



Sistemas de controlo de gestão *as a package* numa empresa portuguesa do setor agroalimentar

Sara Joana Daniel Ricardo¹

 <https://orcid.org/0009-0009-7801-473X>
E-mail: sararicardo92@hotmail.com

Rui Manuel da Costa Robalo^{2,3}

 <https://orcid.org/0000-0002-3567-1184>
E-mail: rui.robalo@esg.ipsantarem.pt

¹ Pesquisadora independente não afiliada atualmente, Cartaxo, Portugal

² Polytechnic Institute of Santarém, Santarém School of Management and Technology, Santarém, Portugal

³ Centre for Research in Accounting and Taxation (CICF), School of Management, IPCA, Barcelos, Portugal

Recebido em 16/07/2024 – Desk aceite em 29/07/2024 – 4ª versão aprovada em 01/01/2025

Editor-Chefe: Andson Braga de Aguiar

Editor Associado: Cláudio de Araújo Wanderley

RESUMO

Este artigo teve por objetivo analisar como os sistemas de controlo de gestão (SCG) *as a package* têm sido usados numa empresa portuguesa do sector agroalimentar. A lacuna que este trabalho preenche é a necessidade de uma visão mais holística da diversidade de controlos de gestão nas organizações, analisando-se como os diferentes controlos de gestão se interrelacionam em organizações específicas de diferentes contextos culturais. Trata-se de uma investigação de campo que permitiu aos investigadores estarem mais imersos no contexto organizacional de uma relevante empresa portuguesa do setor agroalimentar, proporcionando uma melhor compreensão das relações entre diferentes tipos de controlo de gestão. Este trabalho contribui para dar visibilidade à diversidade de controlos de gestão e à importância de esses serem utilizados nas organizações *as a package*. O estudo adota a metodologia de estudo de caso, suportado pela informação recolhida por meio de documentos e de entrevistas semiestruturadas, como métodos de recolha e de geração de evidência. Este estudo reforça a importância de se estudarem os SCG *as a package* em diferentes contextos organizacionais, realça a importância das interligações entre diferentes tipos de controlo de gestão, mostra dinâmicas ocorridas em todas as componentes do modelo teórico adotado, e dá visibilidade à diversidade de controlos de gestão que podem ser utilizados nas organizações.

Palavras-chave: controlos de gestão, SCG *as a package*, estudo de caso, setor agroalimentar, Portugal.

Endereço para correspondência

Rui Manuel da Costa Robalo

Instituto Politécnico de Santarém, Escola Superior de Gestão e Tecnologia de Santarém
Complexo Andaluz, Apartado 279
2001-904 Santarém – Portugal

Este é um texto bilingue. Este artigo também foi traduzido para o idioma inglês, publicado sob o DOI [10.1590/1808-057x20252182.en](https://doi.org/10.1590/1808-057x20252182.en)

Este artigo deriva de uma dissertação de mestrado defendida pela autora Sara Joana Daniel Ricardo, em 2023.



Management control systems as a package in a Portuguese agri-food company

ABSTRACT

This article aimed to analyze how management control systems (MCSs) as a package have been used in a Portuguese agri-food company. There is a need for a more holistic view of the diversity of management controls in organizations, analyzing how the different management controls interact in specific organizations from different cultural contexts. This is a field study, which allowed the researchers to immerse themselves in the organizational context of an important Portuguese agri-food company, allowing a better understanding of the relationships between different types of management control. It helps raise awareness of the diversity of management controls and the importance of using them as a package in organizations. The study adopts the case study methodology, supported by information collected through documents and semi-structured interviews as methods of collecting and generating evidence. This study reinforces the importance of studying management control systems as a package in different organizational contexts, highlights the importance of the links between different types of management control, shows the dynamics that occur in all components of the theoretical model adopted, and gives visibility to the diversity of management controls that can be used in organizations.

Keywords: management controls, MCSs as a package, case study, agri-food sector, Portugal.

1. INTRODUÇÃO

A investigação em sistemas de controlo de gestão (SCG) desenvolveu-se consideravelmente desde que o termo *management control systems* foi definido, pela primeira vez, por Robert Anthony, em 1965 (Merchant & Otley, 2020). A investigação deixou de se focar em controlos de natureza orçamental para se focar numa multiplicidade de controlos que abrangem um amplo espectro estratégico e operacional de práticas de gestão, por meio dos quais os gestores de uma organização orientam, influenciam e/ou monitorizam comportamentos individuais e/ou coletivos em direção a um propósito e objetivo comum (Pfister et al., 2022).

Tem sido argumentado que muitos trabalhos de investigação têm incidido sobre aspetos restritos dos SCG, não se enquadrando em contextos organizacionais mais alargados (Merchant & Otley, 2020). Existe, assim, a necessidade de os investigadores reconhecerem que os SCG são complexos em si mesmos e que interagem de forma complexa com os contextos em que são utilizados. Para o efeito, exige-se dos investigadores um esforço para adotarem uma abordagem holística com vista a evidenciar o conjunto, ou *packages*, de práticas e processos que têm sido utilizados nas organizações.

No intuito de responder a essa necessidade, alguns investigadores têm procurado definir o âmbito dos SCG por meio de modelos teóricos [e.g., Ferreira e Otley (2009), Malmi e Brown (2008), Otley (1999) e Simons (1995)]. Alguns dos pontos fortes desses modelos residem em fornecer uma visão geral das práticas de controlo para descrever e analisar os SCG de forma holística, tais como considerar as ligações entre controlo estratégico e operacional, integrando a medição como parte da

operação de sistemas de controlo globais e incluindo na análise a extensão e o tipo de formalização do controlo (Pfister et al., 2022).

Por sua vez, ao longo das últimas décadas, notáveis académicos de contabilidade de gestão [e.g., Hopwood (1983), Kaplan (1998, 2011), Malmi (2016) e Merchant e Otley (2020)] têm apelado à investigação de campo. Não obstante, o impacto desses apelos parece ainda reduzido e temporário (Merchant & Otley, 2020), mantendo-se a carência desse tipo de investigação. De acordo com Merchant e Otley (2020), a investigação de campo proporciona melhores escolhas de tópicos de investigação e resultados mais ricos e fiáveis, podendo recorrer a diferentes métodos de investigação (e.g., entrevistas ou observações diretas).

Este estudo toma em consideração os apelos dos investigadores anteriormente referidos, para colmatar *gaps* na literatura em SCG. Procura contribuir para a literatura em SCG adotando uma visão mais holística da diversidade de controlos nas organizações, incluindo aqueles que têm sido pouco explorados e que enfatizam o foco comportamental desses. Assim, este estudo tem o objetivo de analisar como os SCG *as a package* têm sido usados numa empresa portuguesa do setor agroalimentar. Para além da relevância dessa empresa ser do setor agroalimentar, um setor em que existe pouca literatura sobre SCG (Queiroz & Espejo, 2021), tem ainda a vantagem de ser uma empresa de grande dimensão, permitindo estudar em profundidade uma diversidade de SCG. Na tipificação dos SCG *as a package*, é adotado o modelo teórico de Malmi e Brown (2008), por abordar de forma mais completa esse tema [e.g., Otley (2016)].

Este estudo está estruturado em seis secções. Após esta secção introdutória, a próxima, a da revisão da literatura, contextualiza a investigação em SCG e apresenta o modelo teórico de Malmi e Brown (2008). A secção 3 detalha os procedimentos metodológicos adotados neste estudo.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. SCG

O âmbito dos SCG tem vindo a alargar-se ao longo do tempo. Anthony (1965) começou por definir um âmbito mais restrito, do que aquele que é entendido atualmente, enfatizando os controlos relacionados com a contabilidade e posicionando os SCG entre o planeamento estratégico e o controlo operacional. O enfoque inicial da investigação em SCG assentava principalmente no controlo orçamental, uma vez que constituía o principal sistema de controlo formal utilizado pela maioria das organizações de maior dimensão (Merchant & Otley, 2020). O âmbito dos SCG também começou a ser amplamente estudado sob a perspetiva da teoria contingencial (Otley, 1980, 2016). Por exemplo, Otley (1980) argumentava que a teoria contingencial poderia fornecer uma explicação potencial para a variedade desconcertante de SCG realmente observados nas práticas organizacionais. Atualmente, é amplamente aceito que os SCG abrangem um amplo espectro estratégico e operacional de práticas de gestão que orientam, influenciam e/ou monitorizam o comportamento dos membros da organização, para alinhar os diferentes interesses dentro (e por vezes para além) da organização, em direção a um propósito e objetivo comuns (Pfister et al., 2022).

Numa abordagem mais contemporânea, a investigação em SCG apresenta especificidades que merecem ser realçadas. Uma dessas está relacionada com a manutenção do enfoque comportamental, bem presente nos trabalhos iniciais de investigação sobre SCG (Merchant & Otley, 2020), para se compreender como alguns membros da organização procuram controlar o comportamento de outros para alcançarem determinados níveis de desempenho organizacional. No entanto, ao longo do tempo, a investigação em SCG tende a incluir uma análise e/ou reflexão mais aprofundada dos pressupostos comportamentais das pessoas envolvidas nos respetivos estudos.

Uma segunda especificidade diz respeito ao facto de os SCG serem estudados na sua vertente informal, indo para além da sua vertente formal, analisando-se como diferentes partes informais e/ou formais se interrelacionam e formam um todo complexo. As organizações tendem a ter uma

Posteriormente, nas secções 4 e 5 são, respetivamente, apresentados e discutidos os resultados empíricos obtidos à luz do referido modelo teórico. Por último, na secção 6, são apresentadas as contribuições e limitações deste estudo, bem como sugestões para estudos futuros.

variedade de controlos formais e informais (Chenhall & Moers, 2015). Essa variedade de controlos de gestão tem sido explorada na literatura, distinguindo-se, por vezes, entre sistemas que são intencionalmente concebidos por gestores e *packages* de controlos mais abrangentes (Pfister et al., 2022), exigindo que os investigadores passem a contemplar de forma mais visível os aspetos sociais e culturais dos SCG.

Uma terceira especificidade da investigação mais contemporânea em SCG, a qual decorre do seu foco comportamental, consiste na inclusão de outros sistemas de gestão que não têm sido considerados SCG em alguma da literatura anterior. Essa visão mais inclusiva é bem suportada na literatura de contabilidade e controlo de gestão, em que se demonstra que os gestores se envolvem em políticas e táticas de informação para exercer o controlo (Goretzki et al., 2018).

As especificidades dos SCG que se acabam de realçar implicam uma visão mais abrangente desses, que pode ser adotada em processos de investigação mais contemporânea. Para além das práticas de controlo de gestão mais comuns, para os investigadores que adotam essa visão, os SCG passam a incluir um conjunto de outros tipos de controlos de gestão, nomeadamente de natureza mais social e cultural. Por sua vez, esses controlos podem ser entendidos como um *package* de SCG. É nesse sentido que o estudo de Malmi e Brown (2008) apresenta uma diversidade de controlos de gestão que normalmente os gestores de uma organização recorrem para gerir continuamente o desempenho dessa, e os trata como um *package* de SCG. Na mesma linha de pensamento, Sandelin (2008) defende que os SCG *as a package* assentam em combinações de vários componentes de controlo numa conjuntura de crescimento firme, não funcionando a partir de um único elemento de controlo.

Apesar do potencial desta abordagem de SCG *as a package*, Otley (2016) refere que o conceito de *package* não tem sido levado a sério na maioria dos estudos empíricos, algo que é fundamental ter em conta em estudos futuros. Tendo também por base essa linha de atuação, O'Grady e Akroyd (2016) defendem que a utilização de SCG *as a package* garante que os gestores de uma organização contrabalancem de forma adequada as várias dimensões

de desempenho, já que são controlos utilizados de forma intencional para orientar o comportamento dos indivíduos no seio da organização. No mesmo sentido, Demartini e Otley (2020) mostram que a abordagem de acoplamento, que contempla diferentes controlos como um sistema ou um *package*, é útil na avaliação do efeito de diferentes estados de ligação entre controlos, existindo uma clara evidência do desempenho relativamente fraco na ausência de acoplamento. No entanto, o processo de acoplamento de controlos deve ser refletido. Por exemplo, Grabner e Moers (2013) defendem que, antes de se abordar o ambiente de controlo de uma organização como um *package*, deve entender-se de que modo certas práticas organizacionais formam sistemas de controlo para resolver problemas de controlo específicos. Por sua vez, Bedford et al. (2016) consideram que nem todas as práticas de controlo de gestão consideradas relevantes isoladamente o são quando examinadas simultaneamente como um *package*.

Os SCG *as a package* também têm sido estudados em contextos organizacionais de cadeias de abastecimento [e.g., Mouritsen et al. (2022) e Reusen e Stouthuysen (2017)]. Por exemplo, Reusen e Stouthuysen (2017) concluem que as relações de uma cadeia de abastecimento podem ser geridas por meio de SCG e que esses sistemas desempenham um papel muito importante. Por sua vez, Mouritsen et al. (2022) salientam a importância da inter-relação entre diferentes práticas de controlo de gestão. Os autores admitem existir uma tensão entre a cadeia de abastecimento e os controlos de gestão, uma vez que a primeira quer que a organização seja mais produtiva, o que pode prejudicar sua capacidade de ser rentável. Ao mesmo tempo, a organização deve ser resiliente e manter sua posição na cadeia de abastecimento, mantendo sua integridade, sendo para isso necessário que sua rentabilidade seja significativa.

A inter-relação entre práticas de controlo de gestão pode assumir maior complexidade em contextos de internacionalização das organizações. Por exemplo, numa organização presente em vários países, as diferenças culturais são um fator influenciador de como a informação é utilizada, já que as empresas multinacionais operam em diversos países e encontram diferentes situações. De entre as dificuldades de ordem cultural mais frequentes, destacam-se o idioma, as práticas e as leis, as quais variam de forma relevante de um país para o outro (Vaz et al., 2015).

2.2. Modelo Teórico de Malmi e Brown (2008)

O modelo teórico de Malmi e Brown (2008) fornece uma tipologia de SCG (ver Figura 1). Essa tipologia contempla os seguintes cinco grupos de controlos: (1) controlos culturais; (2) planeamento; (3) controlos cibernéticos; (4) recompensa e compensação; e (5) controlos administrativos. Por sua vez, esse modelo compreende vários mecanismos e permite aos gestores envolverem-se, quer em processos de decisão, quer em processos de controlo, para garantir que os colaboradores se comportem de forma a serem alcançados os objetivos organizacionais (Hanzlick & Brühl, 2013).

Os controlos culturais podem assumir três diferentes vertentes: clãs, valores e símbolos. Para contextualizarem os controlos culturais do seu modelo teórico, Malmi e Brown (2008) recorreram à definição de Flamholtz et al. (1985), a qual contempla o conjunto de valores, crenças e normas sociais que tendem a ser partilhadas pelos seus membros e, por sua vez, influenciam seus pensamentos e ações no seio de uma organização. Os controlos culturais encontram-se no topo do modelo, pois assumem uma natureza mais ampla e presume-se que as

Controlos Culturais							
Clãs		Valores			Símbolos		
Planeamento		Controlos Cibernéticos				Recompensa e Compensação	
Planeamento a longo prazo	Planos de ação	Orçamentos	Sistemas de Desempenho Financeiro	Sistemas de Desempenho Não Financeiro	Sistemas de Desempenho Híbrido		
Controlos Administrativos							
Estrutura de Governação		Estrutura Organizacional			Políticas e Procedimentos		

Figura 1 Modelo de Malmi e Brown (2008).

Fonte: Malmi e Brown (2008, p. 291).

mudanças nesses sejam (muito) lentas. Por sua vez, os controlos culturais proporcionam a contextualização em que ocorrem os outros tipos de controlos contemplados no modelo. Também é preciso ter em consideração que as organizações podem depender ainda mais de práticas culturais de controlo de gestão quando evidenciam baixa mensuração de resultados de desempenho, e que controlos culturais por via de clãs tendem a ser mais eficazes nas organizações relativamente maduras e de menor dimensão (Bedford, 2020). Como refere Ouchi (1979), os clãs dependem de um processo de socialização com vista a eliminar a incongruência de objetivos entre indivíduos, assumindo, desse modo, formas subtis de controlo.

Num patamar intermédio do modelo de Malmi e Brown (2008) estão três tipos de controlos, com maior possibilidade de mudança, ao longo do tempo, que os controlos culturais. Nesse patamar encontram-se os controlos de planeamento, os cibernéticos, e os relacionados com recompensas e compensações, os quais são apresentados numa ordem temporal. A nível do planeamento são estabelecidos os objetivos das diversas áreas da organização. Esse tipo de controlo permite uma coordenação por meio do alinhamento desses objetivos, controlando as atividades de grupos e indivíduos, de forma a garantir que estão em conformidade com os resultados organizacionais desejados, no curto e longo prazos.

Posteriormente, seguindo a linha do tempo, são relevantes os controlos cibernéticos. O modelo teórico de Malmi e Brown (2008) admite quatro controlos cibernéticos: (a) orçamentos; (b) medidas financeiras; (c) medidas não financeiras; e (d) controlos híbridos que têm por base os dois tipos de controlos anteriores. Os orçamentos são uma prática quase universal. São utilizados na maioria das organizações com foco no planeamento e na avaliação de desempenho desses mesmos planos. Por sua vez, as medidas financeiras podem usar informações incluídas no orçamento e ser utilizadas na definição de objetivos. Já as medidas não financeiras podem ser utilizadas para ultrapassar limitações reconhecidas nas medidas financeiras. Por último, os controlos híbridos têm ganho relevância nos últimos anos, balanceando medidas financeiras e não financeiras, definidas para horizontes temporais diferentes que possibilitem avaliar e reformular a estratégia organizacional.

Ainda no patamar intermédio do modelo de Malmi e Brown (2008), assumem relevância os controlos de recompensa e compensação. Esses controlos focam-se na motivação e no aumento do desempenho dos indivíduos de uma organização, obtendo harmonia entre os seus objetivos e os da sua organização.

Por último, no patamar inferior do modelo de Malmi e Brown (2008) encontram-se os controlos administrativos

que estão ligados aos controlos anteriormente abordados nesta secção. Os controlos administrativos direcionam o comportamento dos indivíduos no processo de especificação de como as tarefas devem ser realizadas nas organizações, dividindo-se em três grupos: (a) estrutura de governação; (b) estrutura da organização; e (c) políticas e procedimentos. A estrutura de governação está associada à composição do conselho de administração da organização e inclui as linhas formais de autoridade, bem como os sistemas em vigor, para garantir que os administradores se reúnam para organizar as atividades. Já a estrutura da organização funciona a partir de uma especialização de funções ou práticas organizacionais, podendo incentivar determinados tipos de contactos e relações no seio de uma organização. É algo que pode ser alterado pelos gestores, para melhor responderem à estratégia organizacional. Por último, as políticas e procedimentos correspondem à abordagem burocrática e incluem as práticas operacionais que seguem políticas e regras definidas pelos membros da organização.

O modelo teórico de Malmi e Brown (2008) já foi utilizado em outros estudos [e.g., Hanzlick e Brühl (2013), Malmi et al. (2022) e O'Grady e Akroyd (2016)]. Por exemplo, O'Grady e Akroyd (2016) investigaram os SCG *as a package* numa empresa multinacional de logística constituída na Nova Zelândia, pela família Mainfreight, tendo concluído que os diferentes controlos foram retratados explicitamente conforme esse modelo, para monitorizar os principais impulsionadores do desempenho, com foco na rentabilidade. Os autores mostram, também, que o funcionamento integrado dos controlos *as a package* garante que os gestores ponderem e equilibrem adequadamente múltiplas dimensões de desempenho, incluindo o financeiro e o não financeiro, em curto e longo prazos, bem como o desempenho de âmbito local e global.

O balanceamento entre controlos de gestão nem sempre é fácil de alcançar. Por exemplo, o estudo de Hanzlick e Brühl (2013) atendeu a dados empíricos de gestores de topo na Alemanha, a partir de uma amostra considerável de empresas, para compreender os resultados dos vários elementos dos SCG. Os autores concluem que o uso desses controlos tem extrema relevância para a gestão de topo na orientação do comportamento dos indivíduos, pois traduzem um conjunto de evidências que podem permitir aos gestores ver como a sua empresa se compara a uma amostra ampla e robusta de outras empresas. No entanto, os autores denotam uma maior ênfase dada ao planeamento em curto prazo e aos controlos cibernéticos, em detrimento do planeamento em longo prazo.

Mais recentemente, o estudo de Malmi et al. (2022) recorre ao modelo teórico de Malmi e Brown (2008) para

comparar a utilização de controlos de gestão em três diferentes regiões culturais ocidentais: anglo-saxónica, germânica e nórdica. O estudo revela diferenças empíricas nas práticas de controlo de gestão em unidades de negócios de empresas de grande dimensão, localizadas nessas três regiões, em particular diferenças culturais significativas susceptíveis de terem implicações para a conceção e utilização dos SCG. Os autores constataam, ainda, que as empresas anglo-saxónicas enfatizam mais as práticas de controlo de gestão, em comparação com as empresas germânicas e nórdicas, atribuindo esse facto à orientação acionista prevalecente na região anglo-saxónica. Os autores evidenciam, ainda, semelhanças em outras práticas de controlo de gestão, nomeadamente o facto de os bónus parecerem ter uma dimensão semelhante em todas as regiões, já que é prática comum os profissionais de recursos humanos compararem os níveis de compensação das empresas concorrentes.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Dado que este estudo procura compreender como os SCG *as a package* têm sido usados na empresa Alfa (nome fictício, por razões de confidencialidade), uma empresa do sector agroalimentar, optou-se por uma metodologia de estudo de caso suportada pela evidência recolhida por meio de documentos e entrevistas semiestruturadas. Essa metodologia é adequada quando se pretende estudar o “como” ou o “porquê” de determinado fenómeno (Yin, 2018), permitindo estudar contextualmente problemas e questões de interesse na área da contabilidade e do controlo de gestão (Vieira et al., 2017).

Tendo por base o modelo teórico de Malmi e Brown (2008), exposto na secção 2.2, foram recolhidas, por meio de documentos e entrevistas semiestruturadas, as evidências que permitiram identificar e compreender os diversos controlos de gestão adotados na empresa Alfa, que constituem seus SCG *as a package*.

Relativamente à informação documental acedida, parte da qual foi disponibilizada pela empresa, são de destacar as seguintes fontes: apresentação da empresa Alfa no que respeita à sua missão e valores, estrutura de governo, procedimento de compras e respetivo plano de aprovação de *purchase orders*. Foram, ainda, analisadas todas as informações disponíveis no *website* da empresa Alfa, nomeadamente as relativas à sua criação e evolução, bem como aos tipos de negócios. Conjuntamente, a análise de várias fontes documentais permitiu preparar o guião da primeira entrevista. Os guiões das entrevistas seguintes tiveram sempre em consideração toda a evidência já

Também recentemente, e num contexto de organizações do setor público, Frei et al. (2022) recorreu ao modelo teórico de Malmi e Brown (2008) para analisar a forma como as universidades públicas austríacas respondem à existência de diferentes lógicas institucionais. Os autores identificam os tipos de SCG usados para atender a cada uma das diferentes lógicas institucionais em análise: académica, governamental e empresarial. Na vertente académica, os autores salientam a necessidade de desenvolvimento de áreas de investigação interdisciplinares como um tipo de controlo administrativo que possa contribuir para a reputação dos investigadores e da universidade. Na lógica governamental, salientam a comunicação hierárquica do tipo *top-down* como um tipo de controlo cultural. Relativamente à lógica empresarial, os autores denotam a existência de incentivos monetários com prémios resultantes de avaliações de desempenho, assim como de incentivos não monetários.

recolhida, quer por meio de fontes documentais, quer de entrevistas entretanto realizadas.

De novembro de 2021 a dezembro de 2022, foi realizado um conjunto de 11 entrevistas semiestruturadas, dirigidas a diretores de diferentes áreas organizacionais da empresa Alfa (ver Tabela 1). As entrevistas foram semiestruturadas para permitir que novos temas pudessem surgir no decorrer dessas. Cada uma das entrevistas teve o objetivo de aprofundar o conhecimento sobre o uso de SCG *as a package* na empresa Alfa, assim como complementar, ou validar, algumas questões cuja evidência recolhida ainda não era suficientemente robusta.

Todas as entrevistas ocorreram via plataforma digital Teams, tendo sido gravadas com autorização dos entrevistados, especificamente para os fins da presente investigação, e posteriormente transcritas para uma melhor análise da evidência recolhida. As transcrições foram realizadas com recurso à ferramenta “Transcrever” disponível no Word e, após revisão, foram enviadas individualmente a cada um dos entrevistados para sua validação. Nenhum dos entrevistados solicitou qualquer pedido de alteração ao conteúdo das transcrições enviadas. De forma a garantir a confidencialidade dos entrevistados, não é feita qualquer referência a algum elemento identificativo desses. O espaçamento temporal entre cada entrevista foi um fator particularmente considerado desde o início desta investigação, de modo a serem analisadas da melhor forma as evidências recolhidas nas entrevistas anteriores, bem como as fontes documentais disponíveis, para possibilitar uma melhor preparação

Tabela 1*Lista de entrevistas realizadas*

Data	Entrevistado	Departamento	Duração (em minutos)
12/11/2021	A	Supply chain	60
14/02/2022	B	Supply chain	53
25/03/2022	C	Contabilidade	36
24/04/2022	D	Qualidade	60
02/05/2022	E	Operações industriais	52
13/05/2022	F	Melhoria contínua	39
01/07/2022	G	Controlo de gestão	50
25/07/2022	H	Comercial	24
08/08/2022	I	Informática	20
12/10/2022	J	Controlo de gestão	31
02/12/2022	K	Administração	49

Fonte: *Elaborada pelos autores.*

da(s) entrevista(s) seguinte(s). Assim, os documentos e as entrevistas funcionaram, simultaneamente, como métodos de recolha e de geração de evidência.

A análise de dados não foi um processo linear e exigiu bastante reflexão ao longo de todo o processo de investigação. Esse processo iterativo de análise da informação coletada assentou nas três etapas sugeridas por Miles et al. (2014). Em primeiro lugar, os dados coletados a partir de entrevistas e de documentos escritos foram sendo codificados e agrupados em 17 categorias, tendo

por base as diferentes tipologias de controlos de gestão contempladas no modelo teórico de Malmi e Brown (2008). O objetivo foi alcançar ordem e significado da informação coletada. Em segundo lugar, cada controlo de gestão identificado foi analisado no contexto dos controlos incluídos na sua categoria e, simultaneamente, procuraram-se interligações com controlos de gestão de outras categorias. Por fim, as conclusões foram retiradas e verificadas.

4. ESTUDO EMPÍRICO

4.1. Contextualização da Empresa Alfa

Fundada na década de 1950 do século XX, a Alfa é uma empresa portuguesa que atua no setor agroalimentar, mais propriamente como produtora e exportadora na indústria do tomate. Essa empresa tem uma base familiar em que os seus fundadores atualmente permanecem como acionistas e a gestão é liderada por um membro da família. Atualmente, a Alfa conta regularmente com cerca de 500 colaboradores e, sendo uma organização com produção sazonal, em Portugal atinge cerca de 1.000 colaboradores no período de julho a outubro de cada ano. Recentemente, em resultado do seu crescimento, foi realizada uma reestruturação organizacional (ver Figura 2).

Desde a sua fundação, a empresa Alfa ambicionava internacionalizar-se e foi sempre delineando a sua estratégia de forma a alcançar esse objetivo. A sua internacionalização foi gradual, iniciando esse processo com a exportação dos seus produtos, à medida que se foi afirmando. Atualmente, mais de 80% da sua produção é

exportada para países de todos os continentes. A maior fatia de exportação da Alfa tem como destino países da Europa, seguindo-se-lhe os países da América do Sul, do Médio Oriente e Ásia, da América do Norte e Central, da África e da Oceânia, conforme informação disponibilizada pela empresa. A Alfa exporta para mais de 60 países e conta, também, com a parceria de algumas empresas da Europa, onde guarda produtos finais para facilitar as suas operações logísticas de distribuição mais próxima daqueles mercados.

O seu crescimento, em termos de mercado, levou a Alfa a também pensar sua internacionalização em termos de produção. Assim, no início do século XXI, decidiu ter empresas próprias a laborar no estrangeiro e, dessa forma, aumentar a sua oferta de produção. Nesse sentido, adquiriu empresas nos Hemisférios Norte e Sul, tirando o máximo partido das diferenças climáticas em cada um dos lados do mundo e potencializando ao máximo a produção dos seus produtos derivados de tomate, já que a sua produção tem natureza sazonal.

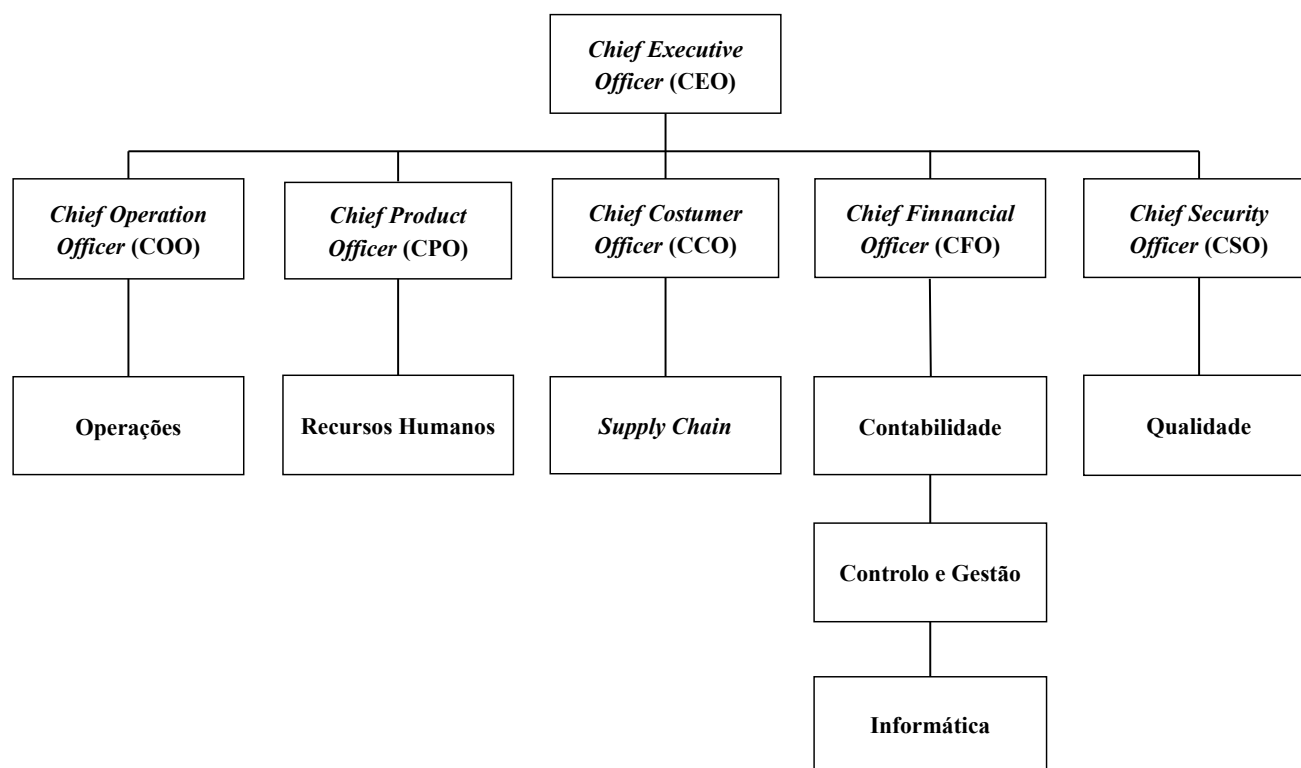


Figura 2 Organograma atual da empresa Alfa.

Fonte: Empresa Alfa.

A Alfa conta com dois canais de distribuição: o grossista e o retalho. No canal de distribuição grossista, é vendido o seu produto em bruto, designadamente o concentrado de tomate, em que a ordem geral de trabalho passa por recolher a matéria-prima, depois exportada para outras indústrias clientes. A empresa detém 3% do mercado mundial de agrotransformados. Para além desse mercado industrial, a Alfa tem algumas linhas de produção para retalho, em que os seus produtos, nomeadamente o *ketchup*, tomate em cubos ou tomate pelado, são vendidos a vários distribuidores de retalho, nos quais se incluem representantes do mercado HoReCa (hotéis, restaurantes e cafés) que procuram produtos de excelência.

4.2. SCG as a Package

4.2.1. Controlos culturais

Os controlos culturais podem ser exercidos de formas diferentes. Malmi e Brown (2008) avançam com três tipos de controlos culturais (clãs, valores e símbolos) e colocam-nos no topo do seu modelo teórico por os considerarem controlos mais amplos, sendo mais estáveis ao longo de muito tempo e menos propensos a mudanças no seio das organizações, face a outros tipos de controlos. Essa

premissa do modelo teórico de Malmi e Brown (2008) tem acolhimento no caso da empresa Alfa, como é mostrado nesta secção.

Começando a análise dos controlos culturais por via dos clãs, é importante relembrar que os clãs tendem a representar grupos de indivíduos que são expostos a um processo de socialização, no qual lhes é incutido um conjunto de competências e valores. Porém, esses indivíduos também estabelecem os seus próprios valores, podendo criar grupos de pertença (informais) no seio de uma organização. Na identificação do clã dentro da empresa Alfa, constata-se que o líder da empresa, o *chief executive officer* (CEO), é sempre um membro da família. Esse facto demonstra um grande controlo familiar, não depositando essa responsabilidade em qualquer outro indivíduo externo à família, seja na empresa em Portugal, ou nas suas filiais que detém no estrangeiro. Dessa forma, o CEO da Alfa consegue ter um maior controlo no comportamento dos indivíduos desta empresa, na medida em que todas as políticas e procedimentos têm obrigatoriamente de estar de acordo com os valores estabelecidos pela família. O facto de o CEO ter sido sempre um membro da família denota aquela premissa, não sendo apenas um CEO que pretende cumprir com suas responsabilidades de gestão. É também um membro

da família detentora dessa empresa e que a representa em todas as frentes do seu negócio. É permitido existir diálogo aberto com os restantes colaboradores da organização, partilha de novas ideias e sugestões de melhoria. Mas, é também indicado por alguns dos entrevistados que, sempre que as sugestões não estão de acordo com as ideias do CEO, seja a nível de procedimentos, práticas, contratação ou outros, essas terão maior dificuldade em ser acolhidas. Essa realidade leva, algumas vezes, à não existência de sugestões por parte dos colaboradores e, conseqüentemente, a que o CEO possa afirmar, mais facilmente, valores associados ao seu clã familiar. Apesar de não existirem mais elementos da família a desempenharem funções diretas de gestão de topo na empresa Alfa, conforme suportado pelas estruturas de governo disponibilizadas, vários membros dessa família são acionistas desse grupo económico e líderes de outros negócios da família, que têm uma gestão independente e contemplam outras áreas de negócio.

O grupo dos controlos culturais inclui também a vertente dos valores. Conforme referido anteriormente, está-se perante uma empresa com grande controlo familiar, mas que caminha para uma gestão de cariz multinacional. Essa perspetiva está fortemente assimilada no seio da empresa, conforme se evidencia nos seguintes extratos de entrevistas:

Empresa familiar com mentalidade multinacional. Uma start-up com 60 anos que quer inovar, quer crescer e que incute a mentalidade dos fundadores aos seus colaboradores.” (Entrevistado A)

É uma empresa que tem raízes familiares, ainda não tem uma gestão de grande diferenciação. Nós estamos a trabalhar no sentido de deixarmos de ter uma gestão de tipo familiar, mas sim uma gestão mais de multinacional.” (Entrevistado J).

Conforme o documento intitulado “Apresentação da empresa”, a visão da empresa Alfa consiste em procurar fazer sempre produtos de forma segura e sustentável para os clientes, e dos seus valores e crenças fazem parte o trabalho em equipa, a lealdade, a integridade, a paixão e o compromisso, procurando estrategicamente ser a empresa de referência a nível mundial na área agroalimentar em que atua. De acordo com a evidência recolhida relativa aos valores, a empresa Alfa procura fazer sempre o melhor em busca da excelência, trabalhando com paixão pelo que faz, abraçando o compromisso de levar a cabo os seus projetos e instituindo sempre a importância do trabalho em equipa. Os entrevistados reportam que é fundamental manter o nível de qualidade do produto, a sua eficiência, o nível de serviço e a confiança do cliente.

Os valores da empresa Alfa são inculcados aos seus colaboradores desde a fase do seu recrutamento. Nessa

fase, a empresa Alfa apresenta as suas crenças e valores aos candidatos, reforçando a ideia de que para fazer parte da organização é imprescindível serem íntegros. Posteriormente, são os recrutados que decidem se se veem reconhecidos para fazer parte de uma empresa na qual os seus valores são lembrados frequentemente por meio de metodologias Kaizen, retratadas mais à frente no âmbito dos controlos administrativos. A dinâmica dos valores resulta de um trabalho de equipa entre administradores e diretores, a que chamam de *leadership team*. Dando enfoque aos seus valores, a Alfa consegue orientar o comportamento dos seus colaboradores para que procurem atuar de acordo com os valores da empresa.

A última vertente dos controlos culturais do modelo teórico de Malmi e Brown (2008) são os símbolos, que caracterizam a empresa a nível visual. É algo que fica na memória dos colaboradores que, quando os visualizam ou seguem determinado ritual associado à empresa Alfa, faz com que sejam facilmente levados a lembrar-se de aspetos específicos dessa. Um desses símbolos é o fardamento, que é distinto de área para área. As diferenças de fardamento permitem informar acerca da área organizacional da empresa em que o colaborador exerce funções. As áreas organizacionais da empresa Alfa são, assim, facilmente distinguidas pela cor do seu fardamento, conforme refere o Entrevistado J: “O fardamento é ligeiramente distinto com cores e, pelas cores, identificamos em que área é que o colaborador está a exercer funções.” Dessa forma, é inculcada uma cultura de associação profissional e de fácil identificação do trabalhador à sua área organizacional. Outro elemento considerado símbolo da empresa Alfa é o seu logótipo. Por exemplo, para reafirmar a sua internacionalização, a empresa Alfa teve necessidade de renovar a sua imagem implementando um novo logótipo para a sua marca com o objetivo de reforçar processos de mudança organizacional relacionados com a estratégia de internacionalização.

Também a comunicação interna é fomentada por meio de escritórios em *open space*. De momento ainda existe um misto, mas as obras que vão sendo realizadas têm sempre em vista um *upgrade* com lógica na implementação do *open space*, conforme evidenciado por alguns entrevistados. Esses escritórios são, na prática, um espaço aberto para cada um dos departamentos da empresa Alfa, com a disposição de “ilhas”, nas quais equipas multidisciplinares podem trabalhar em grupo ou individualmente. Esse tipo de disposição é uma forma de controlo do comportamento dos indivíduos, mas também um fator importante para facilitar a comunicação e a melhoria contínua das ações dos próprios departamentos.

4.2.2. Planeamento, controlos cibernéticos, recompensa e compensação

No patamar intermédio do modelo de Malmi e Brown (2008) são contemplados três diferentes tipos de controlos de gestão: (1) planeamento, (2) controlos cibernéticos, e (3) recompensa e compensação. No caso da empresa Alfa, a evidência recolhida por meio de entrevistas e fontes documentais denota a existência de uma grande política de organização estrutural, com vista a maximizar quer a qualidade dos seus produtos, quer o nível de satisfação dos seus clientes. Dessa forma, é visível que o planeamento ocupa um papel muito relevante na Alfa e que é um controlo de gestão formal bastante enraizado nas suas práticas organizacionais. Também o facto de ser uma empresa familiar leva a que o seu CEO tenha assumido um maior comprometimento com a empresa Alfa e fomenta nos diretores dos diferentes departamentos a necessidade desse planeamento organizacional. Assim, o planeamento é uma prática natural dessa empresa. Inseridos no planeamento em longo prazo estão os planos estratégicos revistos de 5 em 5 anos, altura em que é feito um *master plan* que, posteriormente, é adequado ao seu contexto competitivo. Tal como refere o Entrevistado K, o novo *master plan* implica reorientar algumas ações para alcançar os objetivos (re)definidos: “*Nós somos humanos. Podemos definir coisas que depois passado 1 ou 2 anos vemos que esse não é o caminho. Não vamos insistir nisso. Vamos melhorar. Vamos fazer diferente.*”

As ações estratégicas da empresa Alfa tendem a caminhar na direção de continuarem a ser mais eficientes e eficazes que os seus concorrentes do mundo inteiro, tendo como lema fazer mais e melhor. Essas ações são suportadas pelas certificações de qualidade que a empresa Alfa detém, dado que a qualidade do produto que vende é um dos fatores mais importantes para os seus gestores e colaboradores. Por ter como objetivo ser uma empresa de referência internacional no setor de atividade no qual opera, a Alfa introduziu no seu planeamento em longo prazo a internacionalização e resolveu alargar horizontes e ir além-fronteiras, estabelecendo-se em outros dois países, um localizado no Hemisfério Norte e o outro no Hemisfério Sul. A internacionalização foi um objetivo seguido pela empresa Alfa, pautado por diversas etapas que foram sendo alcançadas, culminando na compra das suas filiais no estrangeiro no início do século XXI.

Outro exemplo de um planeamento em longo prazo da empresa Alfa foi a decisão de criação de um departamento de *supply chain*. Todas as filiais da empresa Alfa têm sua cadeia de abastecimento, mas nem todas têm um departamento formalmente implementado. Antes da criação do departamento de *supply chain* na empresa

Alfa, todas as áreas de atuação que agora o compõem estavam distribuídas por outros departamentos, tendo-se sentido uma necessidade de se agregarem essas áreas num só departamento, conforme salienta o Entrevistado A:

Tínhamos as áreas separadas, portanto, o planeamento de produção do retalho estava inserido na área comercial do retalho. Tínhamos a área de compras inserida na produção industrial e tínhamos a área de transportes inserida na comercial industrial e, portanto, de alguma forma foi reunir aqui estas áreas.

De acordo com o Entrevistado H, para o departamento comercial, a integração da área de assistência ao cliente no departamento de *supply chain* foi uma alteração muito importante porque, ao passar as tarefas de gestão de *stocks* e gestão de encomendas para o departamento de *supply chain*, os comerciais passaram a ter mais tempo para as tarefas comerciais.

Por sua vez, para se atingirem os objetivos propostos em longo prazo, torna-se necessário reorganizar as atividades e gerir planos de ação, tendo em vista um horizonte temporal mais curto (inferior a 12 meses), ou seja, um foco mais tático. Tendo, nesse momento, a empresa Alfa um departamento de *supply chain* formalmente constituído, têm existido algumas alterações estruturais a nível das áreas que compõem os diversos departamentos. Ainda no foco tático da empresa, existem os *forecasts*, que são ajustes feitos sempre que necessário ao orçamento anual, sem que, porém, o valor total do orçamento seja alterado. Esse horizonte temporal inferior a 12 meses conduz, então, aos controlos cibernéticos.

Atendendo agora aos controlos cibernéticos, é importante relembrar que o modelo de Malmi e Brown (2008) contempla os seguintes quatro: (a) orçamento; (b) medidas de desempenho financeiras; (c) medidas de desempenho não financeiras; e (d) medidas de desempenho híbridas, as quais podem englobar medidas financeiras e não financeiras. O primeiro desses controlos cibernéticos, o orçamento, é visto na empresa Alfa como algo fulcral e a sua utilização é inquestionável. Embora possa ser utilizado na integração de processos e na decisão de atribuição de recursos, o seu foco está no planeamento anual e, posteriormente, é uma base de avaliação de desempenho dos múltiplos planos que constituem cada planeamento anual. Assim, na empresa Alfa, é feito um orçamento anual, que se inicia em setembro para ser apresentado no final de outubro. São feitos, também, com alguma regularidade, os *forecasts* com uma vertente mais estratégica, que são colocados em prática com o orçamento e que permitem afinar as estratégias e analisar desvios em cada período anual, de acordo com a análise dos resultados obtidos em períodos anteriores. Tal como descreve o Entrevistado G: “*Na empresa Alfa os processos*

de orçamentação têm procedimentos internos de controlo, de calendário, sequência de dinamismo, e há um procedimento para a área dos processos de elaboração do orçamento.”

Os vários departamentos são tidos em conta no orçamento em várias vertentes. Por exemplo, o departamento de *supply chain* tem de fazer o seu plano de *opex* e o seu plano de *capex*. O plano de *opex* respeita aos custos com o pessoal e fornecimentos e serviços externos nas vertentes, não só de armazenagem, mas também de planeamento de produção, enquanto o de *capex* é o plano de investimentos para levar à melhoria dos seus processos.

Ainda no âmbito dos controlos cibernéticos, para se analisar os seus resultados, a empresa Alfa recorre a medidas de desempenho financeiras, não financeiras e híbridas. São usadas várias medidas financeiras, nomeadamente aquelas mais ligadas ao controlo de custos e ao reconhecimento de proveitos, podendo ser usadas por áreas departamentais ou a um nível mais agregado. Exemplos dessas medidas financeiras são os custos de compras de matérias e serviços, custos com o pessoal, custos de produção, custos de comercialização, valor das vendas, etc. Muitas dessas medidas advêm do próprio processo de orçamentação, sendo posteriormente utilizadas no processo de monitorização dos planos anuais. Há, ainda, outro tipo de medidas financeiras que assentam nos resultados financeiros, conjugando proveitos e custos. Um dos indicadores dessa natureza, que a empresa Alfa mais releva, é o *earnings before interest, taxes, depreciation and amortization* (EBITDA). No entanto, nenhuma medida financeira é perfeita e todas têm limitações. Na verdade, a performance comunicada por meio do EBITDA depende de muitas outras performances operacionais ao longo de toda a cadeia de valor da empresa Alfa, tal como nos transmite o Entrevistado J:

Por exemplo, se nós tivermos um incidente isso vai impactar financeiramente e, portanto, tem impacto no indicador do EBITDA. Para nós, é um indicador que é o mais abrangente, porque tudo o que é operacional está impactado ali e tudo o que é menos operacional também.

Na empresa Alfa também são usadas medidas não financeiras de desempenho. Essas tendem a ser utilizadas para ultrapassar algumas das limitações percebidas nas medidas financeiras. As medidas que permitem avaliar a performance individual das várias áreas da empresa Alfa são um bom exemplo da utilização de medidas não financeiras. Essas medidas constituem um modelo de avaliação que se encontra em desenvolvimento para uniformizar práticas de análise de acidentes, de segurança, ambientais, de avaliação de desempenho, entre outras,

tanto em Portugal, como nos países onde a empresa Alfa detém as suas filiais.

A empresa Alfa também tem implementado, em todas as suas linhas de produção, o sistema de autocontrolo *hazard analysis and critical control points*, no qual estão identificados os possíveis riscos e as respetivas medidas de controlo. Para a empresa Alfa, a rastreabilidade das matérias-primas que dão origem aos produtos é fundamental para garantir a qualidade e o controlo da segurança alimentar. Nesse sentido, o sistema de rastreabilidade implementado pela empresa permite que, por meio do número de identificação do lote que está inscrito nas embalagens dos produtos, seja contada a história da sua produção, abrangendo todos os ingredientes e materiais de embalagem. Por sua vez, o nível de serviço ao cliente é uma medida não financeira de desempenho muito relevante na empresa Alfa. Garantir os níveis de serviço aos clientes é fundamental, tal como é enfatizado pelo Entrevistado I: “O serviço ao cliente é o principal. Para garantir o serviço ao cliente, temos duas ferramentas de ticket. Para além disso, ainda temos o atendimento telefónico.”

Outro exemplo de medidas não financeiras são os níveis de rutura e de rotação de *stocks*. Essas medidas permitem medir, não só a eficiência, como a forma como são geridos os níveis de *stocks* e as ruturas. São consideradas importantes porque permitem viabilizar determinadas situações que podem colocar em causa a entrega e comprometer os níveis de serviço aos clientes. Em contrapartida, um elevado nível de *stocks* tem impactos financeiros, como realça o Entrevistado J: “O dinheiro tem que estar sempre a rodar, portanto, se nós temos um nível de stock muito elevado, temos dinheiro parado.” O nível de desempenho das medidas não financeiras é avaliado pelo menos uma vez por ano, a par do orçamento e dos planos de ação.

Ainda no âmbito dos controlos cibernéticos, a empresa Alfa também recorre a medidas de desempenho híbridas, as quais tendem a balancear medidas financeiras e não financeiras. Um exemplo desse balanceamento na empresa Alfa é conseguido por meio do sistema de avaliação de desempenho 360°. Esse sistema de avaliação conjuga medidas de desempenho financeiras (e.g., EBITDA) com medidas de desempenho não financeiras (e.g., nível de serviço ao cliente). Essas medidas não podem ser analisadas de forma independente, já que é da sua conjugação que resultará a apresentação de resultados da empresa Alfa. Conforme referido anteriormente pelo Entrevistado J, um incidente na produção implicará um impacto negativo nos resultados financeiros da empresa Alfa.

Para suportar o conjunto de medidas financeiras, não financeiras e híbridas, a empresa Alfa tem investido em sistemas de informação robustos e integrados. Até 2020, os gestores da Alfa utilizavam um *software* de análise e tratamento de dados designado Energy. Dadas as fragilidades que apresentava, esse *software* foi substituído pelo System Applications and Products Business Planning Consolidation (SAPBPC). Esse *enterprise resource planning* (ERP) começou a ser a principal ferramenta de gestão corporativa da empresa Alfa. Essa alteração tem tido impactos na empresa, tal como é salientado pelo Entrevistado B:

O Energy era um pouco mais frágil, pois como não existia um conhecimento profundo do ERP, havia um “aproveitamento” de se empurrar algumas responsabilidades para outras áreas organizacionais. O próprio SAPBPC, tal como está construído, vai obrigar a que cada uma das áreas organizacionais tenha que, a médio prazo, assumir as responsabilidades das suas funções.

Por sua vez, e apesar do potencial do SAPBPC, existem necessidades de informação a colmatar. De acordo com o Entrevistado G, a empresa estava com dificuldades em obter alguns indicadores por meio dos seus sistemas de informação de gestão. Para se contornarem essas dificuldades, foi desenvolvido um *dashboard* comercial, designado “Comissão Executiva”. Esse *dashboard* representou um grande avanço em termos de sistemas de informação de gestão, já que permitiu a implementação de um *software* de planificação no qual é feito o apuramento dos dados, que ficam integrados no SAPBPC. A implementação desse sistema de ERP permitiu, na última década, um acesso mais democrático à informação, já que, estando a informação integrada em ERP, mais pessoas passaram a ter acesso a essa. O SAPBPC permitiu, também, uma minimização de erros, uma vez que todo o trabalho que era realizado em folhas de Excel passou a estar integrado nesse sistema, eliminando, dessa forma, muito trabalho manual, como afirma o Entrevistado G: “Na última década, implementámos um modelo de planificação chamada SAPBPC. Essa foi a maior revolução, pois deixámos de ter tudo alimentado à mão e passamos a ter tudo automático e integrado.”

Ainda no patamar intermédio do modelo de Malmi e Brown (2008), existe um controlo designado de recompensa e compensação. Os indicadores de recompensa e compensação são um elemento de controlo do comportamento dos colaboradores da empresa Alfa na medida em que se espera que esses façam um esforço acrescido durante a realização das suas tarefas laborais, mostrando um maior nível de empenho e dedicação para o alcance dos objetivos previamente negociados,

nomeadamente no âmbito dos controlos cibernéticos (e.g., orçamento).

Na empresa Alfa está instituído o já referido sistema de avaliação de desempenho 360°. Uma vez por ano, a Alfa faz uma avaliação global da performance dos seus colaboradores, em função de uma matriz pré-definida. Dessa avaliação resulta o valor monetário que cada um dos colaboradores receberá. Nessa matriz de avaliação existem indicadores individuais, indicadores de departamento e indicadores globais da empresa. O resultado dessa avaliação está contemplado numa escala pré-definida, em função da avaliação que o colaborador tem, a qual pode implicar uma recompensa de até 130% da sua remuneração-base mensal. Esse controlo de gestão é visto pela empresa Alfa como uma forma de recompensar os seus colaboradores pelo bom desempenho. Indiretamente, é também visto como uma forma de os reter na empresa. Na generalidade das áreas organizacionais da empresa Alfa, essa recompensa é bastante valorizada pelos colaboradores e permite não só um maior nível de satisfação no desempenho das suas funções, mas também uma maior motivação no cumprimento dos objetivos da empresa, seja a nível da produtividade ou da qualidade dos serviços prestados.

4.2.3. Controlos administrativos

No último patamar do modelo de Malmi e Brown (2008) encontram-se três tipos de controlos administrativos. Esses controlos direcionam o comportamento dos colaboradores da empresa Alfa por via (1) da sua estrutura de governação, (2) da sua estrutura organizacional, e (3) das suas políticas e procedimentos.

A estrutura de governação na empresa Alfa diz respeito ao seu conselho de administração. Para além do seu CEO, esse conselho contempla cinco administradores responsáveis por diferentes áreas organizacionais: operações, produto, cliente, financeira e segurança. Cada um dos cinco administradores da empresa Alfa procura coordenar a sua equipa, tendo por base a estratégia global definida corporativamente. Como já foi referido neste estudo, a Alfa tem em curso uma estratégia de internacionalização mais forte nos últimos anos, com impacto na estrutura de governação da empresa. Por exemplo, o Entrevistado J refere que, como se encontram numa realidade de crescimento a nível mundial, existe a necessidade de começar a ter uma organização mais de grupo, com pessoas responsáveis por região, mas também de grupo, tendo sido necessário ajustar o conselho de administração a essa nova realidade. A estrutura de governação da Alfa tem evidenciado, assim, algumas alterações ao longo do tempo. A generalidade dos entrevistados referiu mudanças significativas no conselho

de administração, visto que a principal reestruturação assentou na necessidade de os administradores responderem não só pela empresa em Portugal, mas também pelas suas filiais no estrangeiro. Um desses entrevistados, o Entrevistado K, contextualiza esse assunto da seguinte forma:

Em 2019, entra um novo administrador. Mantêm-se os dois que estavam para além do CEO e entra um novo administrador para a parte de corporate. O ano passado, o CFO foi alterado por outro CFO, que em vez de ser só regional passou a ser global. Também o CCO foi substituído.

Fortemente ligado com a estrutura de governação encontra-se outro controlo administrativo, a estrutura organizacional. Esse controlo abrange as várias áreas organizacionais da empresa Alfa apresentadas na Figura 2, na secção 4.1, e tem sofrido alterações ao longo do tempo. Uma das alterações de maior relevo nos últimos anos foi a criação do departamento de *supply chain*. Esse departamento passou a abranger diversas atividades organizacionais que se encontravam dispersas por outros departamentos da empresa Alfa, tendo tido impacto no planeamento, um dos controlos referidos na secção 4.2. Essa alteração na estrutura organizacional procurou ter uma visão mais abrangente da cadeia de abastecimento, tal como refere o Entrevistado B:

Hoje, efetivamente, recebemos as informações do comercial e somos responsáveis pelo serviço de assistência ao cliente. Temos uma visão integral de toda área de operações desde o fornecedor ao cliente final, o que nos permite ter uma capacidade de conhecimento dos problemas e das suas causas.

Mais recentemente, a Alfa começou a utilizar a metodologia Kaizen, para promover o diálogo e as reuniões diárias entre todos os níveis de colaboradores da empresa. Existem reuniões diárias de 5 a 10 minutos, antes da jornada laboral, para se exporem as dificuldades e permitirem uma partilha de ideias, de fazer diferente, para que as pessoas se sintam também envolvidas em processos de mudança organizacional. Nessas reuniões são relembrados os objetivos de produção, os valores e a missão da empresa Alfa, a importância da qualidade do produto e o reconhecimento do cliente. São também mostrados aos colaboradores imagens de práticas nas filiais da empresa Alfa, para que as informações transmitidas sejam fidedignamente sustentadas. A comunicação entre diferentes níveis da estrutura organizacional é importante e reconhecida por vários entrevistados, como é o caso do Entrevistado K: “Nós acreditamos plenamente que quem está no dia a dia é quem tem sobretudo as melhores ideias, as melhores práticas para podermos melhorar. Procuramos ouvir muito atentamente o que as pessoas têm para dizer.”

No âmbito dos controlos administrativos do modelo teórico de Malmi e Brown (2008), resta abordar o de políticas e procedimentos. Esse tipo de controlos administrativos consiste numa abordagem tendencialmente burocrática para especificar procedimentos, práticas operacionais, regras e políticas a seguir no seio da empresa Alfa. São muitos os exemplos que poderiam ser dados sobre esse tipo de controlos administrativos. No entanto, atender-se-á a alguns exemplos que têm tido impactos significativos nas práticas organizacionais da empresa Alfa.

Nos últimos anos, o Instituto Kaizen tem também exercido uma influência significativa nesse tipo de controlo administrativo. Esse instituto tem dado suporte na normalização de procedimentos. Essa normalização faz parte do programa que está a ser implementado e que se divide em dois vetores. Um vetor estratégico, do qual resulta um projeto de melhoria dos procedimentos, e um vetor de pessoas e de equipas, em que são desenvolvidas as competências das equipas de trabalho, para que depois possam sustentar os ganhos que se conseguem conquistar com os projetos da empresa. A necessidade dessa normalização é reconhecida por vários entrevistados, sendo de destacar a posição de um dos mais envolvidos nesses processos (Entrevistado F): “A normalização é absolutamente fundamental, é provavelmente o primeiro passo que se pode dar em qualquer caminhada de melhoria contínua, e o departamento de melhoria contínua tem uma implicação direta de coach, sendo o dinamizador da normalização.”

Outro exemplo deste tipo de controlos administrativos está relacionado com a política de internacionalização da empresa Alfa. Houve necessidade de rever algumas ações e reorganizar atividades para que entrassem em prática o quanto antes, fazendo face a alguns obstáculos. Um dos obstáculos mais evidentes da internacionalização tem sido o idioma, mas, para além desse fator, é necessário trabalhar de uma forma global e normalizada. Era urgente proceder a uma normalização de procedimentos para que todos trabalhassem de igual forma e com as mesmas ferramentas, tal como é evidenciado nos seguintes extratos de entrevistas:

Estamos a começar a uniformizar práticas de análise de acidentes, práticas de segurança, práticas ambientais, práticas de avaliação de desempenho, entre outras e vamos ter uma grande uniformização quando pusermos o mesmo software nas nossas filiais no estrangeiro, que ainda não está. O controlo de gestão tem de se orientar com dois softwares diferentes. É um bocadinho difícil de uniformizar e ainda não uniformizarmos o método do custeio industrial. (Entrevistado G)

À medida que a empresa vai crescendo, vai precisar dessa standardização e uniformização, porque, senão, em cada geografia, em cada área, fazem de maneira diferente, e depois a análise dos dados torna-se completamente impossível. (Entrevistado K)

Outro exemplo de alterações de procedimentos está relacionado com a área das compras, decorrente da sua integração no departamento de *supply chain*. Essa integração levou à necessidade de adaptação de alguns procedimentos, atendendo aos diferentes tipos de compras, como é evidenciado nos seguintes extratos de entrevistas:

Se for compras de matérias-primas, o departamento de supply chain identifica as necessidades de compras, faz a negociação, termina a negociação, abre contrato e depois, ao abrigo do contrato, o supply chain faz os purchase orders (PO). O produto chega, é dada a entrada da mercadoria em SAPBPC e depois é feito o matching entre fatura e PO. (Entrevistado C)

Dependendo do valor do pedido, pode ser necessária a aprovação da administração. Depois de aprovado, o SAPBPC gera um PDF e é enviado email ao fornecedor a adjudicar o pedido, pois o SAPBPC ainda não está preparado para fazer este envio automaticamente. (Entrevistado D)

No âmbito das compras, foi criado um documento genérico que consiste nas condições gerais da encomenda e que é parte integrante do documento “Procedimento de compras”. Já existia um procedimento de compras há algum tempo na empresa Alfa, mas, com a chegada do Instituto Kaizen e da implementação do departamento de *supply chain*, sofreu algumas atualizações e passou a ser regra nas negociações de qualquer departamento, tendo por isso influência em todas as áreas organizacionais da empresa. Cada encomenda que o fornecedor entregue está ao abrigo das condições gerais da encomenda, e foi entendido fazer desse documento uma ferramenta de *procurement* que “prendesse” os fornecedores a algumas obrigações e permitisse à empresa Alfa agir como cliente e com determinadas penalizações, sempre que fosse o caso. Foram também definidos os contratos-tipo para fornecimentos, contratos para serviços e contratos de *commodities*, ou seja, artigos que têm uma flutuação em mercados internacionais. Todas essas novas regras trouxeram vantagens para a empresa Alfa, tal como nos reporta o Entrevistado A:

Trouxe efetivamente vantagens e eu não sei se diria que todas são ao nível da otimização do trabalho das pessoas. Acho é que as pessoas começaram a trabalhar de uma forma mais organizada, mais informada também e principalmente com visão da rentabilidade.

A rastreabilidade dos produtos a pedido dos clientes é um procedimento que foi alterado com a implementação do novo ERP, o SAPBPC, apresentado na secção anterior. O novo procedimento permitiu que várias áreas organizacionais passassem a saber, em cada momento, o local exato de cada produto da empresa Alfa. A par do conhecimento de todo o caminho dos produtos, já mencionado na secção Planeamento, controlos cibernéticos, recompensa e compensação, o novo procedimento de rastreabilidade da empresa Alfa permitiu melhorar os tempos de resposta aos clientes, assim como aumentou os níveis de confiança dos clientes.

Ao nível das atividades de recrutamento, sendo uma empresa agroalimentar com produção sazonal, a maior afluência dessas atividades, em Portugal, ocorre particularmente de julho a outubro, chegando a atingir os 1.000 colaboradores. Nesse período do ano, a empresa Alfa trabalha 24 horas por dia, 7 dias por semana. No entanto, é identificada uma dificuldade que decorre da necessidade de divulgação das políticas de segurança alimentar, regras de higienização e de segurança, entre outras, aos novos colaboradores da empresa. Cada um dos novos colaboradores tem de saber qual a sua responsabilidade no posto de trabalho e como se fazem as tarefas que desempenhará. Mas como toda a aprendizagem demora o seu tempo, esse processo de formação em contexto de trabalho nesse período sazonal não é fácil, como nos relata o Entrevistado E: “*Temos uma dificuldade a nível de pessoas em campanha, porque há muita gente que é contratada nesta altura.*” Apesar dessa situação, a política de formar colaboradores é sempre uma prioridade. Em geral, a formação profissional pode ser incluída nos controlos administrativos, uma vez que, normalmente, envolve ensinar indivíduos a seguirem políticas e procedimentos em contextos de trabalho específicos.

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Após apresentados os diferentes SCG da empresa Alfa na secção anterior, torna-se importante analisá-los *as a package* à luz do modelo teórico de Malmi e Brown (2008). A primeira constatação que resulta dessa análise é que foi possível identificar controlos para cada uma das tipologias desse modelo teórico: controlos culturais, planeamento, controlos cibernéticos, recompensa e compensação, e controlos administrativos (ver Figura 3). Assim, o estudo

dos SCG *as a package* nessa empresa portuguesa do setor agroalimentar mostra a validade desse modelo teórico, a par de outros estudos realizados em outros contextos organizacionais e culturais [e.g., Frei et al. (2022) e O’Grady e Akroyd (2016)], contribuindo para o apelo à necessidade de se estudarem os SCG *as a package* nas organizações [e.g., Demartini e Otley (2020) e Otley (2016)].

<u>Controlos culturais</u>			
<u>Clãs</u>	<u>Valores</u>	<u>Símbolos</u>	
- Família	- Compromisso com o projeto agroalimentar	- <i>Open Space</i>	
	- Trabalho em equipa	- Fardamento	
		- Logótipo	
<u>Planeamento</u>			
<u>Longo prazo</u>			<u>Plano de ação</u>
- <i>Master plan</i> adequado ao contexto competitivo			- Reorganização de atividades
- Certificações de qualidade			- Alterações estruturais
- Internacionalização			
<u>Controlos cibernéticos</u>			
<u>Orçamento</u>	<u>Medidas financeiras</u>	<u>Medidas não financeiras</u>	<u>Medidas híbridas</u>
- 1 Ano	- EBITDA	- Nível serviço ao cliente	- Avaliação 360º
- <i>Forecasts</i>	- EVA	- Nível de rutura de stocks	
- Capex	- TIR	- Rotação de <i>stocks</i>	
- Opex			
<u>Recompensa e compensação</u>			
<u>Avaliação de desempenho</u>			<u>Recompensa monetária</u>
- Avaliação anual			- Até 130% da base de remuneração mensal
- Inquéritos			
- Indicadores de âmbito departamental			
<u>Controlos administrativos</u>			
<u>Estrutura de Governação</u>	<u>Estrutura da Organização</u>	<u>Políticas e Procedimentos</u>	
- CEO	- <i>Supply Chain</i>	- Comunicação de políticas	
- 5 Administradores	- Reuniões frequentes	- Uniformização de procedimentos	

Figura 3 Sistemas de controlo de gestão (SCG) as a package de acordo com o modelo teórico de Malmi e Brown (2008).

CEO = chief executive officer; EBITDA = earnings before interest, taxes, depreciation and amortization; EVA = economic value added; TIR = taxa interna de retorno.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Este estudo, levado a cabo na empresa Alfa, diferencia-se de outros estudos que se centram em controlos das tipologias de planeamento, cibernéticos e de recompensa. Apesar da importância dessas tipologias, os controlos culturais e administrativos influenciam a forma como a gestão da empresa Alfa é conduzida, para incrementar os seus níveis de desempenho organizacional. Por exemplo, o facto de o cargo de CEO ter sido sempre exercido por um membro da família que detém o capital da empresa Alfa mostra como os controlos culturais são relevantes na sua gestão. Esse controlo cultural, identificado neste estudo como clã, é muito relevante para se compreender o funcionamento de outros controlos de gestão na empresa Alfa. De acordo com o estudo de Ouchi (1979), um clã requer uma ideia de autoridade legítima, mas também um acordo social sobre uma ampla gama de valores e

crenças, como ocorre na empresa Alfa. Esse controlo familiar na empresa Alfa é relativamente semelhante ao evidenciado no estudo de O'Grady e Akroyd (2016), no contexto de uma empresa multinacional de logística sediada na Nova Zelândia. Ambos os estudos mostram que controlos por via dos clãs continuam a ser relevantes em empresas familiares de grande dimensão, não ficando a eficácia desses fortemente ligada a apenas empresas de menor dimensão (Bedford, 2020).

Ainda no âmbito da tipologia dos controlos culturais, é de realçar que, apesar de os valores da empresa Alfa serem fortemente influenciados pelo clã família, mostrando uma ligação entre diferentes componentes da tipologia dos controlos culturais, são também visíveis valores associados ao contexto competitivo internacional. Esses valores tendem a evidenciar a necessidade de mudanças

organizacionais, nomeadamente na composição do seu conselho de administração. A ênfase colocada nos valores da empresa Alfa realça a importância crescente do enfoque comportamental dos SCG (Merchant & Otley, 2020; Pfister et al., 2022), assim como a importância da combinação de controlos formais e informais (Chenhall & Moers, 2015; Goretzki et al., 2018), para se alcançarem melhores níveis de desempenho organizacional.

Também foi evidente o uso de símbolos como controlos culturais na empresa Alfa. Os símbolos têm sido usados na empresa Alfa para comunicar os valores aos seus colaboradores, mas também aos *stakeholders* externos, reforçando a sua cultura corporativa. Assim, é notória uma ligação entre os diferentes controlos culturais (clã, valores e símbolos). Essa é uma importante contribuição deste estudo, ao mostrar essa interligação entre os diferentes componentes dos controlos culturais.

Ao nível do planeamento, foram identificados vários controlos para levar a cabo a estratégia de crescimento da empresa Alfa por meio da sua crescente internacionalização. Essa estratégia tem acompanhado a empresa ao longo do seu ciclo de vida, tendo sido intensificada nas últimas décadas, resultando na compra de empresas do setor agroalimentar em países dos Hemisférios Norte e Sul. Esse crescimento dos níveis de produção da empresa Alfa, bem como a existência de duas campanhas sazonais, implicou adaptações nos controlos de gestão associados à tipologia planeamento.

Na procura da sua expansão por via da sua crescente internacionalização, a empresa Alfa teve de incrementar os seus controlos de planeamento, cibernéticos e de compensação e recompensa. Essa situação mostra a relevância de combinações de vários controlos numa conjuntura de crescimento firme (Sandelin, 2008). Por exemplo, há uma forte evidência do incremento das medidas financeiras, não financeiras e híbridas, implicando a necessidade de realizar incrementos nos seus sistemas de informação. Tal demonstra a relevância de se ponderarem e equilibrarem adequadamente múltiplas dimensões de desempenho (O'Grady & Akroyd, 2016). No entanto, a evidência recolhida mostra que a empresa Alfa balanceia os controlos cibernéticos com os restantes controlos, não

privilegiando os primeiros face aos demais, como ocorre no estudo de Hanzlick e Brühl (2013), que contemplou uma amostra de empresas alemãs. Isso demonstra que o balanceamento entre controlos de gestão nem sempre é fácil de conciliar nas empresas, nomeadamente quando essas estão localizadas em diferentes regiões culturais (Malmi et al., 2022) ou contemplam diferentes lógicas institucionais (Frei et al., 2022).

A empresa Alfa evidencia, ainda, a relevância dos controlos administrativos, individualmente e coletivamente, para incrementar seu desempenho organizacional. A Alfa introduziu mudanças na composição do seu conselho de administração, procedeu a alterações na estrutura organizacional e introduziu novos procedimentos organizacionais. Por exemplo, tem havido uma preocupação com a standardização de alguns procedimentos organizacionais. Essas standardizações são particularmente necessárias em consequência das diferenças organizacionais e culturais entre diferentes filiais da empresa Alfa, localizadas em diferentes países, como ocorre no estudo de Malmi et al. (2022). No caso da empresa Alfa, têm existido dificuldades culturais relacionadas com o idioma (Vaz et al., 2015), assim como dificuldades de standardização ao nível da agregação da informação de gestão entre filiais de diferentes países, típicas de processos de internacionalização em diferentes regiões culturais.

Os controlos administrativos da empresa Alfa são relevantes para que consiga implementar e monitorizar a sua estratégia. Assim, na Alfa, há uma forte ligação entre esse componente da tipologia controlos administrativos e as tipologias de planeamento e de controlos cibernéticos, mostrando, uma vez mais, a relevância da interligação entre diferentes tipos de controlos de gestão.

Ao contrário dos controlos culturais, os administrativos são de mudança menos lenta. No entanto, alterações nas componentes dessas tipologias de controlos de gestão também têm levado o seu tempo a implementar e a estabilizar na empresa Alfa. Por sua vez, alguns desses controlos tendem a ser mais instáveis, nomeadamente ao nível da componente de políticas e procedimentos.

6. CONCLUSÃO

Este estudo analisou como os SCG *as a package* têm sido usados numa empresa portuguesa do setor agroalimentar, de gestão familiar, tendo por base as diferentes tipologias de controlos de gestão contemplados no modelo teórico de Malmi e Brown (2008), recorrendo a uma metodologia de estudo de caso suportada por documentos e entrevistas semiestruturadas.

Este estudo apresenta várias contribuições. A primeira consiste em identificar controlos de gestão relacionados com todas as componentes das cinco tipologias do modelo teórico de Malmi e Brown (2008), mostrando a validade desse modelo no contexto de uma empresa portuguesa do setor agroalimentar, de gestão familiar. Esse achado reforça a importância de se estudarem os SCG *as a package* em

diferentes contextos organizacionais, tal como defendido por Otley (2016).

A segunda contribuição resulta do facto de este estudo mostrar as várias interligações encontradas entre controlos de diferentes tipologias. Por exemplo, na empresa Alfa, há controlos culturais que influenciam o planeamento, que, por sua vez, influencia os controlos cibernéticos e os administrativos. Essa é uma importante contribuição deste estudo para melhorar a perspetiva estática das tipologias de controlos de gestão do modelo teórico de Malmi e Brown (2008).

A terceira contribuição deste estudo consiste na capacidade de evidenciar cronologicamente mudanças em todas as componentes das cinco tipologias do modelo teórico de Malmi e Brown (2008), embora com diferentes velocidades. Este estudo mostrou mudanças mais lentas na tipologia dos controlos culturais e menos lentas na tipologia dos controlos administrativos. No entanto, é de reforçar que só foi possível detetar essas várias mudanças, inclusive na tipologia dos controlos administrativos, em virtude de se ter adotado uma metodologia de estudo de caso.

Por último, este estudo contribui para dar visibilidade à diversidade de controlos de gestão e à importância de esses serem utilizados nas organizações *as a package*. Essa visibilidade pode levar contabilistas e gestores a

adotarem uma visão mais abrangente do âmbito dos SCG, nas organizações em que exercem influência. Por sua vez, pode levar (mais) professores de contabilidade a refletirem nas suas aulas sobre um maior balanceamento entre temáticas de natureza técnica e temáticas de natureza comportamental, em diferentes contextos organizacionais.

Como todas as investigações, também esta apresenta limitações. A principal limitação deste estudo refere-se a informações acerca das filiais que a organização detém no estrangeiro. Foram recolhidos alguns dados fundamentais e de bastante relevo para cumprir o objetivo deste estudo. No entanto, a investigação poderia ser ainda mais enriquecida se tivesse sido possível realizar entrevistas com colaboradores das filiais da empresa Alfa localizadas no estrangeiro. Assim, sugere-se que estudos futuros atendam a empresas localizadas em diferentes geografias do território mundial, com o objetivo de perceber como as práticas de controlo de gestão da empresa-mãe são ajustadas nas suas filiais localizadas em contextos culturais diferentes. Sugere-se, ainda, que futuros estudos analisem as interligações entre controlos de gestão de diferentes tipologias de SCG em outros contextos organizacionais e que explorem os impactos dessas interligações.

REFERÊNCIAS

- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Harvard Business School.
- Bedford, D. S. (2020). Conceptual and empirical issues in understanding management control combinations. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101187. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101187>
- Bedford, D. S., Malmi, T., & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2016.04.002>
- Chenhall, R. H., & Moers, F. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 1-13. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.10.002>
- Demartini, M., & Otley, D. (2020). Beyond the system vs. package dualism in performance management systems design. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101072. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.101072>
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263-282. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Flamholtz, E., Das, T., & Tsui, A. (1985). Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 35-50. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90030-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90030-3)
- Frei, J., Greiling, D., & Schmidhuber, J. (2022). Reconciling field-level logics and management control practices in research management at Austrian public universities. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 20(1), 117-143. <https://doi.org/10.1108/QRAM-10-2020-0167>
- Goretzki, L., Lukka, K., & Messner, M. (2018). Controllers' use of informational tactics. *Accounting and Business Research*, 48(6), 700-726. <https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1407627>
- Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6-7), 407-419. <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2013.09.002>
- Hanzlick, M., & Brühl, R. (2013). *Management control systems as a package: Preliminary findings in Germany*. Chartered Institute of Management Accountants.
- Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3), 287-305. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90035-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90035-1)
- Kaplan, R. S. (1998). Innovation action research: Creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 89-118.
- Kaplan, R. S. (2011). Accounting scholarship that advances professional knowledge and practice. *The Accounting Review*, 86(2), 367-383. <https://doi.org/10.2308/accr.00000031>

- Malmi, T. (2016). Managerialist studies in management accounting: 1990-2014. *Management Accounting Research*, 31, 31-44. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.02.002>
- Malmi, T., Bedford, D. S., Brühl, R., Dergård, J., Hoozée, S., Janschek, O., & Willert, J. (2022). The use of management controls in different cultural regions: An empirical study of Anglo-Saxon, Germanic and Nordic practices. *Journal of Management Control*, 33, 273-334. <https://doi.org/10.1007/s00187-022-00342-x>
- Malmi, T., & Brown, D. (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, K. A., & Otley, D. (2020). Beyond the systems versus package debate. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101185. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101185>
- Miles, M. B., Huberman, A. M., & Saldana, J. (2014). *Qualitative data analysis: A methods sourcebook*. Sage Publications.
- Mouritsen, J., Pedraza-Acosta, I., & Thrane, S. (2022). Performance, risk, and overflows: When are multiple management control practices related? *Management Accounting Research*, 55, 100796. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2022.100796>
- O'Grady, W., & Akroyd, C. (2016). The MCS package in a non-budgeting organisation: A case study of Mainfreight. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 13(1), 2-30. <https://doi.org/10.1108/QRAM-09-2014-0056>
- Otley, D. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting Organizations and Society*, 5(4), 413-428. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems. *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>
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848.
- Pfister, J., Peda, P., & Otley, D. (2022). A methodological framework for theoretical explanation in performance management and management control systems research. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 20(2), 201-228. <https://doi.org/10.1108/QRAM-10-2021-0193>
- Queiroz, A. F., & Espejo, M. M. (2021). Práticas de controle gerencial no agronegócio: estado da arte e possibilidades de pesquisa. *Custos e @gronegócio online*, 17(2), 42-63. <http://www.custoseagronegocionline.com.br/numero2v17/OK%203%20arte.pdf>
- Reusen, E., & Stouthuysen, K. (2017). Misaligned control: The role of management control system imitation in supply chains. *Accounting Organizations and Society*, 61, 22-35. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.08.001>
- Sandelin, M. (2008). Operation of management control practices as a package – A case study on control system variety in a growth firm context. *Management Accounting Research*, 19(4), 324-343. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.08.002>
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School.
- Vaz, S., Camlot, S., & Gomes, J. (2015). O impacto da internacionalização sobre sistemas de controle gerencial: estudo de caso de duas empresas do setor de alimentação. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 7(1), 43-63. <https://doi.org/10.5380/rcc.v7i1.34703>
- Vieira, R., Major, M., & Robalo, R. (2017). Investigação qualitativa em contabilidade. In *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática* (2a ed.) (pp. 139-171). Escolar Editora.
- Yin, R. K. (2018). *Case study research design and methods*. Sage Publications.

FINANCIAMENTO

Este estudo foi realizado no Centro de Investigação em Contabilidade e Fiscalidade (CICF) e foi financiado pela Fundação para a Ciência e a Tecnologia (FCT) através de fundos nacionais (UIDB/04043:CICF e UIDP/04043:CICF).