



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O que é um bom *controller*?

Júlio César Outeiro Rodrigues

Católica Porto Business School
Abril 2022



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O que é um bom *controller*?

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

por

Júlio César Outeiro Rodrigues

sob orientação de
Professor Doutor José Miguel Pereira dos Santos de Oliveira

Católica Porto Business School
Abril 2022

Agradecimentos

Após o tão esperado término deste projeto, gostaria de aproveitar esta secção para deixar os meus agradecimentos:

Ao meu orientador, Prof. José Miguel Oliveira, pelo apoio e sobretudo pelas conversas encorajadoras e motivacionais ao longo da realização deste trabalho.

A todos os participantes neste trabalho, sobretudo os entrevistados: um muito obrigado pela disponibilidade!

Obrigado aos meus amigos e colegas de faculdade pelo espírito de amizade e solidariedade compartilhado ao longo da nossa vida académica.

Por último, mas não menos importante, tenho a agradecer à minha família pelo apoio e exigência, no decurso do meu percurso académico, que me fez chegar até aqui.

A todos,
Muito Obrigado!

Resumo

O presente Trabalho Final de Mestrado tem como objetivo principal responder à questão: “O que é um bom controller?”

Para tal, inicia-se com uma revisão literária sobre os principais SCG, refletindo sobre a evolução dos mesmos ao longo do tempo. Seguida de uma reflexão sobre a evolução e importância da profissão de *controller* que permitiu concluir que estes profissionais têm como principal objetivo otimizar os processos, comportamentos e ferramentas de uma organização de forma a estarem alinhados com a estratégia e objetivo da mesma.

Posteriormente, foi realizada, através de um método qualitativo, uma pesquisa sobre o que as principais instituições de ensino estão a lecionar sobre controlo de gestão de forma a entender o que estas valorizam na formação de um *controller*. Sendo possível observar que as universidades baseiam os seus planos de estudo na literatura, porém mostram preocupação em aplicar a mesma à prática e realidade do mercado de trabalho.

Para concluir o estudo, efetuou-se uma pesquisa de ofertas de emprego para a função de *controller* e um conjunto de entrevistas a profissionais da área procurando perceber as competências que estes valorizam num profissional. Como tal, foi concluído que o mais valorizado é a capacidade de raciocínio, de aprendizagem e de compreensão para que consiga perceber e resolver os problemas de uma organização. Sendo também evidenciado a necessidade dos *controllers* evoluírem para serem proativos ao invés de reativos nas suas ações.

Palavras-chave: Controller; Sistemas de Controlo de Gestão; Evolução do controlo de gestão.

Contagem de palavras: 9998

Abstract

The main objective of this thesis is to answer the question: "What is a good controller?"

For that, it begins with a literary review of the main MCS, reflecting on their evolution over time. This was followed by a reflection on the evolution and importance of the controller profession, which allowed us to conclude that these professionals have the main objective of optimizing the processes, behaviors and tools of an organization in order to be aligned with its strategy and objective.

Subsequently, through a qualitative method, a research was carried out on what the main educational institutions are teaching about management control in order to understand what they value in the training of a controller. It is possible to observe that universities base their study plans on the literature but show concern in applying it to the practice and reality of the labor market.

To conclude the study, was made a search for job offers for the role of controller and a set of interviews with professionals in the area, seeking to understand the skills that they value in a professional. As such, it was concluded that the most valued is the ability of think about, learn and understand the organizations problems and inefficiencies so that they can solve it. It is also evident the need for controllers to evolve to be proactive rather than reactive in their actions.

Keywords: Controller; Management Control Systems; Evolution of management control.

Word Count: 9998

Índice

Índice de Figuras.....	xi
Índice de Tabelas.....	xii
Glossário.....	xiii
Introdução.....	15
Capítulo 1 - Revisão de Literatura.....	17
1. Sistemas de Controlo de Gestão	17
1.1. Princípios fundamentais dos sistemas de controlo de gestão	18
1.2. A relação entre SCG e avaliação de desempenho	21
1.3. Sistemas de controlo de gestão mais recentes	25
Capítulo 2 - A figura do <i>controller</i>	33
Capítulo 3 - Metodologia	37
Capítulo 4 - Caso de Estudo:	39
Competências valorizadas num Controller:	39
4.1 Competências	39
4.2 Cursos lecionados sobre Controlo de Gestão	41
4.2.1 Universidade Católica do Porto.....	41
4.2.2 Faculdade de Economia do Porto.....	44
4.2.3 Universidade Católica de Lisboa	44
4.3 O que procuram as empresas.....	46
Capítulo 5 - Conclusão	54
Bibliografia.....	56

Índice de Figuras

Figura 1: Pacote de sistemas de controlo de gestão (T. Malmi, D.A. Brown / Management Accounting Research 19 (2008) 287-300).....	29
Figura 2: Dimensões do conhecimento	40

Índice de Tabelas

Tabela 1: Dimensões do conhecimento procuradas nas ofertas de emprego.46

Tabela 2: Dimensões do conhecimento valorizadas pelos profissionais.....49

Glossário

TFM – Trabalho Final de Mestrado

SCG - Sistemas de controlo de gestão

CG – Controlo de Gestão

GRH - Gestão de recursos humanos

BSC - Balance Scorecard

CPM – Contemporary performance management

TI - Tecnologias da informação

Introdução

O objetivo deste TFM é explorar diversos métodos e teorias de sistemas de controlo de gestão, assim como as abordagens comportamentais que um *controller* de gestão deve aplicar e desenvolver.

O que esta dissertação procurará responder será a explicação das funções de um *controller* moderno e desenvolver técnicas e teorias de controlo de gestão que possam ser aplicadas e desenvolvidas pelos novos *controllers* no mercado de trabalho. Desta forma, procurará orientar e abrir horizontes para a execução de sistemas de controlo de gestão num mundo cada vez mais tecnológico e com um ritmo de mudança acelerado.

A função de *controller* é cada vez mais vista como uma das mais importantes em organizações de sucesso. Estes têm como principal função procurar melhores resultados para a empresa através da gestão fiscal, financeira, orçamentária e sobretudo através da análise de dados e planeamento, Borinelli (2006). Desta forma são capazes de medir riscos e neutralizá-los sempre que possível. Atualmente, o cargo ainda não é muito comum em pequenas e médias empresas portuguesas, no entanto, tem revelado uma tendência de crescimento.

A literatura sobre Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) afirma que as empresas acreditam que os SCG as ajudam a entregar valor ao facilitar a implementação da estratégia e melhorar o desempenho organizacional, Simons (1990). Os resultados gerais da pesquisa são valiosos, mas ambíguos, inconclusivos e frequentemente contraditórios.

Assim sendo, posteriormente à análise teórica, procurarei responder à seguinte questão: “*Quais os sistemas, métodos e comportamentos fundamentais para um novo controller de gestão no mercado de trabalho atual?*”.

Começarei por analisar e estudar os planos de estudo das principais universidades portuguesas que lecionem cadeiras e/ou cursos ou especializações em controlo de gestão. Esta análise permitirá perceber o que as universidades portuguesas e professores consideram ser o mais importante para a formação de um *controller* de gestão.

Posteriormente, entrevistarei empresas portuguesas e *controllers* de forma a entender o que é mais valorizado no mercado de trabalho atual. Assim sendo, entrarei em contacto com diversas empresas com as mais variadíssimas dimensões de modo a estudar a importância e funções dos *controllers* conforme a fase evolutiva da empresa em questão. Irei também realizar uma pesquisa por vagas de emprego para funções de controller, de modo a perceber o que as empresas procuram e valorizam nos profissionais da área.

Após o estudo do que é mais valorizado por universidades e pelo mercado de trabalho atual, procurarei perceber se as universidades e professores de facto lecionam e dão relevância ao mesmo que o mercado de trabalho procura e valoriza. Procurando perceber se realmente estão alinhados ou se existe algum desfasamento e se houver tentarei explicá-lo. Desta forma, irei procurar explicar e justificar as principais dificuldades dos formados nesta área aquando da entrada no mercado de trabalho.

Por último, realizarei uma análise a toda a informação recolhida de modo a sintetizar o que é fundamental para um novo *controller* no mercado de trabalho de hoje em dia.

Capítulo 1 - Revisão de Literatura

1. Sistemas de Controlo de Gestão

A complexidade e dinamismo do atual ambiente empresarial exige um conhecimento profundo das organizações e das variáveis ou fatores que podem ser considerados fundamentais para o sucesso competitivo. Os Sistemas de Controlo de Gestão tornam-se essenciais para a tomada de decisões da empresa e podem ser consideradas uma vantagem competitiva sustentável, se forem corretamente desenvolvidas e estruturadas (Barney, 1991). O planeamento financeiro, os sistemas de contabilidade de custos ou o diagnóstico económico e financeiro, entre outros, devem ser ferramentas comuns nos sistemas organizacionais de todas as empresas, independentemente da sua dimensão.

Os gestores empresariais devem basear as suas decisões em dados objetivos, e estes só podem ser obtidos se a empresa utilizar diferentes técnicas económicas que estejam disponíveis. No entanto, numerosos estudos demonstraram que a utilização de sistemas de controlo de gestão não está suficientemente difundida nas empresas familiares. Vários estudos empíricos descobriram que existem diferenças na implementação do Sistema de Controlo de Gestão entre empresas familiares e não familiares que necessitam de mais investigação (Kotey, 2005; Laitinen, 2008).

De facto, a influência familiar é um fator importante e distinto que não tem sido suficientemente considerado pela maioria dos estudos (Senftlechner et al., 2015) e relativamente poucos estudos sobre os Sistemas de Controlo de Gestão fazem a distinção entre empresas familiares e não familiares (Helsen et al., 2016). Do mesmo modo, há um interesse crescente em analisar a relação entre a

utilização de Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) e o desempenho das empresas (Bisbe et al., 2004).

A implementação de SCG também desempenha um papel importante no desempenho das empresas, uma vez que SCG tornam-se ferramentas chave que os gestores devem levar a planear, orçamentar, analisar, medir e avaliar informações úteis para uma tomada de decisão adequada (Cosenz et al., 2015; Dávila et al., 2005; Duhan, 2007). Os sistemas de informação e planeamento são ferramentas de gestão úteis para alcançar os objetivos estratégicos da empresa (Duhan, 2007), geram inovação criativa e alcançam o equilíbrio entre controlo e flexibilidade (Simons, 1995).

1.1. Princípios fundamentais dos sistemas de controlo de gestão

Os Sistemas de Controlo de Gestão foram conceptualizados de várias formas, porém a visão clássica, delineada na obra de Anthony (1965), dividiu o conceito de controlo entre planeamento estratégico, controlo da gestão e controlo operacional. Ele definiu o controlo de gestão como "o processo pelo qual os gestores garantem que os recursos são obtidos e usados de forma eficaz e eficiente na realização dos objetivos da organização". No entanto, essa abordagem resultou em uma desconexão entre os SCG e o planeamento estratégico e controlo operacional (Langfield-Smith, 2007; Otley, 1999).

Além disso, encorajou uma visão estreita dos SCG que fica aquém de capturar a riqueza de questões e relacionamentos implicados no design e no uso dos mesmos. Em particular, concentra-se em controlos formais e geralmente contábeis, sem colocá-los em seu contexto mais amplo.

Os Sistemas de Controlo de Gestão são ferramentas para formular e implementar a estratégia da empresa (Simons, 1990; Nilsson et al., 2005).

Contudo, Simons (1990) também vê os SCG de uma perspectiva mais ampla que se baseia no conceito de orientação e não de compulsão, bem como de aprendizagem e limites. Assim, o papel de SCG é mais multifacetado do que apenas formular e implementar estratégias e é utilizado para múltiplos fins, tais como: observar, aprender, sinalizar, restringir, vigiar e motivar (Simons, 1990).

Em 1995, Simons introduziu um quadro a que chama as alavancas de controlo, que contém quatro construções chave diferentes que devem ser compreendidas para uma implementação eficaz da estratégia, e cada construção é controlada por diferentes alavancas de controlo (Simons, 1995). O quadro proposto por Simons (1995) tem recebido muita atenção na investigação contemporânea de controlo de gestão (Tesser et al., 2012; Kruis, et al., 2016), com quase 3.200 citações (Google Scholar, 2017).

A estrutura do Simons é descrita mais adiante. Depois disso, é explicado o conceito de SCG como um pacote por Malmi e Brown (2008), bem como a teoria da Gestão de Recursos Humanos (GRH), uma vez que vários investigadores afirmam que a gestão do pessoal é considerada extra importante nas start-ups (Hatch et al., 2004; Colombo et al., 2010). As alavancas do quadro de controlo são interessantes de estudar nesta tese para ajudar a responder à questão de para que fins podem ser utilizados os diferentes sistemas de controlo, bem como podem ser equilibrados uns contra os outros.

Segundo Malmi e Brown (2008), a orçamentação tem um papel central no SCG e é utilizada em praticamente todas as organizações. Isto porque a orçamentação é uma forma de atar diferentes fios da organização e formular um plano abrangente com múltiplos propósitos. Serve tanto como uma ferramenta para o planeamento de desempenho ex ante, como para a avaliação de desempenho ex post em comparação com o plano (Malmi et al., 2008). Malmi e Brown afirmam que o foco dos orçamentos como mecanismo de controlo é estabelecer níveis aceitáveis de comportamento e avaliar o desempenho em

comparação com esses níveis. Os sistemas de medição financeira exercem controle, responsabilizando os membros da organização por medidas financeiras específicas (Malmi et al., 2008). Malmi e Brown afirmam que os controles financeiros estão normalmente ligados aos orçamentos, utilizando dados do orçamento e para estabelecer objetivos e medir o cumprimento de objetivos com base em objetivos orçamentais.

No entanto, as medidas financeiras têm um âmbito restrito e limitam-se apenas a atividades de controle das quais os dados podem ser traduzidos em dados financeiros concretos. Portanto, para ultrapassar esta limitação, as medições não financeiras têm recebido mais atenção nas organizações modernas (Malmi et al., 2008). O enfoque tanto em medições financeiras como não financeiras levou ao aparecimento de sistemas híbridos de medição, que incluem tanto medidas financeiras como não financeiras (Malmi et al., 2008).

SCG como um pacote, bem como GRH, são importantes para identificar quais os sistemas de controle que estão disponíveis para o arranque, que atuam como o fundamento para responder à questão da investigação sobre quais os sistemas de controle que o arranque pode utilizar para apoiar o crescimento de uma forma controlada.

Chenhall em 2003 admitiu que os termos contabilidade de gestão, sistemas de contabilidade de gestão, sistemas de controle de gestão e controle organizacional foram usados indistintamente, mas corrigiu que "os SCG é um termo mais amplo que abrange contabilidade de gestão e também outros controles como controles pessoais ou de equipa." (Chenhall, 2003, p. 129).

O conceito de Malmi e Brown (2008) de SCG como um pacote é escolhido porque proporciona uma visão abrangente dos diferentes sistemas de controle existentes.

A 8ª edição do renomado livro-texto de Contabilidade de Gestão escrito por Drury (2012) confirma que SCG é um termo mais amplo do que contabilidade

de gestão porque existem mais controles envolvidos. Drury também adiciona a distinção derivada de "Drucker (1964) que distinguiu entre 'controles' e 'controle'. Controles são medidas e informações, enquanto controle significa direção. Por outras palavras, 'controles' são puramente um meio para um fim; o fim é o controle. Ou seja, o termo sistema de controle de gestão é usado para se referir a todo o tipo de controles usados por uma organização. "Drury (2012, p. 393-394). Merchant e Van der Stede's (2007) afirmam que concepções mais amplas de controle podem incluir fatores como desenvolvimento estratégico, controle estratégico e processos de aprendizagem, todos os quais estão usualmente além do âmbito da contabilidade de gestão. Nessas concepções, "quase tudo na organização está incluído como parte do sistema de controle geral" (p. 785).

Existem também visões mais restritas do que constitui os SCG, Merchant e Van der Stede (2007) separam o controle de gestão do controle estratégico e definem o controle de gestão como lidar com o comportamento dos funcionários. "São as pessoas da organização que fazem as coisas acontecerem. Os controles de gestão são necessários para se proteger contra as possibilidades de que as pessoas façam algo que a organização não deseja que façam ou deixem de fazer algo que deveriam fazer ... Se todos os funcionários pudessem sempre fazer o que é melhor para a organização, não haveria necessidade de SCG".

1.2. A relação entre SCG e avaliação de desempenho

Merchant e Van der Stede (2007,2012) tinham como objetivo compreender o que é que tem a ver com os funcionários em quem a organização deve confiar que cria a necessidade de implementar SCG (Merchant et al., 2007), e definiram as causas das necessidades de controle em três categorias principais: falta de direção, problemas motivacionais e limitações pessoais.

Os autores desenvolveram a sua estrutura classificando os SCG em quatro mecanismos de controlo diferentes: Resultados; Ação; Pessoal e Controlos Culturais. Os controlos de resultados são normalmente utilizados para controlar os comportamentos dos empregados a muitos níveis organizacionais, e são mais comumente utilizados para controlar os comportamentos dos empregados profissionais (aqueles que têm empregados profissionais). Resultados bem definidos informam claramente os empregados do que se espera deles e encorajam-nos a fazer o que podem para produzir os resultados desejados (Merchant et al., 2007).

Os elementos destes tipos de controlo incluem a definição de dimensões de desempenho, a medição do desempenho, o estabelecimento de objetivos de desempenho e a atribuição de recompensas. Os controlos de ação são a forma mais direta de controlo de gestão, pois envolvem a tomada de medidas para garantir que os empregados atuem no melhor interesse da organização, fazendo das suas próprias ações o foco do controlo (Merchant et al., 2007).

Estes tipos de controlos têm quatro formas básicas: Restrições comportamentais; Revisões pré-ação; Responsabilidade pela ação e Redundância. Os constrangimentos comportamentais são uma forma negativa de controlo da ação, uma vez que tornam mais difícil, ou mesmo impossível, que os empregados façam coisas que não devem ser feitas para ter em consideração o melhor interesse da organização.

As revisões pré-ação são a análise dos planos de ação elaborados para os funcionários que estão a ser controlados. A responsabilização das ações é simplesmente responsabilizar os funcionários pelas suas ações, e tem de ser feita através de quatro passos: definir quais as ações que são aceitáveis ou inaceitáveis; comunicar estas definições aos funcionários; observar ou seguir o que acontece; e recompensar as boas ações ou punir as ações que se desviam do que é definido como aceitável.

Os controlos de pessoal baseiam-se nas tendências naturais dos funcionários para se controlarem e motivarem a si próprios. Estes tipos de controlos baseiam-se em três objetivos básicos: clarificar as expectativas; assegurar que cada empregado tem a oportunidade de fazer um bom trabalho; e o compromisso de autocontrolo.

Para servir estes objetivos, os controlos de pessoal têm de ser implementados através de seleção e colocação; formação e conceção do trabalho e fornecimento dos recursos necessários (Merchant et al., 2012).

Finalmente, os controlos culturais são concebidos para encorajar a monitorização mútua, que é definida como uma forma poderosa de pressão de grupo sobre indivíduos que se desviam das normas e valores do grupo. Estes tipos de controlos são, de facto, mais eficientes quando os empregados têm maiores laços emocionais uns com os outros.

As organizações tentam criar e moldar a cultura organizacional de várias formas, tanto através de palavras como dando exemplos. Códigos de conduta e recompensas de grupo são os controlos mais comuns utilizados para moldar e alcançar a cultura organizacional desejada. A tentativa de moldar a cultura através de códigos de conduta inclui vários tipos diferentes de documentos formais, escritos. Códigos de conduta, códigos de ética, credos organizacionais, declarações de visão, missão ou filosofia de gestão são todas formas formais de influenciar a cultura da organização. As recompensas de grupo provam ser eficazes quando se fornecem incentivos baseados em realizações coletivas. Os tipos mais comuns de exemplos são bónus, partilha de lucros, ou planos de partilha de lucros que proporcionam compensações baseadas no desempenho da empresa ou entidade (Merchant et al., 2007).

Alguns autores consideram a avaliação de desempenho como um subconjunto de SCG. Drury (2012) define SCG como um conjunto de controlos e que "sistemas de controlo de contabilidade de gestão podem ser descritos como

uma forma de controlos de saída (resultados)" (p. 395). Esses "controlos de resultados envolvem as seguintes etapas: estabelecer medidas de resultados (ou seja, desempenho) que minimizam o comportamento indesejável; estabelecimento de metas de desempenho; medição de desempenho; fornecendo recompensas ou punição "(p. 396). Da mesma forma, Simons (1995) considerou a avaliação de desempenho como parte do sistema de controlo de diagnóstico. Bititci et al. (2012) realizaram uma extensa revisão de milhares de artigos a fim de identificar desafios futuros para a gestão de desempenho. Ao analisar o campo de medição de desempenho, eles empregaram pesquisas de palavras-chave incluindo não apenas 'medição de desempenho', 'gestão de desempenho', 'indicadores de desempenho', mas também 'controlo de gestão' e 'controlo estratégico'. Após esta pesquisa por palavras-chave, estes concluíram que não se verificavam quaisquer diferenças entre avaliação de desempenho e SCG.

Ao contrário dos autores acima mencionados, Ferreira, Otley (2009) afirmam que o campo da avaliação de desempenho é dos mais importantes para SCG: "Grande parte da literatura inicial sobre este tópico foi categorizada com o título de sistemas de controlo de gestão, seguindo o trabalho seminal de Robert Anthony (1965). No entanto, na nossa opinião, este se tornou um termo mais restritivo do que era a intenção original e preferimos usar o descritor mais geral de sistemas de avaliação de desempenho para capturar uma abordagem holística para a gestão e controlo de desempenho organizacional" (2009, p. 264).

Atualmente, é percebido como um conjunto de controlos de que os gestores dispõem para direcionar a organização para objetivos pré-determinados. Além disso, estruturas mais contemporâneas enfatizam o papel dos controlos culturais e sociais, bem como as intenções dos gestores e a percepção real dos funcionários em relação ao SCG introduzido. Como o desempenho é geralmente percebido como atingindo as metas organizacionais, é óbvio que deve haver uma sobreposição significativa entre Avaliação de Desempenho e

SCG. Ambos os sistemas têm o mesmo objetivo final de apoiar a realização dos objetivos da empresa que podem ser, e às vezes são, considerados sinônimos. O termo SCG é preferível a Avaliação de Desempenho quando se trata de enfatizar a estrutura do sistema. Pelo contrário, o termo Avaliação de Desempenho é preferível ao SCG quando, principalmente, o comportamento do sistema está relacionado. Os resultados apresentados neste artigo também têm algumas limitações. A seleção dos autores pode ser considerada subjetiva, apesar da tentativa de empregar critérios objetivos de contagem de citações. Comparação completa de aspectos detalhados dos conceitos de SCG e Avaliação de Desempenho.

Existe particularmente um sistema de medição híbrido que se tornou dominante nos últimos tempos, tanto na investigação como na utilização prática, o Balanced Scorecard (BSC) (Malmi et al., 2008). O BSC liga a missão/visão e estratégia das empresas e traduz estas em objetivos e medidas operacionais (Simons, 2000; Gumbus et al., 2006). Deste modo, o BSC é uma forma de operacionalizar a estratégia e visão da empresa em ação. É um quadro abrangente com quatro perspetivas diferentes: Financeira; Cliente; Processos Empresariais Internos; e Aprendizagem e Crescimento (Simons, 2000; Stewart et al., 2001; Gumbus et al., 2006).

1.3. Sistemas de controlo de gestão mais recentes

Nos últimos anos, uma parte importante da agenda de pesquisa tem sido entender como os controlos podem ser combinados para se adequar às circunstâncias particulares da organização. O crescente interesse em como os controlos de gestão operam em conjunto como um pacote de mecanismos inter-relacionados surgiu da noção de “SCG como um pacote” de Malmi & Brown (2008), que reconheceram que os SCG não operam de forma isolada. De acordo

com Malmi & Brown (2008, p. 291), “o conceito de como um pacote aponta para o facto de que diferentes sistemas são frequentemente introduzidos por diferentes grupos de interesse em momentos diferentes, então os controlos na sua totalidade não devem ser definidos holisticamente como um sistema único, mas sim como um conjunto de sistemas”.

Estes sugerem o uso do conceito de controlos de gestão / SCG, ao invés de controlos organizacionais / sistema de controlo organizacional. Dessa forma, os controlos organizacionais podem incluir controlos que não são direcionados apenas aos funcionários, como controlos de qualidade e stock. Esta ideia de controlo de gestão também é mais ampla do que a conceção sugerida por Anthony (1965), uma vez que os controlos estratégicos e operacionais incluídos para direccionar os funcionários estão fora do âmbito da definição de Anthony. Essas distinções são frequentemente mais analiticamente do que empiricamente separáveis. Tomemos, por exemplo, planeamento. A maioria de nós provavelmente argumentaria que o planeamento é feito para decidir ‘ex ante’ a direção que devemos tomar, embora o planeamento também tenha outra função. As pessoas envolvidas nas atividades de planeamento têm maior probabilidade de aceitar esses planos e de executá-los. Portanto, dependendo de como é feito, o planeamento pode realizar duas tarefas; a primeira delas é apoiar a tomada de decisões ‘ex-ante’. Se este for o único propósito do planeamento, ele não deve ser chamado de SCG. Alternativamente, o planeamento também pode ser uma parte integrante do sistema que cria congruência de metas dentro das organizações e, portanto, merece ser rotulado como um SCG. Outro conceito comumente usado e aberto a interpretações conflitantes é o “controlo de custos”. Isso pode significar que um empresário controla suas próprias despesas ou que uma grande organização cria um novo sistema de custeio para apoiar a tomada de decisões. Por outro lado, pode significar que os gerentes seniores restringem as viagens na esperança de economizar dinheiro ou que um superior exige que os

subordinados relatem os custos relativos ao orçamento. Este requisito de relatório, ou responsabilidade, pode fazer com que os subordinados controlem os custos por si próprios. Portanto, o termo controlo de custos pode se referir a vários tipos de mecanismos e atividades dentro das organizações. No entanto, apenas os dois últimos exemplos de controlo de custos seriam classificados como controlos de gestão ou SCG, uma vez que os gerentes os utilizam para influenciar o comportamento dos funcionários e tal uso vai além de fornecer melhores informações para a tomada de decisões. Como tal, os controlos de gestão incluem todos os dispositivos e sistemas que os gerentes usam para garantir que os comportamentos e decisões dos seus funcionários sejam consistentes com os objetivos e estratégias da organização, mas excluem puros sistemas de suporte à decisão. Qualquer sistema, como orçamento ou estratégia de scorecard, pode ser categorizado como um SCG. O termo 'pacote' é empregue porque na maioria das organizações contemporâneas há uma série de SCG. Se todos aqueles fossem projetados e coordenados intencionalmente, poderíamos chamar todo o sistema de SCG. No entanto, o conceito de um pacote aponta para o fato de que diferentes sistemas são frequentemente introduzidos por diferentes grupos de interesse em momentos diferentes, portanto, os controlos em sua totalidade não devem ser definidos holisticamente como um único sistema, mas sim como um pacote de sistemas.

Uma vez que os estudos de contingência tradicionais negligenciaram a natureza dos controlos e como os vários controlos se combinam, Cardinal et al. (2010) propôs uma abordagem configuracional para controlo, com base na teoria configuracional. Enquanto a teoria da contingência adere ao princípio reducionista ao buscar correlações lineares e uma configuração organizacional ótima, a teoria da configuração considera os sistemas de controlo não como contingências independentes, mas sim como elementos fortemente interdependentes de uma configuração internamente consistente (Brand, 2013).

A última abordagem pressupõe que haja apenas um pequeno número de configurações de controlo de alto desempenho.

Uma contribuição recente significativa para a abordagem configuracional vem de Bedford & Malmi (2015), que examinou empiricamente como os mecanismos de controlo se combinam e quais associações essas combinações têm com o contexto de uma empresa. Conforme indicado na introdução, esta pesquisa baseia-se no conceito de controlo de gestão afirmado por Bedford & Malmi (2015). No seu artigo, controlo de gestão é definido como “um conjunto de processos e mecanismos usados pelos gestores para influenciar o comportamento de indivíduos e grupos em relação a objetivos mais ou menos predeterminados” (Bedford & Malmi, 2015, p. 6). Distinguem-se seis construtos de controlo que, juntos, compreendem uma ampla conceituação de controlo de gestão: planeamento estratégico, mensuração, remuneração, estrutura, políticas e procedimentos e socioideológico. Esses construtos de controlo consistem em mecanismos de controlo derivados de várias contribuições anteriores, como Merchant (1985) e Simons (1995), que fornecem perceções sobre como a substância pode ser dada aos construtos de controlo. Bedford & Malmi (2015) concluem que os mecanismos se combinam em cinco configurações diferentes, rotuladas como simples, resultados, ação, descentralizado e híbrido. Além disso, foram encontradas evidências de que diferentes configurações de controlo podem ser alinhadas à mesma dimensão contextual, o que implica que não há uma relação um-para-um entre o contexto e o SCG. Por outras palavras, diferentes mecanismos de controlo disponíveis no pacote de controlo podem se combinar de maneiras diferentes em um contexto particular. Esta pesquisa não enfatiza explicitamente a forma como os controlos se combinam nas configurações. No entanto, visa construir sobre os construtos de controlo, conforme proposto por Bedford & Malmi (2015). As diferentes construções de

controle são discutidas em detalhes nas subseções abaixo, esclarecendo as conceituações dos mecanismos de controle subjacentes.

Controles Culturais						
Grupos		Valores			Símbolos	
Planeamento		Controles Cibernéticos				Sistemas de Recompensa e Compensação
Planeamento de longo prazo	Planeamento de ação	Orçamentos	Sistemas de medição financeiros	Sistemas de medição não financeiros	Sistemas híbridos de medição	
Controles Administrativos						
Estrutura de “Governance”		Estrutura Organizacional			Políticas e procedimentos	

Figura 1: Pacote de sistemas de controle de gestão (T. Malmi, D.A. Brown / Management Accounting Research 19 (2008) 287-300)

No seu trabalho, Malmi e Brown (2008) analisam as definições já existentes, e definem controles de gestão como todos os dispositivos e sistemas utilizados pelos gestores para assegurar que os comportamentos e decisões dos seus empregados são consistentes com os objetivos e estratégias da organização, mas excluem sistemas puros de apoio à decisão. Consequentemente, conceptualizam os sistemas de controle de gestão como um pacote. Este pacote inclui diferentes tipologias de controles: controles culturais; Planeamento; Controles cibernéticos; Controles administrativos; Recompensa e Compensação.

Os controles culturais são definidos como os valores; crenças e normas sociais estabelecidas que influenciaram o comportamento dos empregados (Malmi et al., 2008). Inclui símbolos, grupos ou valores estabelecidos ou criados pela organização;

O planeamento inclui tanto o planeamento a longo prazo como o planeamento de ações. Utiliza três funções principais: estabelece objetivos para a área funcional da organização; permite a congruência através do alinhamento de

objetivos em toda a organização; pode fornecer padrões a serem alcançados em relação ao objetivo;

Os controles cibernéticos são identificados por cinco características diferentes: medidas que permitem a quantificação do fenômeno, atividade ou sistema; padrões de desempenho; processo de feedback comparando resultados com os padrões; análise de variância que surge do feedback; a capacidade de modificar o comportamento do sistema. Os autores identificam orçamentos, sistemas de medição financeira e não financeira e medições híbridas como os principais tipos de controle cibernético;

A recompensa e a compensação permitem a motivação e o aumento do desempenho de indivíduos e grupos através da atribuição de recompensas para controlar a direção do esforço, a duração do esforço e a intensidade do esforço;

Os controles administrativos incluem o sistema de controle que orienta o comportamento dos empregados através da organização dos indivíduos, a monitorização do comportamento, a responsabilização do comportamento dos empregados. Pode também incluir o processo de especificação de como as tarefas ou comportamentos devem ou não ser desempenhados.

O conceito de sistemas de controle de gestão como um pacote visa estimular e facilitar a discussão e investigação nesta área, em vez de sugerir uma solução final para todos os problemas conceptuais relacionados (Malmi et al., 2008).

A medição do desempenho contemporâneo (CPM) compreende a utilização de medidas de desempenho financeiro e não financeiro ligadas à estratégia empresarial da organização (Franco-Santos et. al., 2012). Franco-Santos, Lucianetti e Bourne publicaram as suas pesquisas com dois objetivos principais: integrar os seus conhecimentos sobre as consequências dos sistemas CPM com a literatura existente e explicar os diferentes mecanismos pelos quais se presume que o CPM afeta o comportamento, as capacidades organizacionais

e o desempenho das pessoas. No seu trabalho, declaram que existe um sistema CPM se forem utilizadas medidas de desempenho financeiro e não financeiro para operacionalizar objetivos estratégicos. Referindo-se ao seu estudo de âmbito, Franco-Santos et al. (2012) analisaram o impacto de diferentes tipos de CPM's no comportamento das pessoas. As consequências que foram estudadas sobre o comportamento das pessoas foram categorizadas em diferentes grupos: Enfoque estratégico; Cooperação, coordenação e participação; Motivação; Comportamentos de cidadania; Compreensão do papel; Tomada de decisões, aprendizagem e autocontrolo; Liderança e cultura; Satisfação; Perceções de subjetividade, justiça e confiança; Enviesamentos de julgamento; Conflitos e tensões. As consequências dos sistemas CPM nas capacidades organizacionais também foram abordadas no seu trabalho. O impacto foi também categorizado em diferentes grupos: Processos estratégicos: alinhamento, desenvolvimento, implementação e revisão; Comunicação; Capacidades estratégicas; Práticas de gestão; Controlo empresarial.

Finalmente, o impacto dos sistemas de CPM no desempenho que foram analisados foram agrupados da seguinte forma: Desempenho organizacional e da unidade de negócio; Desempenho percecionado (com base nas respostas dos participantes da investigação); Desempenho da equipa; Desempenho da gestão; Desempenho inter-firmas.

Após análise do impacto dos sistemas CPM, Franco Santos et al. (2012) concluem que estes afetam significativamente o comportamento, as capacidades organizacionais e o desempenho das pessoas. Isto traduz-se nestes sistemas que desempenham um papel crucial na estratégia, comunicação e processos de gestão, que proporcionam à organização capacidades para se destacar. Os autores declaram que os sistemas CPM facilitam o desenvolvimento, implementação e revisão de estratégias empresariais, ao centrarem as decisões e ações das pessoas em objetivos estratégicos e ao encorajarem um diálogo

contínuo sobre os esforços estratégicos. Também afetam o processo de comunicação, fornecendo a informação relevante para influenciar a forma como as pessoas pensam, agem e interagem.

No entanto, os sistemas CPM podem também ter impacto na forma como os líderes organizacionais se comportam, o que irá influenciar as rotinas e práticas organizacionais. Isto resultará em impactos consequentes no desempenho. Outras provas de que os sistemas CPM criam valor podem ser obtidas junto da De Geuser (2009). Na sua investigação, tentou avaliar o valor criado pelo *balanced scorecard*, como uma ferramenta eficaz para melhorar o desempenho organizacional. De Geuser et al. (2009) declararam que o BSC fornece informação relevante, equilibrada e concisa aos gestores, reduzindo assim o tempo de processamento da informação e aumentando o tempo para a tomada de decisões. Também facilita a gestão global da cadeia de valor de uma organização.

Além disso, permite a delegação de autoridade e cria um ambiente propício à aprendizagem. Na investigação da estratégia de controlo de gestão, as implicações das práticas de CG são normalmente acedidas através de alguma medida de desempenho firme, como lucro, retorno do investimento ou simplesmente retorno financeiro (Bedford et al., 2016; Otley, 2016).

No entanto, estes critérios nem sempre são os mais adequados para determinar a adequação de contingência para os SCG, uma vez que estes são afetados por uma gama mais ampla de fatores do que apenas a conceção ou utilização de SCG (Otley, 2016).

Bedford et al. (2016) argumentam que os SCG lidam com três problemas principais: alinhamento de objetivos, adaptabilidade e integração. Assim, para medir a eficácia do SCG na resolução destes sistemas, os autores pediram aos seus inquiridos que indicassem a importância de cada função, bem como a eficácia em relação à realização de cada função.

Capítulo 2 - A figura do *controller*

Não existe consenso na literatura quanto à data real do aparecimento do controlo de gestão. No entanto, certos autores, tais como Horváth (2006), argumentam que o controlo de gestão foi incentivado pelo facto de a industrialização nos Estados Unidos da América ter começado no século XIX. Neste sentido, Beuren (2002) identifica três fatores-chave que emergiram como motores de controlo de gestão durante a industrialização na América do Norte, nomeadamente: verticalização, diversidade, e dispersão geográfica das empresas, que posteriormente determinaram as práticas de *controlling* e as posições de controlo de gestão.

Brink (1950) define o sistema de controlo de gestão como uma entidade que permite a otimização da utilização da contabilidade e técnicas afins para fins de gestão, o que está de acordo com a declaração de Padoveze (2004) que enfatiza o sistema de controlo de gestão como uma unidade administrativa na empresa responsável pela coordenação do sistema de gestão económica da empresa através dos sistemas de contabilidade e controlo. Mais analiticamente, Borinelli (2006) define o conceito de controlo como um corpo de saberes que compreende fundamentos teóricos e conceptuais de natureza operacional, económica, financeira e genérica que se relacionam com o domínio do sistema de gestão organizacional.

Além disso, Anthony e Govindarajan (2008) enfatizaram que o controlo de gestão é o procedimento através do qual os gestores exercem influência sobre os outros membros da organização para acompanharem as suas estratégias de atuação. Um *controller*, por outro lado, é compreendido como um profissional que não só está implicado na implementação de uma atividade, mas é principalmente responsável pela tarefa de rever a informação da empresa de

modo que os gestores possam tomar decisões que lhes permitam visualizar os resultados e fazer previsões sobre a organização (Richartz et al., 2012).

Borinelli (2006) identifica oito funcionalidades do controller, nomeadamente: contabilidade, gestão estratégica, custos, impostos, proteção e controlo patrimonial, controlo interno, controlo de risco e gestão da informação. Sabe-se que a profissão de *controller* continua a ser um tema de investigação, pois é dinâmica e evolui de acordo com as necessidades das empresas.

Para compreender quais são as tarefas e especificidades do controller, é primeiro importante compreender a origem e o conteúdo do controlo (Siqueira et al., 2001). Historicamente, embora os autores discordem sobre o exato aparecimento do controlo de gestão, segundo Horváth (2006) este foi desencadeado pelo processo de industrialização na América do Norte em meados do século XIX, tendo a posição de *controller* na indústria sido formalmente introduzida pela General Electric Company em 1892.

Não se consegue datar exatamente sobre o surgimento do controller, mas pode assumir-se a profissão se estabeleceu no começo do século XX (Filho, 1999). Beuren (2002) salienta que o *controller* se tornou famoso devido a três fatores-chave que ocorreram durante o período de crescimento da indústria nos EUA: verticalização, diversidade e dispersão territorial das empresas.

Todos estes elementos, que resultaram na crescente complexidade das atividades empresariais, exigiram um controlo mais rigoroso do *controller* e aumentaram a procura de profissionais nesta área. A definição de um sistema de funções é um dos pontos-chave de qualquer estudo de controlo de gestão, e as funcionalidades destinam-se a controlar o âmbito de um domínio de saber específico (Lunkes et al., 2009).

O controlo de gestão pode ser compreendido, genericamente, neste contexto, como um complexo de princípios, práticas e métodos, extraídos de várias disciplinas como a administração pública, economia, psicologia, estatística

e, em particular, contabilidade, que abordam a gestão económica das empresas de modo a torná-las mais produtivas (Mosimann; Fisch, 1999; Santos, 2012). O controlo de gestão desempenha um papel importante e fundamental em todas as partes do percurso de controlo, desde a primeira fase de planeamento até à fase final de controlo e análise de desempenho (Souza et al., 2012). Almeida, Parisi e Pereira (2001) concluem que o *controller* deve ser compreendido de duas maneiras: como um ramo do conhecimento e como uma unidade de gestão. No primeiro caso, está relacionado com a teoria da contabilidade e situa-se inserida num contexto multidisciplinar, enquanto no segundo caso deve ser considerada como a unidade responsável pela gestão de dados a diferentes escalões hierárquicos da empresa.

As empresas precisam de especialistas para assegurar a coordenação das suas atividades, e muitas delas empregam *controllers* para o fazer (Richartz et al., 2012). As características e funcionalidades dos *controllers* profissionais têm sido designadas diferentes ao longo do tempo, muitas das quais são essenciais para o funcionamento diário da organização.

Existem certas vantagens que devem orientar o trabalho do controller, nomeadamente: iniciativa, visão económica, comunicação racional, síntese, visão, persistência, cooperação, imparcialidade, persuasão, consciência dos constrangimentos, cultura geral, liderança e ética. Pode, portanto, concluir-se que a perceção do *controller* como um profissional com uma vasta gama de conhecimentos e um olho aguçado para a mudança tem vindo a desenvolver-se desde os anos 60 (Heckert et al., 1963).

De acordo com Heckert e Willson (1963), as funcionalidades do *controller* incluem as seguintes atividades: planeamento da função, gestão de controlo, elaboração de relatórios, contabilidade e outras funções. Tung (1997) define um *controller* como um gestor financeiro que é responsável pela contabilidade, orçamento, planeamento, controlo financeiro, auditoria e outras operações da

empresa. Além disso, Beuren (2002) relata que no século XXI a função do *controller* já não inclui apenas atividades relacionadas com a contabilidade, mas neste século é muito diversa no que diz respeito ao planeamento estratégico da organização.

Na realidade portuguesa, um *controller* é definido como um profissional com as qualificações académicas adequadas em gestão ou áreas relacionadas (por exemplo, contabilidade e economia). Este deve ter experiência operacional da empresa e do sector, bem como alguma competência em contabilidade analítica, elaboração de orçamentos, entre outros. Adicionalmente, deve ter as seguintes qualidades pessoais: disposição, personalidade, adaptabilidade, responsabilidade, iniciativa, rigidez, abertura, criatividade e a capacidade de trabalhar em equipa.

Capítulo 3 - Metodologia

De modo a realizar o caso de estudo deste TFM, foi adotado um método qualitativo para a investigação. Sendo que o objetivo deste caso de estudo é fazer uma comparação entre as competências que a literatura, as universidades e o mercado de trabalho mais valorizam num *controller*, foi considerado que o melhor método de recolha de dados seria através de pesquisa online, análise da literatura e realização de entrevistas.

Desta forma, as técnicas de recolhas de dados foram as seguintes:

- Análise dos conteúdos da revisão de literatura de modo a responder às dimensões do conhecimento;
- Dados provenientes dos planos de estudo das principais universidades portuguesas;
- Dados recolhidos de vagas de emprego para a função de *controller*;
- Entrevistas semi-estruturadas com profissionais na área da gestão;

Das quatro técnicas de recolha de dados, as que mais se destacam e com maior importância para a discussão de resultados, foram a análise dos requisitos procurados pelas empresas para a função de *controller* através do LinkedIn e de entrevistas a profissionais. Para a realização das entrevistas, os entrevistados foram previamente informados, através do e-mail de contacto, qual o objetivo da entrevista e da tese, assim como quais os aspetos que era esperado que estes fossem capazes de responder. Estas entrevistas foram realizadas videochamada, com a exceção de duas que foram presenciais.

Seguidamente, será introduzida a definição de ‘competências’ e as dimensões do conhecimento, de modo a explicar como as competências dos profissionais são valorizadas pelas empresas e acima de tudo para formular de

que forma serão contrastadas as competências no caso de estudo. Assim sendo, será respondido quais as dimensões do conhecimento que são valorizadas pela literatura, pelas instituições de ensino e pelo mercado de trabalho. Por fim, será realizada uma análise crítica dos resultados de modo a constatar se existe ou não convergência entre a literatura, o ensino e o mercado de trabalho.

Capítulo 4 - Caso de Estudo:

Competências valorizadas num Controller:

Universidades x Mercado de Trabalho x Profissionais

4.1 Competências

Originalmente, o conceito de competência foi associado à linguagem jurídica e atualmente é utilizado no mundo organizacional como algo dinâmico, consubstanciado no desempenho; competência é saber, saber fazer, saber ser e agir. A gestão por competências torna-se um tema desafiador no subsistema de desenvolvimento humano no campo da gestão de pessoas.

Competência, segundo o dicionário, vem do latim *competentia*, e significa a qualidade de quem é capaz de apreciar e resolver certo assunto, fazer determinada coisa, capacidade, habilidade, aptidão e idoneidade (Ferreira, 1995, p.353).

Segundo Hamel e Prahalad (1990, p.57), o conceito de "*core competence*" ou competências básicas refere-se ao conjunto de habilidades e tecnologias que permitem uma empresa atender às necessidades específicas de seus clientes, ou seja, obter uma vantagem competitiva sobre os concorrentes.

No início dos anos 2000, era comum dizer que as empresas precisavam contratar talentos "competentes", enfatizando que faltavam talentos. Durand Apud Wood Jr. (2002, p.58), estabeleceu um conceito de competência baseado nas três dimensões de conhecimento, habilidades e atitudes, incluindo não apenas questões técnicas, mas também cognições e atitudes relacionadas ao trabalho, conforme mostra a figura abaixo. Conforme demonstrado, neste contexto, demonstrar competência refere-se ao conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias para realizar um trabalho.

Até certo ponto, a elaboração de habilidades pressupõe que o indivíduo conheça princípios e técnicas específicas. Da mesma forma, adotar um comportamento no trabalho requer não apenas conhecimento pessoal, mas também habilidades e atitudes adequadas.



Figura 2: Dimensões do conhecimento

Resumidamente, é considerado que existem 3 dimensões do conhecimento:

- **Saber-saber:** Conhecimento geral ou especializado para realizar uma atividade. Por exemplo: "Saber a teoria de como fazer algo".
- **Saber-fazer:** Domínio das ferramentas e métodos para realizar uma atividade. Por exemplo: "Ser capaz de aplicar os conhecimentos teóricos na prática".
- **Saber-ser:** Um conjunto de aptidões e comportamentos no trabalho, comportamentos ideais e formas de interagir. Por exemplo: "Saber como falar com diferentes pessoas dentro de um contexto organizacional".

4.2 Cursos lecionados sobre Controlo de Gestão

4.2.1 Universidade Católica do Porto

Irei analisar dois cursos oferecidos pela Universidade Católica do Porto; a opção de especialização em controlo de gestão no mestrado em gestão e o Curso Executivo Controlo de Gestão - da Estratégia à Execução

Especialização em Controlo de Gestão – Mestrado em gestão

Esta pretende dotar os estudantes da capacidade de fazerem uma abordagem integrada do controlo de gestão que permita uma articulação coerente entre os mecanismos de controlo de gestão e a estratégia, tendo como objetivo a criação de valor nas organizações.

Abaixo encontram-se as cadeiras lecionadas assim como o objetivo das mesmas:

- **Contabilidade de Gestão para a Tomada de Decisão e Criação de Valor**

Esta unidade curricular pretende que os alunos adquiram capacidades para: ler e interpretar métricas de desempenho financeiro e entender os respetivos *drivers* de criação de valor; conhecer e avaliar criticamente os principais conceitos e metodologias de custeio e respetivos impactos na preparação e leitura de informação financeira; perceber as funções dos orçamentos no contexto dum modelo integrado de planeamento e controlo de gestão; calcular e interpretar desvios orçamentais e discutir de forma crítica os principais problemas comportamentais decorrentes do uso dos orçamentos e conhecer modelos alternativos ao modelo tradicional de planeamento e controlo orçamental.

- **Finanças Empresariais**

Este módulo de Finanças Empresariais pretende transmitir um conjunto de conceitos, modelos e instrumentos de tomada de decisão financeira no contexto das organizações do tipo empresarial com fins lucrativos. No final da disciplina, o aluno deverá ser capaz de compreender os processos de avaliação financeira na perspetiva do acionista e de previsão financeira; saber aplicar o modelo de avaliação DCF aplicado à avaliação de investimentos e compreender e saber o processo de tomada de decisão estratégica de financiamento.

- **Gestão de Risco e Governo das Sociedades**

A disciplina tem como objetivo dotar os alunos de conhecimentos científicos e profissionais que permitam uma compreensão clara da importância das boas práticas de governo das sociedades e de gestão de risco.

A disciplina pretende ainda proporcionar um conhecimento aprofundado de como as organizações recorrem a estratégias e a instrumentos de gestão de riscos. Com base nos conhecimentos adquiridos, os alunos estão em condições de caracterizar conceptualmente o risco na atividade empresarial e suas principais tipologias, bem como compreender os principais fundamentos económicos da atividade de gestão de risco, o processo da sua gestão e as práticas de gestão de risco.

- **Sistemas de Controlo de Gestão**

A disciplina tem como objetivos principais dotar o aluno de competências básicas para selecionar, desenhar e implementar os sistemas de controlo de gestão mais adequado aos objetivos estratégicos de uma organização, com cariz empresarial.

- **Sistemas Integrados de Execução da Estratégia**

A disciplina tem como objetivos principais dotar o aluno de competências básicas para escolher, entre alternativas, os sistemas integrados de execução da estratégia mais adequados e aplicá-los em contextos empresariais.

A execução estratégica é hoje uma das preocupações centrais dos gestores, com a mudança de foco do pensamento estratégico para os processos, procedimentos, políticas e ferramentas de gestão que orientem o alinhamento da organização para a concretização dos objetivos estratégicos. A popularidade internacional de novos *frameworks* integrados, dos quais sobressaem os modelos Balanced Scorecard e Beyond Budgeting, criou uma oportunidade de reposicionamento dos sistemas de controlo de gestão como um dos elementos centrais da execução estratégica.

Tendo isto em conta, a UCP também dispõe de um **Curso Executivo Controlo de Gestão - da Estratégia à Execução**, sendo este, orientado para a Execução Estratégica.

Este objetiva que os alunos que o frequentem deverão adquirir as competências necessárias ao desenho e implementação de um sistema de gestão estratégica, numa ótica de execução da estratégia. O curso inicia-se com os fundamentos da gestão estratégica orientada para a execução. Estratégia, organização e liderança serão abordados como origens cuja avaliação preliminar é determinante para o sucesso da execução estratégica. A segunda parte do curso explora, de forma aprofundada, as técnicas para planeamento e avaliação da performance estratégica, os sistemas integrados de controlo da estratégia, como alinhar os incentivos e recompensas de recursos humanos e como gerir estrategicamente o risco. A abordagem é ampla, desde os modelos tradicionais,

passando pelos modelos mais recentes de sistemas adaptativos à mudança, até à gestão integrada dos riscos empresariais.

4.2.2 Faculdade de Economia do Porto

Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão

O Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão dirige-se a atuais e futuros profissionais em Contabilidade e Controlo de Gestão, oferecendo uma formação avançada nestas duas áreas nucleares, e também em outras áreas relevantes para o exercício da profissão, como Finanças e Fiscalidade.

Além disso, a existência de disciplinas opcionais permite ainda uma maior especialização, em Contabilidade Financeira ou em Controlo de Gestão, o que fortalece a afirmação e o posicionamento no mercado de trabalho

O Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão visa formar profissionais que supram as necessidades das organizações na área da Contabilidade e do Controlo de Gestão. O Mestrado providencia aos estudantes as ferramentas para desenvolverem carreiras profissionais na área contabilística, controlo de gestão, financeira, fiscal e de auditoria.

4.2.3 Universidade Católica de Lisboa

Performance e Controlo de Gestão (PCG)

Este programa visa conferir aos participantes uma sensibilidade acrescida para a importância da Performance e Controlo de Gestão no sucesso das organizações modernas, num enquadramento caracterizado por mudança acelerada.

Inicialmente é abordada a dinâmica cíclica da gestão moderna relevando o papel preponderante dos Sistemas de Informação de Gestão no suporte do processo de tomada de decisão, mormente em organizações complexas e descentralizadas.

Neste contexto serão abordados temas como, A-B M (Activity based management), Análise de Contribuições por segmentos, Definição de Preços de Transferência Internos, Accountability, Orçamentologia e Análise de Desvios, entre outros.

Desta vertente do Controlo, eminentemente financeira e retrospectiva, evoluir-se-á para uma abordagem estratégica do Controlo de Gestão na perspetiva da avaliação da performance, suportada em KPI's, com destaque para o tema de vanguarda, o Balanced Scorecard, sendo focadas, igualmente, neste contexto, as questões dos Incentivos e da Ética.

O programa encerrará com uma abordagem prospetiva das perspetivas e correspondentes tendências na conceção de modelos de Avaliação de Performance e Controlo de Gestão.

Assumindo uma orientação acentuadamente prática, o Programa de Performance e Controlo de Gestão visa o desenvolvimento de competências em avaliação da performance e controlo de gestão em duas vertentes fundamentais: o domínio das técnicas e instrumentos, e a "sensibilidade" indispensável à sua aplicação na resolução de situações concretas.

4.3 O que procuram as empresas

De modo a analisar o que as empresas valorizam e procuram nos profissionais aquando da contratação dos mesmo para cargos de controlo de gestão realizei uma pesquisa por vagas de emprego para a posição de *controller* no LindedIn.

A pesquisa foi realizada de forma a responder às diferentes dimensões do conhecimento, como se pode verificar na tabela abaixo:

Tabela 1: Dimensões do conhecimento procuradas nas ofertas de emprego.

Empresa:	Saber-saber	Saber-fazer	Saber-ser
Parfois	<ul style="list-style-type: none"> Licenciatura/Mestrado em Economia, Gestão ou Engenharia e Gestão Industrial. 	<ul style="list-style-type: none"> Utilização avançada do Excel e agilidade na utilização das TI. Fluência na língua inglesa. 	<ul style="list-style-type: none"> Elevado espírito crítico e analítico. Resiliência, orientação para os resultados e para objetivos exigentes.
Frulact	<ul style="list-style-type: none"> Licenciatura em Economia, Gestão, Administração de Empresas ou similar). Conhecimento em Contabilidade. Conhecimento de ferramentas de Análise de Dados e Business Intelligence (Power BI, QlikView ou similar). 	<ul style="list-style-type: none"> Experiência mínima de 3 anos em funções de Finanças - Controlling (Budget, Control & Reporting) em operações multinacionais, preferencialmente. Forte conhecimento em SAP. 	
PTGoldenvisa.com	<ul style="list-style-type: none"> Licenciatura nas áreas de Gestão, Economia ou Finanças. Contabilidade. Auditoria. 	<ul style="list-style-type: none"> Experiência profissional mínima de 2 anos, em funções similares (preferencialmente em Auditoria). 	<ul style="list-style-type: none"> Boa capacidade comunicação, dinamismo e proatividade. Elevada capacidade de organização e

		<ul style="list-style-type: none"> Experiência de mais de 5 anos de Contabilidade em diferentes sectores. Conhecimentos da ferramenta MS Office. Bons conhecimentos em inglês. 	<p>resolução de problemas.</p> <ul style="list-style-type: none"> Facilidade no relacionamento interpessoal. Forte sentido de comprometimento e envolvimento organizacional.
360hyper (Estágio IEFP)	<ul style="list-style-type: none"> Licenciatura em Economia, Gestão e/ou similar. Conhecimento nas áreas de controlo de gestão no sector de e-commerce ou auditoria. 	<ul style="list-style-type: none"> Elaborar o plano de negócios, orçamentos anuais. Definir procedimentos e políticas internas relativamente a processos de controlo de gestão. Monitorizar tarefas de colaboradores. 	<ul style="list-style-type: none"> Trabalho em equipa, orientação para resultados e pensamento analítico.
Adecco Recrutamento Especializado	<ul style="list-style-type: none"> Formação superior em Economia, Gestão, Gestão Industrial ou similares. 	<ul style="list-style-type: none"> Experiência prévia de 1 ano a 3 anos em funções de controlo de gestão em âmbito industrial. Experiência em custeio industrial. Domínio do Excel. Inglês. 	<ul style="list-style-type: none"> Forte orientação à otimização de processos.
Dominos Pizza Portugal	<ul style="list-style-type: none"> Licenciatura em Contabilidade ou similar. 	<ul style="list-style-type: none"> Mínimo de 2/3 anos em empresa de Contabilidade ou Auditoria (Big 4 preferencialmente) mais 1/2 anos de experiência em cargo de <i>controller</i> ou equivalente. 	<ul style="list-style-type: none"> Empático, bom em habilidades sociais e de comunicação, capaz de trabalhar com pessoas de diferentes departamentos. Organizado e metodológico.

		<ul style="list-style-type: none"> • Experiência na realização de análises e relatórios. • Conhecimento de IFRS. • Conhecimento de SAP. • Será muito apreciado o conhecimento na ferramenta SAP BI. • Microsoft Office (principalmente Excel). • Inglês falado e escrito muito fluente. 	<ul style="list-style-type: none"> • Analítico, para poder garantir a integridade e precisão dos relatórios. • Orientado a processos: ser capaz de melhorar os processos e procedimentos que lidam com outros departamentos para garantir que o impacto na contabilidade e nas demonstrações financeiras seja mínimo.
Salsa	<ul style="list-style-type: none"> • Formação Superior nas áreas de Gestão, Economia, Finanças ou similar; 	<ul style="list-style-type: none"> • Experiência em auditoria numa Big4 será valorizada; • Bons conhecimentos das ferramentas do MS Office, com domínio de Excel; • Conhecimentos de SAP serão valorizados; • Bons conhecimentos de inglês, falado e escrito, sendo valorizado o conhecimento de francês e/ou outro idioma. 	<ul style="list-style-type: none"> • Excelente capacidade analítica e de análise/interpretação de resultados; • Facilidade de relacionamento interpessoal, boas competências de comunicação, influência, persuasão e gosto pelo trabalho em equipa; • Excelente capacidade de organização, dinamismo e iniciativa; • Elevado sentido de responsabilidade e autonomia.

Após a pesquisa por ofertas de emprego para a posição de *controller*, realizei uma série de entrevistas a profissionais na área de gestão de modo a perceber o que estes valorizam e procuram num *controller* nas suas empresas. Nestas entrevistas também foi questionado sobre o que no entender dos entrevistados era o principal gap na formação dos *controller* atualmente.

De seguida apresento os resultados das entrevistas, tendo em consideração as competências valorizadas em cada dimensão do conhecimento:

Tabela 2: Dimensões do conhecimento valorizadas pelos profissionais.

Entrevistado:	Saber-saber	Saber-fazer	Saber-ser
José Miguel Oliveira Diretor Administrativo e Financeiro Grupo Rangel	<ul style="list-style-type: none"> • Conhecimentos contabilísticos e de gestão. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ser capaz de trabalhar com várias ferramentas e conjuntos de informação. • Ser capaz de perceber como os números traduzem a realidade dos negócios. • Atualizado com a estratégia da empresa e com as análises que contribuem para a discussão. • Visão colaborativa com negócios. 	<ul style="list-style-type: none"> • Curioso. • Trabalhador. • Proativo. • Responsável. • Apresenta trabalho com qualidade. • Intellectualmente honesto. • Capaz de trabalhar em equipa. • Atualizado, empático. • Agarrado ao negócio.
Lígia Miranda Planning Performance Manager EFACEC	<ul style="list-style-type: none"> • Visão financeira completa, preferencialmente com formação em gestão, economia. 	<ul style="list-style-type: none"> • Conhecimentos sólidos em Excel. • Saber transformar a informação de forma a apoiar a gestão de topo. • Saber definir objetivos claros. • Saber trabalhar nas ferramentas de software disponíveis pela empresa. 	<ul style="list-style-type: none"> • Saber respeitar e saber desafiar a gestão de topo. • Lidar com hierarquias. • Postura de ajuda para com os pares. • Saber trabalhar como uma ferramenta para colaborar com os restantes colaboradores da empresa.

		<ul style="list-style-type: none"> • <u>Maior 'gap'</u>: saber conseguir identificar quais as ferramentas necessárias para a transformação da informação de forma a apoiar a tomada de decisão de cada empresa e negócio. 	
<p>Miguel Veloso Consultor ACCENTURE</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Formação tradicional (nas áreas de gestão e contabilidade) são importantes, porém atualmente o ensino tem que se adaptar e modernizar, abrangendo novas dimensões mais digitais e tecnológicas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Saber definir KPI's claros e transversais. • Saber gerir indicadores e dados. • Ser capaz de gerir informação em real time e permitir que a mesma seja omnipresente na organização. • Ter capacidade de utilizar a informação de forma proativa, usando as TI para montar modelos preditivos. • Ser eficiente na utilização dos meios e recursos, sobretudo tecnológicos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Responsabilidade pelo individuo, tendo em consideração o impacto das suas decisões nas vidas dos colaboradores da empresa. • Business responsibility. • Responsabilidade ambiental através do aumento da eficiência. • Apresenta qualidade e coerência da informação.
<p>Miguel Neves CFO Keep Cold Systems</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Formação em Gestão, com noções de contabilidade e auditoria. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ser capaz de usar o conhecimento teórico adquirido para criar metas e objetivos. • Ser capaz de se adaptar à realidade das empresas e dos seus negócios. • Usar o seu conhecimento teórico de forma inovadora e criativa de modo a tornar os seus relatórios e a empresa mais eficientes. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ser capaz de contornar os vícios das empresas e dos seus colaboradores e contribuir para a sua correção. • Ser responsável. • Ter boa capacidade de desenvolver relações interpessoais.

<p>Manuel Pizarro CEO ZØR</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Formação em gestão de empresas. • Saber teoria de implementação de SCG e estratégia 	<ul style="list-style-type: none"> • Ser capaz de perceber os objetivos e negócio da empresa. • Saber analisar as métricas da empresa e conseguir responder com metodologias aplicadas a cada caso. 	<ul style="list-style-type: none"> • Saber que dados precisa e saber procurar os mesmos. • Saber conseguir extrair a informação necessária dos colaboradores. • Ter boas capacidade interpessoais de modo a saber controlar os colaboradores.
<p>João Portela Consultor Alliance Experts</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ter conhecimentos dos conceitos financeiros. • Saber diferenciar conceitos financeiros de económicos. • Dominar ferramentas de contabilização de valor e dinheiro. • Saber trabalhar e entender demonstrações de resultado, balanços e mapas de <i>cash-flow</i>. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ser capaz de entender como as pessoas na organização conseguem criar valor. • Perceber a cadeia de valor de cada empresa e indústria. • Controlar a criação de valor da empresa com foco no objetivo e conseguir identificar e corrigir desvios dos mesmos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Saber ser parte da solução e não apenas indicador de problemas. • Ser proativo na resolução de problemas.

Em síntese, as empresas procuram profissionais com formação superior na área de contabilidade, gestão ou similares. Desta forma é notório que é valorizado que os *controllers* tenham conhecimentos teóricos sólidos em contabilidade e em implementação de sistemas de controlo de gestão tendo sempre em conta a estratégia da empresa. Com a constante evolução tecnológica, as empresas já começam a requerer que os seus gestores tenham alguma formação na área das TI de modo a serem capazes de trabalhar nos softwares das mesmas.

Relativamente à dimensão do conhecimento do “saber-fazer”, é notório que é importantíssimo saber aplicar os conhecimentos teóricos à prática, sendo especialmente enfatizado a necessidade de ter experiência na área e de ser capaz de criar orçamentos, planos de negócios e reports sobre as mais variadíssimas áreas de negócio da organização. Sendo que atualmente os *controllers* já não se limitam a ser meros criadores de relatórios, é esperado que estes colaborem para a execução da estratégia da empresa e como tal é essencial que sejam capazes de perceber como os números traduzem a realidade dos negócios e que tenham uma visão atualizada e colaborativa da estratégia da empresa realizando análises que contribuem para a discussão da gestão de topo. Para além dessas funções é requerido o domínio da língua inglesa, assim como das ferramentas do MS Office e outros programas tais como SAP. Esta capacidade de adaptação a diversos programas e softwares é essencial atualmente pois diferentes organizações usam diferentes sistemas, assim sendo é essencial ser capaz de trabalhar com várias ferramentas e conjuntos de informação. Com a constante evolução tecnológica, já se espera que a informação esteja disponível a qualquer hora e em qualquer lugar de forma intuitiva e de fácil interpretação, logo, é esperado que os *controllers* sejam capazes de gerir informação em *real time* e a consigam partilhar com a organização de forma a servir como uma ferramenta de ajuda aos colaboradores. Foi identificado como uma falha existente nas competências dos *controllers*, a dificuldade em perceberem que ferramentas a organização necessita e de que forma se deve analisar a informação para o apoio de cada negócio. Também é enfatizado que os *controllers* deviam evoluir de forma a não serem apenas reativos e analisarem informação do que aconteceu e comecem a ser reativos construindo modelos preditivos.

Por último, na dimensão do “saber-ser”, as empresas procuram profissionais com boa capacidade de comunicação e de relacionamento interpessoal, com elevado sentido de responsabilidade, organização e sentido crítico e analítico

direcionado para os resultados pretendidos pela empresa. Esta dimensão do conhecimento revelou ser extremamente valorizada pelos profissionais durante as entrevistas, pois, segundo estes, os conhecimentos teóricos e práticos são importantes para que o profissional tenha uma base de conhecimento de modo a ter capacidade de raciocínio. Porém, a dimensão do “saber-ser” torna-se essencial para o desempenho das funções e sobretudo para o relacionamento interpessoal dentro da organização. Atualmente, sobretudo em cargos de gestão, é extremamente valorizado que o profissional seja responsável a nível social e ambiental. É esperado que o profissional tenha noção do impacto das suas decisões na vida dos colaboradores e até mesmo no ambiente. A busca pela eficiência é fulcral, porém *business responsibility* é essencial para o crescimento de uma organização o que leva a que os profissionais tenham responsabilidade pelas ações da mesma, obrigando estes a ter em consideração as consequências negativas da procura da máxima eficiência.

Capítulo 5 - Conclusão

O estudo elaborado no âmbito do Trabalho Final de Mestrado teve como objetivo explorar as diferentes abordagens e teorias de SCG, bem como as abordagens comportamentais que devem ser aplicadas e desenvolvidas pelos *controllers* de modo a definir o que é considerado um bom profissional em CG.

Esta dissertação teve como objetivo explicar a função de um *controller* e responder quais as técnicas e teorias de CG utilizadas ao longo do tempo e como estas são valorizadas e utilizadas atualmente. Como tal foi realizada uma revisão da literatura de forma a entender as principais teorias de controlo de gestão, sendo concluído que face a mundo cada vez mais tecnológico e com um ritmo de mudança acelerado, os controlos de gestão necessitam de serem operados como um pacote de mecanismos inter-relacionados, Malmi & Brown (2008), ou seja, numa organização podem existir diversos SCG com diferentes objetivos e criados por diferentes departamentos, porém estes não podem ser criados e analisados individualmente, tornando necessário que estes estejam interligados e contribuam para a estratégia da organização. Para além da definição e aplicação de mecanismos de controlo de gestão, foi concluído que é necessário controlar o comportamento dos colaboradores de uma organização de modo que estes estejam alinhados com os objetivos da empresa.

Após o entendimento do que a literatura sobre controlo de gestão defende e valoriza, foram pesquisados e analisados os planos de estudo das principais universidades portuguesas, o que tornou perceptível que estas baseiam as suas teorias e modelos lecionados na literatura, porém já transformam os mesmos para a realidade atual do mundo dos negócios e do que é procurado nos profissionais. Ou seja, as universidades procuram ensinar como desempenhar as

funções de *controller* na prática, sabendo que esses ensinamentos são os mais valorizados pelas empresas.

Por último, com a pesquisa por ofertas de emprego para posições de *controller* e através de entrevistas com profissionais na área de gestão, foi possível comprovar que estes, acima das teorias e da literatura sobre controlo de gestão, valorizam que os profissionais sejam capazes de perceber o que necessitam de fazer e que saibam como. Como tal, foi concluído que o mercado de trabalho valoriza sobretudo a capacidade de raciocínio, de aprendizagem e de compreensão como as principais competências necessárias para que um *controller* seja capaz de se adaptar ao contexto de cada organização e consiga perceber quais os problemas e como os resolver. Esta capacidade de perceção de que ferramentas e ações são necessárias para a criação de eficiências de modo que uma organização seja capaz de atingir os seus objetivos e que os seus colaboradores estejam alinhados com a estratégia foi considerada como a mais essencial para um bom *controller*. Também foi possível reconhecer que existe uma lacuna entre o ensino e o que o mercado de mercado procura num *controller*. Com o mundo atual altamente tecnológico e com a necessidade de acesso a informação em *real time*, as empresas esperam que os seus profissionais estejam confortáveis com diversos softwares e tenham formação em programação, e as instituições de ensino ainda não apostam nessa vertente na formação em CG. Foi também evidenciado que os *controllers*, por norma, limitam-se a reportar o passado e não se dedicam suficientemente à previsão do que poderá acontecer de forma a deixarem de ser reativos e passarem a ser proativos na prevenção de possíveis problemas. Desta forma, a evolução do *controller* moderno passará pela sua adaptação às mais recentes tecnologias de informação e evolução dos seus SCG para modelos mais preditivos e proativos.

Bibliografia

Almeida, L. B.; Parisi, C. & Pereira, C. A. (2011). Controlo de gestão. In: Catelli, A. *Controlo de gestão: GECON*. São Paulo: Atlas.

Anthony, R. & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: McGraw-Hill.

Barney, J. B. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), pp. 99-120.

Bedford, David S.; Malmi, Teemu & Sandelin, Mikko (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting Organizations and Society*, 51, pp. 12-28.

Beuren, I. M. (2002). O papel da Controlo de gestão no processo de Gestão. In: Paulo Schmidt. *Controlo de gestão: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookmann.

Bisbe, J. & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), pp. 709-737.

Borinelli, M. L. (2006). *Estrutura básica conceitual de controlo de gestão: sistematização à luz da teoria e da prática*. São Paulo: Universidade de São Paulo - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Brink, V. Z. (1950). Education for controllership. *The Accounting Review*, 25(3).

Católica Porto Business School. (2022). Mestrados. Disponível em <https://www.catolicabs.porto.ucp.pt/mestrado-detahes/mscg/3556%20MG>

Católica Porto Business School. (2022). Mestrados. Disponível em https://www.catolicabs.porto.ucp.pt/Files/PortalReady/v000/Docs/PDF/Controlo_Gestao.pdf

Católica Lisbon Business & Economicsl. (2022). Performance e Controlo de Gestão (PCG). Disponível em <https://www.clsbe.lisboa.ucp.pt/pt-pt/performance-controlo-gestao/apresentacao>

Colombo, M. G. & Grilli, L., (2010). On growth drivers of high-tech start-ups: Exploring the role of founders' human capital and venture capital. *Journal of Business Venturing*, 25, pp. 610-626.

Cosenz, F. & Noto, L. (2015). Combining system dynamics modelling and management control systems to support strategic learning processes in SMEs: A dynamic performance management approach. *Journal of Management Control*, 26(2-3), pp. 225-248.

Dávila, A. & Foster, G. (2005). Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from early-stage/startup companies. *Accounting Review*, 80(4), 1039-1068.

De Geuser, Fabien; Mooraj, Stella & Oyon, Daniel (2009). Does the Balanced Scorecard Add Value? Empirical Evidence on its Effect on Performance. *European Accounting Review*, 18(1), pp. 93-122.

Duhan, S. (2007). A capabilities based toolkit for strategic information systems planning in SMEs. *International Journal of information Management*, 27, 352---367.

Faculdade de Economia do Porto. (2022). Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão. Disponível em <https://cursos.fep.up.pt/mestrados/contabilidade-e-controlo-de-gestao-mestrado/>

Filho, A. A. Ricardino (1999). *Do Steward ao Controller, quase mil anos de management Accounting: o enfoque anglo-americano*. São Paulo: Universidade de São Paulo - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade.

Franco-Santos, M.; Lucianetti, L. & Bourne, M., (2012). Contemporary performance measurements systems: A review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research*, 23, pp. 79-119

Google Scholar (2017). *Google Scholar*. [Online]. [Consultado em 10 de fevereiro de 2022]. Disponível em https://scholar.google.se/scholar?q=simons+levers+of+control&btnG=&hl=sv&as_sdt=0%2C5.

Gumbus, A. & Lussier, R. N. (2006). Entrepreneurs Use a Balanced Scorecard to Translate Strategy into Performance Measures. *Journal of Small Business Management*, 44(3), pp. 407- 425.

Hatch, N. W. & Dyer, J. H. (2004). Human capital and learning as a source of sustainable competitive advantage. *Strategic Management Journal*, Volume 25, pp. 1155-1178.

Heckert, J. B. & Willson, J. D. (1963). *Controllorship*. NY: Ronald Press Company.

Helsen, Z.; Lybaert, N.; Steijvers, T.; Orens, R. & Dekker, J. (2016). Management control systems in family firms: A review of the literature and directions for the future. *Journal of Economics Surveys*, pp. 1-26.

Horváth, P. (2006). *Controlling*. München: Verlag Vahlen.

Kotey, B. (2005). Goals, management practices and performance of family SMEs. *International Journal of Entrepreneurial Behaviour & Research*, 11(1), pp. 3-24.

Kruis, A.-M., Speklé, R. F. & Widener, S. K. (2016). The Levers of Control Framework: An exploratory analysis of balance. *Management Accounting Research*, 32, pp. 27-44.

Laitinen, E. K. (2008). Value drivers in Finnish family-owned firms: Profitability, growth and risk. *International Journal Accounting and Finance*, 1(1), pp. 1-41.

LinkedIn. Vaga para Management Controller (Parfois). Disponível em <https://www.linkedin.com/jobs/view/2983437377/?refId=tbml3FIPw0HxCfvTPrBf5Q%3D%3D&trackingId=A%2FF7EN0Km%2FiKPZyLLUufpA%3D%3D>

LinkedIn. Vaga para Controller (Frulact). Disponível em <https://www.linkedin.com/jobs/view/2934883675/?alternateChannel=search&refId=FAK9wyi0A3WmAkK3nLj%2B4g%3D%3D&trackingId=pufUnhaSdjjLujIzLITB8A%3D%3D>

LinkedIn. Vaga para Senior Financial Controller (PTGoldenvisa.com). Disponível em <https://www.linkedin.com/jobs/view/2980024945/?alternateChannel=search&refId=Ss2mXriqa54f3OjIXofrAA%3D%3D&trackingId=SU6F2pyN2UK5B5XuWf%2FaGA%3D%3D>

LinkedIn. Vaga para Financial Controller (360hyper). Disponível em https://www.linkedin.com/jobs/view/2983414902/?alternateChannel=search&refId=bm128IJw2IuCmqJQf0Ud8Q%3D%3D&trackingId=nOVzCbPORG5eSDES3Kj13Q%3D%3D&trk=d_flagship3_search_srp_jobs

LinkedIn. Vaga para Controller de Gestão (Adecco Recruitment). Disponível em <https://www.linkedin.com/jobs/view/2913134005/?alternateChannel=search&refId=bm128IJw2IuCmqJQf0Ud8Q%3D%3D&trackingId=NCcpl3mYAjy8TKTEfgIG6A%3D%3D>

LinkedIn. Vaga para Financial Controller (Dominos Pizza Portugal). Disponível em

https://www.linkedin.com/jobs/view/2965115556/?alternateChannel=search&refId=S56Ixp%2FNUtmjqyoCx6neIQ%3D%3D&trackingId=P1bxZblEmuwzkHapIqqdqg%3D%3D&trk=d_flagship3_search_srp_jobs

LinkedIn. Vaga para Business Controller (Salsa). Disponível em <https://www.linkedin.com/jobs/view/2970557090/?alternateChannel=search&refId=S56Ixp%2FNUtmjqyoCx6neIQ%3D%3D&trackingId=1Vy3J3SUfVSski7Czrvang%3D%3D>

Lunkes, R. J.; Schnorrenberger, D.; Gasparetto, V. & Vicente, E. F. R. (2009). Considerações sobre as Funções da Controlo de gestão nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. *Revista Universo Contábil*, 5(4), pp. 63-75.

Malmi, T. & Brown, D. A., (2008). Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, Volume 19, pp. 287-300.

Merchant, K. & Van der Stede, W. A. (2007). Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives. *Financial Times*, Prentice Hall.

Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2012). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Harlow: Pearson Education Limited.

Mosimann, C. P. & Fisch, S. (1999). *Controlo de gestão*. São Paulo: Atlas.

Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014. *Management Accounting Research*, 31, pp. 45-62.

Padoveze, C. L. (2004). *Controlo de gestão Básica*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.

Richartz, F.; Krüger, L. M.; Lunkes, R. J. & Borgert, A. (2012) Análise Curricular em Controlo de gestão e as Funções do Controller. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión - RIGC*, 10(19).

Santos, A. S. A.; Martins, J. C. S. & Pires, R. A. (2008). O Profissional de Contabilidade de Gestão em Portugal. In: *Congresso de Contabilidade e Auditoria*. Aveiro.

Santos, F. (2012). *Controlo de gestão: Teoria e Prática*. Recife: AGBOOK.

Senftlechner, D.; Martin, R. W. & Hiebl, M. R. W. (2015). Management accounting and management control in family businesses: Past accomplishments and future opportunities. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(4), pp. 573-606.

Simons, R. (1995). Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 73(2), pp. 80-88.

Simons, R. (2000). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. New Jersey: Pearson Education International.

Siqueira J. R. M. & Soltelinho, W. (2001). O profissional de controlo de gestão no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. *Revista Contabilidade & Finanças*, 12(27), pp. 66-77.

Souza, B. C. & Borinelli, M. L. (2012). *Controlo de gestão*. Curitiba: IESDE.

Stewart, A. C. & Carpenter-Hubin, J. (2001). The Balanced Scorecard: Beyond Reports and Rankings. *Planning for Higher Education*, 29(2), pp. 37-45.

Tesser, S. & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management Accounting Research*, 23, pp. 171-185.

Tung, N. H. (1997). *Controlo de gestão Financeira das Empresas*. São Paulo: Edições Universidade Empresa.