



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Quantos anos dura um sistema de controlo de gestão?

Nuno Miguel Adão Amorim Silva

Católica Porto Business School
Julho de 2022



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Quantos anos dura um sistema de controlo de gestão?

Trabalho Final na modalidade de Dissertação, apresentado à Universidade
Católica Portuguesa para obtenção do grau de mestre em Gestão, com
especialidade em Controlo de Gestão

por

Nuno Miguel Adão Amorim Silva

sob orientação de
Prof. Dr. José Miguel Oliveira

Católica Porto Business School
Julho de 2022

Agradecimentos

A todos os que me apoiaram e ajudaram ao longo destes meses de trabalho expresso o meu agradecimento.

Ao Prof. Dr. José Miguel Oliveira agradeço todo o acompanhamento, orientação e, principalmente, amizade que sempre demonstrou e me permitiu ultrapassar mais uma fase do meu percurso académico.

A todos os entrevistados deixo um especial agradecimento, pois contribuíram com conhecimento e experiências que me ajudaram a compreender não só os temas discutidos bem como um pouco do que é ser um profissional desta área.

Por fim, deixo um agradecimento sincero à minha namorada, família e amigos, por serem sempre o meu suporte em todos os momentos.

Resumo

A presente dissertação, intitulada “Quantos anos dura um sistema de controlo de gestão”, tem como finalidade problematizar os sistemas de controlo de gestão em termos do seu *design* e duração, tomando como referência um conjunto de empresas do tecido empresarial português.

Entende-se sistemas de controlo de gestão, em sentido lato, como um conjunto articulado de ferramentas que têm como propósito auxiliar a gestão no controlo da implementação de iniciativas estratégicas (Simons, 1990). Nesse sentido, destacou-se a noção holística daquilo que é o controlo de gestão e os seus sistemas, considerando-se esta área algo que auxilia a tomada de decisão estratégica futura.

De forma a contextualizar o objeto de estudo deste trabalho, começou-se por estudar os conceitos de controlo de gestão e sistemas de controlo de gestão, bem como os principais motivos que levam a mudanças organizacionais. De seguida, com o auxílio de entrevistas realizadas a profissionais experientes da área, percebeu-se que o processo de gestão obriga a uma constante tomada de decisões complexa e uma interação entre os diversos atores que contactam com as organizações.

O trabalho permitiu concluir que, na opinião dos entrevistados e em coerência com a literatura, os sistemas necessitam de ser estáveis, mas não estáticos, tendo de adaptar-se continuamente às mudanças consideradas necessárias para a adaptação ao contexto da organização. Assim, os mesmos duram enquanto são eficientes, pelo que as mudanças operadas resultam de uma conjugação do contexto organizacional, das necessidades dos *stakeholders* e da vontade dos vários atores.

Palavras-chave: sistemas de controlo de gestão, teoria institucional

Abstract

The following dissertation, named "How many years does a management control system last", aims to problematize management control systems' design and duration, taking as reference a set of companies from the Portuguese market.

Management control systems, in a broad sense, are understood as an articulated set of tools whose purpose is to assist management in controlling the implementation of strategic initiatives (Simons, 1990). Therefore, it was highlighted what management control and its systems are, classifying this area as an aid for future strategic decisions.

To contextualize the subject of this work's study, the management control and management control systems concepts were studied, as well as the main reasons that lead to changes within organizations. Afterwards, with the aid of interviews conducted with experienced professionals in the area, it has been understood that the management process requires constant and complex decisions, alongside an interaction between the different actors that have contact with organizations.

It was concluded, regarding the interviewee's opinion and in accordance with the literature, that the systems need to be stable but not static, having to constantly adapt to the changes deemed needed so that they fit in the organization context. Therefore, they last as long as they are efficient, so the changes adopted result from a combination of the organizational context, the stakeholders' needs, and the will of the various actors.

Keywords: management control systems; institutional theory

Number of words: 8459

Índice

Agradecimentos	iv
Resumo	vi
Abstract	viii
Índice	x
Índice de Tabelas	xii
Introdução.....	14
Capítulo 1.....	17
1 Enquadramento teórico	17
1.1 Controlo de gestão.....	17
1.2 Sistemas de controlo de gestão	19
1.3 Sistemas de Gestão de Desempenho.....	21
1.4 Contributos teóricos sobre mudança organizacional	23
1.5 Duração	25
Capítulo 2.....	28
2 Pergunta de Partida e Metodologia de Investigação.....	28
2.1 Pergunta de partida.....	28
2.2 Construção da amostra	29
2.3 Metodologia de investigação	31
Capítulo 3.....	33
3 Análise e discussão dos resultados	33
3.1 Controlo de Gestão	33
3.2 Sistemas de Controlo de Gestão	36
3.3 Sistemas de Gestão de Desempenho.....	38
3.4 Contributos teóricos sobre mudança organizacional	39
3.5 Duração	41
Capítulo 4.....	44
4 Conclusão.....	44
4.1 Limitações e sugestões para investigação futura	46
Bibliografia.....	47
Apêndice	50

Índice de Tabelas

Tabela 1: Quadro-resumo da revisão de literatura.....	27
Tabela 2: Caracterização da amostra	30

Introdução

É geralmente aceite que, ultimamente, a maioria das organizações exercem as suas atividades num meio caracterizado por uma maior concorrência, por um conjunto de mudanças tecnológicas, em mercados muitas vezes globalizados. Esta realidade leva ao surgimento de diferentes questões e desafios à gestão das organizações, implicando uma constante adaptação dessa mesma gestão e uma integração crescente entre a estratégia e o negócio propriamente dito.

O termo controlo de gestão abrange um conjunto vasto de conceitos e mecanismos formais e informais que têm como objetivo a regulação dos comportamentos dos membros das organizações (Hewege, 2012). A conjugação desses mecanismos resulta na formação de sistemas que permitem conhecer e controlar o comportamento humano, podendo levar a problemas de gestão, pelas diversas reações que os atores poderão ter aos mesmos estímulos, dependendo do contexto existente (Hewege, 2012).

É portanto, pertinente estudar a duração destes sistemas e a qual a razão que leva os gestores a modificá-los, sendo que cada operação tem diferentes características e atores que terão as suas expectativas e objetivos, o que influenciará a sua perceção de quando será a altura certa para modificar ou substituir um sistema de controlo (Lynch, 2021).

O presente trabalho tem, assim, como objetivo perceber quanto tempo dura um sistema de controlo de gestão, mais especificamente no tecido empresarial português, dada a dificuldade que existe em definir, de forma concreta, a duração destes sistemas devido à complexidade cada vez maior do contexto das organizações.

Assim, o primeiro capítulo é dedicado à revisão de literatura, incidindo, inicialmente, sobre a compreensão da temática do controlo de gestão e dos

sistemas de controlo de gestão. Posteriormente, são abordados os sistemas de gestão de desempenho e contributos teóricos da mudança organizacional, de forma a perceber razões que possam existir para a modificação ou substituição dos sistemas de controlo, e clarificar o que é duração e quanto tempo poderá durar um sistema de controlo.

O capítulo dois descreve a metodologia de investigação, nomeadamente a realização de entrevistas a profissionais experientes da área do controlo de gestão, de forma a dar resposta à pergunta de investigação e conhecer melhor a realidade do tecido empresarial português.

O capítulo três recai sobre a análise e discussão de resultados, contrapondo-se o conteúdo revisto e analisado no capítulo um com o que é referido nas entrevistas realizadas.

O capítulo quatro é dedicado a conclusões e limitações encontradas.

Capítulo 1

1 Enquadramento teórico

No sentido de dar resposta à questão de investigação apresentada, torna-se necessário compreender o que serão sistemas de controlo de gestão e como estes se adaptam e modificam conforme as necessidades da organização e do contexto onde a mesma se insere.

Com o auxílio de estudos já realizados, o primeiro capítulo inicia com um enquadramento dos conceitos controlo de gestão e sistemas de controlo de gestão e as diferentes ferramentas que podem ser usadas, no sentido de enquadrá-los com a estratégia seguida pela organização, sendo importante referenciar como estes sistemas são definidos e tratados pela literatura.

De seguida, urge perceber como as variáveis internas e externas à organização podem despoletar mudanças nos sistemas de controlo de gestão usados e como essa evolução tem vindo a decorrer ao longo dos anos.

Por fim, é importante compreender como diferentes contributos teóricos em relação à mudança e gestão da performance podem ser adaptados e enraizados naquilo que é a cultura da organização e principalmente nos sistemas de controlo de gestão.

1.1 Controlo de gestão

Em primeiro lugar, é necessário perceber o que é controlo de gestão e qual o seu papel. Os principais autores que estudaram o tema em questão ainda não conseguiram estabelecer um consenso relativamente ao conceito. No entanto, 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.

Noutra perspetiva, Lowe (1971) apresenta um paradigma diferente daquilo que é o controlo de gestão, no sentido de dar ênfase à procura e tratamento de informação, à responsabilidade e ao feedback, fatores estes que permitem às organizações se adaptarem às mudanças constantes do contexto em que se inserem. Nesse sentido, os objetivos de cada trabalhador estão alinhados com os objetivos estratégicos da empresa.

Por sua vez, Malmi & 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”.

Por outro lado, o termo controlo de gestão define um conjunto vasto de abordagens e mecanismos formais e informais que têm como objetivo a regulação dos comportamentos dos membros da organização (Hewege, 2012). Os mecanismos formais incluem a estrutura da organização, sistemas de recompensa, orçamentação, regras, procedimentos, sistemas de planeamento estratégico e controlos operacionais (Hewege, 2012). Os mecanismos informais dizem respeito a aspetos relacionados com a liderança, cultura, valores e normas sociais e comportamentais (Macintosh, 1994). Assim, na perspetiva deste autor, existem diferentes perspetivas ideológicas que contribuem para a forma de perceber o controlo de gestão. Por exemplo, de uma perspetiva sociológica, o controlo de gestão pode ser visto como um processo de motivação dos trabalhadores para cumprir com os objetivos estratégicos idealizados pelos gestores. Por outro lado, numa perspetiva organizacional, pode ser utilizado na monitorização do comportamento dos membros de uma organização e, numa

perspetiva de gestão da informação, permite a integração do fluxo de informação entre trabalhadores e gestores.

Nesse sentido, para o autor, a agregação destes mecanismos e perspetivas e a maior ou menor facilidade de controlar o comportamento humano irão ditar a eficiência do controlo de gestão dentro de uma determinada organização.

Assim, será uma função crítica nas organizações, cujas falhas podem levar a grandes perdas financeiras, danos de reputação e, possivelmente, até o insucesso da organização (Merchant & Van der Stede, 2007).

1.2 Sistemas de controlo de gestão

É geralmente aceite que, ultimamente, a maioria das organizações exercem as suas atividades num meio caracterizado por uma maior concorrência, por um conjunto de mudanças tecnológicas, em mercados muitas vezes globalizados. Esta realidade leva ao surgimento de diferentes questões e desafios à gestão das organizações, implicando uma constante adaptação dessa mesma gestão e uma integração crescente entre a estratégia e o negócio propriamente dito.

Dessa forma, controlo é o processo que permite que as atividades da empresa decorram conforme o planeado e os objetivos estratégicos sejam atingidos (Jordan et al., 2021).

Assim, os mecanismos de gestão, quando combinados, permitem a formação de sistemas de controlo de gestão.

Ao longo das décadas, apesar de várias definições distintas, têm sido considerados como um componente crucial da gestão, dado que são utilizados para motivar, monitorizar, medir e sinalizar os comportamentos e ações de todos os trabalhadores de uma empresa, incluindo gestores, e coordenar as ações destes com outros recursos organizacionais (Macintosh & Quattrone, 2010). Dessa forma, providenciam informação útil para todos os intervenientes de uma

empresa idealizarem o seu trabalho através da manutenção de certos padrões comportamentais (Otley, 1999).

Nesse sentido, em contexto organizacional, nenhum sistema de controlo de gestão deverá ser implementado sem se considerar as necessidades concretas dos gestores, visto que são estes os seus principais utilizadores, afetando o seu comportamento, alinhando-os no sentido da implementação da estratégia. Assim, deve incluir todos os membros da organização de forma a melhorar os desempenhos individuais e ajudar a atingir os objetivos organizacionais (Jordan et al., 2021)

Johnson & Kaplan (1987) defenderam a tese de que os sistemas cibernéticos ligados à contabilidade de gestão começavam a ser inadequados para lidar com as necessidades das organizações, pelo ambiente cada vez mais competitivo em que estavam inseridas. Assim, os gestores não poderiam apenas basear-se em dados numéricos para perceberem que tipo de operações criavam valor para a empresa.

Em termos da sua evolução, estes sistemas passaram, então, de um conceito mais cibernético e quantitativo, com uma abordagem centrada na dimensão financeira e na divisão das funções de planeamento e controlo, para um conceito mais holístico e integrado, que inclui todos os sistemas, processos e ferramentas que permitem influenciar comportamentos no sentido da execução estratégica. Os controlos cibernéticos, quando utilizados em demasia e isoladamente, originavam variações nos resultados que acabavam por não corresponder à realidade económica ou tecnológica das operações da empresa nesse momento temporal (Hewege, 2012). Por essa razão, medidas não financeiras começaram a ser usadas em conjunto com as financeiras, originando uma transformação gradual destes sistemas. Esta mudança até foi considerada tardia por alguns autores, tendo em conta que desde sempre se conheceu as limitações das medidas financeiras tradicionais, acabando por se concluir que estas medidas deixaram

de ser as mais adequadas para captar informação da melhor forma, no que se refere à sua flexibilidade, qualidade, customização e resposta rápida, que os mercados cada vez mais competitivos valorizavam. (Neely, 1999).

Nessa perspectiva, Simons (1990) já considerava que estes sistemas de controlo de gestão interativos permitiam a formação e implementação da estratégia da organização, incluindo as estratégias emergentes que asseguram a manutenção da vantagem competitiva.

Em termos dos diferentes sistemas de controlo de gestão usados, particularmente a sua “oferta” e duração, são observáveis constantes mutações devido a variáveis internas e externas à organização, resultado de transformações da sociedade, mudanças do mercado, internacionalização e o aumento da competitividade. Pela presença dessas variáveis, os sistemas mais cibernéticos e mecânicos têm dado lugar a teorias centradas nas relações humanas e na cultura, fatores fulcrais para a maior eficiência e duração dos sistemas, algo a que os gestores têm que prestar especial atenção. Assim, uma combinação entre mecanismos formais, psicossociais e culturais podem levar à criação de condições favoráveis para o cumprimento dos objetivos organizacionais, bem como assegurar o uso eficaz e eficiente dos recursos (Carenys, 2012).

1.3 Sistemas de Gestão de Desempenho

Até aos dias de hoje, surgiram diversos modelos e teorias de monitorização, gestão e avaliação de desempenho, criados no sentido de direcionar as organizações para uma maior adaptabilidade, flexibilidade e integração de diferentes dimensões. Assim, estes modelos têm como objetivo corresponder aos requisitos de um contexto cada vez mais exigente, bem como as tendências que este dita.

Desta forma, as diferentes iterações de modelos de gestão de desempenho, quando têm em consideração as várias componentes relacionadas com o

controle, são globalmente aceites e necessárias para uma avaliação mais fidedigna e dentro da realidade em que a organização se insere (Bititci et al., 2018).

No entanto, como estes sistemas são algo comum a muitos setores de atividade, os autores levantaram o problema das várias teorias não transmitirem uma visão holística, integrada e voltada para o futuro em relação aos desafios que a gestão do desempenho enfrenta. Esses desafios surgem na sequência da adaptação das organizações a diferentes tendências como a globalização, aumento da colaboração multicultural, a servitização ou o apelo à inovação constante, que constantemente irão modificar a forma como se mede, gere e avalia a performance das organizações e dos indivíduos no futuro. Nesse sentido, os controlos sociais são cada vez mais emergentes, centrando-se em aspetos comportamentais, da cultura organizacional e de tomada de decisão estratégica. Por outro lado, os controlos técnicos, que incluem a definição de metas e recompensas, não adquirem tanta importância como no passado (Bititci et al., 2018).

Com a mudança constante do contexto das organizações que se torna cada vez mais desafiante, os sistemas terão que operacionalizar objetivos estratégicos, sendo que estes afetam o comportamento dos agentes, as capacidades organizacionais e a performance. Por isso, sistemas que se baseiam em medidas financeiras não serão “sistemas contemporâneos” (Franco-Santos et al., 2012). Assim, sistemas que utilizam referenciais teóricos como o *Balance Scorecard* e o *Execution Premium*, de Kaplan e Norton, o modelo de Simons, *Levers of Control* e outros que estejam desenhados e adaptados ao contexto da organização e ligados aos objetivos estratégicos, serão considerados “sistemas contemporâneos” (Franco-Santos et al., 2012).

1.4 Contributos teóricos sobre mudança organizacional

Ao longo dos anos, vários autores procuraram explicar de que forma as organizações abordavam a expectativa da mudança e que razões podiam existir para que essa mudança aconteça.

A teoria institucional é uma corrente de investigação que procura discutir como as instituições criadas gerem a mudança, percebendo como processos como normas, regras ou rotinas regem o comportamento social (Wright, 2015). Duas variantes surgiram destes contributos teóricos: o velho institucionalismo e o novo institucionalismo. O velho institucionalismo encontrava-se mais focado nos gestores, no seu carácter e competência e na emergência de padrões estáveis e globalmente aceites (Selznick, 1996). Por outro lado, o novo institucionalismo destaca mais o papel da sociedade na influência comportamental dos atores. Considera instituições como estruturas sociais que possuem um elevado grau de resiliência (Scott, 2013). DiMaggio e Powell elaboraram a teoria do isomorfismo institucional que procura explicar o que faz com que as organizações sejam similares. Os gestores, ao tentar mudar as organizações das quais fazem parte, acabam por torná-las similares, estando sujeitas a pressões coercivas, de imitação ou ideológicas, que parte tanto do interior das mesmas, como também dos grupos de interesse que as envolvem. Assim, a burocratização e o uso de normas acaba por ocorrer em resultado de mecanismos que tornam as organizações mais similares sem necessariamente as tornar mais eficientes (DiMaggio & Powell, 1983). Os três mecanismos que causam esta mudança isomórfica são: o isomorfismo coercivo, que advém de influências formais e informais dependentes das outras organizações e das expectativas culturais, o isomorfismo mimético, que resulta de respostas usuais à incerteza e o isomorfismo normativo, que está associado à profissionalização. (DiMaggio & Powell, 1983). Assim, as organizações existem, regra geral, em contextos sociais onde as normas estão,

previamente, definidas e enraizadas, não por via da racionalidade económica, mas pela institucionalização das mesmas (Meyer & Rowan, 1977).

Outros autores realizaram várias pesquisas que resultaram na teoria da contingência, que refere que não há nada de absoluto nas organizações e tudo está sujeito a mudança, defendendo a existência de uma interação funcional e não de causa-efeito entre o ambiente que influencia a organização (variáveis independentes), e as ferramentas de gestão utilizadas para atingir os objetivos estratégicos da organização (variáveis dependentes) (Otley, 2016). Assim, estas relações funcionais devem ser frequentemente identificadas e estudadas, de forma a que possa ser praticada uma gestão ativa e existam condições para a adaptação das ferramentas utilizadas nos modelos dessa gestão ao ambiente que rodeia a organização (Otley, 2016).

Christine Oliver abordou, também, as diferentes respostas estratégicas das organizações a processos institucionais, desenvolvendo um modelo com o intuito de prever a ocorrência de estratégias alternativas. Refere que as teorias institucionais e as que defendem a dependência de recursos procuram a estabilidade, seja através de regras ou expectativas institucionais, no primeiro caso, ou do exercício de poder e controlo de forma a atingir um acesso estável a recursos importantes, para reduzir a instabilidade causada pelo ambiente externo, no segundo caso (Oliver, 1991). Assim, as respostas da organização ao ambiente institucional não irão apenas influenciar a sua performance, mas também os critérios, medidas e *standards* usados no contexto desse ambiente institucional para avaliar a performance. No entanto, estratégias alternativas de resistência a estas pressões institucionais também serão válidas em determinadas situações, permitindo que as organizações sejam mais flexíveis, inovadoras, autónomas e com capacidade para se adaptarem a contingências futuras distintas das quais estão expostas num determinado momento. Existe, dessa forma, um *trade-off* entre perder recursos ou o suporte social das instituições e ameaçar a

sobrevivência a longo-prazo da organização, ao impor procedimentos que impossibilitem a adaptação e consequente resposta a futuras contingências que ocorram. Urge, então, perceber qual o leque de respostas que a organização tem ou pode desenvolver em relação a estas pressões institucionais e perceber como será a melhor forma de proceder em relação a este *trade-off* (Oliver, 1991).

1.5 Duração

O conceito de duração é definido como o tempo que medeia entre o princípio e o fim de uma coisa, sendo que a durabilidade é a boa qualidade de uma coisa que faz com que ela dure sem perder características importantes.

Em relação à duração dos sistemas de controlo, esta é variável e tem sido estudada por autores tais como Peter Welander, que estudou a duração destes sistemas em contexto fabril, afirmando que a mudança de um sistema de controlo necessita de uma razão válida e acarreta custos consideráveis, algo que os responsáveis têm que considerar. Dessa forma, terá que se perceber se os sistemas mais recentes irão durar mais que os antigos devido a todas as variáveis e razões associadas, algo a que o autor responde de forma afirmativa. A expectativa é esta pelo facto de os sistemas atuais terem de ser mais eficientes e terem de possuir as condições necessárias para serem atualizados continuamente e executados na perfeição. Assim, utopicamente, deveriam durar para sempre, algo que os responsáveis terão que almejar no futuro (Welander, 2010).

Por outro lado, Dennis Lynch, em 2021, também fez uma reflexão de qual será a duração aproximada de um sistema de controlo, afirmando que é difícil defini-lo com certeza. Refere que cada operação tem diferentes características e atores que terão as suas expectativas e objetivos, o que influenciará a sua perceção de quando será a altura certa para modificar ou substituir um sistema de controlo. Assim, um bom sistema, na sua generalidade, durará 20 a 30 anos, enquanto alguns componentes que o integram poderão durar apenas 5 ou 6 anos. Os

fatores a considerar ao selecionar novos sistemas de controle incluem a standardização, as experiências dos atores, a longevidade, facilidade de implementação e uso e o custo que a mudança acarreta (Lynch, 2021).

1.6 Quadro-resumo da revisão de literatura

De forma a resumir os conceitos mais importantes revistos nos subcapítulos anteriores, produziu-se um quadro-resumo que inclui postulados dos autores mais relevantes referentes a esses conceitos.

Conceito	Postulado	Autor
Controle de gestão	Assegura a concretização dos objetivos estipulados	Anthony (1965)
	Ênfase na procura e tratamento da informação, responsabilidade e feedback	Lowe (1971)
	Função crítica nas organizações, cujas falhas podem levar a perdas financeiras, danos de reputação e insucesso	Merchant & Van der Stede (2007)
	Conjunto de atividades de gestão que são implementadas para direcionar o comportamento do trabalhador	Malmi & Brown (2008)
	Conjunto vasto de abordagens e mecanismos formais e informais que regulam os comportamentos dos membros da organização	Hewege (2012)
	Processo que permite que as atividades da empresa decorram conforme o planeado e os objetivos estratégicos sejam atingidos	Jordan et al. (2021)
Sistemas de Controle de Gestão	Gestores não podem apenas basear-se em dados numéricos para perceberem quais operações criam valor para a empresa	Johnson & Kaplan (1987)
	Sistemas interativos permitem a formação e implementação da estratégia da organização	Simons (1990)
	Providenciam informação útil para os intervenientes de uma organização idealizarem o seu trabalho através da manutenção de padrões comportamentais	Otley (1999)
	Combinação entre mecanismos formais, psicossociais e culturais podem levar à criação de condições para o cumprimento de objetivos organizacionais	Carenys (2012)

Teoria Institucional	Organizações existem, regra geral, em contextos sociais onde as normas estão previamente definidas e enraizadas	Meyer & Rowan (1977)
	Gestores, ao tentar mudar as organizações das quais fazem parte, acabam por torná-las similares	DiMaggio & Powell (1983)
	Agir em conformidade com pressões institucionais não é uma garantia da longevidade da empresa, tal como o oposto	Oliver (1991)
	Instituições são estruturas sociais com elevada resiliência	Scott (2013)
	Corrente de investigação que procura discutir como as instituições criadas gerem a mudança	Wright (2015)
Teoria da Contingência	Não há nada de absoluto nas organizações e tudo está sujeito a mudança	Otley (2016)
Duração de sistemas de controlo	Sistemas de controlo deveriam durar para sempre, algo que os responsáveis terão de almejar no futuro	Welander (2010)
	Cada operação tem diferentes características e atores, sendo que um bom sistema pode durar 20 a 30 anos, enquanto alguns componentes 5 ou 6 anos	Lynch (2021)

Tabela 1: Quadro-resumo da revisão de literatura

Fonte: autoria própria

Capítulo 2

2 Pergunta de Partida e Metodologia de Investigação

2.1 Pergunta de partida

Este Trabalho Final de Mestrado (TFM) terá como objetivo perceber qual a duração de um sistema de controlo de gestão nas empresas portuguesas e quais os fatores que influenciam a mesma. Os sistemas de controlo de gestão adotados pelas empresas seguem certo racional e propósito e são, na maioria das vezes, o fio condutor de decisões e partilha de informações, servindo, deste modo, muitos interessados. Por essa razão, é natural que os gestores se habituem a um certo "sistema", mas, por outro lado, as organizações mudam e o controlo de gestão é frequentemente um ponto de passagem para gestores jovens, havendo rotação de pessoas e de ideias. Assim, tem-se vindo a perceber que os sistemas de controlo de gestão têm vindo a sofrer alterações nos últimos anos dependendo da contingência da empresa e do tipo de gestão que é realizada.

Assim, o objetivo será compreender, através de questionários adequadamente amparados com a literatura revista, quais os fatores essenciais, para algumas empresas do tecido empresarial português, que influenciam a permeabilidade dos sistemas de controlo de gestão. A base do estudo serão as empresas portuguesas pela facilidade de obter testemunhos de profissionais da área, sendo o objetivo possibilitar uma comparação válida com o que é referido na literatura.

Nesse sentido, a seguinte questão de investigação será discutida: “Quantos anos dura um sistema de controlo de gestão?”.

2.2 Construção da amostra

Após a revisão de literatura, foi necessária a construção de um guia de questões que permitisse a obtenção de respostas indicadas ao projeto, na sequência das entrevistas às pessoas escolhidas. Estas duas fases do trabalho de investigação têm que estar ligadas, pois a revisão de literatura deve ser usada para amparar e guiar as questões que serão feitas posteriormente, de forma a que se possa comparar a amostra com o que foi dito por diversos autores e retirar conclusões (Jacob & Furgerson, 2015).

De forma a definir a amostra, foram escolhidos profissionais com experiência na área do controlo de gestão como “testemunhas chave”, que são selecionadas pelo seu conhecimento em relação ao tema e a sua experiência na área, permitindo transmitir conhecimentos úteis ao entrevistador. Assim, a amostra de entrevistados deve ser relativamente homogénea e partilhar características críticas em relação à questão de investigação (DiCicco-Bloom & Crabtree, 2006). Consequentemente, as necessidades sentidas pelo investigador definem a seleção dos entrevistados (Fulcher & Scott, 2011).

Em seguida, definida a amostra, procedeu-se ao contacto com os entrevistados, processo que, na sua maioria, foi realizado *online*.

A amostra foi, então, constituída por 5 profissionais, na sua maioria com mais de 15-20 anos de experiência na área, e com formações semelhantes nas áreas da gestão e economia. A exceção foi o profissional 5, que, apesar de exercer e ter exercido cargos de liderança e de gestão de empresas, tem uma formação e início de carreira diferente dos demais, algo que também contribuiu para uma discussão mais rica da questão e de tudo o que está relacionado com controlo de gestão e a gestão de equipas de trabalho.

A tabela 1, representada abaixo, resume a amostra, em termos das características gerais dos entrevistados, em relação à sua formação e percurso profissional:

Entrevistado	Entrevistado 1	Entrevistado 2	Entrevistado 3	Entrevistado 4	Entrevistado 5
Data da entrevista	30.04.2022	18.05.2022	24.05.2022	25.05.2022	26.05.2022
Duração da entrevista	35 min.	28 min	28 min.	25 min.	30 min.
Idade	46 anos	39 anos	39 anos	48 anos	47 anos
Género	M	M	M	M	M
Formação Académica	Licenciatura em Gestão de Empresas Pós-Graduação em Avaliação de Empresa Doutoramento em Ciências Empresariais	Licenciatura em Gestão de Empresas Pós-Graduação em Análise Financeira MBA, <i>International Executive</i>	Licenciatura em Gestão de Empresas Pós-Graduações em Controlo de Gestão <i>International</i> MBA	Licenciatura em Jornalismo Pós-Graduação em Gestão	Licenciatura em Economia MBA em Gestão
Profissão	Diretor Financeiro/ Professor do Ensino Superior	<i>Financial planning and analysis (FP&A) Manager</i>	<i>Global Process Owner – Transformation Program (ERP and BI): Controlling & Record-to-Report</i>	<i>Special Logistics Director</i>	Diretor de Mobilidade
Tipologia da Empresa	Grande	Grande	Grande	Grande	Grande

Tabela 2: Caracterização da amostra

Fonte: autoria própria

2.3 Metodologia de investigação

A entrevista foi o método qualitativo utilizado neste trabalho de investigação. É considerada como um meio de assegurar a obtenção de informação sobre o entrevistado ou sobre alguma área da qual tenha conhecimento (Gubrium & Holstein, 2001). Caracteriza-se, então, por um contacto direto entre o investigador e os seus interlocutores, sendo um método que se distingue pela aplicação dos processos fundamentais de comunicação e de interação humana (Quivy & Campenhoudt, 1998). Assim, o propósito poderá ser corroborar evidência obtida noutras fontes de informação (Gubrium & Holstein, 2001), sendo esse o objetivo da utilização deste método no caso deste trabalho de investigação.

Note-se que o entrevistador tem um papel importante na aplicação do método, na medida em que se deve esforçar por formular as suas intervenções da forma mais aberta possível, criando espaço para que o entrevistado exprima a sua própria realidade, guiando-o no sentido das suas intervenções trazerem algo valioso em relação ao tema que está a ser discutido (Quivy & Campenhoudt, 1998).

Em termos dos tipos de entrevistas que mais frequentemente produzem análises qualitativas, destacam-se as entrevistas não estruturadas e as semiestruturadas. As não estruturadas são utilizadas em meios mais específicos, caracterizando-se pelo processo em que o investigador identifica os “informadores chave” para observar e entrevistar de forma contínua (DiCicco-Bloom & Crabtree, 2006). Por outro lado, existe o conceito de entrevista semidiretiva ou semiestruturada, em que o investigador dispõe de um conjunto de perguntas-guias que orientam a entrevista, de certa forma abertas, e que permitem conduzi-la de forma informal, no sentido de obter a informação desejada. É, por isso, flexível quanto à duração, pelo que alude a uma cobertura

mais aprofundada sobre os assuntos, permitindo uma maior abertura e proximidade entre os envolvidos (Quivy & Campenhoudt, 1998).

De referir que as entrevistas foram realizadas, na sua maioria, via Microsoft Teams, sendo que as sessões foram gravadas com autorização dos entrevistados. Para efeitos do trabalho de investigação, o anonimato dos entrevistados foi mantido.

Capítulo 3

3 Análise e discussão dos resultados

Neste capítulo, após se ter demonstrado o método utilizado para dar resposta à pergunta de partida, irá tratar-se da apresentação dos resultados obtidos. Através de confrontação entre a realidade encontrada na amostra do tecido empresarial português e a encontrada na literatura existente acerca do tema, serão retiradas algumas conclusões.

Assim, de seguida, os diversos temas são discutidos de forma mais extensa, divididos por subtemas que compõem as questões colocadas aos entrevistados, sendo retiradas algumas conclusões importantes para tentar dar resposta à pergunta de partida.

3.1 Controlo de Gestão

Numa primeira fase, tentou-se esclarecer com os entrevistados o conceito global de controlo de gestão, a sua definição e o que estes achavam sobre a área e a importância que teve e tem nas suas carreiras profissionais.

Começando pelo Entrevistado 2, que já exerceu funções de chefia de um departamento de controlo de gestão, este referiu que o mesmo é um processo que tem como objetivo “preencher os cinzentos”, que tem vindo a caminhar para uma filosofia não só de reporte e *watch dog*, mas também na direção de alinhar todos os processos, normas e valores da organização. Assim, cada vez mais é uma área próxima dos administradores, colaborativa e ligada à cultura organizacional. Da mesma forma, o Entrevistado 1, docente do ensino superior e Diretor Financeiro de uma empresa líder do setor da logística, concorda com esta noção, referindo, tal como Merchant e Van der Stede em 2007, que é uma área crítica para qualquer

organização e o seu sucesso global. Dessa forma, já não trata apenas de temas contabilísticos, mas gere comportamentos e recompensas dos trabalhadores, de forma a atingir objetivos estratégicos da organização, podendo levar a danos reputacionais e insucesso da organização, caso estes processos estejam desalinhados com a realidade da organização e os seus objetivos.

O Entrevistado 3, outrora chefe de um departamento de controlo de gestão de uma empresa líder de mercado, refere, na mesma ótica, que o controlo de gestão é um processo que tem por objetivo ser o “guardião” da organização, que ao longo dos anos tem vindo a caminhar para uma filosofia não só processual, mas de construção de um sistema que permita um alinhamento das diversas áreas operacionais com a estratégia que a empresa formula para atingir os seus objetivos. Assim, como disse Simons em diversas ocasiões, além da dimensão económica que continua muito presente, cada vez mais auxiliada com a automatização dos diversos sistemas que a organização pode ter ao seu dispor, existe uma vertente social e organizacional, que tem em conta a gestão dos trabalhadores de acordo com os objetivos organizacionais. Neste ponto, o Entrevistado 3 admitiu a existência destas perspetivas, apesar de reconhecer que hoje em dia, a segunda vertente adquire cada vez mais destaque, algo que os autores vêm admitindo com o passar dos anos.

O Entrevistado 5, diretor de mobilidade de uma empresa de renome do mercado automóvel, admite, por outro lado, que o controlo de gestão ainda é maioritariamente um processo de monitorização do negócio, utilizando indicadores qualitativos e quantitativos simultaneamente. Além desse controlo, possibilita uma análise completa do desempenho da empresa, estando, hoje em dia, mais direcionado para o futuro do que acontecia inicialmente. Assim, o Entrevistado 5, ao contrário de alguns autores como Malmi e Brown ou Hewege, não se foca tanto na regulação de comportamentos dos membros da organização na sua definição de controlo de gestão, valorizando mais indicadores e formas de

mensuração do desempenho da organização, de forma a prever ajustamentos futuros que possam ser feitos de forma a ir ao encontro das necessidades do mercado onde a organização opera.

Por último, o Entrevistado 4, com experiência vasta na área, inclusive como CEO de empresas reconhecidas a nível nacional, apresenta uma definição de controlo de gestão similar aos restantes entrevistados, destacando a mudança de mentalidade e, conseqüentemente, de comportamento dos trabalhadores da organização no sentido de alinhar, de forma holística, as áreas operacionais com os objetivos de médio-longo prazo da empresa.

Desta forma, depois de recolhidos e analisados os testemunhos dos entrevistados, percebe-se que vão de encontro, na generalidade, aos autores estudados em relação a esta temática. Por um lado, referem, tal como Anthony, a importância de uma clara definição dos objetivos de médio-longo prazo por parte da organização. No entanto, apenas alguns anos depois, a noção holística da execução estratégica por parte de uma organização surgiu, na qual o controlo de gestão assume um importante papel, tal como foi referido pelos entrevistados. Assim, essa mudança de mentalidades tem vindo a ser feita, incluindo a utilização simultânea de mecanismos formais e informais, tal como refere Hewege, para influenciar o comportamento dos trabalhadores, havendo um destaque cada vez maior dos informais, algo que não é destacado por todos os autores estudados.

Assim, retém-se esta noção holística daquilo que é o controlo de gestão e que vem sido referida na literatura, considerando-se esta área como algo mais que *reporting* e controlo numérico, que auxilia a tomada de decisão futura. Nesse sentido, os entrevistados concordaram com o que Macintosh defende, quando afirma que a combinação dos diversos mecanismos e ferramentas e a forma como funcionam dependem do contexto interno e externo da empresa, ditando a eficiência do controlo de gestão.

3.2 Sistemas de Controlo de Gestão

Relativamente aos sistemas de controlo de gestão, vários autores, incluindo Macintosh e Quattrone, referem-se a estes como um componente crucial da gestão que serve o propósito de motivar, monitorizar, medir e sinalizar os comportamentos e ações de todos os trabalhadores, coordenando-as. De forma concordante, o Entrevistado 1 refere que um sistema é um conjunto articulado de ferramentas que têm por objetivo sustentar um propósito, organizado dentro de uma lógica que permite atingir certos objetivos. Referiu, também, já ter contactado com diversos tipos de sistemas de controlo de gestão ao longo do seu percurso académico e profissional, englobando sistemas centenários ligados a entidades religiosas até empresas em contexto de monopólio de mercado ou mercado aberto. Assim, cada sistema parte de um certo referencial teórico e tem que se adaptar de forma contínua às mudanças internas e externas às quais está sujeito, de forma a que a organização se mantenha competitiva. Esta última ideia referida pelo Entrevistado 1 vai de encontro ao que é defendido por Jordan e Carensys. Estes referem que as necessidades concretas dos membros da organização têm de ser consideradas aquando da conceção do sistema de controlo de gestão, assim como as variáveis internas e externas à organização.

Para o Entrevistado 2, trata-se de um conjunto interligado de ferramentas que aportam valor à capacidade crítica do negócio, organizado de acordo com a cultura e objetivos da organização, sendo revisto e atualizado organicamente no sentido da melhoria de processos, eficiência e proximidade com os objetivos organizacionais. Assim, tal como reiterado por Hewege, o Entrevistado 2 refere a importância de um conceito mais holístico e integrado destes sistemas, permitindo influenciar comportamentos no sentido da execução estratégica. Valorizam-se, assim, cada vez mais os sistemas baseados em teorias centradas nas relações humanas e na cultura, adaptados às constantes mudanças dos mercados e das sociedades, permitindo a manutenção da eficiência dos sistemas,

algo que o Entrevistado 2 tem vindo a notar ao longo da sua carreira como *controller*.

Para os Entrevistados 4 e 5, a noção é mutuamente concordante, referindo que se trata de um conjunto interligado de ferramentas, rotinas e processos que permitem a ligação da formulação estratégica à execução, tendo de estar perfeitamente adaptado a diferentes variáveis: ao tamanho da organização; maturidade da mesma (um sistema de controlo de gestão de uma *startup* não poderá ser exatamente igual aquele de uma empresa madura e líder de mercado); e ao dinamismo do negócio (poderão existir iterações diferentes do sistema dentro da mesma organização em diferentes áreas de negócio). Terá, assim, de permitir que exista uma visão a médio-longo prazo alinhada com o valor estratégico que a administração transmite à gestão. A noção da ligação da estratégia à execução vai ao encontro ao que é dito por Simons em 1990, sendo que este já considerava que estes sistemas permitiam a formação e implementação da estratégia da organização, incluindo as estratégias emergentes que asseguram a manutenção da vantagem competitiva. Por outro lado, o contexto e características da organização, numa realidade cada vez mais competitiva, tal como refere Carensys, implicam constantes mutações do sistema, sendo a única possibilidade que têm de se manter adaptados a todas as variáveis referidas e serem eficientes.

Relativamente ao Entrevistado 3, além de defender a noção holística do sistema tal como outros entrevistados, defende que um sistema parte de um certo referencial teórico e se adapta de forma natural conforme as necessidades do contexto interno e externo, como por exemplo objetivos da administração, crises económicas, climas de instabilidade ou normas de sustentabilidade. Pelo seu cargo atual, considera a tecnologia um “parceiro” fundamental para o funcionamento, revisão e atualização dos sistemas de controlo de gestão e dos seus componentes, algo não muito destacado pelos autores estudados.

3.3 Sistemas de Gestão de Desempenho

Relativamente ao conceito de sistemas de gestão de desempenho, os Entrevistados tiveram opiniões concordantes na sua globalidade, concordando com os autores Bititci e Franco-Santos *et al.* naquilo que devem ser as referências teóricas na construção de um sistema de controlo de gestão de uma organização.

O Entrevistado 1 referiu que as medidas não financeiras têm sido cada vez mais preponderantes na atualização dos sistemas de controlo de gestão com os quais tem contactado. Deu o exemplo de indicadores como os KPI, que têm sofrido uma transformação à medida que o contexto da organização se torna cada vez mais incerto e desafiante. Nesse sentido, referiu que o desempenho de gestão, ou seja, a forma como as medidas, financeiras e não financeiras, são utilizadas para gerir o desempenho das organizações, será algo cada vez mais estudado e revisto futuramente.

Relativamente aos Entrevistados 2 e 3, estes concordaram que um sistema de controlo de gestão parte de um referencial teórico em termos do seu *design*, sendo depois adaptado e atualizado conforme as contingências da organização. Nesse sentido, o Entrevistado 3 deu o exemplo de, na sua organização, o referencial teórico ser o modelo *Execution Premium*, de Kaplan e Norton, incluindo o BSC como pilar do sistema de gestão, de forma a conseguir interligar o planeamento estratégico com a execução operacional. Partindo desse referencial, tem vindo a fazer adaptações, principalmente evoluções de sistemas tecnológicos e nos sistemas de recompensas, de forma a tornar todo o sistema mais eficiente e atualizado em relação às tendências do contexto, algo que Bititci defende que tem que ser feito.

Em relação aos Entrevistados 4 e 5, exercendo atualmente cargos de diretores de departamentos, consideram que os indicadores não financeiros e a gestão de pessoas são fatores essenciais na construção de modelos de sistemas de controlo de gestão e de gestão de desempenho. Assim, pensam que a chave para a

construção de um sistema holístico, entre as operações e a execução estratégica, será a atualização constante do mesmo, perante os desafios que surgem na sequência da adaptação das organizações a diferentes tendências como a globalização, aumento da colaboração multicultural, e o apelo à inovação constante, tal como referia Bititci.

3.4 Contributos teóricos sobre mudança organizacional

Em relação às mudanças que podem ocorrer num sistema de controlo de gestão, o Entrevistado 1 partilhou a sua experiência, referindo que operou algumas renovações aos sistemas com que trabalhou por fatores internos e externos, referindo, tal como DiMaggio e Powel, em 1983, que há fatores institucionais, como por exemplo normas fiscais, de sustentabilidade ou expectativas culturais, que influenciam certas tomadas de posição que obrigam a alteração de componentes de um sistema de controlo de gestão. Assim, fatores como estes podem levar a que as organizações fiquem mais próximas umas das outras naquilo que é a utilização de certos indicadores financeiros e não financeiros para avaliar a sua performance e perspetivar o futuro, por exemplo. Por outro lado, afirmou que trabalhou em empresas num contexto de monopólio e de mercado aberto, logo a adaptação do sistema tem que existir para determinado contexto, concordando com Christine Oliver naquilo que é a adaptação às contingências do contexto da organização e o respeito pelas normas institucionais, *trade-off* este que varia conforme a organização e o sistema que está implementado.

Relativamente ao Entrevistado 5, a opinião em relação à temática está mais assente na estabilidade da organização. Assim, considera que os sistemas não podem ser estáticos, mas têm de ser estáveis. A opinião deste profissional contrapõe-se em parte com a opinião de Otley e outros autores que estudaram a teoria da contingência, que reiteram a existência de um contexto mais incerto em

relação aquele que o Entrevistado 5 considera o ideal para uma organização ter sucesso. No entanto, este também se revê na opinião que diferentes atores criam variáveis dependentes e independentes que influenciam o contexto e performance da organização, logo a gestão terá de ser, de certa forma, ativa na adaptação a estas contingências.

Do ponto de vista do Entrevistado 2, as mudanças nas organizações e nos seus sistemas são, na sua maioria, naturalmente promovidas pelos gestores, logo a sua opinião vai de encontro às dos autores estudados. Nesse sentido, defende que o período de mudança permite questionar todos os processos, mesmo alguns que não seriam diretamente afetados pela mesma, melhorá-los ou reestruturá-los, algo que no dia-a-dia pode ser difícil de realizar. Referiu, também, que as normas culturais e ambientais são algo cada vez mais a ter em conta, num período em que as ações de uma organização são escrutinadas mais do que nunca, influenciando os sistemas de controlo de gestão e todos os seus componentes.

Em relação ao Entrevistado 3, este defende que o sistema de controlo de gestão parte sempre de um referencial teórico, inspiração essa que não deve desaparecer quaisquer que sejam as mudanças operadas, salvo alguma mudança muito radical de paradigma. Assim, a ideia da teoria da contingência continua presente, pois, mesmo num sistema com maturidade, pode ocorrer uma mudança invulgar e de certa forma drástica causada por uma alteração no contexto que assim o obriga. Por outro lado, mudanças mais pequenas no contexto também podem levar a certas adaptações em componentes do sistema. O Entrevistado 3 deu o exemplo do período em que, na sua organização, o orçamento foi substituído por outras ferramentas que permitiram maior eficiência e agilidade, fruto de alterações no contexto em que a empresa se inseria. Apesar da adaptação à mudança nem sempre ser fácil, os gestores da organização têm de tomar estas decisões de forma a procurar a eficiência e o cumprimento dos objetivos

estratégicos traçados juntamente com a administração, num estudo constante das relações funcionais entre ambiente e organização, tal como Oliver referia.

3.5 Duração

Relativamente à questão de quantos anos dura um sistema de controlo de gestão, o Entrevistado 3 referiu que não existe um número definido, estando a validade de um sistema destes dependente das ações dos diversos atores que contactam com o mesmo. Nesse sentido, não concorda com a ideia da duração ideal do sistema ser infinita tal como afirma Peter Walender. Em contrapartida, pactuou com a opinião de Dennis Lynch, afirmando que os sistemas não são estáticos e poucos são os momentos disruptivos de mudança que questionam todo o sistema. Assim, cada sistema tem de ser desenhado partindo dum referencial teórico, especificamente para a organização em questão e o contexto em que está inserida. Por isso, se o ambiente muda ou internamente se quer operar uma grande mudança, várias ferramentas relevantes terão de ser alteradas, no entanto raramente a “base” do sistema irá ser modificada. Posteriormente, referiu um exemplo fictício de uma empresa ligada ao ramo energético que, se decidir apostar apenas em energias renováveis por pressões internas e externas, existe a possibilidade do departamento de controlo de gestão ter de redesenhar o sistema e apostar num completamente novo, mais adequado a essa estratégia. Defende, por isso, que a mudança é necessária, no sentido de testar os sistemas e as pessoas, de forma a permitir uma constante atualização, maior eficiência, melhores resultados e um alinhamento cada vez mais estreito com a administração e a estratégia idealizada para a empresa.

O Entrevistado 1 teve uma opinião semelhante à do Entrevistado 3, referindo que cada sistema de controlo de gestão está desenhado e adaptado a um contexto específico, enaltecendo o tipo de organização e a posição que esta tem no mercado. Afirmou também algo que foi de encontro à opinião de Dennis Lynch,

opinando que, normalmente, um sistema deste género dura entre 5 e 10 anos, quase como um ciclo económico, mas que nem sempre isso acontece. Nessa perspetiva, também discorda com a opinião de Peter Walender, afirmando que uma mudança radical do sistema acaba, mais cedo ou mais tarde, por acontecer, não existindo a hipótese de durar infinitamente. Concluiu que os sistemas duram enquanto fazem sentido, sendo que as mudanças operadas resultam de uma conjugação do contexto, das necessidades dos *stakeholders* e da vontade dos atores.

Por outro lado, o Entrevistado 4 concordou com a opinião de Peter Walender, afirmando que na melhor das hipóteses o sistema de CG pode ter duração infinita, mas nunca poderá ser cristalizado e deve ter adaptações que acompanhem as constantes mudanças que determinados fatores possam implicar. Assim, a expectativa será os sistemas mais atualizados serem os mais eficientes e que continuem a existir condições necessárias para que essas atualizações aconteçam. Existem, por isso, para o Entrevistado 4, diversos fatores que podem influenciar mudanças no contexto interno e externo da organização e daí implicar mudanças no sistema de controlo de gestão: o momento da empresa (em termos do seu ciclo de vida), o contexto exterior (por exemplo uma onda inflacionista), o caminho estratégico pretendido pelos acionistas e a influência dos cinco *stakeholders*.

O Entrevistado 2, em relação a este tema, referiu que não consegue definir uma duração ideal para um sistema de controlo de gestão. Pela sua experiência, considera que o sistema vai implementando pequenas mudanças, através de um processo evolutivo contínuo, logo o sistema vai sendo revisto e atualizado ao longo do tempo, podendo durar 10 a 20 anos, por exemplo. Os incentivos à mudança ocorrem por *inputs* externos (normas fiscais, preços das *commodities*, a pandemia COVID-19 ou o conflito armado na Ucrânia) e *inputs* internos (exigências administrativas ou questões estratégicas da organização). Referiu

também, tal como Dennis Lynch, que é preciso refletir de forma cuidada o processo de mudança, percebendo a facilidade de implementação da mesma e os seus custos. Assim, considera que pode existir um certo isomorfismo entre empresas, apesar de haver fatores que as diferenciam, pois a cultura organizacional é algo cada vez mais vincado e enraizado no âmago dos tecidos empresariais.

Por último, o Entrevistado 5, afirmou que só era possível discutir a validade de um sistema de controlo de gestão, pois a duração era algo que não podia ser estimado pela especificidade que cada sistema tem. Assim, foi de encontro à opinião de Dennis Lynch, referindo que cada negócio tem diferentes características e os atores que terão expectativas e objetivos diferentes, o que influenciará a sua perceção de quando será a altura certa para modificar ou substituir um sistema de controlo. Por essa razão, dentro da mesma organização, podem existir diferentes sistemas, indicadores de controlo e formas de recompensa dos trabalhadores. Considera, então, que os sistemas não são estáticos, mas têm de ter alguma estabilidade e poucos são os momentos disruptivos de mudança que questionam todo o sistema. Assim, há três fatores que determinam o tipo de sistema utilizado e as adaptações a que está sujeito ao longo do tempo: maturidade da organização (um sistema utilizado numa *startup* não pode ser igual ao de uma empresa líder do mercado, apesar de poderem partir do mesmo referencial teórico), volume (escala da empresa em termos de negócio e estrutura) e a quem se destina (quem serve dentro da organização e para que negócio foi desenhado). Destaca, dessa forma, os conceitos de validade e atualidade do sistema e não duração, que irão depender destes fatores e de outros externos como normas culturais, institucionais e da forma como os gestores percecionam a conexão dos sistemas com os mesmos.

Capítulo 4

4 Conclusão

O presente trabalho debruçou-se sobre a temática dos sistemas de controlo de gestão e a sua duração, tendo como objetivo responder à questão de partida “Quantos anos dura um sistema de controlo de gestão”.

De forma a proceder a este estudo, foi realizado um conjunto de entrevistas semiestruturadas a profissionais experientes da área, de forma a fazer uma ponte entre a revisão de literatura e os dados recolhidos a partir das mesmas. Maioritariamente, as opiniões dos entrevistados, em relação aos temas discutidos, estavam em concordância com as dos autores analisados.

Relativamente ao conceito de controlo de gestão, percebeu-se que a área tem vindo a caminhar para uma filosofia não só de reporte e *watch dog*, mas também na direção de alinhar todos os processos, normas e valores para algo valioso estrategicamente. Esta noção holística daquilo que é o controlo de gestão e que vem sido referida na literatura mais recentemente, foi bastante reiterada pelos entrevistados, devido ao papel cada vez mais fulcral que o controlo de gestão tem desempenhado nas organizações.

No que respeita aos sistemas de controlo de gestão, reteve-se, entre o que foi revisto na literatura e referido pelos entrevistados, que é um conjunto interligado de ferramentas que aportam valor à capacidade crítica do negócio, organizado de acordo com a cultura organizacional, sendo revisto e atualizado continuamente no sentido da melhoria de processos, eficiência e proximidade com os objetivos organizacionais. Em relação aos entrevistados, estes referiram que contactaram com diferentes tipos de sistemas, inclusive operando modificações em alguns dos seus componentes. Por isso, cada sistema terá de

estar adaptado ao tipo de organização e à complexidade do contexto onde a mesma opera.

Em relação ao conceito de sistemas de gestão de desempenho, os entrevistados tiveram opiniões concordantes na sua globalidade, concordando com autores como Bititci, naquilo que devem ser as referências teóricas na construção de um sistema de controlo de gestão de uma organização. Assim, os entrevistados enalteceram a importância dos referenciais teóricos naquilo que é o *design* de um sistema de controlo de gestão, como por exemplo o modelo *Execution Premium* de Kaplan e Norton. Para além disso, enalteceram a importância crescente da aplicação das medidas não financeiras na gestão do desempenho das organizações.

Quanto às mudanças que podem ocorrer num sistema de controlo de gestão, a opinião dos entrevistados em comparação com a dos autores estudados não foi consensual, havendo profissionais que não defendem o facto de nada ser absoluto no contexto das organizações. Nesse sentido, admitem a existência de incerteza, mas consideram fulcral a estabilidade de uma organização e o estudo contínuo dos *tradeoffs* entre a adaptação às contingências do contexto da organização e o respeito pelas normas institucionais e culturais às quais está sujeita.

Por fim, e em modo de conclusão, relativamente à questão de quantos anos dura um sistema de controlo de gestão, as opiniões entre os entrevistados não foram todas concordantes. Um entrevistado referiu que concordava com a opinião que na melhor das hipóteses o sistema de controlo de gestão poderia ter duração infinita, mas nunca deverá ser cristalizado, devendo adaptar-se. Por outro lado, outros afirmaram que em algum momento temporal uma alteração disruptiva deve acontecer, interrompendo o ciclo de vida do sistema. Assim, conclui-se que não é possível definir uma duração ideal para um sistema de controlo de gestão, pelo que os sistemas devem ser desenhados partindo de um

referencial teórico e têm de se ser atualizados, de forma contínua, conforme os *inputs* internos e externos que influenciam a organização. Estes fatores de mudança incluem necessidades dos *stakeholders*, a vontade dos atores internos à empresa, normas institucionais, ambientais ou culturais e o momento atual da organização, por exemplo. Neste sentido, é preciso refletir de forma cuidada e contínua o processo de mudança, percebendo-se a facilidade de implementação da mesma e os seus custos, sendo que deve transformar os sistemas em algo mais eficiente e valioso estrategicamente.

4.1 Limitações e sugestões para investigação futura

Ao longo da realização deste trabalho verificou-se que ainda existem poucos estudos acerca da duração de sistemas de controlo, nomeadamente em contexto da gestão das organizações e do seu desempenho.

Além disso, a amostra recolhida, em termos do método de investigação utilizado, procurou abranger diferentes opiniões acerca dos temas abordados, mas, quanto maior fosse número de inquiridos, maior seria a qualidade dos resultados obtidos e, consequentemente, maior seria a riqueza da discussão desses mesmos resultados.

Por outro lado, sendo a nacionalidade dos entrevistados portuguesa e as empresas onde exerceram atividade profissional, na sua maioria, nacionais, a questão relacionou-se predominantemente com o tecido empresarial português. Nesse sentido, a título de investigação futura, seria interessante perceber a realidade dos tecidos empresariais de outros países com entrevistas a profissionais experientes da área, de forma a se conseguir chegar a mais conclusões acerca deste tema.

Bibliografia

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis* (1st ed.). Boston: Harvard University. Graduate School of Business Administration. Division of Research
- 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>
- Carenys, J. (2012). Management control systems: A historical perspective. *International Journal of Economy, Management and Social Sciences*, 1(1), 1–18.
- DiCicco-Bloom, B., & Crabtree, B. F. (2006). The qualitative research interview. *Medical Education*, 40(4), 314–321. <https://doi.org/10.1111/j.1365-2929.2006.02418.x>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <http://www.jstor.org/stable/2095101>
- 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>
- Fulcher, J., & Scott, J. (2011). *Sociology* (4th ed.). OUP Oxford.
- Gubrium, J. F., & Holstein, J. A. (2001). *Handbook of interview research: context & method*. Sage Publications.
- 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>

- Jacob, S., & Furgerson, S. (2015). Writing Interview Protocols and Conducting Interviews: Tips for Students New to the Field of Qualitative Research. *The Qualitative Report*, 17(42), 1–10. <https://doi.org/10.46743/2160-3715/2012.1718>
- Johnson, T. H., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- Jordan, H., Neves, J., & Rodrigues, J. (2021). *O Controlo de Gestão ao serviço da estratégia e dos gestores* (11th ed.). Áreas Editora.
- Lowe, E. A. (1971). On The Idea Of a Management Control System : Integrating Accounting And Management. *Jurnal of Management Studies*, 1–22. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1971.tb00833.x>
- Lynch, D. (2021). *Is It Time to Upgrade Your Control System?* Control Automation. <https://control.com/technical-articles/how-to-successfully-choose-control-system-replacements/>
- Macintosh, N. B. (1994). *Management Accounting and Control Systems: An Organizational and Behavioural Approach*. John Wiley & Sons Ltd.
- Macintosh, N. B., & Quattrone, P. (2010). *Management Accounting & Control Systems* (2nd ed.). John Wiley & Sons Ltd.
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Merchant, Kenneth A; Van der Stede, W. A. (2007). *Management Control Systems: Performance measurement, evaluation and incentives* (2nd ed.). Pearson Education Limited.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Slett denne Institutionalized Organizations *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363. <https://www.jstor.org/stable/2778293>
- Neely, A. (1999). Performance measurement: the new crisis. *International Journal of Operations & Production Management*, 19(2), 205–288.

- Oliver, C. (1991). Strategic Responses To Institutional Processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145–179.
<https://doi.org/10.5465/amr.1991.4279002>
- 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>
- Quivy, R., & Campenhoudt, L. (1998). *Raymond Quivy Manual de Investigação em Ciências Sociais* (2nd ed.). Gradiva - Publicações.
<https://tecnologiamidiaeinteracao.files.wordpress.com/2018/09/quivy-manual-investigacao-novo.pdf>
- Scott, R. W. (2013). *Institutions and Organizations: Ideas, Interests, and Identities* (4th ed.). Sage Publications.
- Selznick, P. (1996). Institutionalism " Old " and " New " *Aministrative Science Quarterly*, 41(2), 270–277. <https://doi.org/https://doi.org/10.2307/2393719>
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1–2), 127–143. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90018-P](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90018-P)
- Welander, P. (2010). *Control system lifespan: How long is long enough?* Plant Engineering. <https://www.plantengineering.com/articles/control-system-lifespan-how-long-is-long-enough-2/>
- Wright, J. D. (2015). *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences* (2nd ed.). Elsevier Ltd.

Apêndice

Guia do questionário utilizado nas entrevistas realizadas

1. Nome, idade e percurso académico e profissional até à data.
2. O que entende por controlo de gestão?
3. O que é um sistema de controlo de gestão?
4. Refira alguns dos sistemas de controlo de gestão com que contactou no seu percurso académico e/ou profissional. Foi operada alguma mudança a algum desses sistemas? Quais as razões que levaram a essa(s) mudança(s)?
5. Quantos anos dura um sistema de controlo de gestão? Porquê?