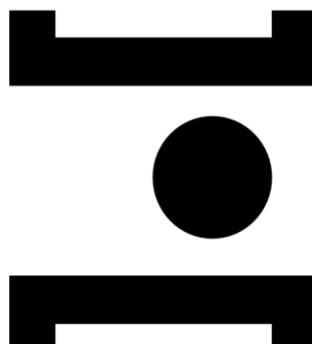


INSTITUTO POLITÉCNICO DE SANTARÉM
Escola Superior de Gestão e Tecnologia de Santarém



**POLITÉCNICO
DE SANTARÉM**

Sistemas de controlo de gestão *as a package* numa empresa portuguesa do setor agroalimentar: Um estudo longitudinal

Dissertação

Mestrado em Contabilidade e Finanças

Sara Joana Daniel Ricardo

Orientação:

Professor Doutor Rui Manuel da Costa Robalo

Dezembro, 2022

Agradecimentos

Esta dissertação de mestrado foi uma longa viagem com uma trajetória repleta de inúmeros desafios, incertezas e alguns obstáculos pelo caminho, mas que sem dúvida representa uma superação a nível pessoal e que certamente resultará também numa evolução a nível profissional.

Fazer este caminho só foi possível com o apoio de algumas pessoas a quem dedico este projeto de vida.

Primeiramente, agradeço ao meu orientador, Professor Doutor Rui Robalo que acreditou no potencial deste projeto desde o início, me guiou e acompanhou, e que tantos conhecimentos me transmitiu, pautados por um rigoroso nível científico. Conhecimentos estes que contribuíram para enriquecer todas as etapas inerentes ao trabalho realizado.

Agradeço ao meu marido, Pedro Bento, todo o amor, paciência e companheirismo demonstrados ao longo deste percurso. Presenteou-me com o seu apoio incondicional, e tantas vezes me fez erguer quando apenas pensava em desistir. Este é mais um de tantos projetos que desenhamos a dois.

Agradeço aos entrevistados e à empresa sobre a qual incidiu esta investigação, pelo tempo dedicado, pela disponibilidade quase imediata e pelo interesse que demonstraram em fazer parte deste projeto.

Não posso deixar de agradecer também à minha amiga Mariana Figueiredo Marques que é para mim um pilar e um suporte desde o primeiro dia em que nos conhecemos. Uma amizade recente que se afirma a cada etapa que conquistamos e que todos os dias me incentiva ao sucesso dos meus objetivos. Como ela me disse um dia: “as coisas só têm a importância que nós lhes damos”.

Finalmente, deixo um profundo agradecimento a todos os que contribuíram para a conclusão deste trabalho. Partilho com eles todo o mérito.

Resumo

O objetivo deste estudo é investigar como os sistemas de controlo de gestão (SCG) *as a package* têm sido usados numa empresa portuguesa do sector agroalimentar, de gestão familiar. O estudo adota a metodologia de estudo de caso longitudinal retrospectivo, suportado pela informação recolhida através de documentos e de entrevistas semiestruturadas, e recorre às lentes do modelo teórico de Malmi e Brown (2008), o qual inclui uma tipologia de diferentes controlos de gestão.

Este estudo apresenta várias contribuições teóricas. Reforça a importância de se estudarem os SCG *as a package* em diferentes contextos organizacionais, realça várias ligações entre diferentes tipos de controlos de gestão e mostra dinâmicas ocorridas ao longo do tempo em todas as componentes do modelo teórico de Malmi e Brown (2008). Contribui ainda para a prática ao dar visibilidade à diversidade de controlos de gestão e à importância de estes serem utilizados nas organizações *as a package*.

Palavras-chave: Sistemas de controlo de gestão; SCG *as a package*; Estudo de caso longitudinal; Setor agroalimentar; Portugal.

Abstract

The aim of this study is to investigate how management control systems (MCS) as a package have been used in a family-run Portuguese company of the agri-food sector. The study adopts the retrospective longitudinal case study methodology, supported by information collected through documents and semi-structured interviews, and draws on the lenses of the theoretical model of Malmi and Brown (2008), which includes a typology of different management controls.

This study makes several theoretical contributions. It reinforces the importance of studying MCS as a package in different organizational contexts, highlights several links between different types of management controls and shows dynamics over time in all components of Malmi and Brown's (2008) theoretical model. It also contributes to practice by giving visibility to the diversity of management controls and the importance of these being used as a package in organizations.

Keywords: Management control systems; MCS as a package; Longitudinal case study; Agri-food sector; Portugal.

Lista de siglas e acrónimos

ERP..... Enterprise Resource Planning

PO.....Purchase Order

SAP BPC..... System Applications and Products Business Planning Consolidation

SCG..... Sistemas de Controlo de Gestão

Índice

Agradecimentos.....	i
Resumo.....	ii
Abstract	iii
Lista de siglas e acrónimos.....	iv
Índice de tabelas	vi
Índice de figuras	vi
1. Introdução	1
2. Revisão da literatura.....	3
2.1. Sistemas de controlo de gestão.....	3
2.2. Modelo teórico de Malmi e Brown (2008).....	5
3. Metodologia	10
4. Estudo empírico.....	12
4.1. Contextualização da empresa Alfa.....	12
4.2. Sistemas de controlo de gestão <i>as a package</i>	14
4.2.1. Controlos culturais	14
4.2.2. Planeamento, controlos cibernéticos, recompensa e compensação.....	17
4.2.3. Controlos administrativos	24
5. Discussão dos resultados.....	31
6. Conclusão.....	34
Referências bibliográficas	35

Índice de tabelas

Tabela 1 - Lista de entrevistas realizadas	11
--	----

Índice de figuras

Figura 1 - Modelo de Malmi e Brown (2008)	6
---	---

Figura 2 - Organograma atual da empresa Alfa	12
--	----

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, através 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). Em particular, a investigação em SCG tem evidenciado que as organizações tendem a ter uma variedade de controlos formais e informais (Chenhall & Moers, 2015). É importante admitir que as formas de controlo podem estar ligadas e apoiar-se e sustentar-se mutuamente, em vez de serem subjugadas e marginalizadas por uma forma dominante (Alvesson e Karreman, 2004).

Também tem sido argumentado que muitos trabalhos de investigação têm incidido sobre aspetos restritos dos SCG, não enquadrando o seu estudo em contextos organizacionais mais alargados (Merchant & Otley, 2020). Há assim a necessidade de os investigadores reconhecerem que os SCG são complexos em si mesmos, e interagem de forma complexa com os contextos em que são utilizados. Isto exige esforços dos investigadores 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 esta necessidade, alguns investigadores têm procurado definir o âmbito dos SCG através de modelos teóricos (e.g., Simons, 1995; Otley, 1999; Malmi & Brown, 2008; Ferreira & Otley, 2009). Alguns dos pontos fortes destes 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, proeminentes académicos de contabilidade de gestão (e.g., Hopwood, 1983; Kaplan, 1998, 2011; Malmi, 2016; Merchant & Otley, 2020) têm apelado à investigação de campo (*field research*), mas o impacto destes apelos

parece ter sido pequeno e temporário (Merchant & Otley, 2020), havendo assim a carência deste tipo de investigação. De acordo com Merchant e Otley (2020), este tipo de investigação proporciona melhores escolhas de tópicos de investigação e resultados de investigação mais ricos e mais fiáveis, podendo recorrer a diferentes métodos de investigação (e.g., entrevistas ou observações diretas).

Adicionalmente, os investigadores reforçam a relevância de, sempre que possível, a investigação de campo ser realizada durante um período longitudinal, e não apenas num único momento temporal (e.g., Merchant & Otley, 2020; Martin, 2020). Os estudos longitudinais proporcionam aos investigadores a oportunidade de estarem mais imersos nos contextos organizacionais, reforçando a validade dos resultados (Merchant & Otley, 2020). Também permitem compreender melhor a dependência do caminho da conceção dos SCG, como os seus elementos variam ao longo do tempo no seio de uma organização, e como a natureza interdependente dos elementos de controlo individual podem mudar (Martin, 2020).

O presente estudo procura responder aos apelos de investigadores atrás referidos para colmatar gaps existentes na literatura em SCG. Tem o objetivo de analisar longitudinalmente 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 SCG do modelo teórico de Malmi e Brown (2008), recorrendo a uma metodologia de estudo caso suportada por entrevistas semiestruturadas e documentos. Este modelo teórico é adotado neste estudo, em detrimento de outros modelos atrás mencionados, porque apresenta uma diversidade de tipologias de SCG *as a package*, a que normalmente os gestores desta empresa recorrem para gerirem continuamente o desempenho organizacional. É ainda de referir que de acordo com Otley (2016) este modelo aborda de forma mais completa o tema de SCG *as a package*.

Este estudo está estruturado em vários capítulos. O próximo capítulo, o da revisão da literatura, contextualiza a investigação em SCG e apresenta o modelo teórico de Malmi e Brown (2008). Em seguida, o capítulo 3 apresenta em detalhe a metodologia de investigação adotada. Posteriormente, nos capítulos 4 e 5, serão respetivamente apresentados e discutidos os resultados empíricos obtidos à luz do referido modelo teórico. Por último, no capítulo 6, são apresentadas as contribuições e limitações deste estudo, bem como sugestões para estudos futuros.

2. Revisão da literatura

2.1. Sistemas de controlo de gestão

O âmbito dos SCG tem vindo a alargar-se ao longo do tempo. Anthony (1965) definiu o seu âmbito de forma mais restrita que aquela que é entendida atualmente. Naquela altura, o autor enfatizou os controlos relacionados com a contabilidade, posicionando os SCG entre o planeamento estratégico e o controlo operacional. O enfoque inicial da investigação em SCG nessa altura 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). Atualmente, é amplamente aceite 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 comum (Pfister et al., 2022).

Numa abordagem mais contemporânea, a investigação em SCG apresenta especificidades que merecem ser realçadas. Uma destas especificidades está relacionada com a manutenção do enfoque comportamental, o qual esteve 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 membros para alcançarem determinados níveis de desempenho organizacional. No entanto, ao longo do tempo, os estudos de investigação em SCG tendem a ter 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, estudando-se como diferentes partes informais e/ou formais se interrelacionam e formam um todo complexo. As organizações tendem a ter uma variedade de controlos formais e informais (Chenhall & Moers, 2015). Na literatura, esta variedade de controlos de gestão tem sido explorada, distinguindo-se por vezes entre sistemas que são intencionalmente concebidos por gestores e *packages* de controlos mais abrangentes (Pfister et al., 2022), requerendo que os investigadores passem a contemplar de forma mais visível os aspetos sociais e culturais dos SCG.

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

As especificidades dos SCG que se acabam de realçar implicam uma visão mais abrangente dos mesmos na investigação mais contemporânea. Para além dos tradicionais sistemas contabilísticos de gestão, os SCG incluem um conjunto de outros tipos de controlos de gestão, incluindo controlos de natureza mais social e cultural. Considerados pelos investigadores como um todo, estes sistemas podem ser entendidos e estudados como um *package* de SCG. Apesar do potencial desta abordagem, Otley (2106) refere que o conceito de *package* não tem sido levado a sério na maioria dos estudos empíricos e que é algo fundamental a ter em conta em estudos futuros.

No entanto, há investigadores que têm relevado a abordagem de SCG *as a package* (e.g. Malmi & Brown, 2008; O'Grady & Akroyd, 2016 Sandelin, 2008). Malmi e Brown (2008) tratam uma diversidade de tipologias de SCG *as a package*, constituindo-se como um relevante modelo teórico para o estudo da diversidade de SCG que normalmente os gestores de uma organização recorrem para gerirem continuamente o desempenho da mesma.

De acordo com O'Grady e Akroyd, (2016) a utilização dos 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 controlar o comportamento dos indivíduos no seio da organização. No entanto, os SCG *as a package* não funcionam a partir de um único elemento de controlo, pois baseiam-se em combinações de vários componentes de controlo numa conjuntura de crescimento firme (Sandelin, 2008).

Os SCG *as a package* também têm sido estudados em contextos organizacionais de cadeias de abastecimentos (e.g., Reusen & Stouthuysen, 2017; Mouritsen et al., 2022). Por exemplo, Reusen e Stouthuysen (2017) concluem que as relações de uma cadeia de abastecimentos podem ser geridas através de SCG e que estes 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 abastecimentos e os controlos de gestão, uma vez que a cadeia de abastecimentos quer que a organização seja mais produtiva, o que pode prejudicar a sua capacidade de ser rentável, e ao mesmo tempo deve ser resiliente e manter a sua posição na cadeia de abastecimentos, mantendo a sua integridade, sendo para isso necessário que a sua rentabilidade seja significativa.

A inter-relação entre práticas de controlo de gestão podem 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 diversas situações. Entre as dificuldades de ordem culturais mais frequentes, destacam-se o idioma, as práticas e as leis, as quais variam de forma relevante de um país para 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). Esta 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 este 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 comportam de forma a se alcançarem os objetivos organizacionais (Hanzlick & Brühl, 2013).

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 os seus pensamentos e ações no seio de uma organização. Estes controlos encontram-se no topo do modelo, pois assumem uma natureza mais ampla e presume-se que as mudanças nestes sejam (muito) lentas. Por sua vez, os controlos culturais proporcionam a contextualização em que ocorrem os outros tipos de controlos contemplados neste modelo.

Figura 1 - Modelo de Malmi e Brown (2008)

Cultural Controls						
Clans		Values			Symbols	
Planning		Cybernetic Controls				Reward and Compensation
Long range planning	Action planning	Budgets	Financial Measurement Systems	Non Financial Measurement Systems	Hybrid Measurement Systems	
Administrative Controls						
Governance Structure		Organisation Structure			Policies and Procedures	

Os controlos culturais podem assumir três diferentes vertentes: clãs, valores e símbolos. Os clãs podem representar microculturas ou grupos de indivíduos que são distintos dentro da organização, ou seja, os indivíduos são expostos a um processo de socialização onde lhes é incutido um conjunto de competências e valores e o clã controla as suas práticas laborais, estabelecendo os seus próprios valores, criando assim uma barreira e uma divisão dentro da organização.

Por sua vez, os valores podem ser aplicados através de sistemas de crenças. Esta vertente dos controlos culturais pode dividir-se em três níveis distintos. O primeiro deles ocorre quando as organizações fazem recrutamentos procurando indivíduos que têm valores correspondentes aos da organização. O segundo nível ocorre quando os indivíduos são expostos a determinada socialização e alteram os seus valores para se encaixarem nos valores da organização. Já o terceiro nível ocorre quando os valores da organização são explicados aos indivíduos e estes se comportam de acordo com estes em contexto organizacional, mas não os interiorizam pessoalmente.

Por último, os controlos culturais fundamentados em símbolos, acontecem quando as organizações concebem expressões observáveis, como códigos de vestuário (fardamento) para, assim, desenvolver um determinado tipo de cultura. Também é exemplo desta vertente de controlos culturais a conceção de espaços de trabalho em *open space* para criar uma cultura de comunicação e, desta forma, tentar controlar os comportamentos das pessoas na organização.

Num patamar intermédio do modelo de Malmi e Brown, (2008) encontramos três tipos de controlos com maior possibilidade de mudança ao longo do tempo que os controlos culturais. Assim, neste patamar, encontramos os controlos de planeamento, os controlos cibernéticos, e os controlos 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. Este tipo de controlo permite uma coordenação através do alinhamento desses objetivos, controlando assim as atividades de grupos e indivíduos de forma a garantir que estão em conformidade com os resultados organizacionais desejados. Divide-se em duas abordagens gerais: planeamento de ações e planeamento a longo prazo. No primeiro são definidos os objetivos e ações para o futuro imediato, com um prazo de 12 meses ou menos e tem um foco tático. Já no planeamento a longo prazo definem-se os objetivos a mais de 12 meses e tem um foco mais estratégico. Como o planeamento pode ter um papel relevante na orientação do comportamento dos membros de uma organização, este é tratado como um controlo independente de qualquer outro controlo contemplado no modelo teórico de Malmi e Brown (2008).

Posteriormente, seguindo a linha do tempo, são relevantes os controlos cibernéticos. No âmbito da sua aplicação podemos estar perante um sistema informativo em que apenas são apresentados dados que não terão nenhuma outra finalidade para além da apresentação de resultados, ou podemos estar perante um sistema de controlo em que todos os dados recolhidos são analisados e, de acordo com os resultados obtidos, são tomadas decisões inerentes à estratégia da organização. 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 utilizar informações incluídas no orçamento e ser utilizadas na definição de objetivos. São exemplo destas medidas o *economic value added*, o *return on investment*, entre muitas outras. Já as medidas não financeiras podem ser utilizadas para ultrapassar limitações reconhecidas nas medidas financeiras. Assim, as organizações são levadas a adotar outras práticas de gestão como a *total quality management* que permite aos

membros de uma organização ter autonomia para tomada de decisões habitualmente levadas a cabo pelas suas chefias e, com isso, mais pessoas passam a ter uma maior participação nas atividades da organização. Por último, os controlos híbridos têm ganho relevância nos últimos anos, tendo o *balanced scorecard* assumido um lugar de destaque ao incluir 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 & Brown (2008) assumem relevância os controlos de recompensa e compensação. Estes controlos focam-se na motivação e no aumento do desempenho dos indivíduos de uma organização obtendo harmonia entre os seus objetivos e os objetivos da sua organização. Por exemplo, quando um indivíduo é recompensado monetariamente, aumenta o seu empenho e dedicação para com a sua organização. Embora este controlo pudesse ser considerado uma medida financeira de desempenho, neste modelo é tratado autonomamente porque os autores consideram que as organizações também utilizam o sistema de recompensa e compensação como uma medida de incentivo para manterem os seus colaboradores motivados e alinhados com a estratégia organizacional.

Por último, no patamar inferior do modelo de Malmi e Brown (2008) encontram-se os controlos administrativos, os quais se encontram ligados aos controlos anteriores abordados nesta secção. Os controlos administrativos direcionam o comportamento dos indivíduos no processo de especificação de como as tarefas devem ser realizadas nas organizações e dividem-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. Inclui as linhas formais de autoridade bem como os sistemas em vigor para garantir que os administradores se reúnem para organizar as atividades. Exemplo disso são os horários das reuniões que criam agendas e, conseqüentemente, direcionam o comportamento dos membros da organização. 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 responder melhor 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. Aqui são especificados processos administrativos,

são feitas as revisões pré-ação e a responsabilização de ações. Os regulamentos internos são um dos melhores exemplos deste tipo de controlo administrativo. A formação em contexto organizacional é também tendencialmente considerada um controlo administrativo já que envolve ensinar indivíduos a seguir as políticas e procedimentos da organização. No entanto, a formação pode também ser considerada um controlo cultural se esta for entendida como um fator de gestão da cultura organizacional da empresa.

O modelo teórico de Malmi e Brown (2008) já foi utilizado em outros estudos (e.g., Hanzlick & Brühl, 2013 ; O'Grady & Akroyd, 2016; Malmi et al., 2022). Por exemplo, O'Grady e Akroyd (2016) concluem que os SCG da empresa Mainfreight, empresa multinacional de logística constituída pela família Mainfreight, foram retratados explicitamente com base neste modelo para monitorizar os principais impulsionadores do desempenho com foco na rentabilidade. Concluíram também que o funcionamento integrado dos SCG *as a package* garante que os gestores ponderam e equilibram adequadamente múltiplas dimensões de desempenho, incluindo o desempenho financeiro e não financeiro, a curto e longo prazo, bem como o desempenho local e global.

Também 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 destes 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 empresas.

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 nestas três regiões, assim como evidencia semelhanças em outras práticas de controlo de gestão.

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 SGC usados para atender a cada uma das diferentes lógicas institucionais em análise: acadêmica, governamental e empresarial.

3. Metodologia

Dado que este estudo procura compreender como os SCG *as a package* têm sido usados na empresa Alfa, uma empresa do sector agroalimentar, optou-se por metodologia de estudo de caso longitudinal retrospectivo suportado pela evidência recolhida através de documentos e de entrevistas semiestruturadas. Estes tipos de métodos qualitativos são adequados quando se pretende estudar o “como” ou o “porquê” de determinado fenómeno (Yin, 2009), 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 pelos referidos métodos qualitativos, documentos e entrevistas semiestruturadas, as evidências que permitiram identificar e compreender os diversos controlos de gestão adotados nesta empresa, os quais constituem os seus SCG *as a package*.

Relativamente à informação documental acedida, alguns documentos foram disponibilizados pelo departamento de recursos humanos da empresa. São de destacar as seguintes fontes documentais: apresentação da empresa no que respeita à sua missão e valores, estrutura de governo, procedimento de compras e respetivo plano de aprovação de *purchase orders* (PO's). Foram ainda analisadas todas as informações disponíveis no *website* da empresa Alfa, nomeadamente informações 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, sendo que os guiões das entrevistas seguintes tiveram sempre em consideração toda a evidência já recolhida, quer através de fontes documentais quer através da(s) entrevista(s) já realizada(s).

Entre novembro de 2021 e dezembro de 2022 foi realizado um conjunto de onze entrevistas semiestruturadas, fundamentalmente dirigidas a diretores de diferentes áreas organizacionais da empresa (ver Tabela 1). As entrevistas foram semiestruturadas para permitir que novos temas pudessem surgir no decorrer das mesmas. 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 onze 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. De forma a garantir a confidencialidade dos entrevistados, não é feita qualquer referência a qualquer elemento identificativo dos mesmos. O espaçamento temporal entre cada entrevista foi um fator particularmente considerado desde o início desta investigação, por forma a serem analisadas da melhor forma as evidências recolhidas nas entrevistas anteriores, bem como das fontes documentais disponíveis, para a melhor preparação possível da(s) entrevista(s) seguinte(s). Assim, documentos e entrevistas funcionaram simultaneamente como métodos de recolha e de geração de evidência.

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 industrial	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

A análise de dados nesta investigação não foi um processo linear e exigiu bastante reflexão. Os dados recolhidos a partir de entrevistas e de documentos escritos foram sendo codificados e agrupados em categorias tendo por base os 5 grupos de controlos de gestão apresentados no modelo de Malmi e Brown (2008): (1) controlos culturais, (2) planeamento,

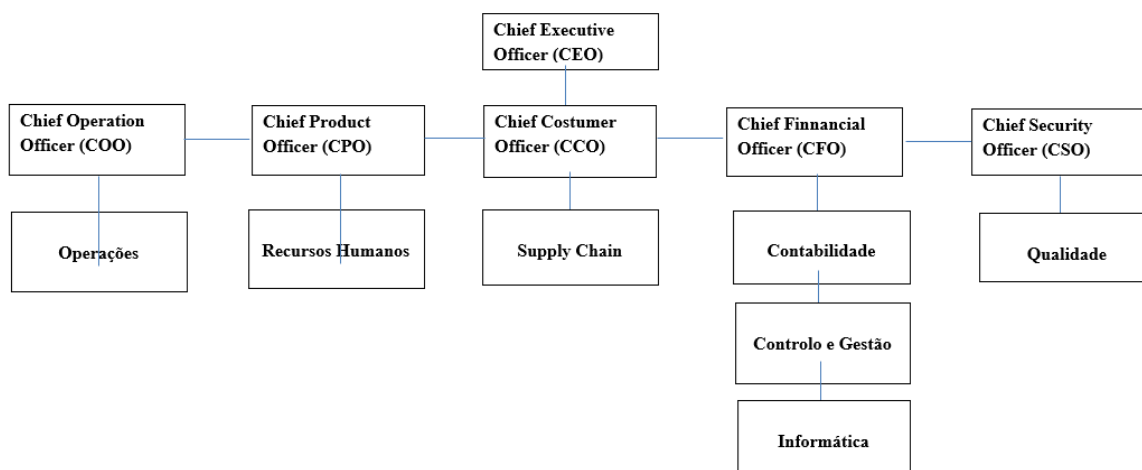
(3) controlos cibernéticos, (4) recompensa e compensação e (5) controlos administrativos. Sempre que possível, e numa perspetiva longitudinal, procuram-se identificar dinâmicas entre diferentes categoriais de SCG. Finalmente, as conclusões foram retiradas e verificadas.

4. Estudo empírico

4.1. Contextualização da empresa Alfa

Fundada na década de 50 do século XX, a Alfa é uma empresa portuguesa que atua no setor agroalimentar. Esta empresa tem uma base familiar, em que os seus fundadores permanecem até hoje como acionistas e a gestão é liderada por um membro da família. Esta família detém um conjunto de outros negócios também controlados por elementos da família, mas que têm uma gestão independente da gestão da empresa Alfa. Atualmente, na Alfa apenas o *chief executive officer* (CEO) pertence à família, mas existem outros membros do agregado familiar que, apesar de não desempenharem funções na empresa, são seus acionistas. Recentemente foi efetuada uma reestruturação no conselho de administração da empresa, que de momento se apresenta de acordo com a informação exibida na Figura 2.

Figura 2 - Organograma atual da empresa Alfa



Desde a sua fundação que a empresa Alfa ambicionava internacionalizar-se e foi sempre delineando a sua estratégia de forma a alcançar este objetivo. A sua internacionalização foi gradual iniciando este processo com a exportação dos seus produtos, onde se foi afirmando e, atualmente, mais de 80% da sua produção é para exportação para países de todos os continentes do mundo. A maior fatia de exportação da produção 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 e publicada num jornal português de grande tiragem. Atualmente, a empresa 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 destes mercados.

O seu crescimento em termos de mercado levou-a também a pensar a sua internacionalização em termos de produção. Assim, no início do século XXI, a empresa Alfa decidiu ter as empresas próprias a laborar no estrangeiro e, desta forma, aumentar a sua oferta de produção. Neste sentido, adquiriu empresas no hemisfério norte e no hemisfério sul, tirando o máximo partido das diferenças climáticas em cada um dos lados do mundo e potencializando ao máximo a produção dos seus produtos, já que a sua produção tem natureza sazonal.

A missão da Alfa assenta em produzir os melhores produtos, que adicionem valor aos seus clientes, garantindo qualidade, segurança e competitividade, tendo como visão fazer mais e melhor para ser líder no seu setor de negócio. Dos seus valores fazem parte a paixão pelo que é feito, o compromisso pelo projeto agroalimentar e a consciência de que só se chega longe trabalhando como equipa. Caracteriza-se por grandes padrões de exigência na produção dos seus produtos, evidenciando várias certificações de qualidade e a nível da diversidade de produtos, existem diferentes gamas de produtos para responder às necessidades de cada cliente.

A Alfa conta com dois canais de distribuição, nomeadamente o grossista e o retalho. No canal de distribuição grossista é vendido o seu produto em bruto, em que a ordem geral de trabalho passa por recolher a matéria-prima, a qual é depois exportada para outras indústrias clientes da empresa. A seu cargo, a empresa detém 3% do mercado mundial de agrotransformados. Para além do mercado industrial, a Alfa tem também algumas linhas de produção para retalho onde os seus produtos são vendidos a vários distribuidores de retalho, onde se incluem representantes do mercado horeca (hotéis, restaurante e cafés) que procuram produtos de excelência.

Conforme é fortemente reconhecido na empresa, num negócio como o da Alfa, as tecnologias de informação desempenham um papel muito relevante. Intercâmbio eletrônico de dados, identificação por radiofrequência, ferramentas de suporte à decisão, bem como módulos especializados em sistemas de informações integrados são algumas das tecnologias implementadas na empresa Alfa. Estas tecnologias têm contribuído para a automatização dos fluxos, a melhoria dos níveis de serviço, a maior precisão na definição dos níveis de stock, a redução dos gastos da cadeia de abastecimento, bem como para uma maior partilha de dados no seio da empresa Alfa. Além disso, as tecnologias de informação têm reforçado a relação com os parceiros mais diretos na cadeia de abastecimento e têm ainda prevenido quebras de confidencialidade e outro tipo de riscos de origem eletrónica.

Ao longo de mais de 60 anos de existência da empresa Alfa, os acionistas e fundadores definiram uma visão de criação de um negócio sustentável que desse resposta à necessidade de escoamento dos seus produtos e, simultaneamente, criasse trabalho na sua área geográfica. Atualmente, a Alfa conta regularmente com cerca de 500 colaboradores e, sendo uma organização com produção sazonal, em Portugal atinge cerca de 1000 colaboradores entre os meses de julho a outubro de cada ano.

4.2. Sistemas de controlo de gestão *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. Esta premissa do modelo teórico de Malmi e Brown (2008) tem acolhimento no caso da empresa Alfa, como será mostrado em seguida.

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 onde lhes é inculcido um conjunto de competências e valores, mas estes indivíduos também estabelecem os seus próprios valores, podendo criar assim grupos de pertença (informais) no seio de uma organização.

Na identificação de clã dentro da empresa Alfa, é possível identificar o facto de o líder da empresa, o CEO, ser sempre um membro da família o que demonstra um grande controlo familiar, não depositando esta responsabilidade em qualquer outro indivíduo externo à família quer seja na empresa em Portugal ou nas suas filiais que detém no estrangeiro. Desta forma, o clã da família do CEO da Alfa consegue ter um maior controlo no comportamento dos indivíduos desta empresa. 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 disponibilizado podemos encontrar vários membros desta família como acionistas deste grupo económico e líderes de outros negócios da família, que conforme anteriormente foi referido têm uma gestão independente e contemplam outras áreas de negócio.

O grupo dos controlos culturais inclui também a vertente dos valores. Conforme referido atrás estamos perante uma empresa com grande controlo familiar, mas que caminha para uma gestão de cariz multinacional, enfatizando ainda mais o foco na inovação. Esta perspetiva está fortemente assimilada no seio da empresa, conforme se evidencia nos seguintes extratos de entrevistas:

“Empresa familiar com mentalidade multinacional. Uma startup 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 tipo familiar, mas sim uma gestão mais de multinacional.” [Entrevistado J]

Conforme o documento intitulado de “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 a equipa, a lealdade, a integridade, a paixão e o compromisso, procurando estrategicamente ser a empresa 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 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. Nesta fase a empresa Alfa apresenta as suas crenças e valores aos candidatos, reforçando a ideia de que para fazer parte da organização é imprescindível ser íntegro na ética, na confiança refletida nos produtos que são produzidos e nas relações organizacionais, sejam elas relações intra ou inter-organizacionais, em contexto nacional ou internacional. É importante referir que a empresa Alfa reforça repetidamente a ideia de trabalhar de forma global para um propósito comum para obter sucesso no futuro. Posteriormente, são os recrutados que decidem se se veem reconhecidos para fazer parte de uma empresa onde os seus valores são lembrados todos os dias. 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 todos os dias, a Alfa consegue controlar o comportamento dos seus colaboradores para que procurem atuar de acordo os valores da empresa.

A última vertente dos controlos culturais do modelo teórico de Malmi e Brown (2008) são os símbolos. Os símbolos são o que caracterizam a empresa a nível visual. É algo que fica na memória dos colaboradores e quando visualizam ou seguem determinado ritual associado à empresa Alfa faz com que sejam automaticamente levados a lembrarem-se de aspetos específicos desta empresa. Um destes símbolos na empresa Alfa é o fardamento, o qual 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 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*”. Desta forma é inculcada uma cultura de associação profissional e de fácil identificação do trabalhador à sua área organizacional.

Outro dos elementos considerado como símbolo da empresa Alfa é o seu logótipo. Ao atingir a internacionalização, a empresa Alfa teve necessidade de renovar a sua imagem implementando um novo logótipo para a sua marca. Desta forma teve o objetivo de reforçar processos de mudança organizacional relacionados com a estratégia de internacionalização.

Também a cultura da comunicação é instituída na empresa através de escritórios em *open space*. De momento ainda existe um misto, mas as obras que vão sendo efetuadas têm sempre em vista um upgrade com lógica na implementação do *open space*, conforme evidenciado por alguns entrevistados. Este tipo de disposição é uma forma de controlo do comportamento dos indivíduos e 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. O planeamento está fortemente associado à estratégia organizacional e, por isso, está ligado à necessidade de estabelecer os objetivos da organização, bem como das diversas áreas da sua estrutura organizacional. Estes objetivos orientam o comportamento dos indivíduos na organização e divide-se em objetivos a médio/longo prazo e objetivos para o futuro imediato, assumindo um foco estratégico e um foco tático, respetivamente. Por sua vez, o alcance destes objetivos está dependente das ações levadas a cabo pelos colaboradores da organização, implicando também a necessidade de medir o grau de alcance de cada um dos objetivos. No entanto, esta medição implica implementar ou manter outro tipo de controlos de gestão, nomeadamente controlos cibernéticos para medir os desempenhos organizacionais, sejam estes medidos de forma coletiva e/ou individual, e formas de recompensa e compensação destes mesmos desempenhos organizacionais.

No caso da empresa Alfa, o planeamento é um controlo de gestão formal muito enraizado nas suas práticas organizacionais. Os planos estratégicos são revistos de 5 em 5 anos, altura em que é feito um *master plan* que, posteriormente, será adequado ao seu contexto competitivo. Tal como refere o Entrevistado K o novo *master plan* implica reorientar algumas das 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 tendem a caminhar tendencialmente na direção de continuarem a ser mais eficientes e eficazes que os seus concorrentes do mundo inteiro, tendo como lema fazer mais e melhor. Estas ações são suportadas pelas certificações de qualidade que a empresa Alfa detém, pois, a qualidade do produto que vende é dos fatores mais importantes para si. Por ter como objetivo ser uma empresa de referência no setor de atividade onde opera, a organização resolveu alargar horizontes e ir além-fronteiras, estabelecendo-se em outros dois países, localizados um no hemisfério norte e outro no hemisfério sul. A internacionalização foi um objetivo seguido pela empresa Alfa, pautado por diversas etapas que foram sendo alcançadas, culminando por fim na compra das suas filiais no estrangeiro no início do século XXI.

Outro exemplo de um planeamento a longo prazo da empresa Alfa foi a decisão de criação de um departamento de *supply chain*. Todas as empresas têm a sua cadeia de abastecimentos, 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 sido sentida uma necessidade de se agregarem estas 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 área de compras inserida na área de produção industrial e tínhamos a área de transportes inserida na comercial industrial e, portanto, de alguma forma foi reunir aqui estas áreas”.

Ao a empresa Alfa agrupar diversas áreas de atuação neste novo departamento permitiu que outros departamentos ficassem com maior disponibilidade para desempenhar, com maior valor acrescentado, outras tarefas da sua responsabilidade.

Por sua vez, para serem atingidos os objetivos propostos a 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 neste 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. No presente ano foi implementado no departamento de *supply chain* a área de logística, que até à data integrava o departamento de operações não sendo ainda possível obter *feedback* desta alteração pois os resultados só serão analisados no próximo ano.

Atendendo agora aos controlos cibernéticos, é importante lembrar 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 destes 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 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 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 junto com o orçamento e que permitem afinar as estratégias 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 na vertente de planeamento de produção, enquanto o plano de *capex* é o plano de investimentos para levar à melhoria dos seus processos.

Também no âmbito dos controlos cibernéticos, para se analisar os resultados da empresa Alfa recorre-se a medidas de desempenho financeiras, não financeiras e híbridas. São usadas várias medidas financeiras, nomeadamente aquelas mais ligadas a controlos de custos e a reconhecimentos de proveitos, podendo ser usadas por áreas departamentais ou a um nível mais agregado. Exemplos de medidas financeiras são os custos de compras de matérias e

serviços, custos de pessoal, custos de produção, custos de comercialização, valor das vendas, etc. Muitas destas 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 assenta nos resultados financeiros, conjugando proveitos e custos. Um dos indicadores desta 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 elas têm limitações. Em verdade, a performance comunicada através 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”.

O *economic value added* é uma medida financeira também utilizada na empresa Alfa. É sobretudo utilizado na apresentação de projetos para avaliação por parte da administração. Também a taxa interna de rentabilidade é uma medida financeira utilizada para verificar se determinado projeto se encaixa na matriz ABC da empresa Alfa, em que “A” respeita a projetos mais estratégicos de grande rentabilidade e que em menos de 3 anos têm o seu retorno. Na classificação “B” incluem-se projetos com níveis intermédios de rentabilidade esperada e que geram retorno num período inferior a 5 anos. Por último, na classificação “C” incluem-se projetos com menor rentabilidade, ou seja, projetos que não geram um retorno tão grande como os outros.

Na empresa Alfa também são usadas medidas não financeiras de desempenho. Estas 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. Estas medidas constituem um modelo de avaliação, que se encontra em desenvolvimento, para uniformizar práticas de análise de acidentes, práticas de segurança, práticas de ambiente, práticas de avaliação de desempenho, entre outros, tanto em Portugal como nos países onde a empresa

Alfa detém as suas filiais. De momento existem dois softwares diferentes e os dados têm de ser recolhidos em ambos, o que dificulta ainda o processo de disponibilização de informações.

Na empresa Alfa existe também um departamento de qualidade, responsável por manter os seus produtos seguros, saudáveis e saborosos tal como evidenciado no documento “Apresentação da empresa”. É seu objetivo tornar a empresa Alfa uma referência mundial no seu negócio do setor agroalimentar. Com já referido atrás, a empresa Alfa detém várias certificações de qualidade, as quais têm sido renovadas anualmente. A qualidade e segurança alimentar dos produtos baseia-se na garantia de que todos os ingredientes, materiais de embalagem e processos produtivos são adequados à produção que realizam. A empresa Alfa tem implementado em todas as suas linhas de produção o sistema de autocontrolo *hazard analysis and critical control points*, onde estão identificados os possíveis riscos bem como as respetivas medidas de controlo. Para a empresa Alfa, a rastreabilidade das matérias-primas que dão origem aos produtos é fundamental para garantia da qualidade e controlo da segurança alimentar. Neste sentido, o sistema de rastreabilidade implementado permite que, através 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 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 de stocks e de rotação de stocks. Estas medidas permitem medir não só a eficiência como a forma como são geridos os níveis de stocks e as ruturas. São importantes porquê? Porque podem viabilizar determinadas situações que podem colocar em causa a entrega e comprometer um os níveis de serviço ao cliente. Por outro lado, 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”.*

Ainda no âmbito dos controlos cibernéticos, a empresa Alfa também recorre a medidas híbridas, as quais tendem a balancear medidas financeiras e não financeiras. Um exemplo deste balanceamento na empresa Alfa é o designado indicador quota de mercado. Esta medida híbrida de desempenho organizacional é representada, no setor do retalho, pela quantidade vendida em toneladas e em € para os segmentos que produzem, e são comparados com quotas de mercado da concorrência. Ao contrário do setor do retalho, no setor industrial, quando a produção termina é avaliada a quota no mercado mundial em toneladas e neste caso é tida em conta a quantidade produzida e não a quantidade vendida.

Para suportar este conjunto de medidas financeiras, não financeiras e híbridas, a empresa Alfa de sistemas de informação robustos e integrados. Até 2020, os gestores da Alfa utilizavam um software de análise e tratamento de dados, designado de Energy. Dadas as fragilidades que apresentava, em julho de 2020 este software foi substituído pelo *system applications and products business planning consolidation* (SAPBPC). Este *enterprise resource planning* (ERP) começou a ser a principal ferramenta de gestão corporativa da empresa Alfa. Esta 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. O próprio SAPBPC como está construído vai obrigar a que cada uma das áreas 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 através dos sistemas de informação de gestão existentes. Para se contornarem essas dificuldades, foi desenvolvido um *dashboard* comercial designado de “Comissão Executiva”. Este *dashboard* representou um grande avanço em termos de sistemas de informação de gestão, já que permitiu a implementação de um software de planificação onde é feito o apuramento dos dados, ficando estes dados integrados no SAPBPC. A implementação deste 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 à mesma. 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 neste 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 indivíduos na medida em que se espera que os colaboradores da empresa Alfa 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 um sistema de avaliação 360°, realizada por diferentes pessoas na empresa. Uma vez por ano, a Alfa faz uma avaliação da performance dos seus colaboradores em função de uma matriz pré-definida. Desta avaliação resulta o valor monetário que cada um dos colaboradores irá receber. Nesta matriz de avaliação existem indicadores individuais, indicadores de departamento e indicadores globais da empresa. O resultado desta avaliação está contemplado numa escala pré-definida em função da avaliação que o colaborador tem, a qual pode implicar uma recompensa até 130% da sua base de remuneração mensal.

Uma parte da avaliação 360° é feita por inquéritos. São sorteados 5 avaliadores para cada avaliado, os quais respondem a questões assentes nas características pessoais do avaliado como, por exemplo, a sua relação interpessoal com colegas de outros departamentos, a sua pontualidade, a sua assiduidade, entre outros itens. Depois existem indicadores que são de âmbito departamental e que são discutidos com o respetivo diretor do avaliado. Estes indicadores dizem respeito à disponibilidade do avaliado para com a empresa e para a aceitação de novos desafios. Posteriormente, o conjunto de todas estas avaliações são remetidas ao conselho de administração para serem homologadas. Após a homologação o diretor de cada departamento reúne individualmente com cada um dos seus colaboradores para lhe transmitir o resultado final da sua avaliação.

Este controlo de gestão é visto pela empresa Alfa como uma recompensa aos seus colaboradores pelo seu bom desempenho. Indiretamente, é também visto como uma forma de os reter na empresa.

4.2.3. Controlos administrativos

No último patamar do modelo de Malmi & Brown (2008) encontram-se os controlos administrativos que se dividem em três tipos de controlos. Estes 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, este conselho contempla cinco administradores responsáveis por diferentes áreas organizacionais: operações, produto, cliente, financeira e segurança (ver Figura 2 na secção 4.1).

Cada um dos cinco administradores da empresa Alfa coordena 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. Isto tem 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 necessidade de começar a ter uma organização mais de grupo, com pessoas responsáveis por áreas de região, mas também de grupo e, portanto, foi 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, sendo 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 destes entrevistados, o Entrevistado K, contextualiza este 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”.

Por sua vez, a estratégia de governação da empresa Alfa está inserida num projeto de melhoria contínua. Para o efeito, foi celebrado um contrato o Instituto Kaizen para estruturar e orientar as atividades da Alfa. Para traduzir os indicadores era fulcral ter uma estratégia que indicasse qual a forma de agir e o que seria necessário cada indivíduo contribuir para atingir determinado objetivo. Fator de extrema importância são também as pessoas que compõem o conselho de administração, pois devem ter capacidade para enfrentar os desafios propostos e encontrar situações de resolução a obstáculos que vão emergindo. Isto tem implicado necessidades de mudança no conselho de administração e que é bem patente do seguinte extrato de entrevista do Entrevistado K: *“o que é tido em conta é ir à procura de pessoas que tenham as valências ideais para fazer parte dos desafios que a empresa tem”.*

No processo de seleção dos membros do conselho de administração a empresa tem dado prioridade ao recrutamento interno, proporcionando a oportunidade a quem já possua conhecimento acumulado dos negócios da empresa. Apenas no caso de não existir alguém que se considere ter o *know-how* adequado para exercer o cargo de administrador é que o CEO decide proceder ao recrutamento externo.

Fortemente ligado com o controlo administrativo estrutura de governação encontra-se outro controlo administrativo: a estrutura da organização. Este outro controlo administrativo contempla as várias áreas organizacionais da empresa Alfa, a começar pelos seus diretores de departamento que se posicionam na terceira linha do organograma da empresa.

Também a estrutura da organização tem sofrido alterações ao longo do tempo. Uma das alterações de maior relevo nos últimos anos foi a criação do departamento de *supply chain*. Este departamento passou a abranger diversas atividades organizacionais que se encontravam dispersas um pouco por outros departamentos da empresa Alfa. Esta alteração na estrutura organizacional procura uma visão mais abrangente da cadeia de abastecimentos, 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 raiz”.

Por sua vez, 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 que fazem parte do processo de vendas para o *supply chain* os comerciais passaram a ter mais tempo para as tarefas comerciais, tal como é referido pelo Entrevistado H:

“O departamento de supply chain quer os custos mais baixos e os comerciais querem ter um nível de serviço o melhor possível. O departamento de supply chain está a assegurar os elementos de produção que temos. O que estamos a produzir, o que queremos produzir e quando deve ser entregue para permitir o negócio acontecer. Ao fim do dia vamos ter uma forma mais eficiente de trabalhar. Ainda estamos numa fase de transição, mas quero crer que o objetivo e o target é trabalhar melhor de uma forma mais eficiente do que a que tínhamos há dois anos”.

É também importante referir que antes de existir departamento de *supply chain* formalmente criado, o departamento de compras era responsável por 18% do *spend* da companhia. Existiam dependências de fornecedores únicos, elevados *timings* para homologação de fornecedores alternativos e a equipa de compras tinha muitas tarefas que não acrescentavam valor. Como a área de compras só negociava 18% do *spend*, uma grande percentagem era negociada por diferentes áreas organizacionais da empresa Alfa, as quais negociavam diretamente com os fornecedores e agilizavam também eles próprios a entrega da mercadoria. Com a implementação de *supply chain*, a área de compras é incorporada neste departamento, passando a negociar 60% do *spend* da empresa Alfa.

Também, mais recentemente, a empresa Alfa começou a utilizar a metodologia Kaizen para promover o diálogo e as reuniões diárias entre todos os níveis de colaboradores da empresa Alfa. Existem reuniões de 5/10 minutos muito práticas para se exporem as dificuldades existentes, e permitem aos diretores uma partilha de ideias, de fazer diferente, para que as pessoas se sintam também envolvidas em processos de mudança organizacional.

A comunicação entre diferentes níveis da estrutura da organização 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. Temos isso muito em conta, ouvir muito fortemente o que as pessoas têm para dizer.”

No âmbito dos controlos administrativos do modelo de teórico de Malmi e Brown (2008) resta ainda abordar as políticas e procedimentos. Este 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 se poderiam dar sobre este tipo de controlos administrativos. No entanto, atender-se-á a alguns exemplos que têm tido impactos significativos nas práticas organizacionais da empresa Alfa.

É importante começar por referir que, nos últimos anos, o Instituto Kaizen tem exercido uma influência significativa neste tipo de controlo administrativo. O Instituto Kaizen tem sido um suporte na área processual de procedimentos, formas de ver e formas de planear novas metodologias de trabalho. Uma das fases da metodologia kaizen é normalizar procedimentos. Esta normalização faz 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 desta normalização é reconhecida por vários entrevistados, sendo de destacar a posição de um dos mais envolvidos nestes processos:

“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.”

[Entrevistado F]

Outro exemplo deste tipo de controlos administrativos está relacionado com a internacionalização da empresa Alfa. Houve a necessidade de rever algumas ações existentes

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. Olhando então para um foco mais tático, era urgente proceder a uma standardização de procedimentos para que todos trabalhassem de igual forma e com as mesmas ferramentas. Desta forma, diversas práticas começaram a ser uniformizadas, tal como é evidenciado nos seguintes extratos de entrevistas:

“Estamos a começar a uniformizar práticas de análise de acidentes, práticas de segurança, práticas de ambiente, 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, portanto, depois a análise dos dados torna-se completamente impossível e é por isso que fazemos isso dessa forma”. [Entrevistado K]

Outro exemplo de alterações de procedimentos está relacionado com a área das compras, decorrente da sua integração no departamento de *supply chain*. Esta integração levou à necessidade de adaptação de alguns procedimentos de compras, 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, compras faz a negociação, termina a negociação, abre contrato e depois, ao abrigo do contrato, o supply chain faz os PO's. 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 foi com a chegada do Instituto Kaizen e da implementação do departamento de *supply chain* que sofreu algumas atualizações e passou a ser regra nas negociações de qualquer departamento tendo por isso influência em todas as áreas organizacionais da empresa Alfa. Cada encomenda que o fornecedor entregue está ao abrigo das condições gerais da encomenda e foi entendido fazer deste 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 em que é feito um contrato com um fornecedor numa fixação de preço na data que se pretende fixar. Todas estas 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 rentabilidade.”

A rastreabilidade aos produtos a pedido dos clientes é um procedimento que foi alterado com a implementação do novo ERP, o SAPBPC, apresentado na secção anterior. Antes da existência de SAPBPC, o que acontecia era que a maioria das pessoas não sabia mexer no sistema e como a área de planeamento tinha conhecimento profundo do ERP e era um participante bastante ativo em todos os projetos de desenvolvimento, ficou responsável pela realização de todos os exercícios de rastreabilidade no ERP anterior (o Energy). Com a implementação, em 2020 do SAPBPC, foi dada formação a todas as áreas da empresa Alfa para que pudessem fazer estes trabalhos de rastreabilidade.

A nível das atividades de recrutamento, sendo uma empresa agroalimentar com produção sazonal, a maior afluência destas atividades em Portugal ocorre particularmente entre julho

e outubro, chegando a atingir os 1000 colaboradores. Neste 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, regras 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, saber como se faz aa atividade que vai desempenhar e como toda a aprendizagem demora o seu tempo. Este processo de formação em contexto de trabalho neste 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. Qualquer pessoa que entra na empresa não é no primeiro mês nem no segundo que ela começa a dar frutos. Demora algum tempo. Portanto, há aqui esta questão da sazonalidade e de recursos que com pouca experiência e pouco know how. Há muita rotatividade destes recursos”.

Apesar desta situação, a formação na empresa Alfa é vista como uma grande estratégia e tida como um elemento fulcral. 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 seguir as políticas e procedimentos especificados em contextos de trabalho específicos.

Ainda no âmbito dos controlos administrativos, há a necessidade de atender às políticas da empresa Alfa. E ao nível das políticas existentes, para além das políticas de natureza ética, são de destacar as políticas de transparência e as políticas de qualidade. É importante ara a empresa Alfa que exista transparência na divulgação de todas as informações do grupo conforme refere o entrevistado [A]:

“Uma área a quem o supply chain vai dar apoio e suporte vai naturalmente ter uma exigência que as coisas ocorram já e tem de haver a transparência de detalhes realistas para as várias implementações que pretendíamos e não nos deixar afetar por alguma pressão que possa existir”.

Ao nível das políticas de qualidade são de destacar as políticas relacionadas com processos produtivos. Estas políticas são escrutinadas por diferentes níveis de gestão da

empresa Alfa durante todo o ciclo da cadeia de valor da empresa Alfa. Estas políticas implicam a necessidade de indicadores de controlo das mesmas, alguns deles já mencionados na secção 4.2.2, no âmbito dos controlos cibernéticos.

5. Discussão dos resultados

Após apresentados os diferentes sistemas de controlos de gestão da empresa Alfa na secção anterior, torna-se importante analisá-los *as a package* à luz do modelo teórico de Malmi e Brown (2008). E a primeira constatação que resulta desta análise é o facto de terem sido identificados controlos de gestão em todas as cinco tipologias deste modelo teórico: (1) controlos culturais, (2) planeamento, (3) controlos cibernéticos, (4) recompensa e compensação, e (5) controlos administrativos. Por sua vez, também foram identificados controlos de gestão em todas as componentes de cada uma destas cinco tipologias. Assim, o estudo dos sistemas de controlo de gestão *as a package* nesta empresa portuguesa do setor agroalimentar mostra a validade deste modelo teórico, a par de outros estudos realizados em outros contextos organizacionais e culturais (e.g., O'Grady & Akroyd, 2016; Frei et al., 2022), contribuindo para o reforço da importância de se estudarem os SCG *as a package* nas organizações.

Atendendo agora à análise do patamar dos controlos culturais é importante salientar que este estudo proporciona evidência de um grande controlo familiar na empresa Alfa. Desde a sua fundação, o capital desta empresa tem sido controlado pela família que esteve na sua origem e o cargo de CEO tem sido sempre ocupado por um membro desta família. Este controlo cultural, identificado neste estudo como clã, é muito relevante para se compreenderem outros controlos de gestão na empresa Alfa, estejam estes enquadrados na tipologia dos controlos culturais ou em outras tipologias do modelo teórico de Malmi e Brown (2008), como se mostrará ao longo desta secção.

Ainda no âmbito da tipologia dos controlos culturais, há também uma clara evidência de os valores da empresa Alfa funcionarem como controlos de gestão. Por sua vez, os valores da empresa Alfa estão fortemente ligados aos valores da família que a controla ao longo de seis décadas, havendo aqui uma ligação entre estas duas componentes da tipologia dos controlos culturais: valores e clãs. Esta é uma importante contribuição deste estudo, ao mostrar esta interligação entre diferentes componentes dos controlos culturais.

Há, no entanto, outros valores que são mais influenciados por outras circunstâncias. Por exemplo, é notória a preocupação da empresa pela busca da excelência dos seus produtos, medida através de rigorosos indicadores de qualidade para garantir a sua posição competitiva no mercado global. Apesar dos valores da empresa Alfa serem fortemente influenciados pelo clã família, são também visíveis valores associados ao contexto competitivo internacional e que tendem a evidenciar a necessidade de um conselho de administração composto por gestores com experiência em contextos de empresas multinacionais.

Também foi evidente o uso de símbolos como controlos culturais na empresa Alfa. Por exemplo, cada vez mais têm sido utilizados escritórios em *open space* com o intuito de promover um maior diálogo e partilha de ideias em busca de melhorias. Este tipo de símbolos tem sido reportados por outros estudos que têm aplicado o modelo de Malmi e Brown (2008) como, por exemplo, o estudo de O'Grady e Akroyd (2016) que refere a existência de um reforço de uma cultura corporativa também com escritórios em *open space*. Há ainda outros exemplos de símbolos que denotam controlos culturais na empresa Alfa, como a utilização ao longo do tempo de diferentes logótipos e fardamentos. Estes símbolos têm sido usados pela empresa Alfa para difundir mensagens para os seus diferentes *stakeholders*, sejam eles internos ou externos à empresa.

Os controlos culturais são caracterizados por evidenciarem mudanças mais lentas que outras tipologias de controlos de gestão. No entanto, como este estudo adotou uma abordagem longitudinal, foram captadas mudanças nas três componentes dos controlos culturais do modelo teórico de Malmi e Brown (2008). Tem sido percebida uma cada vez menor influência do clã família, nomeadamente nos cargos de gestão da empresa Alfa, tendo possibilitado ao longo do tempo algumas mudanças em controlos associados a valores e a símbolos. Por sua vez, estas mudanças estão relacionadas com componentes de outras tipologias de controlos de gestão, nomeadamente planeamento e controlos cibernéticos.

Ao nível do planeamento, foram identificados vários controlos para levar a cabo a estratégia de crescimento da empresa Alfa através da sua crescente internacionalização. Esta estratégia tem acompanhado a empresa Alfa ao longo do seu ciclo de vida, mas nas últimas décadas tem sido intensificada, resultando na compra de empresas do setor agroalimentar em países dos hemisférios norte e sul. Este crescimento dos níveis de produção da empresa

Alfa, bem como a existência das duas campanhas sazonais, implicou adaptações nos controlos de gestão associados à tipologia planeamento.

Por sua vez, na procura de alcançar objetivos estratégicos cada vez mais exigentes, a empresa Alfa teve de incrementar os seus controlos cibernéticos. Para além de melhoria evidenciada ao longo do tempo nos processos de orçamentação da empresa Alfa, há também uma forte evidência do incremento das medidas financeiras, não financeiras e híbridas.

A nível da tipologia de compensação e recompensa a empresa Alfa tem introduzido alterações no seu sistema de avaliação de desempenho. Atualmente, este sistema contempla diversas componentes de avaliação e tem associado um sistema de recompensa monetárias em função dos níveis de desempenho individual.

É exercido, de forma subtil e indireta, um controlo no comportamento dos colaboradores da empresa Alfa em prol do seu desempenho corporativo. Uma boa parte dos indicadores usados no processo de avaliação do desempenho individual são indicadores também usados nas diferentes componentes dos controlos cibernéticos, mostrando-se mais uma vez a ligação entre diferentes controlos de gestão.

Na tipologia dos controlos administrativos existe uma grande notoriedade da estrutura de governação da empresa Alfa, a qual responsabiliza os seus diretores pelos bons resultados e gestão das tarefas a desempenhar. Como já foi referido nesta secção, o lugar de CEO desta empresa tem sido sempre ocupado por um membro do clã família. No entanto, a composição do conselho de administração tem sofrido algumas alterações, particularmente nos últimos anos. Estas alterações também têm sido associadas aos objetivos estratégicos mais recentes da empresa Alfa. Assim, há uma forte ligação entre esta componente da tipologia controlos administrativos e a tipologia planeamento.

Ainda no âmbito da tipologia dos controlos administrativos é de salientar a necessidade de standardização de procedimentos. A empresa Alfa procura ter standards em termos de práticas de análise de acidentes, práticas de segurança, práticas de ambiente, práticas de avaliação de desempenho, entre outras. Estas standardizações são particularmente necessárias em consequência das diferenças organizacionais e culturais existentes entre diferentes filiais da empresa Alfa, as quais estão localizadas em diferentes países. Tal como

refere Vaz et al. (2015), entre as dificuldades de ordem culturais mais frequentes destacam-se o idioma, as práticas e as leis, as quais variam de forma relevante de um país para outro, e o caso da empresa Alfa confirma estas dificuldades.

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

6. Conclusão

Adotando uma abordagem longitudinal, 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 caso suportada por entrevistas semiestruturadas e documentos.

Este estudo apresenta três contribuições teóricas. Em primeiro lugar, ao identificar controlos de gestão relacionados com todas as componentes das cinco tipologias do modelo teórico de Malmi e Brown (2008), este estudo mostra a validade deste modelo no contexto de uma empresa portuguesa do setor agroalimentar, de gestão familiar, e contribui para o reforço da importância de se estudarem os SCG *as a package* em diferentes contextos organizacionais.

Em segundo lugar, para além de serem identificados controlos relacionados com todas as componentes das cinco tipologias do modelo teórico de Malmi e Brown (2008), são de realçar as várias ligações 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 controlos administrativos. Esta é uma importante contribuição deste estudo para melhorar a perspetiva estática das tipologias de controlos de gestão deste modelo teórico.

Em terceiro lugar, a abordagem longitudinal adotada neste estudo permitiu evidenciar mudanças em todos as componentes das cinco tipologias do modelo teórico de Malmi e Brown (2008), embora com diferentes velocidades. A evidência 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 estas várias mudanças, inclusive na tipologia dos controlos administrativos, em virtude de se ter adotado uma metodologia de estudo de caso longitudinal.

Por último, este estudo contribui para a prática ao dar visibilidade à diversidade de controlos de gestão e à importância de estes serem utilizados nas organizações *as a package*. Esta visibilidade pode levar contabilistas e gestores a adotarem uma visão mais abrangente do âmbito dos sistemas de controlo de gestão nas organizações em que exercem influência. Por sua vez, pode levar (mais) professores de contabilidade a refletirem nas suas aulas maior balanceamento entre temáticas de natureza técnica e temáticas de natureza comportamental.

Como todas as investigações, também esta apresenta limitações. A principal limitação deste estudo tem a ver com as 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, o estudo poderia ser ainda mais enriquecido 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.

Referências bibliográficas

Alvesson, M., & Karreman, D. (2004). Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 423–444. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00034-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00034-5)

Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: A framework for analysis*. Harvard Business School Press.

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>

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>

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*, In Press. <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>

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., 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>

Martin, M. (2020). An evolutionary approach to management control systems research: A prescription for future research. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101186. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101186>

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>

Mouritsen, J., Pedraza-Acosta, I., & Thrane, S. (2022). Performance, risk, and overflows: When are multiple management control practices related? *Management Accounting Research*, 55. <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. (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>

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*, In Press <https://doi.org/10.1108/QRAM-10-2021-0193>

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 Press.

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.

Vieira, R., Major, M., & Robalo, R. (2017). Investigação qualitativa em contabilidade. Em *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, metodologia e prática* (2ª Ed.) (139-171). Escolar Editora.

Yin, R. (2009). *Case Study Research (4th Ed.)*. Sage Publications.