de estudo utilizadas.

1.1 Metodologia de Investigação

Este trabalho final de mestrado tem como principal objetivo contribuir para o desenvolvimento de uma base teórica que consiga integrar o conhecimento acerca de três modelos, que constituem os sistemas integrados de controlo de gestão, com as consequências que advêm da utilização e implementação dos mesmos.

Por forma a encontrar a resposta adequada aos objetivos propostos, este estudo foi conduzido a partir da seguinte questão de investigação: “de que forma os sistemas integrados de controlo de gestão influenciam os comportamentos dentro de uma organização?”, utilizando um método de âmbito qualitativo.

O desenvolvimento deste enquadramento teórico requer a combinação de várias contribuições, de autores de renome, que conceptualizam os sistemas integrados de controlo de gestão a partir de diferentes perspetivas teóricas, que tenham contribuído para um avanço no estudo relativo às consequências que podem advir da implementação destes sistemas e que, principalmente, possam explicar o porquê, a origem, destas consequências.

Por forma a ilustrar como é que a estrutura dos sistemas pode ser utilizada para providenciar uma visão global das consequências desejadas e indesejadas dos modelos integrados de controlo de gestão, será idealizada uma tabela onde se categorizará as diversas fases dos modelos em diferentes atributos, adicionando-se, posteriormente, os contributos de cada autor proposto, referentes aos modelos em análise – modelo de *Execution Premium*, modelo de Ferreira & Otley e modelo de *Beyond Budgeting* – e as principais consequências que poderão ser determinadas a partir de cada atributo em análise. No final, acrescentar-se-á um subtítulo adicional, no qual se poderá visualizar as semelhanças e as dissemelhanças entre os modelos em termos das abordagens, perspetivas e ferramentas utilizadas. Desta forma, pretende-se descobrir como é que estes fenómenos interagem entre si, se estes constituem efetivamente processos ou não, e qual a tipologia destes mesmos processos.

A partir desta tabela, e tendo em conta os diversos atributos destes sistemas, entre os quais os fatores contingenciais, os comportamentos adotados pelas empresas em busca de alcançar os objetivos propostos e a importância das estratégias emergentes, podemos entender quais as consequências, a nível da execução da estratégia, que estes sistemas trarão à empresa, desde a aprendizagem da organização ao desenvolvimento e inovação.

1.2 As várias fases de Investigação

Numa primeira fase, procedeu-se ao levantamento de vários artigos via *internet*, mais especificamente através do *Google Scholar* e de uma base de dados proporcionada pela Universidade Católica Portuguesa, *Business Source Complete*, por forma a suportar conceitos fundamentais relativos ao controlo de gestão, à evolução da teoria do controlo de gestão, dando ênfase ao desenvolvimento da teoria da organização e da teoria dos sistemas, introduzindo-se assim inúmeras perspetivas teóricas, até à segregação dos sistemas integrados de controlo de gestão.

Numa segunda fase, procedeu-se à consulta de artigos relacionados com os três modelos a ser analisados neste estudo, o modelo de Ferreira & Otley, *Execution Premium* e o modelo de *Beyond Budgeting*. Estes artigos relacionam-se com dois campos de estudo – modelos de comando e controlo e modelos de autocontrolo – dos respetivos autores dos modelos.

Numa terceira fase, idealizou-se uma coletânea de vários estudos e artigos de autores que tivessem analisado os tipos de consequências que estes sistemas trazem para as empresas aquando da sua implementação. Em cada artigo selecionado, enfatizou-se as partes mais relevantes que pudessem contribuir para o desenvolvimento deste estudo, redigindo-se pequenas descrições da visão geral de cada contribuição. Todas as perspetivas incluídas durante o processo de revisão de literatura, e todos os autores das mesmas, foram rigorosamente registados ao longo da narrativa.

Por fim, tal como anteriormente referido, idealizou-se um quadro, o qual explicita vários fenómenos associados aos sistemas integrados de controlo de gestão e suas potências consequências de utilização. A base do desenvolvimento deste estudo seguiu essencialmente a perspetiva da teoria dos sistemas, uma vez que esta faz parte do conjunto das teorias organizacionais que estudam a influencia dos mecanismos de controlo de gestão nos comportamentos dos membros de uma organização.

Capítulo 3

Discussão

1 Introdução dos Modelos

Segundo a perspectiva da teoria dos sistemas, é importante estudar as inter-relações entre os vários componentes de um sistema, por forma a que se entenda a sua função como um todo (Hewege, 2012). Com o principal objetivo de se identificar essas inter-relações, no ponto 2 deste capítulo idealizou-se uma descrição detalhada das várias fases, questões e princípios que constituem os três modelos em análise – modelo de *Execution Premium*, modelo de Ferreira & Otley, modelo de *Beyond Budgeting*. Nessa conformidade, designou-se os principais atributos que estes modelos detêm em comum, a forma como estes interagem entre si e as consequências que podem advir dessas mesmas interações.

1.1 Modelo de *Execution Premium*

O modelo de *Execution Premium* representa um ciclo de gestão postulado por Kaplan e Norton (2008) que permite ligar as estratégias às operações, por forma a aumentar o desempenho e a vantagem competitiva de uma empresa no mercado em que esta se insere. Segundo os autores, “as quebras nos sistemas de gestão de uma empresa, e não a falta de habilidade ou esforço dos gestores, é

que causam um desempenho inferior por parte das empresas” (Kaplan & Norton, 2008a, p.1). Daí a importância da implementação de um sistema de comando e-controlo de gestão e execução da estratégia dentro de uma empresa.

De uma forma geral, o modelo representa um sistema de gestão em *closed-loop*, com seis fases que integram vários processos e ferramentas, auxiliando a empresa desde o desenvolvimento da sua estratégia até à tradução da mesma para ações operacionais (Kaplan & Norton, 2008a).

Kaplan & Norton (2008) descreveram as seis fases do modelo de *Execution Premium* da seguinte forma:

1. Primeira fase – Desenvolvimento da Estratégia

A definição da estratégia demarca o início do ciclo de gestão dentro de uma empresa. Para tal, é necessário efetuar-se uma introspetiva aos principais fundamentos de negócio de uma empresa e examinar-se o ambiente competitivo em que esta se insere. As primeiras questões às quais a empresa deve responder focam-se em alguns conceitos gerais relativos ao planeamento estratégico - “qual é o propósito/objetivo da empresa?”, “o que é que oferece aos seus clientes?” – missão; “que resultado futuro pretende obter?”, “em que posição se vê daqui a uns anos?” – visão; e “quais são os valores que a empresa segue para guiar as suas ações por forma a atingir os resultados que visiona?”; “que comportamentos é que a empresa quer promover?” (Kaplan & Norton, 2008a).

Após a definição das suas principais diretrizes, idealiza-se uma análise estratégica por forma a compreender qual o desempenho da indústria em que se inserem, o desempenho dos seus concorrentes e qual a situação económica do mercado em que se inserem. Esta análise externa poderá ser idealizada com a utilização de técnicas como a análise SWOT e a análise PESTEL (Kaplan & Norton, 2008a).

Por fim, idealiza-se a formulação da estratégia, onde se define qual a estratégia a prosseguir e qual a melhor forma de agir para se atingir os resultados pretendidos, alcançando vantagem competitiva e, conseqüentemente, melhor desempenho financeiro. A estratégia definida deve indicar o mercado em que a empresa quer atuar, competir; deve evidenciar qual a proposta de valor que a distinguirá das outras empresas do mesmo segmento; deve identificar quais os principais processos que dão vantagem competitiva à empresa, e quais são as capacidades que o seu capital humano deve deter para prosseguir com os processos-chave (Kaplan & Norton, 2008a).

2. Segunda fase – Tradução da Estratégia

Assim que a estratégia se encontra delineada, é necessário comunicá-la de uma forma clara a todos os participantes da empresa, transpondo a mesma em medidas e objetivos que facilitem essa mesma transmissão. Por forma a traduzir a estratégia, Kaplan e Norton desenvolveram duas ferramentas: Mapa estratégico e *Balanced Scorecard* (Kaplan & Norton, 2008a).

“O mapa estratégico permite visualizar a estratégia como uma cadeia de relação de causa e efeito entre os objetivos estratégicos” (Kaplan & Norton, 2008a, p.6). Os objetivos compreendidos neste mapa poderão corresponder tanto a objetivos de redução de custos de curto-prazo como a objetivos de longo-prazo ligados à inovação.

O *Balanced Scorecard* é utilizado após a idealização do mapa estratégico. Por cada objetivo estratégico definido anteriormente, definem-se métricas e objetivos-alvo. Só desta forma é que se conseguirá medir o progresso da empresa e aprimorá-lo, caso seja necessário. Nessa conformidade, o modelo veio salientar o benefício inerente à idealização de revisões e incorporações da aprendizagem, por forma a facilitar a identificação das capacidades necessárias

para atingir os objetivos e a adaptação, não só da estratégia, como também do plano estratégico e operacional (Kaplan & Norton, 2008a).

O *Balanced Scorecard* realça a lacuna que existia anteriormente na capacidade de uma empresa interligar as medidas de desempenho, quer financeiras como não financeiras, à estratégia, defendendo a necessidade de uma ligação de causa e efeito entre estas medidas. Os objetivos estratégicos das empresas são organizados através de quatro perspetivas: Financeira, Mercado, Processos Internos e Aprendizagem e Inovação. Após o seu desenvolvimento, o modelo passa a servir como um ponto de referência no qual todas as Unidades de Negócio e todos os trabalhadores se possam guiar como forma de impulsionarem o desempenho das empresas (Kaplan & Norton, 2001).

Após a definição dos objetivos estratégicos, métricas e objetivos-alvo, idealiza-se um portefólio de iniciativas estratégicas que irão habilitar a definição e quantificação dos recursos necessários para se cumprir os objetivos estratégicos. Estas iniciativas devem ser definidas dependentemente dos objetivos a que a empresa se propõe e têm como finalidade eliminar falhas no desempenho da mesma (Kaplan & Norton, 2008a).

Por fim, são definidos os recursos e os fundos necessários à idealização das iniciativas estratégicas e as equipas de trabalhadores responsáveis por liderar essas mesmas iniciativas. Estes fundos designam-se por STRATEX e têm como objetivo apoiar o gasto a curto-prazo de fundos para efeitos de longo-prazo que beneficiem a empresa (Kaplan, 2009; Kaplan & Norton, 2008a).

3. Terceira fase – Alinhar a Organização

“Por forma a captar todos os benefícios inerentes à operação de uma *multibusiness*, organização multifuncional, os executivos devem alinhar a estratégia da empresa (mãe) com as estratégias individuais das suas unidades de negócios e funcionais” (Kaplan & Norton, 2008b, p. 11). Com a principal

finalidade de se alinhar as diversas estratégias definidas pelas UN à estratégia da empresa-mãe, idealiza-se um mapa estratégico a nível corporativo, em cascata, capaz de identificar as principais fontes de sinergia entre estas. Já as unidades de suporte, normalmente conhecidas por terem como principal objetivo minimizar os custos operacionais, devem negociar acordos referentes ao nível dos serviços que vão providenciar às UN, definindo, a partir daí, as suas próprias estratégias que elevarão as estratégias definidas pelas primeiras (Kaplan & Norton, 2008b).

Por fim, de forma a assegurar que todos os trabalhadores entendem a estratégia definida, idealizam-se programas de comunicação formais da estratégia que permitem alinhar o cumprimento dos objetivos estratégicos da empresa com as capacidades e os objetivos pessoais dos trabalhadores, estabelecendo-se, assim, os seus incentivos e recompensas. Adicionalmente, os trabalhadores poderão ser sujeitos a programas de treino que lhes permitam adquirir as capacidades necessárias para a execução da estratégia (Kaplan & Norton, 2008b).

4. Quarta fase – Planeamento das Operações

A quarta fase corresponde ao planeamento das operações que distingue as ações necessárias para atingir os objetivos estratégicos. Esta inicia-se com uma seleção de processos que necessitam de ser aprimorados por forma a executar as novas estratégias definidas. Nessa conformidade, a empresa deve alinhar os processos inerentes aos seus programas de reengenharia, ferramentas e métodos com os processos inerentes aos objetivos definidos no mapa estratégico e *Balanced Scorecard*. Adicionalmente, esta deve proceder à desconstrução de cada processo estratégico, por forma a determinar os fatores críticos de sucesso e as metas nas quais os seus trabalhadores se devem concentrar (Kaplan & Norton, 2008a).

De seguida, idealiza-se um plano de vendas detalhado, onde os volumes de vendas históricos da empresa são analisados, por forma a calcular as quantidades que se esperam vender nos anos subseqüente, tendo em conta as novas estratégias definidas (Kaplan & Norton, 2008a).

Posteriormente, idealiza-se um plano de capacidade de recursos, preparado com o auxílio do *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), uma ferramenta de gestão que facilita a estimação dos recursos necessários para o bom desempenho de todos os processos da empresa. Os recursos estimados correspondem aos números implícitos no plano de vendas idealizado (Kaplan & Norton, 2008a).

Após a definição dos recursos necessários, calcula-se as implicações financeiras desses mesmos recursos. Dependendo do tipo de custos, estes serão incluídos no orçamento correspondente ao *Opex* – Despesas Operacionais – ou no correspondente ao *Capex* - Despesas de capital. Estes orçamentos são idealizados conforme as dinâmicas programadas para as vendas e planos operacionais, e não segundo metas impostas ou definidas através de negociações de poder (Kaplan & Norton, 2008a).

A partir deste ponto, os gestores necessitam de autorizar a efetuação dos gastos destes recursos e produzir as suas demonstrações financeiras.

5. Quinta fase – Monitorização e Aprendizagem

Por forma a complementar o seu ciclo de gestão, as empresas necessitam de monitorizar e aprender com os seus novos processos. Para tal, é necessário que se idealizem reuniões para avaliar o desempenho dos departamentos operacionais, das vendas e dos resultados financeiros, e reuniões de gestão estratégica onde se reveem os indicadores de desempenho e as iniciativas estratégicas – é aqui que se identificam as barreiras que impedem a implementação e execução estratégica (Kaplan & Norton, 2008a).

Estas reuniões devem ter agendas detalhadas e claras sobre todos os aspetos a serem abordados, uma vez que o principal objetivo passa pela discussão das incongruências encontradas nas ações, a nível operacional ou a nível da implementação da estratégia (Kaplan & Norton, 2008a).

6. Sexta fase – Testar e Adaptar a Estratégia

Sempre que as conjeturas idealizadas pelos gestores falham é necessário reexaminar a estratégia e voltar a adaptá-la. Nessa conformidade, idealizam-se análises da situação económica corrente dos produtos e dos clientes existentes, análises estatísticas da correlação entre as medidas de desempenho estratégicas e consideram-se novas opções de estratégias através da inserção de estratégias emergentes provenientes das reuniões de monitorização e aprendizagem. Estas estratégias emergentes advirão de uma constituição forte de capital humano capaz, experiente e motivado (Kaplan & Norton, 2008a).

Durante a análise da situação económica dos produtos e clientes da empresa, esta tenta detetar quais as quedas de lucro que poderão ser evitadas através da aprimoração de processos, nova definição de preços e nova definição de relações com os clientes (Kaplan & Norton, 2008a).

Por sua vez, as análises estatísticas têm como principal objetivo entender quais as ligações entre as medidas de desempenho estratégico que levam ao sucesso e ao insucesso da execução da estratégia. Deste modo, poder-se-á identificar mais facilmente quais as medidas que estão a tentar implementar que não são compatíveis com o negócio (Kaplan & Norton, 2008a).

As estratégias emergentes como, por norma, surgem de trabalhadores que lidam diretamente com as operações das empresas, têm a tendência a promover melhorias nos processos inerentes à implementação da estratégia (Kaplan & Norton, 2008a).

Se a empresa decidir alterar ou aprimorar a sua estratégia, esta deve voltar a ser refletida no mapa estratégico e no *Balanced Scorecard*, o que voltará a iniciar o sistema de gestão com a tradução da estratégia (Kaplan & Norton, 2008a). Com este modelo, os autores demonstram que o mais importante é direcionar a empresa, implementar processos de correção sempre que os objetivos propostos não estiverem a ser atingidos, e traduzir a estratégia de forma clara a todos os trabalhadores da organização (Kaplan & Norton, 2008a).

1.2 Modelo de Ferreira & Otley

O modelo de Ferreira & Otley (2009), tal como referido no capítulo alusivo à revisão de literatura, surge da necessidade de se desenvolver um modelo que não se foque somente nos aspetos dos sistemas de controlo numa perspetiva de compartimentos, separados por barreiras. O objetivo será o de alargar esta perspetiva, oferecendo-lhes um papel maior, um verdadeiro papel na gestão do desempenho organizacional (Ferreira & Otley, 2009).

Os autores focam-se no desenvolvimento de um modelo que possa ser utilizado como uma ferramenta que guie as empresas na sua gestão de desempenho. Nessa conformidade, o modelo “dá um maior ênfase ao papel da gestão, integrando os vários aspetos da atividade da gestão com os sistemas de controlo” (Ferreira & Otley, 2009, p. 266) . Numa primeira instância, este poderá dar a subentender a existência de uma lógica normativa de utilização, no entanto, não é esse o cenário em análise. Trata-se de uma ferramenta heurística que tem como objetivo ajudar os gestores a tomarem as suas decisões mais rapidamente, tendo em conta os principais aspetos dos sistemas de gestão de desempenho a nível do seu *design*, uso e operações (Ferreira & Otley, 2009).

1. Visão e Missão

Tal como apontado no estudo de Ferreira & Otley (2009), é importante que uma empresa defina os seus objetivos de maneira a facultar a idealização da sua própria avaliação de desempenho. O primeiro passo adotado pela maioria das empresas para definir quais os objetivos que pretende seguir, passa pela definição da visão e da missão que, se bem comunicados, mais facilmente se poderá agir sobre estes. Este ponto permite a idealização de uma definição e comunicação adequadas aos valores e objetivos da organização e à forma como estes irão influenciar os comportamentos dos trabalhadores. É importante entender qual o impacto que estes objetivos irão ter nos diferentes níveis da organização.

2. Fatores-chave de Sucesso

Os fatores-chave de sucesso são medidas de controlo que permitem averiguar se a visão e a missão, definidas pela organização, estão a ser prosseguidas com êxito. Este controlo é idealizado através de reportes contínuos por parte dos gestores da empresa (Ferreira & Otley, 2009).

3. Estrutura Organizacional

O modelo desenvolvido por Ferreira e Otley (2009) considera a estrutura das organizações e aborda os problemas que provêm da descentralização de uma organização (Tessier & Otley, 2012). “A estrutura organizacional determina as responsabilidades dos participantes das organizações” (Ferreira & Otley, 2009, p.269). Segundo Chenhall (2003), “os *designers* dos sistemas de controlo de gestão têm-se preocupado em formular estes sistemas de forma a que estes sejam consistentes com a estrutura organizacional” (Chenhall, 2003, p.145).

A estrutura organizacional das empresas dependerá de vários fatores, tais como, por exemplo, a dimensão da empresa, o processo estratégico, a diversidade que oferece e a capacidade tecnológica, tal como apontado por Chenhall (2003), e, dependendo destes fatores é que uma empresa decidirá

centralizar-se ou, pelo contrário, descentralizar-se. No caso da descentralização, esta está mais conectada com características como a agregação e integração, associadas a sistemas de controlo de gestão orgânicos que detêm características mais participativas, flexíveis e uma maior partilha de informação por toda a empresa (Chenhall, 2003). Daí que a estrutura organizacional esteja conectada com os fatores-chave de sucesso e, conseqüentemente, com as decisões estratégicas. A forma como são identificados os fatores-chave de sucesso influenciará as estruturas, os processos e as relações dentro de uma organização, elementos estes que constituem a estrutura organizacional da empresa (Ferreira & Otley, 2009).

4. Estratégias e Planos

O modelo de Ferreira e Otley não especifica nenhuma tipologia estratégica em particular, uma vez que a estratégia é apontada como um fator contingente que dependerá de organização para organização (Ferreira & Otley, 2009).

Este ponto insere-se no desenvolvimento do processo de gestão estratégico que engloba questões tais como a forma como a empresa gera as suas estratégias e os seus planos, comunicando-os posteriormente. Vai-se para além da definição dos objetivos e da identificação dos fatores-chave de sucesso, enfatizando-se a determinação das ações necessárias a ser implementadas, por forma a conduzirem a um planeamento estratégico bem sucedido.

5. Medidas-chave de Desempenho

As medidas-chave de desempenho, tradicionalmente conhecidas por KPIs, são “medidas de desempenho financeiras ou não financeiras utilizadas em diferentes níveis nas organizações e que avaliam o sucesso ao atingirem os seus objetivos, fatores-chave de sucesso, planos e estratégias, satisfazendo desta forma as expectativas dos *stakeholders*” (Ferreira & Otley, 2009, p.271). Segundo o levantamento do estudo idealizado pelos autores, estas medidas poderão ser

críticas para o desempenho da organização, no sentido em que influenciam o comportamento dos seus participantes; conectam as operações à estratégia definida pela empresa; a quantidade de medidas de desempenho definidas poderá afetar o impacto das mesmas devido ao limite de atenção que lhes é prestado, e é importante identificar quais as relações de causa-efeito entre as várias medidas, especialmente as não financeiras (Ferreira & Otley, 2009).

6. Definição de Metas

Ferreira e Otley (2009) incluíram no seu modelo a definição de metas como forma de as interligar com outros aspetos dos Sistemas de Gestão de Desempenho. Os principais pontos de conexão levantados pelos autores relacionam-se com a viabilidade das medidas, tendo em conta aquilo que a empresa deseja atingir e aquilo que de facto consegue atingir; com os processos de aprendizagem e melhoria contínua referentes à definição das suas metas, uma vez que os mercados se tornam cada vez mais dinâmicos e competitivos e, por fim, com a idealização de *benchmarking*, por forma a promover a legitimidade das medidas definidas.

7. Avaliação de Desempenho

A questão proposta por Ferreira & Otley, relativa à avaliação de desempenho nas organizações, envolve temáticas como a avaliação das atividades de desempenho formais e informais; avaliações individuais, em grupo e organizacionais; avaliações de desempenho objetivas, subjetivas ou uma mistura dos dois, e avaliações de desempenho relativas (Ferreira & Otley, 2009).

8. Sistemas de Compensação

“As compensações são tipicamente o resultado das avaliações de desempenho” (Ferreira & Otley, 2009, p.272). Nesta questão, os autores apontam vários tipos de sistemas de compensação existentes, entre os quais o

reconhecimento da administração, as recompensas financeiras e a progressão e promoção a longo-prazo, salientando a importância da inclusão de sistemas de compensação, tanto financeiros como não financeiros.

9. Fluxos de Informação, Sistemas e *Networks*

Os fluxos de informação, os sistemas e os *networks* são os mecanismos que asseguram o bom funcionamento do sistema de gestão de desempenho como um todo. Estes são responsáveis pelos processos de *feedback* e *feedforward*, que permitem a idealização de ações corretivas a partir dos erros realizados no passado e da antecipação de desvios futuros, respetivamente, e pela organização e estruturação da informação, tendo em conta os vários processos de gestão de desempenho que cada empresa utiliza (Ferreira & Otley, 2009).

10. Utilização de Sistemas de Gestão de Desempenho

Este ponto salienta a utilização dos vários mecanismos de controlo e de informação providenciados pelo modelo. Os autores reúnem estudos de outros autores, salientando a utilização de controlos interativos e diagnósticos, identificados por Simons (1995); a utilização de controlos de validade estratégica, identificados por Burgelman and and Grove, 1996, e ainda uma dimensão de utilização adicional a 'transacional' e a 'relacional', identificada por Broadbent e Laughlin, 2007, que abrange um nível de análise organizacional, contrariamente ao nível individual mais utilizado.

11. Alterações nos Sistemas de Gestão de Desempenho

Esta questão enfatiza o dinamismo do modelo, tendo em conta que este é capaz de se adaptar a qualquer alteração que o ambiente em que este se insere idealize. Contudo, o principal foco deste ponto não corresponde ao processo de alteração em si, mas sim à conexão entre as causas e as consequências com as alterações nos sistemas (Ferreira & Otley, 2009).

12. Forças e Coerências

A última questão é fulcral para a identificação das forças e coerências existentes entre todas as questões propostas pelos autores, uma vez que “um Sistema de Gestão de Desempenho é melhor que a soma das suas partes e existe a necessidade de alinhar e coordenar os diferentes componentes, para que o todo entregue resultados eficientes e eficazes” (Ferreira & Otley, 2009, p. 275).

1.3 Modelo de *Beyond Budgeting*

O modelo de *Beyond Budgeting* surge da necessidade das empresas se desfazerem dos custos inerentes às burocracias e aos orçamentos e de construírem organizações capazes de adaptar os seus processos aos ambientes dinâmicos em que se inserem, mantendo-se coordenadas e controladas. Esta necessidade só poderá ser satisfeita se as empresas alterarem o seu sistema organizacional atual - marcado por mecanismos de comando-e-controlo e causa e efeito -, passando a adotar mecanismos mais naturais, baseados em propósitos, valores, humildade e ética, capazes de inspirar os seus trabalhadores; passando a apostar na abertura e transparência dos sistemas de informação dentro da empresa e passando, por fim, a delegarem a responsabilidade pela execução estratégica e pelo cumprimento dos objetivos da empresa a equipas capazes de se aproximarem das necessidades dos clientes (Hope, Bunce, & Rössli, 2011; Hope & Fraser, 2003a).

Em 2016, o BBRT idealizou uma atualização aos 12 princípios que impulsionam o alcance de todos os benefícios inerentes à implementação do *Beyond Budgeting*. Estes princípios estão organizados por duas categorias consideradas categorias-chave para transformar os sistemas das empresas. Uma, corresponde ao tipo de liderança que deverá ser adotada, e a outra corresponde aos processos de gestão de desempenho que auxiliarão a

adaptação da empresa ao mercado dinâmico em que se insere. Segundo Bogsnes (2016), a coerência entre “o que é dito” e “o que é feito” nas duas categorias é a chave para que a implementação do *Beyond Budgeting* seja idealizada com sucesso.

Dentro da categoria da liderança:

1. Propósito – “Envolver e inspirar as pessoas em torno de causas ousadas e nobres, não em torno de metas financeiras de curto prazo” (Bogsnes, 2016, p. 70).

Este princípio relaciona-se com o propósito da organização - porque é que esta existe e porque é que os funcionários querem trabalhar na mesma – enfatizando a forma justa como os trabalhadores devem ser tratados, levando-os a envolverem-se mais e a trabalharem arduamente em volta de causas ambiciosas que vão ao encontro do propósito da organização (BBRT, 2016). Em virtude do envolvimento dos trabalhadores retratado, a empresa acaba por desenvolver um ambiente de competitividade de sucesso (Player, 2003).

2. Valores – “Governar atendendo a valores partilhados e bom senso, e não por intermédio de regras e regulamentos detalhados” (Bogsnes, 2016, p. 70)

Este princípio tem como principal objetivo enfatizar o papel dos objetivos e dos valores de uma organização (BBRT, 2016). As organizações deixam de se reger por controlos centrais altamente burocráticos e rígidos, passando a governar-se através de valores e princípios claramente definidos (de Waal, 2005).

3. Transparência – “Manter a informação disponível para autorregulação, inovação, aprendizagem e controlo, e não restrita” (Bogsnes, 2016, p. 70)

A definição deste princípio inclui a descrição dos principais benefícios da transparência dentro de uma organização, sendo estes a promoção de uma autorregulação, inovação, aprendizagem e controlo (BBRT, 2016). Estes benefícios são captados e desenvolvidos através da promoção da liberdade dada aos trabalhadores da organização para tomarem as suas próprias decisões, tendo em conta as inúmeras ferramentas facultadas pela introdução deste modelo nas empresas (Bogsnes, 2016).

4. Organização - “Cultivar um forte sentido de inclusão e organizar os trabalhadores em equipas responsáveis, evitando os controlos hierárquicos e a burocracia (Bogsnes, 2016, p. 70)

Os princípios anteriormente definidos promovem a inclusão dos trabalhadores no processo de alcance dos objetivos da organização, incrementando o compromisso dos mesmos e, conseqüentemente, o bom desempenho da empresa (Bogsnes, 2016; BBRT, 2016). As organizações que implementam este sistema de controlo de gestão promovem a organização dos seus trabalhadores por equipas, tornando-se estas as responsáveis pelo desempenho da empresa. Nessa conformidade, os trabalhadores adquirem a liberdade de tomarem as suas próprias decisões, evitando a divisão da tomada de decisão por hierarquias, onde apenas os trabalhadores pertencentes ao topo da organização é que tomam decisões de gestão (Hope *et al.*, 2011).

5. Autonomia – “Confiar nas pessoas dando-lhes liberdade para agir, não praticando uma punição conjunta quando apenas um elemento descomede a confiança” (Bogsnes, 2016, p. 70)

Este princípio enfatiza a capacidade da empresa confiar nos seus trabalhadores, dando-lhes liberdade para estes agirem em conformidade com os objetivos da mesma (BBRT, 2016). Ao mesmo tempo que a empresa dá poder aos seus trabalhadores para agirem livremente, esta também lhes providencia

liberdade para estes contornarem os erros que idealizarem (Hope & Fraser, 2003b). Este nível de confiança oferecido pela empresa é considerado como um elemento-chave para que os trabalhadores possam comprometer-se no seu trabalho. Apenas os trabalhadores que se inserem em ambientes de confiança e satisfação é que poderão oferecer a sua criatividade e paixão total pela organização em se inserem (Hope *et al.*, 2011).

6. Clientes – “Conectar o trabalho de todos em função das necessidades dos clientes, evitando conflitos de interesse” (Bogsnes, 2016, p. 70)

Numa era em que as necessidades dos clientes estão sempre a alterar-se, as empresas necessitam de ter equipas inovadoras e responsáveis por entregar os produtos e os serviços certos que satisfaçam as necessidades inconstantes dos seus clientes (Hope *et al.*, 2011). Os líderes, ao delegarem as responsabilidades de satisfação das necessidades dos clientes aos seus trabalhadores, promovem a satisfação dos mesmos com o seu papel na empresa, acabando por valorizar o próprio desempenho da organização (BBRT, 2016; Player, 2003)

Dentro da categoria dos processos de gestão de desempenho:

7. Ritmo – “Organizar os processos de gestão de uma forma dinâmica em torno de ritmos de negócio e eventos, e não exclusivamente à volta do calendário anual” (Bogsnes, 2016, p. 70)

Os processos de gestão, tais como a definição estratégica, são definidos continuamente, tendo em conta as alterações captadas pelo mercado em que a organização se insere, garantindo uma melhoria contínua do desempenho da organização face à concorrência (Hope *et al.*, 2011). Desta forma, a empresa consegue garantir eficácia, eficiência e agilidade, sendo capaz de responder a rápidas alterações externas (BBRT, 2016).

8. Objetivos – “Estabelecer objetivos direcionados, ambiciosos e relativos, evitando objetivos fixos e em cascata” (Bogsnes, 2016, p. 70)

A definição dos objetivos é idealizada de uma forma sucessiva, tendo em conta níveis de desempenho relativos, o que faz com que os gestores de todas as unidades de negócio queiram maximizar continuamente os seus lucros, em vez de procurarem pela maximização de objetivos financeiros pré-definidos que provocam comportamentos irracionais na tentativa de serem atingidos (Hope & Fraser, 2003a).

O importante será definir poucos objetivos, claros, ambiciosos e de carácter relativo. Adicionalmente, o BBRT salienta que os objetivos definidos devem estar conectados com os KPIs definidos pela empresa e, por sua vez, estes devem estar conectados com o propósito da organização. Só desta forma a empresa poderá promover objetivos direcionados (BBRT, 2016).

9. Planos e *Forecasts* – “Tornar o planeamento e o *Forecasting lean* e os processos imparciais, sem exercícios políticos e rigidez” (Bogsnes, 2016, p. 70)

Apesar da definição dos objetivos ser idealizada de uma forma mais ambiciosa, a elaboração dos planos deve ser idealizada de uma forma realística, envolvendo todos os trabalhadores de todos os níveis da organização neste processo (Hope & Fraser, 2003a). Os planos e os *forecastings* são idealizados de forma contínua, focando os trabalhadores na criação de valor. Por norma, os *Forecasts* são idealizados a cada trimestre, por forma a reestabelecer ou melhorar os planos de ação definidos, tendo em contas as alterações dinâmicas dos mercados (Hope & Fraser, 2003b).

10. Alocação de recursos – “Promover uma mentalidade de custos consciente e tornar os recursos disponíveis à medida que estes são necessários, e não através de alocações orçamentais anuais” (Bogsnes, 2016, p. 70)

O objetivo deste princípio é o de promover uma alocação de recursos consciente e responsável, na qual cada unidade de negócio tem a liberdade de decidir o nível de alocação de recursos que necessita, promovendo uma política de “just-in-time”. Os recursos são assim disponibilizados sempre que as necessidades da organização os solicitem. Deste modo, esta alocação tem um caráter dinâmico e é definida tendo em conta os KPIs, evitando o desperdício de recursos (de Waal, 2005; Hope *et al.*, 2011).

11. Avaliação de desempenho – “A avaliação de desempenho é idealizada de uma forma holística e inclui *feedback* por forma a promover o desenvolvimento e a aprendizagem, não se baseando apenas em medições nem compensações” (Bogsnes, 2016, p. 70)

A avaliação de desempenho deve ser adequada aos diferentes propósitos a que deve servir. O primeiro baseia-se na promoção da aprendizagem e crescimento dos trabalhadores da organização. Para isso, será necessário fornecer-lhes *feedback* de uma forma contínua, rápida e frequente, não deixando de parte elementos de desempenho que possam não ser mensuráveis. O segundo propósito está relacionado com as compensações. Por forma a que o *feedback* idealizado não se baseie em negociações salariais, é importante que ambos os propósitos sejam devidamente separados (BBRT, 2016).

12. Compensações – “Compensar o sucesso partilhado pela superação da concorrência e não através de contratos de desempenho fixos” (Bogsnes, 2016, p. 71)

A empresa é perspectivada como um conjunto complexo de relações interdependentes; daí que os lucros idealizados, por exemplo, apenas por uma unidade de negócios, são divididos de igual forma por todas as outras unidades de negócio. Por conseguinte, todas estas unidades dependem umas das outras para receberem as suas compensações (Hope & Fraser, 2003a).

Adicionalmente, “as compensações devem ser baseadas em toda a equipa e devem estar conectadas com o sucesso competitivo, não devem ser atribuídas a pequenas unidades de pessoas que simplesmente conseguem atingir um número negociado” (Hope & Fraser, 2003a, p. 107). O bônus coletivo é muitas vezes criticado por não direcionar motivação direta aos trabalhadores; no entanto, não é esse o seu propósito, mas sim o de criar um clima positivo e justo que valorize o esforço e o sucesso que uma equipa de trabalhadores partilha entre si, valorizando, assim, uma espécie de motivação indireta (Bogsnes, 2016).

Os bônus são baseados em resultados relativos, uma vez que o principal objetivo da empresa será o de superar a concorrência, através de objetivos a médio-longo prazo, em substituição de metas financeiras de curto-prazo previamente negociadas (Hope & Fraser, 2003a; BBRT, 2016).

De modo a que os trabalhadores consigam obter algum auxílio ao tomarem as suas decisões, uma vez que enfrentam um modelo de gestão adaptativa, verifica-se a existência de um conjunto de ferramentas que podem ser utilizadas em paralelo com este sistema, entre as quais modelos de valor para os acionistas, *benchmarking*, *Balanced Scorecard*, *Activity Based Management*, *Rolling Forecast* e sistemas de informação organizacionais (Player, 2003):

1. Os modelos de valor para os acionistas auxiliam as empresas na definição de objetivos que vão ao encontro das expectativas dos acionistas, maximizando o valor de ambos (Henttu-Aho & Järvinen, 2013).
2. A idealização de *Benchmarking* concedeu às empresas a capacidade de avaliarem o seu desempenho face à concorrência, tendo em conta a definição de KPIs de médio-longo prazo (Hope & Fraser, 2003a).
3. O *Balanced Scorecard* é uma boa ferramenta para se definir os *key value drivers* e os KPIs capazes de suportar objetivos estratégicos de médio longo-prazo, tendo em conta as diferentes perspetivas abordadas pelo

mesmo: financeira, clientes, processos internos e recursos (Hope & Fraser, 2003a).

4. A *Activity Based Management* é uma ferramenta que auxilia os gestores a identificarem um sistema de planeamento operacional mais sofisticado e flexível. Esta é capaz de clarificar as origens dos custos das atividades e produtos e de identificar aqueles que criam valor à empresa, tendo por base as alterações das necessidades dos mercados (Hansen, 2011).
5. Os *Rolling Forecasts* auxiliam os gestores a rever continuamente as estratégias estipuladas, tendo em conta as alterações no mercado. Estes procuram agir sobre os *drivers* que explicam as principais alterações causadas. Por norma, são idealizados trimestralmente e apresentam somente a previsão de algumas variáveis-chave para as empresas (como, por exemplo, as vendas). A periodicidade com que é revisto faz com que esteja sempre adaptado às últimas estimativas económicas e à procura dos clientes desse trimestre (Hope & Fraser, 2003b).
6. Por fim, os sistemas de informação organizacionais têm como principal objetivo captar, analisar e quantificar a informação proveniente das diversas funções da empresa, oferecendo aos gestores uma visão global do próprio negócio.

2 Tabela comparativa com interligação às consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão

Neste ponto, procedeu-se à elaboração de uma tabela comparativa capaz de explicitar as principais diferenças e as principais características que os três sistemas, propostos ao longo deste estudo, detêm em comum. O desenho do quadro abaixo apresentado possibilitará uma possível classificação e

clarificação dos processos que constituem os vários atributos destes modelos, interligando esses processos com as consequências da implementação dos mesmos.

A proposta estrutural idealizada apresenta as diferentes inter-relações entre os modelos, tendo em conta os atributos relativos à definição da missão e visão / valores / propósito; estrutura organizacional; definição da estratégia; definição de objetivos; definição das medidas; definição das iniciativas estratégicas, recursos e fundos; definição das ações; avaliação de desempenho; sistemas de compensações e, por fim, monitorização e aprendizagem.

Tabela 3: Tabela comparativa dos modelos objeto de estudo e interligação com as consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão

Fonte: Construção do próprio autor

Atributos	<i>Execution Premium</i>	Ferreira & Otley	<i>Beyond Budgeting</i>	Consequências
Definição da Missão e da Visão / Valores / Propósito	Corresponde à fase 1 do Modelo. A definição da Visão e da Missão está correlacionada com a fase inicial do planeamento estratégico, focando-se no propósito da empresa, nos seus valores e nos comportamentos que pretende promover.	Corresponde à 1ª questão do Modelo. A definição da visão e da missão permitem igualmente definir e comunicar os objetivos e os valores que a empresa pretende conduzir, por forma a influenciar o comportamento dos trabalhadores. Neste atributo também se insere a identificação dos fatores-chave de sucesso, correspondentes à 2ª questão do modelo, uma vez que estes permitem averiguar se a missão e a visão estão a ser prosseguidas com êxito, funcionando como medidas de controlo.	O propósito da organização corresponde ao 1º princípio do <i>Beyond Budgeting</i> , não se retratando especificamente de uma definição da visão e da missão, mas sim da definição da forma como os trabalhadores se comprometem a trabalhar em prol desse propósito. Isto acontece devido ao caráter justo com que os trabalhadores são tratados, levando-os a rodearem-se em torno de uma causa nobre, atingindo objetivos ambiciosos que beneficiem a empresa como um todo. Os valores correspondem ao 2º princípio do <i>Beyond Budgeting</i> , acabando também por simbolizar o compromisso por parte dos trabalhadores com a empresa. Estes seguem-se pelos valores definidos por esta e não por regras e regulamentos rígidos.	Aquando da definição da Missão e Visão / Valores / Propósito de uma empresa, se os gestores detiverem uma perceção errada do contexto real da mesma, tendo em conta o comportamento dos seus trabalhadores e a perceção da injustiça dos mesmos, estas assunções poderão conduzir à adoção de mecanismos de controlo inapropriados, transformando as relações sociais existentes e aumentando a gravidade das consequências que se repercutem no desempenho da empresa (Franco-Santos & Otley, 2018).

Tabela 3: Tabela comparativa dos modelos objeto de estudo e interligação com as consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão

Fonte: Construção do próprio autor

<p>Estrutura Organizacional</p>	<p>Corresponde à fase 3 do modelo. Esta questão é abordada no sentido de alinhar as várias estratégias definidas pela empresa-mãe, pelas unidades de negócio e pelas unidades de suporte. Desta forma, o modelo é capaz de promover a sua implementação em contextos de empresas descentralizadas.</p>	<p>Corresponde à 3ª questão do Modelo. Os fatores-chave de sucesso influenciam a estrutura organizacional da empresa – quer esta seja centralizada, descentralizada, entre outros – e, por sua vez, a estrutura organizacional tem como principal objetivo a determinação das responsabilidades dos participantes da organização. Este modelo acaba por abordar os problemas adjacentes ao tipo de estrutura que a organização detém.</p>	<p>Corresponde ao 4º princípio do <i>Beyond Budgeting</i>. Este promove o funcionamento de estruturas organizacionais descentralizadas, uma vez que as unidades de negócio de uma empresa são vistas como um complexo de relações interdependentes que se juntam sempre que necessário, por forma a valorizar o trabalho de equipa dos seus trabalhadores como um todo. O principal objetivo consiste na promoção da inclusão dos participantes da organização.</p>	<p>O estudo idealizado por Okwir <i>et al.</i> (2018) demonstrou que as complexidades dos sistemas resultam da interação destes com os elementos que estão dentro da organização, e não da interação entre estes sistemas e os fatores externos. Daí que a atenção dada à estrutura organizacional aquando da sua implementação se torne crucial para evitar inúmeras consequências indesejadas. Adicionalmente, uma vez que a estrutura organizacional influencia as responsabilidades e os comportamentos dos trabalhadores, segundo Franco-Santos <i>et al.</i> (2012), o comportamento dos mesmos é positivamente enaltecido quando estes são convidados a participar nos processos de tomada de decisão da empresa, envolvendo-se melhor com a cultura e os valores da mesma.</p>
---------------------------------	--	---	---	--

Tabela 3: Tabela comparativa dos modelos objeto de estudo e interligação com as consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão

Fonte: Construção do próprio autor

<p>Definição da Estratégia</p>	<p>Corresponde à fase 1. Idealiza-se uma análise interna e externa à empresa e ao contexto em que se insere, concedendo-se uma especial atenção aos processos que oferecerem vantagem competitiva à empresa, desenvolvendo a partir daí a sua estratégia. Técnicas e modelos utilizados: SWOT; PESTEL; Cadeia de Valor de Porter</p>	<p>Corresponde à 4ª questão do Modelo. Ferreira & Otley não definem qualquer tipologia de estratégia a ser adotada, afirmando que esta corresponde a um fator contingente que variará de organização para organização. Enfatizam também que o importante será que a empresa consiga atingir os resultados pretendidos, tendo em conta o tipo de estratégia definida.</p>	<p>Corresponde ao 7º princípio do <i>Beyond Budgeting</i>. Os processos de gestão são continuamente definidos, tendo em conta as alterações do mercado, garantindo assim a eficácia, eficiência e a agilidade da empresa.</p>	<p>A definição da estratégia ainda não detém um impacto substantivo quando se tratam de empresas-mães e suas subsidiárias, o que significa que o uso destes sistemas em empresas com unidades operacionais sediadas em vários países poderá dificultar o processo de definição e posterior alinhamento da estratégia entre as várias unidades operacionais, tendo em conta os fatores contextuais de cada país (Franco-Santos <i>et al.</i>, 2012).</p>
<p>Definição de Objetivos</p>	<p>Corresponde à fase 2. A definição dos objetivos visa traduzir a estratégia de uma forma clara para todos os trabalhadores da organização. Desta forma, os objetivos que aqui são definidos têm um carácter mais estratégico – objetivos estratégicos - com uma relação de causa e efeito. Ferramentas utilizadas: Mapa Estratégico.</p>	<p>No modelo de Ferreira & Otley, a definição dos objetivos é idealizada durante a definição da visão, missão e fatores-chave de sucesso, não havendo, portanto, uma questão específica que desenvolva este tema.</p>	<p>Corresponde ao 8º princípio do <i>Beyond Budgeting</i>. Os objetivos definidos são constantemente atualizados, atendendo a níveis de desempenho relativos face à concorrência. Por forma a direcioná-los, estes devem estar conectados com os KPIs que, por sua vez, devem estar conectados com o propósito da organização.</p>	<p>A definição dos objetivos, se idealizada de uma forma irrealista, poderá originar folgas orçamentais, criando desperdícios e a manipulação de dados, através dos indicadores de desempenho, causando problemas de integridade e honestidade. Estas consequências advirão da pressão que os gestores sentem para atingir objetivos demasiado ambiciosos (Langevin & Mendoza, 2013).</p>

Tabela 3: Tabela comparativa dos modelos objeto de estudo e interligação com as consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão

Fonte: Construção do próprio autor

<p>Definição das Medidas</p>	<p>Corresponde à fase 2. Após a idealização do Mapa Estratégico, realiza-se um <i>Balanced Scorecard</i> no qual se definem medidas e objetivos organizados em 4 perspetivas, introduzindo a necessidade de incorporação de processos de aprendizagem que facilitem a identificação das alterações necessárias a serem idealizadas na estratégia definida. Ferramentas utilizadas: <i>Balanced Scorecard</i></p>	<p>Corresponde à questão 5. Definem-se as medidas-chave de desempenho que visam conectar as operações à estratégia e influenciar comportamentos, considerando-se as relações de causa e efeito entre as várias medidas. No modelo de Ferreira & Otley, na 6ª questão, também se definem metas, por forma a clarificar a validade e a legitimidade dos KPIs definidos, através da utilização de técnicas como o <i>benchmarking</i>.</p>	<p>A definição das medidas não corresponde diretamente a nenhum princípio do <i>Beyond Budgeting</i>; no entanto, os KPIs são definidos através da utilização de ferramentas como o <i>Balanced Scorecard</i>. É importante enfatizar que, mesmo assim, este modelo tem como objetivo o deterioramento do enfoque nas medidas financeiras.</p>	<p>As medidas devem ser definidas de acordo com a estratégia. Nessa conformidade, é importante a idealização de processos de revisão regulares, objetivando a atualização das medidas e evitando quedas no desempenho das empresas (Bourne <i>et al.</i>, 2000). Em 2018, Franco-Santos e Otley evidenciaram que os gestores praticavam uma “atenção seletiva” às medidas de desempenho de curto-prazo e mensuráveis, em detrimento das de longo-prazo de caráter não financeiro.</p>
<p>Definição das Iniciativas Estratégicas, recursos e fundos</p>	<p>Corresponde à Fase 2. Idealiza-se um portefólio de iniciativas estratégicas que quantificam os recursos necessários para se atingir os objetivos estratégicos. Posteriormente, definem-se os fundos necessários para as executar. Técnicas utilizadas: Portefólio de Iniciativas Estratégicas; STRATEX</p>	<p>O modelo de Ferreira & Otley (2009) não referencia diretamente questões como a definição de iniciativas estratégicas, alocação de recursos e fundos.</p>	<p>Corresponde ao 10º princípio do <i>Beyond Budgeting</i>. A alocação de recursos é idealizada de uma forma dinâmica, promovendo uma política de “just-in-time”. Os recursos são alocados, baseados nas necessidades dos KPIs definidos, evitando assim desperdícios. Ferramentas utilizadas: <i>Activity Based Management</i></p>	<p>Os modelos de comando e-controlo assumem a existência de um ambiente conhecido, mas incerto, e a tarefa dos gestores passa pela identificação desses ambientes, explorando-os através da execução estratégica. Contudo, se as empresas se inserirem em contextos de mercados dinâmicos, utilizando estratégias dinâmicas, mas Sistemas de Gestão de Desempenho estáticos, originam más alocações de recursos (Okwir <i>et al.</i>, 2018).</p>

Tabela 3: Tabela comparativa dos modelos objeto de estudo e interligação com as consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão

Fonte: Construção do próprio autor

<p>Definição das Ações</p>	<p>Corresponde à fase 4 do modelo. As ações são definidas a partir de: aprimoração dos processos, por forma a irem ao encontro dos objetivos definidos; idealização de um plano de vendas, por forma a identificar os recursos necessários para a execução das estratégias; idealização de um plano de capacidade de recursos; cálculo das implicações financeiras dos recursos. Trata-se de um método de planeamento intimamente conectado com recursos financeiros (métricas financeiras).</p>	<p>Corresponde à 4ª questão do modelo. A definição das ações faz parte do processo de planeamento estratégico. Estas são definidas por forma a conduzir a um planeamento estratégico com sucesso.</p>	<p>Corresponde ao 5º, 6º e 9º princípios do <i>Beyond Budgeting</i>. As ações são definidas em equipa, incluindo todos os membros da organização. A estes é-lhes concedida autonomia para tomarem as suas decisões, mesmo em caso de erro, e as ações são definidas tendo sempre em conta as necessidades dos clientes, uma vez que estas equipas passam a ser os responsáveis principais pelos mesmos. Os planos de ações e os <i>forecastings</i> detêm um caráter realístico e são idealizados de uma forma contínua. Estes últimos melhoram os planos de ações definidos anteriormente, tendo sempre em conta as alterações no mercado. Ferramentas utilizadas: <i>Rolling Forecasts</i>.</p>	<p>A definição das ações faz parte do processo estratégico de uma empresa. Franco-Santos e Otley (2018) encontraram evidências de que, por forma a que as empresas conseguissem atender às expectativas de desempenho, estas eram capazes de definirem ações que produziam comportamentos estratégicos capazes de violarem até as suas próprias normas éticas.</p>
----------------------------	--	---	---	--

Tabela 3: Tabela comparativa dos modelos objeto de estudo e interligação com as consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão

Fonte: Construção do próprio autor

<p>Avaliação de</p>	<p>No modelo de <i>Execution Premium</i>, a avaliação de</p>	<p>Corresponde à questão 7. Retrata a avaliação de</p>	<p>Corresponde ao 11º princípio. A avaliação de desempenho é</p>	<p>Quando as avaliações se baseiam em medidas subjetivas, a percepção</p>
---------------------	--	--	--	---

Desempenho	desempenho não aborda questões como o desempenho dos seus trabalhadores, abordando, sim, de uma forma mais generalista, na 6ª fase, o desempenho da empresa, tendo em conta as medidas de desempenho estratégicas definidas e as medidas de desempenho estratégicas alcançadas.	desempenho individual, ou em grupo, dos indivíduos e da organização como um todo, o tipo de medidas de desempenho utilizadas – se objetivas, subjetivas ou relativas –, tendo em conta a separação existente entre avaliações de desempenho rotineiras (idealizadas normalmente pelos Recursos Humanos das empresas) e as realizadas pelos gestores, que tendem a avaliar os aspetos que eles consideram mais importantes.	idealizada com o objetivo de avaliar a melhor forma de compensar os trabalhadores e de promover o crescimento e a aprendizagem dos mesmos. Esta é possibilitada através da idealização de <i>feedback</i> contínuo, rápido e frequente. O objetivo será avaliar o desempenho da empresa através de metas relativas, tendo em conta o desempenho da concorrência que se encontra com as mesmas condições de mercado e na mesma indústria.	do nível de injustiça aumenta, gerando conflitos e tensões entre os trabalhadores (Franco-Santos <i>et al.</i> , 2012). Franco-Santos e Otley (2018) também evidenciaram que as informações relativas ao desempenho das empresas poderão ser manipuladas, atendendo, assim, aos requisitos postulados. Contudo, quando se eleva o nível de partilha de informação e quando as compensações estão associadas a desempenhos de grupo, estes sistemas permitem enaltecer o desempenho das equipas (Franco-Santos <i>et al.</i> , 2012).
Sistemas de Compensação	Corresponde à fase 3. As compensações são definidas considerando a interligação entre os objetivos pessoais dos trabalhadores e o cumprimento dos objetivos estratégicos, sendo que estes trabalhadores poderão participar em programas onde podem desenvolver as capacidades adequadas à execução estratégica.	Corresponde à questão 8 do Modelo. Idealiza-se uma definição dos tipos de sistemas de compensação adotados pela empresa – financeiros ou não financeiros – e a forma como estes irão afetar a motivação dos colaboradores.	Corresponde ao 12º princípio. Estes sistemas têm um caráter coletivo e são baseados em medidas de desempenho relativas. Objetivam a premiação do sucesso da empresa face ao desempenho da concorrência, motivando indiretamente os trabalhadores através da promoção de um clima positivo e justo que valorize os seus esforços.	Durante o seu estudo, Franco-Santos <i>et al.</i> (2012) enfatizaram que em termos de motivação, quando os sistemas de compensação são baseados em medidas de desempenho com um fraco alinhamento estratégico, esta diminui.

Tabela 3: Tabela comparativa dos modelos objeto de estudo e interligação com as consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão

Fonte: Construção do próprio autor

<p>Monitorização e Aprendizagem</p>	<p>Corresponde à fase 5 e 6 do Modelo. Relativamente à monitorização, idealizam-se reuniões onde se discutem as principais barreiras à execução da estratégia, tendo em conta as incongruências encontradas nas ações a nível operacional e estratégico. Relativamente à aprendizagem, esta idealiza-se durante a fase de teste e adaptação, na qual as estratégias são adaptadas a partir de quedas de lucro encontradas nas análises financeiras, incongruências encontradas na ligação entre medidas de desempenho estratégico e estratégias emergentes.</p>	<p>Corresponde à 9ª questão. Neste modelo, a monitorização e a aprendizagem estão associadas a processos de <i>feedback</i> e <i>feedforward</i>, que permitem a idealização de ações corretivas a partir dos erros realizados no passado e da antecipação de desvios futuros.</p>	<p>Corresponde ao 3º princípio do <i>Beyond Budgeting</i>. A transparência é a palavra-chave para a idealização da monitorização e da aprendizagem. Numa empresa em que o ambiente de trabalho se baseia na confiança, justiça e transparência, a inovação, a aprendizagem e o controlo são idealizados de uma forma mais positiva e natural.</p>	<p>Os SICG influenciam positivamente o processo de alinhamento e revisão da estratégia, permitindo o desenvolvimento de fluxos de informação que acabam por gerar um cariz de confiança (Franco-Santos <i>et al.</i>, 2012). Segundo Franco-Santos <i>et al.</i> (2012), as estratégias emergentes incrementam o desenvolvimento das capacidades de inovação e aprendizagem, melhorando as capacidades estratégicas das empresas (Franco-Santos <i>et al.</i>, 2012). Os sistemas de gestão de desempenho não produzem efeitos imediatos no desempenho das empresas, apenas após os vários processos de melhoria a que a esta está sujeita (Franco-Santos <i>et al.</i>, 2012).</p>
---	---	--	---	---

3 Principais Semelhanças e Dissemelhanças entre os Modelos e interligação com as respectivas consequências

Após a idealização da tabela comparativa inserida no segundo tópico deste capítulo, podemos asseverar que estes modelos possuem diversas semelhanças e dissemelhanças entre si. Seguidamente, será idealizada uma análise crítica, tendo em conta todos os atributos analisados na tabela em questão, concluindo-se com a inserção de alguma ênfase a outros atributos, que não foram explicitamente expostos na tabela, mas que são considerados importantes para a escolha ideal do Sistema Integrado de Controlo de Gestão a ser implementado na empresa, tendo em conta o contexto em que esta se insere.

Relativamente as aspetos abordados na tabela comparativa:

1. Definição da Missão, Visão / Valores

De uma forma geral, os três modelos salientam a importância da definição dos valores de uma empresa como uma forma de influenciar positivamente o comportamento dos trabalhadores. O modelo de *Execution Premium* e o Modelo de Ferreira & Otley introduzem os valores através da definição da visão e missão, enquanto que o Modelo de *Beyond Budgeting* os introduz através da definição do propósito da empresa.

Neste ponto, salientou-se a importância da existência de uma perceção real, por parte dos gestores, do ponto em que a empresa se encontra face às relações sociais existentes, uma vez que a transformação das mesmas poderá induzir a comportamentos que afetem negativamente o desempenho da empresa. Consequentemente, o modelo de *Execution Premium* acaba por contornar a

perspetivação de uma ênfase às relações sociais existentes e ao comportamento dos trabalhadores dentro da organização, dando um maior destaque à realização de análises internas e externas do desempenho, somente referindo levemente a importância das capacidades do capital humano que a empresa detém, por forma a conduzir os seus objetivos com sucesso.

2. Estrutura Organizacional

Neste aspeto, o modelo de *Execution Premium* define um processo sequencial de alinhamento organizacional que pode ser idealizado numa empresa multifuncional, com várias unidades de negócios. Já os modelos de Ferreira & Otley e de *Beyond Budgeting* abordam este tema, assertando que a atenção dada à estrutura organizacional é importante para se definirem as responsabilidades dos trabalhadores da organização e promover uma cultura inclusiva que beneficie o trabalho em grupo, incentivando-os a participar nas decisões da empresa. Como Okwir *et al.* (2018) referem, a complexidade destas sistemas surge das interações entre os vários elementos dentro da organização. A atenção dada às relações entre os trabalhadores acaba por marcar um primeiro passo para a implementação destes sistemas com sucesso.

3. Definição da Estratégia

No modelo de *Execution Premium* o processo de definição da estratégia é sequencial, delineado tendo em conta aquilo que oferece vantagem competitiva à empresa e, para isso, o modelo disponibiliza inúmeras ferramentas que facilitam essa mesma análise. Já no modelo de *Beyond Budgeting*, os processos de definição da estratégia são simultâneos, definidos de uma forma contínua, tendo sempre em conta as alterações do mercado e do contexto em que a empresa se insere. Quanto ao modelo de Ferreira & Otley, este não evidencia um processo de definição estratégica em concreto; no entanto, afirma que o

importante é que a estratégia definida permita fazer com que a empresa alcance os resultados pretendidos, inicialmente definidos.

Relativamente à dificuldade em termos do alinhamento estratégico entre a empresa-mãe e as unidades de negócio, os modelos que assumem processos de definição estratégico sequenciais poderão deter maiores dificuldades em alinhar as suas estratégias, uma vez que não só os fatores contextuais de cada país em que as unidades de negócio se inserem são muito diferentes, como, por vezes, as unidades de negócio são construídas de uma forma independente da estratégia corporativa da empresa em si, carecendo de um nível de integração entre as mesmas.

4. Definição dos Objetivos

No modelo de *Execution Premium*, os objetivos são definidos como forma de traduzir a estratégia aos seus trabalhadores. O principal objetivo é que esta seja bem comunicada, por forma a ser conduzida com sucesso. Adicionalmente, estes mesmos objetivos são idealizados tendo em atenção as relações de causa e efeito entre os mesmos. No Modelo de Ferreira & Otley, os objetivos são definidos e comunicados a partir da definição da visão e missão da empresa, sendo este um processo com um carácter mais simples; no entanto, não se pode deixar de enfatizar que este modelo promove a implementação de qualquer tipo de sistema para a definição de objetivos, quer este seja o *Balanced Scorecard*, um sistema mais direcionado para a gestão de desempenho, quer este seja um sistema orçamental (Ferreira & Otley, 2009). No modelo de *Beyond Budgeting*, a definição do propósito da empresa delinea o compromisso que os trabalhadores detêm perante a realização de objetivos ambiciosos que beneficiam a empresa, e estes são definidos tendo em conta o desempenho relativo da empresa face às outras empresas que se inserem no mesmo mercado e indústria. Este é um processo sequencial, uma vez que os objetivos devem

estar conectados com os KPIs e que, por sua vez, estes devem interligar-se com o propósito da organização.

Quando os objetivos estipulados pelas empresas detêm uma caráter financeiro, a manipulação de dados e a criação de uma folga orçamental poderão ser as consequências com uma maior incidência nestes sistemas, e, neste caso, o modelo de *Execution Premium* é o modelo que mais ênfase promove a este tipo de medidas de desempenho. No entanto, se os objetivos definidos forem demasiado ambiciosos, quer estes sejam relativos ou financeiros, o desempenho da empresa poderá ser severamente afetado, tal como sugere Langevin & Mendoza (2013), e esta consequência poderá afetar qualquer um dos modelos estudados.

5. Definição das Medidas

O *Balanced Scorecard* é uma ferramenta frequentemente utilizada e enfatizada, tanto no Modelo de *Execution Premium* como no Modelo de *Beyond Budgeting*, sendo que, mesmo assim, o *Beyond Budgeting* não deixa de idealizar um maior enfoque na definição de KPIs não financeiros, com um caráter mais relativo. No modelo de Ferreira & Otley, as medidas de desempenho definidas são medidas-chave que permitem interligar as operações à estratégia, tendo também em conta as relações de causa e efeito entre essas mesmas medidas. Em suma, os três modelos apresentam um processo sequencial de definição das suas medidas, usufruindo de um nexo de causalidade entre a delimitação das mesmas.

Tendo em conta o caráter sequencial sobre o qual as medidas de desempenho são definidas, a idealização de revisões regulares dessas mesmas medidas torna-se crucial, por forma a apurar a existência de incongruências entre estas e a estratégia da empresa, tal como sugere Bourne *et al.* (2000). Para além do referido, é importante que nessas revisões se verifique se os gestores não estão a prestar uma atenção “seletiva” às medidas financeiras e às medidas de curto-

prazo, em detrimento das medidas de longo-prazo e de carácter mais relativo, esta atenção infere-se mais especificamente aos modelos de *Execution Premium* e de Ferreira & Otley.

6. Definição das Iniciativas Estratégicas, Recursos e Fundos

O Modelo de Ferreira & Otley não idealiza nenhuma referência a um processo que envolva a definição das iniciativas estratégicas, recursos ou até mesmo fundos. No entanto, o mesmo não se aplica aos modelos de *Execution Premium* e *Beyond Budgeting*. O primeiro define as iniciativas estratégicas, os recursos e os fundos necessários para as idealizar de uma forma sequencial, tendo em conta um planeamento idealizado de antemão. O segundo idealiza uma alocação de recursos “just-in-time”, o que significa que esta alocação poderá acontecer em qualquer momento temporal, poderá até ser simultânea, tendo apenas em conta as necessidades dos KPIs, evitando desperdícios.

7. Definição das Ações

No modelo de *Execution Premium*, o processo de definição das ações é um processo sequencial que acaba por estar muito conectado com os recursos financeiros. Já no modelo de *Beyond Budgeting* destaca-se a forma como as ações são definidas e por quem. Estas são determinadas em equipa, a partir da idealização de *Rolling Forecasts* contínuos, salientando novamente a inclusão dos trabalhadores da organização e a autonomia dos mesmos para tomarem as suas próprias decisões.

Em ambos os modelos as ações definidas poderão conduzir a comportamentos capazes de violar as normas éticas da própria empresa, por forma a corresponderem ao desempenho desejado. No entanto, uma vez que as ações no modelo de *Beyond Budgeting* são definidas a partir de *Rolling Forecasts*

idealizados trimestralmente, a tendência para que o mesmo aconteça será inferior. Ora, no modelo de *Execution Premium*, os planos de vendas, planos de capacidade de recursos são mais rígidos e idealizados, por forma a satisfazer as necessidades da empresa por um maior período de tempo, não dando uma grande margem de manobra à empresa para esta se adaptar, caso o desempenho da empresa não vá ao encontro do desejado.

8. Avaliação de Desempenho

No modelo de *Execution Premium*, a avaliação de desempenho enfatiza mais o desempenho da empresa, tendo em conta aquilo que esta pretendia alcançar e aquilo que verdadeiramente alcançou, não dando um grande enfoque ao desempenho dos seus trabalhadores. Já os modelos de Ferreira & Otley e *Beyond Budgeting* descrevem o método de avaliação de desempenho como uma caracterização do desempenho individual, desempenho de grupo e o desempenho da organização em si. Estas avaliações acabam por promover a aprendizagem dos trabalhadores através da idealização de *feedbacks* contínuos e é promovida a idealização de *benchmarking* como forma de avaliarem o seu desempenho, tendo em conta metas relativas face ao desempenho da concorrência.

Nos modelos como o de Ferreira & Otley e o de *Beyond Budgeting*, que acabam por dar um maior enfoque a medidas de desempenho não financeiras, persiste a existência de uma maior tendência da perceção de mecanismos de injustiça por parte dos trabalhadores, se estes não entenderem aquilo que de facto está a ser medido. No entanto, tal como Franco-Santos *et al.* (2012) apontam, estes sistemas, que têm como ponto de referência as equipas - o trabalho de grupo - como forma de avaliar o desempenho, têm uma maior tendência para favorecer a partilha de informação e praticar a transparência dessa mesma informação.

9. Sistemas de Compensação

Os sistemas de compensação são um atributo muito importante, no sentido em que estes afetam direta ou indiretamente a motivação dos trabalhadores. O modelo de *Execution Premium* aborda numa fase inicial a importância de alinhar os sistemas de compensação e as recompensas com as capacidades individuais dos trabalhadores para cumprirem com os objetivos estratégicos da empresa. Já os outros dois modelos estudados enfatizam o caráter coletivo e o esforço que idealizam ao basearem estas compensações - bônus - em medidas de desempenho relativas, mantendo sempre em conta o alinhamento estratégico das mesmas.

De facto, ambos os processos de definição das compensações abordados promovem a motivação dos trabalhadores, no sentido em que estes se encontram alinhados com a estratégia. No entanto, no que se refere ao método individual da definição das compensações e recompensas definido pelo modelo de *Execution Premium*, já não se pode afirmar que este processo promove um clima de justiça dentro da empresa, o que poderá afetar negativamente a motivação dos seus colaboradores.

10. Monitorização e Aprendizagem

O processo de monitorização no modelo de *Execution Premium* é bastante delineado comparativamente aos restantes modelos. Este estipula a idealização de várias reuniões de revisão estratégica e operacional, por forma a encontrarem incongruências entre as ações e as estratégias definidas e, a partir desta monitorização rígida e sequencial, é que as empresas aprimoram os seus processos. Já o modelo de Ferreira & Otley e o modelo de *Beyond Budgeting* enfatizam a idealização de *feedbacks* e *feedforwards* como o método ideal de monitorização, mantendo sempre em atenção a qualidade da informação transmitida, a transparência e a confiança. Em termos de aprendizagem, todos os modelos destacam as estratégias emergentes, sendo que o modelo de *Beyond*

Budgeting é o mais “liberal”, como já foi anteriormente referido - os trabalhadores têm a liberdade de tomarem as suas próprias decisões. Aqui, as estratégias emergentes surgem de uma forma mais natural, simultânea e não sequencialmente. Tal como Franco-Santos *et al.* (2012) enfatizam, os processos de melhoria que são idealizados de uma forma contínua – frequente - impulsionam o desempenho das empresas.

À parte dos atributos referidos explicitamente na tabela comparativa que permitiram definir os diferentes processos que constituem os três modelos, existem outros atributos que podem ser implicitamente analisados, entre os quais o uso e desenho dos diferentes sistemas, a liderança, a contingência e o tipo de mecanismos de controlo utilizados com maior frequência.

De uma forma geral, os modelos de Ferreira & Otley (2009) e de Kaplan e Norton (2008), como modelos de comando e-controlo, dão uma maior ênfase ao uso, implementação e à forma como os sistemas são desenhados e adaptados às empresas, tornando o modelo de *Beyond Budgeting* um modelo mais adaptativo, flexível, com maior capacidade de responder às alterações no contexto em que a empresa se insere. No entanto, comparativamente ao modelo de *Execution Premium*, o modelo de Ferreira & Otley e o de *Beyond Budgeting* não se baseiam em relações de causa e efeito. Os autores acreditam que os fatores inesperados são aqueles que ajudam as organizações a inovar, não defendendo assim sistemas integrados de controlo de gestão fechados, em *closed-loop*. A partir desta afirmação podemos concluir que, por vezes, quando os sistemas se regem por determinadas lógicas de formulação estratégica, estes acabam por perder o toque inesperado de criatividade e inovação que surge em sistemas não tão ordenados.

Adicionalmente, também se conclui que o modelo de Ferreira & Otley aparenta deter um número considerável de semelhanças com o modelo de *Beyond Budgeting*, uma vez que os próprios autores também estudaram e

incluiram no desenvolvimento do seu modelo muitos dos princípios e ideais do *Beyond Budgeting*, tornando-o uma ferramenta bastante adaptativa e flexível.

A liderança constitui um outro atributo bastante importante a ser referenciado como método comparativo entre os três modelos, uma vez que este é retratado de uma forma bastante dissemelhante entre os mesmos. O modelo de *Beyond Budgeting* desenvolve um conjunto de princípios específicos sobre o tipo de liderança que deve ser assumido para uma implementação destes sistemas de controlo de gestão. No entanto, o modelo de *Execution Premium* contorna este ponto. O tipo de liderança implícito no modelo retrata o tipo de comunicação que informa os seus trabalhadores das estratégias, medidas e metas, mas não retrata o compromisso requerido pelos trabalhadores para atingir estas metas, medidas e estratégias. Conclui-se que é importante promover um estilo de liderança que ensine, em detrimento de um estilo de liderança que apenas se limite a comunicar aos seus trabalhadores aquilo que já está decidido.

Relativamente ao atributo da contingência, os modelos de *Execution Premium* e de Ferreira & Otley analisam de uma forma mais direta as relações entre as estruturas e os processos no contexto em que a estratégia pode ser desenvolvida e executada; no entanto, fatores contextuais com um caráter mais contingente, incerto, não são claramente abordados. De uma forma mais específica, o modelo de Ferreira & Otley inclui fatores contextuais na sua análise, como a estratégia e a estrutura organizacional; no entanto, fatores externos como o poder e a política, que poderão influenciar o sistema, ficam por estudar. O modelo de *Execution Premium* também aborda um contexto mais simples, racional e ordenado, em que situações mais confusas, como a cultura organizacional, os comportamentos motivacionais e o desenvolvimento de métodos de inclusão dos seus trabalhadores são contornados, tentando inserir estes aspetos na quinta fase do modelo – aprendizagem e crescimento – mas sem desenvolver

qualquer tipo de processo de uma forma explícita. Desta forma, e dada a natureza mais flexível e estilo de liderança mais adaptativo e transparente, o modelo de *Beyond Budgeting* acaba por ser o modelo que mais facilmente se pode adaptar aos diferentes fatores contextuais, independentemente do meio em que a empresa se insere.

Relativamente às técnicas, mecanismos, ferramentas e processos utilizados, o modelo de Ferreira e Otley utiliza uma abordagem mais focada em mecanismos e processos para transmitir os principais objetivos da empresa, ao contrário dos outros dois modelos que dão uma grande importância às ferramentas que uma empresa deve utilizar por forma a definir os seus objetivos, monitorizar o seu desempenho ou até para solucionar problemas de controlo de gestão. Entre os modelos de *Execution Premium* e o de *Beyond Budgeting*, o modelo de *Execution Premium* perspetiva a utilização de ferramentas estratégicas e operacionais mais fixas, enquanto que o *Beyond Budgeting*, apesar de deter princípios fixos, as ferramentas utilizadas poderão variar muito entre si, detendo também um cariz mais relativo e não tão quantitativo como várias ferramentas utilizadas pelo *Execution Premium*.

Durante o seu estudo, Hewege (2012) referenciou Macintosh (1994), afirmando que os “mecanismos de controlo de gestão formais incluem a estrutura organizacional, sistemas de compensação, *budgeting*, procedimentos e regras operacionais *standard*, sistemas de planeamento estratégico e controlos operacionais. Técnicas informais abrangem a liderança, cultura, valores e normas” (p. 1). Posto isto, segundo o exposto na tabela 1, podemos concluir que no que diz respeito ao modelo de *Execution Premium*, este defende a inclusão de inúmeros mecanismos estruturais, formais, mas que carecem da criação de planos que beneficiem o alinhamento dos trabalhadores da empresa no sentido de estes se comprometerem e poderem ser incluídos na cultura decisiva da empresa; já o modelo de Ferreira & Otley (2009) valoriza controlos

mais informais, diagnósticos e interativos, o que lhe confere a capacidade de avaliar mais eficazmente desvios; e, por fim, o modelo de *Beyond Budgeting* baseia os seus 12 princípios, balanceando dessa forma os controlos formais e os informais, sendo que os controlos formais estão ligados ao processo de gestão de desempenho e os controlos informais estão interligados aos princípios baseados na ótica da liderança.

Capítulo 4

Conclusão

O principal objetivo deste Trabalho Final de Mestrado passa pela contribuição do desenvolvimento teórico de uma estrutura que auxilie as empresas a entender que comportamentos é que os diferentes atributos, que constituem os modelos em análise, podem ser estimulados se estas selecionarem um destes modelos como o seu Sistema Integrado de Controlo de Gestão. Adicionalmente, esta investigação permitiu constituir um enquadramento de apoio à gestão, estendendo a literatura reduzida existente referente às características dos sistemas integrados de controlo de gestão.

Com esta dissertação foi possível concluir que as principais características distintivas entre os modelos objeto deste estudo se baseiam nos atributos relativos à estrutura organizacional; à abordagem idealizada ao planeamento nos diferentes modelos; à forma de como a liderança é encarada e abordada; à valorização da motivação e do compromisso dos trabalhadores dentro da empresa; e à abordagem referente aos fatores contingenciais. Os atributos aqui distinguidos são aqueles que influenciam as diversas tipologias comportamentais, que neste estudo foram identificadas como todas as consequências dos Sistemas Integrados de Controlo de Gestão abordadas ao longo da análise.

De uma forma geral, conclui-se que relativamente às principais dissemelhanças entre os processos que constituem os modelos, o modelo de *Execution Premium* apresenta processos de decisão e formulação estratégicos

com um caráter mais sequencial, enquanto que o modelo de *Beyond Budgeting* privilegia processos de gestão de desempenho mais simultâneos. Já o modelo de Ferreira & Otley, sendo um modelo de comando e-controlo, também beneficia de processos de gestão de desempenho sequenciais; no entanto, como este é capaz de se assemelhar a vários princípios estipulados pelo modelo de *Beyond Budgeting*, também beneficia de processos simultâneos que conferem maior flexibilidade ao modelo.

A idealização deste estudo teve em consideração a teoria dos sistemas perspectivada no trabalho idealizado por Hewege (2012) e, como tal, após toda a análise realizada sobre os três modelos, conclui-se que todos estes podem ser considerados sistemas abertos, uma vez que todos têm a capacidade de interagir com o exterior; no entanto, pode-se reiterar a idealização de uma divisão ao nível dos modelos face à categoria da racionalidade e naturalidade. O modelo de *Execution Premium* poderá ser considerado um sistema aberto, mas racional, tendo em conta que este oferece uma estrutura mais delineada e rígida como forma de alcançar objetivos explícitos que advêm da formulação e execução estratégica, e os modelos de Ferreira & Otley e de *Beyond Budgeting* podem ser considerados como sistemas abertos, mas naturais, uma vez que estes são capazes de reconhecer a importância de processos espontâneos, não planeados, favorecendo dessa forma mecanismos de controlo informais.

Em suma, conclui-se que os principais processos que auxiliarão estes sistemas a eliminar muitas das suas consequências indesejadas, ganhando uma maior capacidade de se adaptarem às necessidades inconstantes dos mercados e dos seus clientes, são o próprio reconhecimento de que nem todos os fatores poderão ser controlados (existem de facto inúmeros fatores contingenciais que poderão promover ao insucesso dos sistemas, por mais que estes se esforcem na implementação de um *design* e uso adequado); o desenvolvimento, sempre que possível, dos ajustamentos necessários, tendo em conta as alterações

encontradas, quer em análises estratégicas, quer em análises externas; e o treino e o alinhamento dos trabalhadores, por forma a que estes se sintam incluídos na cultura da empresa e, acima de tudo, motivados.

Por fim, espero que com a idealização deste Trabalho Final de Mestrado tenha conseguido criar uma estrutura teórica, dando mais um passo no sentido da construção de uma fundamentação que auxilie as empresas a perceberem em primeira mão quais as consequências que advêm da implementação destes sistemas, o que devem evitar e em que atributos e processos mais devem investir.

Como oportunidades de investigação futura, sugiro o desenvolvimento de um enquadramento teórico que auxilie as empresas a escolher o modelo mais adequado a ser implementado, tendo em conta as diferentes condições do mercado e os contextos em que se inserem, por forma a que algumas das consequências negativas abordadas ao longo deste estudo possam ser eliminadas. Adicionalmente, sugeriria a idealização de um estudo, no qual se envolvessem três empresas da mesma indústria, em que cada uma adotasse um dos sistemas sugeridos, por forma a que se consiga verificar qual a incidência das consequências estudadas e a forma como estas influenciam os comportamentos empiricamente.

Ao longo deste estudo, a principal limitação encontrada baseia-se na inacessibilidade de artigos originais, mais antigos, que contenham em primeira mão o desenvolvimento de conceitos considerados importantes a serem incluídos neste tema.

Bibliografia

- Beyond Budgeting Round Table. (2016). *White Paper – Update of Beyond Budgeting Principles*. Bogsnes, B., Larsson, D., Olesen, A., Player, S. e Röösl, F.. Recuperado de <https://bbrt.org/white-paper-update-of-beyond-budgeting-principles/>
- Bititci, U. S., Bourne, M., (Farris) Cross, J. A., Nudurupati, S. S., & Sang, K. (2018). Editorial: Towards a Theoretical Foundation for Performance Measurement and Management. *International Journal of Management Reviews*, 20(3), 653–660. <https://doi.org/10.1111/ijmr.12185>
- Bogsnes, B. (2016). Implementing Beyond Budgeting: Unlocking the Performance Potential. In *John Wiley & Sons Inc* (2nd Editio). Hoboken, New Jersey.
- Bourmistrov, A., & Kaarbøe, K. (2013). From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas. *Management Accounting Research*, 24(3), 196–211. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.04.001>
- Bourne, M., Mills, J., Wilcox, M., Neely, A. and Platts, K. (2000). Designing, implementing and updating performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 20(7), 754–771.
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (2009). Performance management systems: A conceptual model. *Management Accounting Research*, 20(4), 283–295. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.004>
- Casadesus-Masanell, R., & Ricart, J. E. (2010). From strategy to business models and onto tactics. *Long Range Planning*, 43(2–3), 195–215. <https://doi.org/10.1016/j.lrp.2010.01.004>
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organisations and Society*, 28(2–3), 127–168.
- de Waal, A. A. (2005). Is your organisation ready for beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, 9(2), 56–67.
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management*

- Accounting Research*, 20(4), 263–282.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research*, 23(2), 79–119.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.04.001>
- Franco-Santos, M., & Otley, D. (2018). Reviewing and Theorizing the Unintended Consequences of Performance Management Systems. *International Journal of Management Reviews*, 20(3), 696–730.
<https://doi.org/10.1111/ijmr.12183>
- Garengo, P., Biazzo, S., & Bititci, U. S. (2005). Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda. *International Journal of Management Reviews*, 7(1), 25–47. <https://doi.org/10.1111/j.1468-2370.2005.00105.x>
- Hansen, S. C. (2011). A theoretical analysis of the impact of adopting rolling budgets, activity-based budgeting and beyond budgeting. *European Accounting Review*, 20(2), 289–319.
<https://doi.org/10.1080/09638180.2010.496260>
- Henttu-Aho, T., & Järvinen, J. (2013). A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective. *European Accounting Review*, 22(4), 765–785.
- Hewege, C. R. (2012). A critique of the mainstream management control theory and the way forward. *SAGE Open*, 2(4), 1–11.
<https://doi.org/10.1177/2158244012470114>
- Hope, J., Bunce, P., & Röösl, F. (2011). *The Leader's Dilemma: How to Build an Empowered and Adaptive Organization Without Losing Control*. (September), 264.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003a). New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model. *California Management Review*, 45(4), 104–119.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003b). Who needs Budgets? *Harvard Business Review*, 81(2), 108–115.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). The Rise and Fall of Management Accounting. *Management Accounting*, Vol. 68.
- Kaplan, R. S. (2009). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard. *Handbooks of Management Accounting Research*, 3, 1253–1269.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2000). The Strategy-Focused Organization: How

- Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. *Harvard Business School Press, Boston, MA.*
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons, 15*(1), 87–104.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008a). Mastering the management system. *Harvard Business Review, 86*(1).
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008b). The Execution Premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage. In *Harvard Business School Press Books* (p. 1).
- Langevin, P., & Mendoza, C. (2013). How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours? *European Management Journal, 31*(3), 209–222. <https://doi.org/10.1016/j.emj.2012.12.001>
- Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research, 21*(1), 56–75. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package— Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research, 19*(4), 287–300.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives. In *Pearson Education Limited*.
- Neely, A. (1999). Performance measurement: the new crisis. *International Journal of Operations & Production Management, 19*(2), 205–288.
- Okwir, S., Nudurupati, S. S., Ginieis, M., & Angelis, J. (2018). Performance Measurement and Management Systems: A Perspective from Complexity Theory. *International Journal of Management Reviews, 20*(3), 731–754.
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research, 10*(4), 363–382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research, 31*, 45–62. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.001>
- Player, S. (2003). Why Some Organizations go “Beyond Budgeting.” *Journal of Corporate Accounting & Finance, 14*(3), 3–9. <https://doi.org/10.1002/jcaf.10146>

Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23(3), 171–185.
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.04.003>