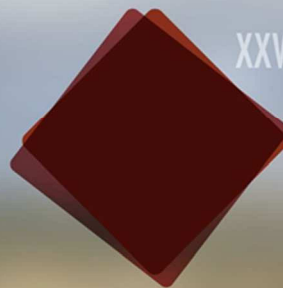




Instituto Politécnico  
de Castelo Branco  
Escola Superior  
de Gestão



XXVI JORNADAS  
LUSO-ESPAÑOLAS

**GESTÃO  
CIENTÍFICA**

*Competitividade das Regiões Transfronteiriças*

IDANHA-A-NOVA, 3 A 6 DE FEVEREIRO DE 2016  
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO DE IDANHA-A-NOVA  
INSTITUTO POLITÉCNICO DE CASTELO BRANCO

## PROGRAMA CIENTÍFICO

DIA 4.02.2016

9h-10h30: SESSÕES PARALELAS

### MARKETING

#### SALA 7

##### Moderadores:

Nuno Guerra, Instituto Politécnico de Castelo Branco

Alejandro García-Jurado, Universidad de Córdoba

#### **CHARACTERISATION OF CONSUMERS IN FAST-FOOD RESTAURANTS: A FOOD VALUE-BASED APPROACH**

Alicia Izquierdo Yusta, Universidad de Burgos

M<sup>a</sup> Pilar Martínez Ruiz, Universidad de Castilla la Mancha

Jorge Pelegrín Borondo, Universidad de la Rioja

#### **O IMPACTO DA QUALIDADE DA RELAÇÃO, DAS EMOÇÕES E DA RECOMENDAÇÃO NA LEALDADE: O CASO DO LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS ELISABETE CAVADAS**

Alzira Maria Ascensão Marques, Instituto Politécnico de Leiria

Ricardo Jorge Oliveira Marques dos Santos Cavadas, Instituto Politécnico de Leiria

#### **EFFECTO DE LA GAMIFICACIÓN EN LA INTENCIÓN DE USO DE APLICACIONES MÓVILES CON FINES SOCIALES DESDE LA PERSPECTIVA DEL MODELO TAM**

Alejandro García-Jurado, Universidad de Córdoba

Mercedes Torres-Jiménez, Universidad Loyola

Pilar Castro-González, Universidad Loyola

#### **THE NEW ERA OF OMNICHANNEL RETAILING**

Ana Mosquera de la Fuente, University of La Rioja

Emma Juaneda Ayensa, University of La Rioja

Cristina Olarte Pascual, University of La Rioja

Yolanda Sierra Murillo, University of La Rioja

#### **CLAVES DEL PROCESO DE COMPRA ORGANIZACIONAL DE VINO: EL CASO DE LOS MINORISTAS EN LA RIOJA**

Yolanda Sierra Murillo, Universidad de La Rioja

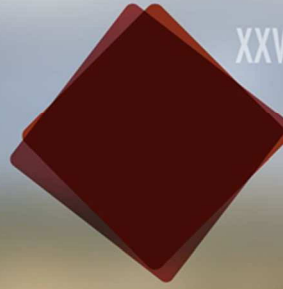
Lidia Gil Fernández, Universidad de La Rioja

Cristina Olarte Pascual, Universidad de La Rioja

Jorge Pelegrín Borondo, Universidad de La Rioja



Instituto Politécnico  
de Castelo Branco  
Escola Superior  
de Gestão



XXVI JORNADAS  
LUSO-ESPAÑOLAS

**GESTÃO  
CIENTÍFICA**

*Competitividade das Regiões Transfronteiriças*

IDANHA-A-NOVA, 3 A 6 DE FEVEREIRO DE 2016  
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO DE IDANHA-A-NOVA  
INSTITUTO POLITÉCNICO DE CASTELO BRANCO

## INOVAÇÃO E GESTÃO DO CONHECIMENTO

### SALA 6

#### Moderadores:

Vítor Lélío da Silva Braga, Instituto Politécnico do Porto

Beatriz Corchuelo Martínez-Azúa, Universidad de Extremadura

### QUALIDADE DA INFORMAÇÃO: CONCEITOS, EVOLUÇÃO E APLICAÇÕES

José Rascão, Instituto Politécnico de Setúbal

### INVESTIGAÇÃO, DESENVOLVIMENTO E INOVAÇÃO: UMA ANÁLISE QUALITATIVA NAS EMPRESAS PORTUGUESAS

Lurdes Marlene Silva Lopes, CIICESI

Vítor Lélío da Silva Braga, Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Felgueiras – Instituto Politécnico do Porto; CIICESI; CETRAD

Alexandra Maria da Silva Braga, Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Felgueiras – Instituto Politécnico do Porto; CIICESI; CETRAD

### LAS ENCUESTAS DE INNOVACIÓN A PARTIR DEL MANUAL DE OSLO: ANÁLISIS DEL CASO ESPAÑOL

Manuel Ángel Nogueira, Universidad de Santiago de Compostela

Sara Fernández López, Universidad de Santiago de Compostela

Lucía Rey Ares, Universidad de Santiago de Compostela

Guillermo Andrés Zapata Huamaní, Universidad de Santiago de Compostela

### INTELIGÊNCIA EMOCIONAL E CRIATIVIDADE: UM ESTUDO EMPÍRICO

Maria do Céu Colaço Santos, Universidade de Coimbra

Filipe J. F. Coelho, Universidade de Coimbra

### OBSTÁCULOS A LA INNOVACIÓN: ¿CÓMO INFLUYEN EN LAS DECISIONES DE LAS EMPRESAS EXTREMEÑAS?

Beatriz Corchuelo Martínez-Azúa, Universidad de Extremadura

## ORGANIZAÇÃO DE EMPRESAS

### SALA 5

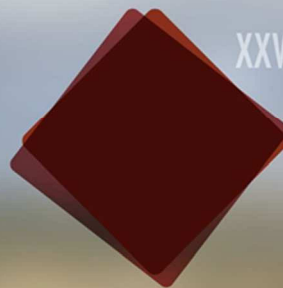
#### Moderadores:

Sandra Manso, Instituto Politécnico de Castelo Branco

Álvaro Espejo León, Universidad de Córdoba



Instituto Politécnico  
de Castelo Branco  
Escola Superior  
de Gestão



XXVI JORNADAS  
LUSO-ESPAÑOLAS

# GESTÃO CIENTÍFICA

*Competitividade das Regiões Transfronteiriças*

IDANHA-A-NOVA, 3 A 6 DE FEVEREIRO DE 2016  
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO DE IDANHA-A-NOVA  
INSTITUTO POLITÉCNICO DE CASTELO BRANCO

## **LOS CONSORCIO DE EXPORTACIÓN REVISIÓN CONCEPTUAL Y FACTORES DETERMINANTES DE ÉXITO**

Álvaro Espejo León, Universidad de Córdoba  
Julia M. Núñez-Tabales, Universidad de Córdoba  
Fernando J. Fuentes García, Universidad de Córdoba

## **INFORMAÇÃO E AMBIENTES ORGANIZACIONAIS: ENSAIO SOBRE A DINÂMICA DOS AMBIENTES INFORMACIONAIS NAS ORGANIZAÇÕES**

Catarina Roseira, Universidade do Porto  
António Rodrigues Andrade, Universidade Federal do Rio de Janeiro

## **ANÁLISIS DEL SECTOR VITIVINÍCOLA ESPAÑOL Y SU APERTURA COMERCIAL INTERNACIONAL: NUEVOS RETOS Y ESTRATEGIAS COMERCIALES EN MERCADOS EXTERIORES**

Álvaro Espejo León, Universidad de Córdoba  
Julia M. Núñez-Tabales, Universidad de Córdoba  
Fernando J. Fuentes García, Universidad de Córdoba

## **ANÁLISIS DEL EFECTO DEL AMBIDIESTRISMO EN LA FLEXIBILIDAD DE CADENA DE SUMINISTRO: UN ESTUDIO EMPÍRICO**

Araceli María Rojo Gallego-Burín, Departamento de Organización de Empresas, Universidad de Granada  
Francisco Javier Llorens Montes, Departamento de Organización de Empresas, Universidad de Granada  
María Nieves Pérez Aróstegui, Departamento de Organización de Empresas, Universidad de Granada  
Dainelis Cabeza Pullés, Departamento de Organización de Empresas, Universidad de Granada

## **ORGANIZAÇÃO DE EMPRESAS**

### **SALA 4**

#### **Moderadores:**

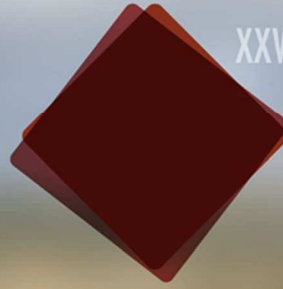
António Gaiola, Instituto Politécnico de Castelo Branco  
Rafael Robina Ramírez, Universidad de Extremadura

## **LA SATISFACCIÓN DE LOS RESTAURANTES ECOLÓGICOS EN ESPAÑA: ESTUDIO A PARTIR DEL PRIMER CENSO NACIONAL**

Rafael Robina Ramírez, Universidad de Extremadura  
Luis Manuel Cerdá Suárez, Pontificia Universidad Católica de Valparaíso



Instituto Politécnico  
de Castelo Branco  
Escola Superior  
de Gestão



XXVI JORNADAS  
LUSO-ESPAÑOLAS

**GESTÃO  
CIENTÍFICA**

*Competitividade das Regiões Transfronteiriças*

IDANHA-A-NOVA, 3 A 6 DE FEVEREIRO DE 2016  
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO DE IDANHA-A-NOVA  
INSTITUTO POLITÉCNICO DE CASTELO BRANCO

### **O IMPACTO DO CONFLITO ENTRE O TRABALHO E A FAMÍLIA SOBRE A INTENÇÃO DE ROTATIVIDADE NAS ORGANIZAÇÕES**

Marcos Aguiar de Souza, Universidade Federal do Rio de Janeiro

Luis Felipe de Oliveira Fleury, Universidade Federal do Rio de Janeiro

António Palma Rosinha, Academia Militar/CINAMIL

Maria Auxiliadora Salcedo Giolo, Centro de Psicologia Aplicada do Exército Rio de Janeiro

### **A RELEVÂNCIA DA PARTICIPAÇÃO DOS STAKEHOLDERS – UM ESTUDO DE CASO NA GESTÃO DE UMA ORGANIZAÇÃO DO TERCEIRO SETOR**

Miguel Mendes, Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Felgueiras, CIICESI, Instituto Politécnico do Porto

Marisa R. Ferreira, Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Felgueiras, CIICESI, Instituto Politécnico do Porto

### **FATORES DETERMINANTES DO COMPROMETIMENTO DO TRABALHADOR E DA MELHORIA CONTÍNUA EM EMPRESAS DE FABRICO DE ALIMENTOS COMPOSTOS PARA ANIMAIS**

Patrícia Milene Azinheira Cardoso, J. Cardoso & Filhos, Lda.

Pedro Manuel do Espírito Santo, Escola Superior de Educação, CI & DETS, Instituto Politécnico de Viseu

### **NUEVOS MODELOS DE GESTIÓN EMPRESARIAL EN EL MARCO DE LA ECONOMÍA DE LA FELICIDAD: UNA VISIÓN INTEGRAL DESDE LA ECONOMÍA, LA EMPRESA, LA PSICOLOGÍA Y LA COMUNICACIÓN**

Luis Rivas Herrero, Universidad Pontificia de Salamanca

Irene Martín Martín, Universidad Pontificia de Salamanca

Elena Fernández Blanco, Universidad Pontificia de Salamanca

Fernando Suárez Carballo, Universidad Pontificia de Salamanca

Juan Francisco Sánchez Vázquez, Universidad Pontificia de Salamanca

David Alameda García, Universidad Pontificia de Salamanca

## **CONTABILIDADE**

### **SALA 3**

#### **Moderadores:**

Ana Isabel Cruz, Instituto Politécnico de Castelo Branco

David Rodeiro Pazos, Universidad de Santiago de Compostela

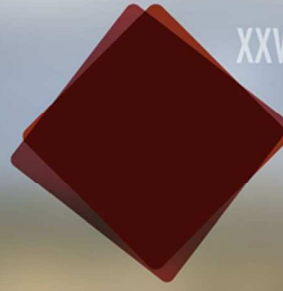
### **ESTUDO EMPÍRICO DA CERTIFICAÇÃO DOS SISTEMAS DE GESTÃO DA QUALIDADE NA COMUNIDADE INTERMUNICIPAL REGIÃO DE COIMBRA**

Sofia Alexandra Andrade Pinto Lopes Félix, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Instituto Politécnico de Coimbra/Município de Tábua

Maria Georgina Tamborino Morais, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Instituto Politécnico de Coimbra



Instituto Politécnico  
de Castelo Branco  
Escola Superior  
de Gestão



XXVI JORNADAS  
LUSO-ESPAÑOLAS

# GESTÃO CIENTÍFICA

*Competitividade das Regiões Transfronteiriças*

IDANHA-A-NOVA, 3 A 6 DE FEVEREIRO DE 2016  
ESCOLA SUPERIOR DE GESTÃO DE IDANHA-A-NOVA  
INSTITUTO POLITÉCNICO DE CASTELO BRANCO

## ANÁLISIS PATRIMONIAL DE LAS EMPRESAS INSTALADAS EN PARQUES CIENTÍFICOS

David Rodeiro Pazos, Universidad de Santiago de Compostela

Sara Fernández López, Universidad de Santiago de Compostela

María Jesús Rodríguez Gulías, Universidad de La Coruña

## 15 ANOS DE INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE DE GESTÃO ESTRATÉGICA: UMA META-ANÁLISE

Rui Alexandre R. Pires

Maria do Céu G. Alves, Universidade da Beira Interior

Lúcia Lima Rodrigues, Universidade do Minho

## NIVEL DE HONORARIOS Y CALIDAD DE AUDITORÍA. UNA PROPUESTA DE ANÁLISIS

M<sup>a</sup> Soledad Campos Lucena, Universidad de Sevilla

Rosario López Gavira, Universidad de Sevilla

José Enrique Romero García, Universidad de Sevilla

## DIPLOMA DA FISCALIDADE VERDE – FINALMENTE UMA *GREEN TAX REFORM* INTEGRADA EM PORTUGAL?

Ana Clara Borrego

## EMPREENDEADORISMO

### SALA 2

#### Moderadores:

Arminda do Paço, Universidade da Beira Interior

Antonio Fernández Portillo, Universidad de Extremadura

### A INTERNACIONALIZAÇÃO POR VIA DA COOPERAÇÃO INFORMAL NO SECTOR TÊXTIL PORTUGUÊS

Ana Cristina Gonçalves, CIICESI

Vítor Braga, Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Felgueiras, Instituto Politécnico do Porto; CIICESI; CETRAD

### APROXIMACIÓN AL ESTADO DEL ARTE DE LA EMPRESA DIGITAL

Antonio Fernández Portillo, Universidad de Extremadura

Mari Cruz Sánchez Escobedo, Universidad de Extremadura

Ricardo Hernández-Mogollón, Universidad de Extremadura

### HOW TO FOSTER YOUNG SCIENTISTS' ENTREPRENEURIAL SPIRIT? EVIDENCE FROM SCIENT PROJECT

Arminda do Paço, Universidade da Beira Interior

João Ferreira, Universidade da Beira Interior

Mário Raposo, Universidade da Beira Interior

Joana Vaz, Universidade da Beira Interior

## 15 ANOS DE INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE DE GESTÃO ESTRATÉGICA: UMA META-ANÁLISE

Rui Alexandre R. Pires, rucalpires@gmail.com  
Maria do Céu G. Alves, mceu@ubi.pt, Universidade da Beira Interior  
Lúcia Lima Rodrigues, lrodrigues@eeg.uminho.pt, Universidade do Minho

### ABSTRACT

The main purpose of this paper is to analyse and understand the evolution of the strategic management accounting (SMA) literature by performing a meta-analysis of literature and critiquing of SMA papers published in the leading journals in the field covering fifteen years: 2000-2014 inclusive. We performed a descriptive meta-analysis of 43 SMA papers published in five top ranked accounting journals in order to provide a broad perspective of the field. We use a method and techniques previously employed in the field of management accounting to select and classify the papers. The main findings presented in the paper provide some light about the main topics studied, research settings, theories, methods, and primary data analysis used in SMA research. Therefore, this paper extends upon the previous literature reviews, by extending the scope and the time frame. In addition, this paper provides a meta-analysis of the SMA literature never done before in the field of the SMA.

**KEYWORDS:** Strategic management accounting, Strategic management accounting practices, Management accounting, Strategy, Meta-analysis

### 1. INTRODUÇÃO

A contabilidade de gestão estratégica (*Strategic Management Accounting* – SMA) surgiu há mais de 30 anos (Simmonds 1981, 1982) num período em que diversos autores (e.g., Johnson & Kaplan, 1987; Kaplan, 1984; Roslender, 1995, 1996) apontavam duras críticas à contabilidade de gestão pela sua perda de relevância. Desenvolveu-se em paralelo com outros desenvolvimentos da contabilidade de gestão, tais como a contabilidade de gestão baseada nas atividades e a contabilidade para as novas tecnologias da produção (Roslender, 1995), com o intuito de restabelecer a relevância da contabilidade de gestão e fornecer aos gestores a informação necessária para efeitos de planeamento, controlo, e tomada de decisões que promovam a obtenção de vantagens competitivas e possibilitem a melhoria do desempenho organizacional.

Após um período de desenvolvimento normativo e de práticas de SMA, e apesar do entusiasmo inicial da comunidade académica e dos profissionais da contabilidade de gestão (Langfield-Smith, 2008), diversos autores (e.g., Agasisti, Arnaboldi, & Azzone, 2008; Cadez & Guilding, 2008; Guilding, Cravens, & Tayles, 2000; Langfield-Smith, 2008; Nixon & Burns, 2012; Roslender & Hart, 2003; Tomkins & Carr, 1996) têm registado a falta de consenso quanto ao significado do termo, quanto ao seu âmbito, e quanto ao que constitui e não constitui a SMA. Alguns estudos (e.g., Cravens & Guilding, 2001; Guilding, 1999; Guilding *et al.*, 2000; Guilding & McManus, 2002) também têm concluído que a utilização da SMA, e das suas práticas, é muito reduzida. Uma das justificações apontadas para a reduzida adoção e compreensão da SMA resulta do facto de esta ter assumido uma visão reducionista e se ter focado, fundamentalmente, nas estratégias competitivas e do *marketing*, e não ter acompanhado a literatura e os desenvolvimentos da gestão estratégica (Carlsson-Wall, Kraus, & Lind, 2015; Langfield-Smith, 2008; Nixon & Burns, 2012).

Existe, no entanto, algum consenso quanto à orientação e ao tipo de informação fornecida pela SMA que compreende informação não financeira, orientada para o exterior (e.g., relacionada com os clientes, fornecedores, concorrentes, mercado e contexto em geral) e para o futuro, o que lhe confere uma orientação estratégica (e.g., Cadez & Guilding, 2008; Cinquini & Tenucci, 2010; Coad, 1996; Cuganesan, Dunford, & Palmer, 2012; Guilding *et al.*, 2000). Para assumir esta orientação a SMA compreende um conjunto de práticas (e.g., Cadez & Guilding, 2008; Cinquini & Tenucci, 2010; Cravens & Guilding, 2001; Guilding *et al.*, 2000; Guilding & McManus, 2002) e exige uma participação (ou envolvimento) mais ativa do profissional de contabilidade de gestão (e.g., Cadez & Guilding, 2008; Coad, 1996; Ma & Tayles, 2009; Roslender & Hart, 2003; Tillmann & Goddard, 2008). Todavia, com a exceção do estudo desenvolvido por Cadez e Guilding (2008), estas duas dimensões de SMA não têm sido analisadas em conjunto.

Apesar do exposto, o interesse pela discussão e investigação da SMA tem-se mantido e renovado. A realização de diversos estudos nos últimos anos (e.g., Bisbe & Malagueño, 2012; Cadez & Guilding, 2008; Carlsson-Wall *et al.*, 2015; Carr, Kolehmainen, & Mitchell, 2010; Cinquini & Tenucci, 2010; Cuganesan *et al.*, 2012; Hutaibat (2011); Ma & Tayles, 2009; Pavlatos, 2011; Tillmann & Goddard, 2008), e a publicação pela *Management Accounting Research*<sup>1</sup> de um número especial, em 2012, são prova disso. Adicionalmente, nos últimos anos também surgiram duas linhas de investigação adicionais em SMA que consideram o papel da contabilidade de gestão (estratégica) na ação estratégica do dia-a-dia (e.g., Cuganesan *et al.*, 2012; Jørgensen & Messner, 2010; Skærbæk & Tryggestad, 2010), e em contextos de relações interorganizacionais (e.g., Carlsson-Wall *et al.*, 2015; Mouritsen, Hansen, & Hansen, 2001). É neste contexto que Carlsson-Wall *et al.* (2015) falam em três abordagens ou linhas de investigação em SMA que designam de (i) *mainstream SMA*; (ii) *accounting and strategising*; e (iii) *SMA in close inter-organizational relationships*.

Neste estudo, à semelhança de outros trabalhos (Carlsson-Wall *et al.*, 2015; Tillmann & Goddard, 2008), considera-se que a SMA corresponde a um desenvolvimento da contabilidade de gestão com orientação estratégica, ou seja, que suporta a formulação, implementação e monitorização (e eventual revisão) da estratégia. Esta abordagem é consistente e enquadra-se na nova definição de contabilidade de gestão adotada pelo *Institute of Management Accountants* (IMA, 2008)<sup>2</sup>. Considera-se também, tal como Cadez e Guilding (2008), que a SMA compreende duas dimensões relacionadas com (i) a participação do profissional de contabilidade de gestão na tomada de decisão, nomeadamente na tomada de decisão estratégica, e (ii) as práticas de SMA.

Por conseguinte, o principal objetivo deste estudo consiste em analisar a evolução da literatura de SMA através da análise do conteúdo da investigação publicada durante os últimos 15 anos (2000-2014, inclusive) nas principais revistas internacionais da especialidade, tendo em conta o *ranking* desenvolvido por Chan, Chan, Seow, e Tam (2009), nomeadamente *Accounting, Organizations and Society* (AOS), *Journal of Accounting and Economics* (JAE), *Journal of Accounting Research* (JAR), *Journal of Management Accounting Research* (JMAR), e *The Accounting Review* (TAR). A sua realização justifica-se pelo facto de se adotar uma metodologia (meta-análise) distinta e se alargar o âmbito e o horizonte temporal de revisões de literatura de SMA efetuadas anteriormente (e.g., Langfield-Smith, 2008; Nixon & Burns, 2012; Roslender & Hart, 2003). Justifica-se também por avaliar a estrutura e a evolução da investigação em SMA, e apresentar possíveis orientações para desenvolvimentos futuros. Além disso, outros trabalhos de revisão sistemática (ou meta-análises) realizados anteriormente focam-se na investigação em contabilidade de gestão realizada em determinadas regiões ou países (e.g., Chenhall & Smith, 2011; Duh, Xiao, & Chow, 2008; Maher, 2001; Wagenhofer, 2006), desenvolvida especificamente em pequenas e médias empresas (e.g., López & Hiebl, 2015), publicada em determinadas revistas (e.g., Lindquist & Smith, 2009; Scapens & Bromwich, 2001, 2010), e relacionada com determinadas práticas de contabilidade de gestão (e.g., Hoque, 2014) ou outros tópicos (e.g., Guthrie, Ricceri, & Dumay, 2012) que não a SMA.

Com este estudo pretende-se, assim, dar resposta às seguintes questões de investigação:

1. O quê, e como, se tem investigado sobre a SMA nos últimos 15 anos (2000-2014, inclusive)?
2. Como tem evoluído a investigação em SMA?
3. Qual o futuro da investigação em SMA?

Neste sentido, este estudo apresenta três contributos para a literatura de SMA. Primeiro, em resposta às críticas da falta de consenso na definição e da falta de um *framework* de SMA, este estudo permite avaliar a estrutura e a evolução da investigação em SMA o que contribui para destacar as suas principais componentes e dimensões, e permite o entendimento mais geral sobre a própria SMA. Segundo, ao ajudar os investigadores da área a perceber a direção e as principais lacunas da investigação em SMA, fornece orientações importantes para a investigação futura. Por fim, este estudo também contribui para o desenvolvimento da prática (adoção e utilização) da SMA na medida em que ajuda a esclarecer os profissionais da contabilidade de gestão e os gestores quanto ao seu âmbito, aplicações, e limitações.

O estudo encontra-se estruturado em quatro secções. A introdução constitui a primeira secção. Na segunda secção é detalhado processo de recolha e análise dos dados, correspondente à seleção e análise dos *papers* de

---

<sup>1</sup> Em 1996 a *Management Accounting Research* também promoveu a publicação de um número especial dedicado à investigação relacionada com a SMA.

<sup>2</sup> De acordo com o IMA (2008, p. 1) "*Management accounting is a profession that involves partnering in management decision making, devising planning and performance measurement systems, and providing expertise in financial reporting and control to assist management in the formulation and implementation of an organization's strategy*".

investigação em SMA publicados nos últimos 15 anos. Na terceira secção são apresentados e analisados os resultados obtidos. Por fim, na última secção são apresentadas as principais conclusões e destacadas as principais implicações futuras para a investigação em SMA. Algumas limitações do estudo são também descritas.

## 2. MÉTODO

Para cumprir o principal objetivo definido para este estudo, e responder às questões de investigação formuladas, na seleção dos *papers* foram seguidos critérios, etapas e sistemas de classificação semelhantes aos utilizados por outros autores (e.g., Chenhall & Smith, 2011; Duh *et al.*, 2008; Guthrie *et al.*, 2012; Hoque, 2014; Lindquist & Smith, 2009; Scapens & Bromwich, 2001, 2010) no desenvolvimento de meta-análises no âmbito da contabilidade de gestão. Os *papers* da investigação em contabilidade de gestão estratégica (*Strategic Management Accounting* – SMA) foram selecionados considerando três critérios: (i) o tema abordado no *paper*; (ii) a revista de publicação; e (iii) a data de publicação.

O primeiro critério foi definido tendo como objetivo a seleção dos *papers* que se enquadram no âmbito da SMA, adotando no entanto uma interpretação abrangente do conceito de SMA como defendido por alguns autores (e.g., Carlsson-Wall *et al.*, 2015; Nixon & Burns, 2012)<sup>3</sup>. Dada a dificuldade em definir com alguma precisão o âmbito e as dimensões da SMA, foram definidos e considerados quatro tópicos. O primeiro tópico considera os *papers* que adotam uma abordagem mais abrangente na investigação em SMA, e onde se enquadram estudos normativos, empíricos, e de revisão de literatura da investigação em SMA (e.g., Cadez & Guilding, 2008; Jørgensen & Messner, 2010; Skærbæk & Tryggestad, 2010). Ou seja, engloba estudos que não se focam apenas numa dimensão ou conjunto de práticas de SMA em particular. Também se enquadram neste tópico os estudos relativos à gestão estratégica de custos (*Strategic Cost Management* – SCM) que, embora alguns autores (e.g., Nixon & Burns, 2012) considerem tratar-se de um desenvolvimento da contabilidade de gestão distinto, outros (e.g., Carr *et al.*, 2010; Langfield-Smith, 2008; Ma & Tayles, 2009) associam à SMA ou englobam no âmbito da SMA. O segundo tópico considera os *papers* que se dedicam à dimensão da SMA correspondente à participação ou envolvimento do profissional de contabilidade de gestão na tomada de decisão, nomeadamente na tomada de decisão estratégica. O terceiro tópico considera os *papers* que estudam práticas de SMA. Inclui *papers* que analisam um conjunto alargado, ou categorias, de práticas de SMA (e.g., Guilding & McManus, 2002), e outros que analisam práticas de forma individual (e.g., Aranda & Arellano, 2010; Chenhall, 2005; Henri, 2006; Humphreys & Trotman, 2011; Lipe & Salterio, 2000; Malina & Selto, 2001; Tayler, 2010). Por fim, o quarto tópico considera outros *papers* que, sem se focarem *strictu sensu* no estudo da SMA ou de uma das suas dimensões, analisam a utilidade e o uso da contabilidade de gestão, ou da informação de contabilidade de gestão, para a formulação, implementação, e controlo da estratégia. Compreende alguns *papers* que analisam a utilização de informação de contabilidade de gestão em atividades estratégicas relacionadas com o desenvolvimento de novos produtos (Davila, 2000), e *papers* que analisam a relação entre as práticas ou a informação de contabilidade de gestão e diferentes tipologias de estratégias (e.g., Baines & Langfield-Smith, 2003; Naranjo-Gil & Hartmann, 2006, 2007).

O segundo critério foi definido tendo como objetivo a seleção dos *papers* publicados nas principais revistas internacionais da especialidade. Ou seja, das revistas da área da contabilidade que se dedicam à publicação de investigação de elevada qualidade. Para identificar as principais revistas internacionais da especialidade foram analisados os *rankings* de revistas da área da contabilidade desenvolvidos por Bonner, Hesford, Van der Stede, e Young (2006) e Chan *et al.* (2009). Tendo em consideração o *ranking* desenvolvido por Chan *et al.* (2009), que determina as cinco revistas de topo por cada área da contabilidade, foram identificadas e selecionadas as cinco principais revistas da área da contabilidade de gestão, nomeadamente e por ordem alfabética, *Accounting, Organizations and Society* (AOS), *Journal of Accounting and Economics* (JAE), *Journal of Accounting Research* (JAR), *Journal of Management Accounting Research* (JMAR), e *The Accounting Review* (TAR). Com exceção do JMAR, as restantes revistas fazem igualmente parte das cinco revistas de topo da área da contabilidade identificadas por Bonner *et al.* (2006).

Por fim, o terceiro critério foi definido para delimitar o período de publicação dos *papers*. Foi definido o período de 2000 a 2014 (inclusive) de modo a considerar, por um lado, um período suficientemente longo e, por outro, um período que compreenda investigação recente. A definição deste período permite estudar a estrutura e a evolução da investigação em SMA nos últimos 15 anos, que correspondem a aproximadamente metade do período de desenvolvimento e investigação da SMA.

<sup>3</sup> Nixon e Burns (2012) defendem uma interpretação abrangente do conceito de SMA quando referem que “*much more evidence is required as well as a broader interpretation of the term of SMA.*” (p. 239).

Após a definição dos critérios de seleção foram seguidas três fases na seleção propriamente dita, e na análise dos *papers*. Na primeira fase do processo de seleção um dos autores do estudo analisou os títulos e os resumos de todos os *papers* correspondentes ao período definido e publicados nas cinco revistas internacionais da especialidade selecionadas. No caso dos *papers* em que a análise do título e do respetivo resumo se revelou insuficiente para proceder à sua seleção ou exclusão, foram analisadas a introdução e a conclusão. Posteriormente, os outros autores do estudo analisaram, aleatoriamente, alguns *papers* publicados no período definido e nas revistas selecionadas de modo a verificar eventuais erros de seleção ou exclusão. Dessa análise não resultou nenhuma alteração à seleção anteriormente efetuada, apesar de terem sido discutidas algumas dúvidas de seleção ou exclusão.

Concluída a primeira fase foram selecionados 43 *papers* de investigação relacionada com a SMA, de um total de 2560 analisados<sup>4</sup>. Todos os *papers* selecionados foram descarregados em formato PDF e posteriormente impressos para análise. A Tabela 1 sintetiza o número de *papers* por revista e por períodos de cinco anos. Indica que a revista AOS foi a que, durante o período analisado, publicou mais *papers* de investigação relacionada com a SMA (53%), seguida do JMAR (23%), e TAR (21%). No entanto, é necessário reconhecer que cada revista não tem o mesmo número de publicações anuais. Apesar de surgir como uma das cinco principais revistas na área da contabilidade de gestão (Chan *et al.*, 2009), durante o período analisado o JAE não publicou investigação relacionada com a SMA.

Tabela 1: Número de *papers* de SMA por revista

Revistas	Períodos			Total
	2000-2004	2005-2009	2010-2014	
<i>Accounting, Organizations and Society</i>	6	8	9	23
<i>Journal of Accounting and Economics</i>	0	0	0	0
<i>Journal of Accounting Research</i>	0	0	1	1
<i>Journal of Management Accounting Research</i>	2	4	4	10
<i>The Accounting Review</i>	4	1	4	9
Total	12	13	18	43

Na segunda fase foi efetuada a classificação dos *papers* quanto às regiões de origem, tópicos estudados, contextos investigados, perspetivas teóricas utilizadas, métodos de investigação empregues, e principal técnica de análise de dados utilizada. Nessa classificação foram utilizados ou adaptados sistemas de classificação utilizados em outros estudos (e.g., Chenhall & Smith, 2011; Guthrie *et al.*, 2012; Hoque, 2014; Scapens & Bromwich, 2001, 2010).

De modo a adaptar e a testar a aplicação dos sistemas de classificação, foi inicialmente efetuado um teste piloto. Dois autores analisaram uma amostra dos *papers* selecionados na primeira etapa, e discutiram e ajustaram as classificações. Posteriormente, um dos autores analisou e classificou todos os *papers* selecionados, enquanto os outros dois autores monitorizaram a classificação. Nos casos em que surgiram algumas dúvidas de classificação os autores discutiram o conteúdo dos *papers* até ser alcançado consenso na classificação.

Na terceira fase foram utilizadas as classificações efetuadas na segunda fase para serem obtidas as estatísticas descritivas. Daqui resultou a informação necessária para a meta-análise e discussão da investigação em SMA para o período analisado. Por conseguinte, na próxima secção são apresentados e analisados os resultados da meta-análise.

### 3. RESULTADOS

Esta secção apresenta os resultados obtidos na meta-análise dos *papers* de investigação em SMA selecionados. Os resultados encontram-se organizados em seis subsecções correspondentes às (i) regiões de origem dos estudos; (ii) tópicos estudados; (iii) contextos investigados; (iv) perspetivas teóricas utilizadas; (v) métodos de investigação utilizados; e (vi) principais técnicas de análise de dados utilizadas.

<sup>4</sup> Incluindo editoriais de números ou secções especiais, à semelhança de Scapens e Bromwich (2010).

### 3.1. REGIÕES DE ORIGEM

A distribuição dos *papers* por regiões de origem encontra-se na Tabela 2. Esta classificação foi efetuada com base nos sistemas de classificação utilizados por Guthrie *et al.* (2012) e Scapens e Bromwich (2001, 2010), e tendo em conta as regiões geográficas onde os autores dos *papers* se encontram. A região de origem mais ativa é a América do Norte com 18 *papers* (42%), seguida da Austrália e Nova Zelândia com 12 (28%), e a par com a Europa Continental também com 12 (28%). Os *papers* com origem na Europa Continental são provenientes, por exemplo, de Espanha (e.g., Aranda & Arellano, 2010; Davila, 2000), França (e.g., Lambert & Pezet, 2011), e Dinamarca (e.g., Skærbæk & Tryggestad, 2010).

No período selecionado, curiosamente, apenas um dos *papers* é proveniente do Reino Unido, país onde foi utilizado pela primeira vez o termo SMA (Simmonds, 1981) e onde surgiram desenvolvimentos importantes (e.g., Bromwich, 1990). Uma possível justificação, pelo menos parcial, pode residir no facto dos investigadores em SMA do Reino Unido publicarem em outras revistas, que não as analisadas neste estudo, como por exemplo na *Management Accounting Research* (Scapens & Bromwich, 2010).

Tabela 2: Regiões de origem

Regiões de origem	Períodos			Total
	2000-2004	2005-2009	2010-2014	
América do Norte	7	5	6	18
Ásia	0	0	0	0
Austrália e Nova Zelândia	4	4	4	12
Europa Continental	1	3	8	12
Médio Oriente/África	0	0	0	0
Reino Unido	0	1	0	1
Outras	0	0	0	0
Total	12	13	18	43

### 3.2. TÓPICOS ESTUDADOS

A Tabela 3 evidencia a distribuição dos *papers* de investigação em SMA identificados por tópicos estudados, conforme critérios de seleção definidos. O tópico mais estudado diz respeito às práticas de SMA com 21 *papers* (49%), seguido do tópico que relaciona a contabilidade de gestão e a estratégia com 13 (30%), e do tópico correspondente à SMA (geral) com sete (16%).

Tabela 3: Tópicos estudados

Tópicos estudados	Períodos			Total
	2000-2004	2005-2009	2010-2014	
SMA (geral)	1	2	4	7
Profissional de contabilidade de gestão estratégica	0	0	2	2
Práticas de SMA	7	6	8	21
Contabilidade de gestão e estratégia	4	5	4	13
Total	12	13	18	43

Os *papers* classificados como SMA (geral) seguem as três linhas de investigação em SMA identificadas por Carlsson-Wall *et al.* (2015). Ou seja, adotam uma abordagem *mainstream SMA* (Cadez & Guilding, 2008), *accounting and strategizing* (e.g., Fauré & Rouleau, 2011; Jørgensen & Messner, 2010; Skærbæk & Tryggestad, 2010), e *SMA in close inter-organizational relationships* (Cooper & Slagmulder, 2004; Fayard, Lee, Leitch, & Kettinger, 2012).

Por exemplo, Cadez e Guilding (2008), na Eslovénia, verificam que (i) nas empresas com estratégias do tipo *prospecter* e onde a formulação da estratégia é mais deliberada existe uma maior participação do profissional de contabilidade de gestão na tomada de decisão estratégica; (ii) nas empresas de maior dimensão, com estratégias do tipo *prospecter*, onde a formulação da estratégia é mais deliberada e existe uma maior participação do profissional de contabilidade de gestão na tomada de decisão estratégica, há uma maior utilização das práticas de SMA; e (iii) a utilização das práticas de SMA promove o desempenho organizacional. Por conseguinte, o estudo de Cadez e Guilding (2008) considera que a contabilidade de gestão (estratégica) necessita de se ajustar à estratégia adotada para alcançar um bom desempenho organizacional. Jørgensen e

Messner (2010) e Skærbæk e Tryggestad (2010), por sua vez, adotam uma abordagem diferente. Consideram que a contabilidade tem um papel ativo na formulação da estratégia, uma vez que as ferramentas de contabilidade podem conduzir à rejeição, defesa ou mudança da estratégia (Skærbæk & Tryggestad, 2010). Estes autores constatam ainda que a informação contabilística assume um papel relevante na definição de objetivos estratégicos em situações de desenvolvimento de novos produtos (Jørgensen & Messner, 2010).

Os *papers* relacionados com as práticas de SMA, com exceção dos estudos desenvolvidos por Guilding e McManus (2002) e Maiga e Jacobs (2006), focam-se no estudo dos sistemas estratégicos de avaliação de desempenho (e.g., Chenhall, 2005; Choi, Hecht, Tayler, 2013; Henri, 2006; Ittner, Larcker, & Randall, 2003) e especialmente no estudo do *balanced scorecard* (e.g., Banker, Chang, & Pizzini, 2004; Humphreys & Trotman, 2011; Lipe & Salterio, 2000; Malina & Selto, 2001; Tayler, 2010). Estes sistemas estratégicos de avaliação de desempenho representam práticas importantes de SMA e são classificadas como tal por diversos autores (e.g., Cadez & Guilding, 2008; Cinquini & Tenucci, 2010; Cravens & Guilding, 2001; Langfield-Smith, 2008). Apoiam a formulação, comunicação, implementação, e controlo da estratégia (e.g., Humphreys & Trotman, 2011; Malina & Selto, 2001; Tayler, 2010). Contribuem, igualmente, para focar a atenção das organizações nos fatores críticos de sucesso e para apoiar a tomada de decisões estratégicas (Henri, 2006), e desenvolver estratégias competitivas (Chenhall, 2005). No entanto, a eficiência destes sistemas implica um desenvolvimento adequado, tendo em conta a estratégia das organizações, e o envolvimento dos gestores para evitar problemas de *surrogation* (e.g., Choi *et al.*, 2013) e de *common measures bias* (e.g., Banker *et al.*, 2004; Humphreys & Trotman, 2011; Lipe & Salterio, 2000).

Os estudos que analisam a relação entre a contabilidade de gestão, ou a informação de contabilidade de gestão, e a estratégia têm-se focado na análise da forma como os sistemas de contabilidade de gestão se ajustam à estratégia (e.g., Baines & Langfield-Smith, 2003) e a forma como a contabilidade de gestão contribui para a implementação e mudança da estratégia (e.g., Davila, 2000; Naranjo-Gil & Hartmann, 2006, 2007).

### 3.3. CONTEXTOS INVESTIGADOS

A Tabela 4 compreende a distribuição dos *papers* por contextos investigados. Nesta classificação foram adaptados os sistemas de classificação utilizados por Chenhall e Smith (2011), Hoque (2014), e Scapens e Bromwich (2001, 2010). À semelhança dos resultados obtidos por Chenhall e Smith (2011), a indústria transformadora representa o contexto mais investigado com 13 *papers* (30%). Segue-se o contexto mais geral com sete *papers* (16%), e o contexto dos serviços do setor privado com seis (14%).

Tabela 4: Contextos investigados

Contextos investigados	Períodos			Total
	2000-2004	2005-2009	2010-2014	
Geral	1	1	5	7
Indústria transformadora	5	5	3	13
Serviços do setor privado	2	1	3	6
Setor público	1	3	1	5
Setor não lucrativo (não governamental)	0	0	0	0
Outros	3	2	4	9
Nenhum/Não declarado	0	1	2	3
Total	12	13	18	43

O contexto mais geral compreende estudos que analisam dois ou mais setores. Ou seja, que analisam em conjunto, por exemplo, empresas da indústria transformadora, retalho e serviços (e.g., Cadez & Guilding, 2008; Fayard *et al.*, 2012; Guilding & McManus, 2002). No contexto dos serviços (privados), o setor financeiro é o mais estudado (e.g., Aranda & Arellano, 2010; Ittner *et al.*, 2003). Já no setor público os estudos têm analisado, por exemplo, o contexto dos hospitais (e.g., Naranjo-Gil & Hartmann, 2006, 2007) e dos transportes e infraestruturas (Skærbæk & Tryggestad, 2010).

### 3.4. PERSPETIVAS TEÓRICAS

A Tabela 5 compreende a distribuição dos *papers* em relação às perspetivas teóricas utilizadas. Nesta classificação foram considerados e adaptados os sistemas de classificação utilizados por Chenhall e Smith (2011), Hoque (2014), e Scapens e Bromwich (2001, 2010). À semelhança de Chenhall e Smith (2011) e

Scapens e Bromwich (2001, 2010), e quando possível, procurou-se identificar a perspectiva teórica utilizada em cada estudo. Os estudos que analisam alguns aspetos das práticas ou sistemas de contabilidade de gestão (estratégica) sem, explícita ou implicitamente, utilizarem uma perspectiva teórica foram classificados no âmbito da teoria aplicada (Scapens & Bromwich, 2001, 2010). Quando os estudos utilizam múltiplas teorias, sem ser possível identificar uma teoria dominante, foram classificados no âmbito das múltiplas (ou triangulação de) teorias (Chenhall & Smith, 2011). No entanto, reconhece-se que este processo de classificação apresenta alguma subjetividade.

A Tabela 5 indica que a perspectiva teórica mais utilizada durante o período em análise, e nas revistas selecionadas, foi a teoria da contingência com 13 *papers* (30%). Seguiu-se a teoria da psicologia<sup>5</sup> com 11 (26%), e a utilização de múltiplas teorias em cinco estudos (12%). De registar, no entanto, um decréscimo dos estudos baseados na teoria da contingência no último período de cinco anos, e o surgimento de estudos suportados nas teorias sociológicas e abordagens críticas. O surgimento e o aumento, nos últimos anos, de estudos suportados e baseados nas teorias sociológicas e abordagens críticas têm sido igualmente evidenciados por outros autores (e.g., Chenhall & Smith, 2011; Scapens & Bromwich, 2001, 2010). Na investigação em SMA são ainda utilizadas teorias tais como, por exemplo, a *resource-based theory* (e.g., Fayard *et al.*, 2012) e *appractice theory* (e.g., Fauré & Rouleau, 2011; Jørgensen & Messner, 2010).

Tabela 5: Perspetivas teóricas utilizadas

Perspetivas teóricas	Períodos			Total
	2000-2004	2005-2009	2010-2014	
Teoria aplicada	1	0	0	1
Teoria/Comportamento organizacional	0	0	0	0
Teoria da agência	0	0	0	0
Teoria da contingência	5	7	1	13
Teoria da cultura	0	0	0	0
Teoria da psicologia	3	2	6	11
Teorias sociológicas e abordagens críticas	0	0	3	3
Teoria económica	1	0	0	1
Teoria institucional	0	0	1	1
Múltiplas/Triangulação de teorias	1	3	1	5
Outras <sup>a</sup>	1	1	6	8
Nenhuma <sup>b</sup>	0	0	0	0
Total	12	13	18	43

<sup>a</sup> Inclui *papers* que utilizam outras teorias, que pelo número reduzido não justifica a sua separação.

<sup>b</sup> Inclui comentários e *papers* de revisão genérica.

### 3.5. MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO

A distribuição dos *papers* por métodos de investigação encontra-se na Tabela 6. Nesta classificação foram aplicados os sistemas de classificação utilizados por Chenhall e Smith (2011) e Hoque (2014). O método mais utilizado é o inquérito por questionário em 19 *papers* (44%), seguido do experimento comportamental em 11 (26%), e do estudo de caso/campo em nove (21%). Estes resultados são consistentes com os resultados obtidos por Chenhall e Smith (2011), onde o inquérito por questionário também representa o método de investigação e de recolha de dados mais utilizado.

O inquérito por questionário tem sido utilizado, maioritariamente, em estudos que adotam a perspectiva da teoria da contingência para analisar o contexto da adoção e utilização da contabilidade de gestão (estratégica) e das práticas de SMA (e.g., Baines & Langfield-Smith, 2003; Guilding & McManus, 2002; Henri, 2006; Ittner *et al.*, 2003). O experimento comportamental, por sua vez, tem sido utilizado em estudos que adotam a teoria da psicologia para analisar a forma como os gestores utilizam os sistemas estratégicos de avaliação de desempenho, nomeadamente o *balanced scorecard* (e.g., Banker *et al.*, 2004; Humphreys & Trotman, 2011; Lipe & Salterio, 2000; Tayler, 2010). De registar, no âmbito do método do estudo de caso/campo, a utilização do método etnográfico nos estudos que seguem a linha de investigação *accounting and strategising* (e.g., Fauré & Rouleau, 2011; Jørgensen & Messner, 2010; Skærbæk & Tryggestad, 2010).

<sup>5</sup> Tal como Hoque (2014), consideram-se no âmbito da teoria da psicologia estudos desenvolvidos com base na psicologia social e na psicologia cognitiva.

Tabela 6: Métodos de investigação

Métodos de investigação	Períodos			Total
	2000-2004	2005-2009	2010-2014	
Estudo de caso/campo	4	0	5	9
Experimento comportamental	3	1	7	11
Inquérito por questionário	4	9	6	19
Investigação-ação	0	0	0	0
Investigação de arquivo/documental	0	0	0	0
Métodos analíticos	0	0	0	0
Triangulação de métodos	1	2	0	3
Revisão de literatura	0	1	0	1
Total	12	13	18	43

### 3.6. PRINCIPAIS TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS

A Tabela 7 evidencia a distribuição dos *papers* pelas principais técnicas de análise aplicadas no tratamento dos dados, nomeadamente no teste de proposições e de hipóteses de investigação. Nesta classificação foram conciliados os sistemas de classificação utilizados por Chenhall e Smith (2011) e Hoque (2014).

Na investigação mais qualitativa a técnica de análise de dados mais utilizada corresponde à citação de entrevistas realizadas, nomeadamente em estudos de caso/campo (e.g., Cooper & Slagmulder, 2004; Jørgensen & Messner, 2010; Lamber & Pezet, 2011; Malina & Selto, 2001; Skærbæk & Tryggestad, 2010). Na investigação quantitativa as técnicas de análise de dados mais utilizadas têm sido as técnicas de modelação *path* (que incluem a *path analysis*, *structural equation modeling* (SEM), e *partial least squares* (PLS) *modelling*) com 13 *papers* (30%), as análises de regressão com sete (16%), e as técnicas ANOVA/MANOVA com cinco (12%).

Tabela 7: Principais técnicas de análise dos dados

Técnicas de análise dos dados	Períodos			Total
	2000-2004	2005-2009	2010-2014	
Qualitativas:				
Análise de arquivo	0	0	0	0
Análise de conteúdo	1	0	0	1
Citações de entrevistas	2	0	3	5
...Participação/Observação	0	0	2	2
Quantitativas:				
Análise de <i>clusters</i>	0	0	1	1
Análise fatorial	0	0	0	0
ANOVA/MANOVA	1	1	3	5
Estatísticas descritivas e correlações	0	0	0	0
PLS/SEM/ <i>Path analysis</i>	2	8	3	13
Regressão	4	1	2	7
Triangulação de técnicas (qualitativas e quantitativas)	1	1	0	2
Outras	1	1	4	6
Nenhuma	0	1	0	0
Total	12	13	18	43

As técnicas de modelação *path* representam técnicas estatísticas avançadas que permitem analisar, em simultâneo, diversas relações entre variáveis. Têm sido utilizadas em estudos que recorrem à recolha de dados através de inquérito por questionário para analisar (i) o contexto de utilização de práticas de SMA tais como os sistemas estratégicos de avaliação de desempenho (e.g., Chenhall, 2005; Henri, 2006), as técnicas de *benchmarking* (Maiga & Jacobs, 2006), e a gestão estratégica de custos em contextos de relações interorganizacionais (Fayard *et al.*, 2012); e (ii) o contexto de utilização e mudança da contabilidade de gestão na implementação e mudança da estratégia (e.g., Baines & Langfield-Smith, 2003; Naranjo-Gil & Hartmann, 2006, 2007). As técnicas estatísticas ANOVA/MANOVA, por sua vez, têm sido utilizadas nos estudos que recorrem a experimentos (e.g., Humphreys & Trotman, 2011; Lipe & Salterio, 2000).

Alguns estudos (e.g., Cadez & Guilding, 2008; Davila, 2000) recorrem à triangulação de técnicas de análise de dados, da mesma forma que recorrem à triangulação de métodos. Cadez e Guilding (2008), por exemplo, utilizam citações de entrevistas para complementar e reforçar os resultados obtidos no modelo de equações estruturais utilizado para tratar os dados recolhidos através de inquérito por questionário.

#### 4. CONCLUSÃO

Este estudo foi desenvolvido com o objetivo de analisar a evolução da literatura de SMA através da análise da investigação publicada nos últimos 15 anos (2000-2014, inclusive) nas cinco principais revistas internacionais da especialidade, selecionadas com base no *ranking* desenvolvido por Chan *et al.* (2009). Para o efeito foi efetuada uma meta-análise com base em 43 *papers* de investigação em SMA. Da análise dos resultados obtidos resultam diversas conclusões e lacunas na investigação relacionada com a SMA que representam possíveis desafios para a investigação futura. Essas conclusões e os desafios para a investigação futura são apresentados e analisados de seguida.

As principais conclusões que resultam deste estudo podem ser sintetizadas em seis pontos: (i) a maioria dos estudos teve origem nos Estados Unidos e Canada (Norte da América), embora existam diversos estudos com origem na Austrália e na Europa Continental (e.g., Dinamarca, Espanha, e França); (ii) a maioria dos estudos tem-se focado na análise dos sistemas estratégicos de avaliação de desempenho; (iii) o contexto mais investigado tem sido o da indústria transformadora; (iv) a perspectiva da teoria da contingência tem sido a mais utilizada, embora nos últimos anos a sua aplicação tenha diminuído e tenham surgido estudos baseados em teorias sociológicas e com abordagens mais críticas; (v) o inquérito por questionário representa o método de investigação mais utilizado nos estudos analisados; e (vi) as técnicas estatísticas SEM e PLS têm sido as mais utilizadas na análise dos dados. São evidentes, neste contexto, algumas lacunas na investigação relacionada com a SMA que podem ser sintetizadas em quatro pontos: (i) não têm sido publicados, pelo menos nas revistas analisadas, estudos com origem na América do Sul, Ásia, África e Médio Oriente; (ii) diversas práticas classificadas no âmbito de SMA não têm sido estudadas individualmente, e poucos estudos abrangentes têm sido realizados; (iii) os contextos dos serviços (privados) e do retalho, e do setor público têm sido pouco investigados, e o setor não lucrativo (não governamental) não tem sido estudado; e (iv) a investigação relacionada com a SMA tem-se suportado pouco em algumas teorias, como a teoria institucional e a teoria baseada nos recursos, para compreender a adoção e utilização da SMA.

Por conseguinte, as lacunas na investigação em SMA representam desafios importantes para a investigação futura. Tendo em conta a diversidade de práticas classificadas no âmbito da SMA (e.g., Cadez & Guilding, 2008; Cinquini & Tenucci, 2010; Cravens & Guilding, 2001; Guilding *et al.*, 2000; Guilding & McManus, 2002) é fundamental desenvolver investigação que permita conhecer os contextos de adoção, os benefícios que estas fornecem, e a forma como ajudam as diversas iniciativas e atividades estratégicas. Essa investigação pode adotar uma abordagem mais ampla, considerando diversas práticas de SMA para perceber, por exemplo, o contexto onde são utilizadas e a forma como se complementam; ou uma abordagem mais restrita, considerando práticas de SMA de forma individual. É também fundamental perceber qual o papel do profissional de contabilidade de gestão no desenvolvimento e implementação da SMA e na tomada de decisão, nomeadamente na tomada de decisão estratégica.

Apesar da maioria dos estudos analisados adotar a perspectiva da teoria da contingência, pouco ainda se sabe quanto aos efeitos da intensidade competitiva, incerteza da envolvente, cultura organizacional, estilo de liderança, novas estruturas organizacionais (mais horizontais e baseadas em equipas de trabalho), e tecnologias da informação e comunicação na adoção e utilização de práticas de SMA (e.g., Cadez & Guilding, 2008; Chenhall, 2005; Henri, 2006; Guilding & McManus, 2002). Além do mais, a maioria dos estudos suportados na teoria da contingência, quer na investigação em SMA, quer na contabilidade de gestão e no controlo de gestão em geral, tem-se concentrado na análise de formas de ajuste moderação (com recurso, essencialmente, a modelos de regressão) e mediação (com recurso, essencialmente, a técnicas de modelação *path*), que consideram relações lineares, e pouco se sabe quando à forma de ajuste *matching* que considera relações não lineares (e.g., Burkert, Davila, Mehta, & Oyon, 2014).

A análise do papel da SMA nas iniciativas estratégicas emergentes, recorrendo a estudos etnográficos e adotando abordagens semelhantes às utilizadas por Fauré e Rouleau (2011), Jørgensen e Messner (2010), e Skærbæk e Tryggestad (2010), também representa um desafio para investigação em SMA. De que forma as diversas práticas de SMA contribuem para a aceitação, rejeição ou alteração das iniciativas estratégicas? Qual

o papel o profissional de contabilidade de gestão nessas iniciativas? Estas são algumas questões que esta abordagem pode ajudar a responder.

Adicionalmente, o estudo da SMA em outros contextos que não o da indústria transformadora também representa um desafio e fonte de oportunidades para os investigadores. Por exemplo, o estudo da SMA em serviços (públicos e privados) de saúde, de educação, entre outros, poderia ajudar a compreender o seu papel nestes contextos e evidenciar eventuais diferenças entre o setor público e o setor privado. A investigação da SMA em casos de relações interorganizacionais, envolvendo organizações públicas e privadas, também constitui uma oportunidade de investigação na sequência dos estudos desenvolvidos por Cooper e Slagmulder (2004) e Fayard *et al.* (2012).

As conclusões apresentadas neste estudo devem ser interpretadas tendo em consideração algumas limitações. A primeira limitação, e por ventura a mais significativa, está relacionada com o processo de seleção dos *papers*. Dada a falta de consenso quanto à definição, âmbito, e ao que constitui e não constitui SMA, reconhece-se alguma subjetividade na seleção dos *papers*. Todavia, tendo em conta as diferentes intervenções e atividades desenvolvidas pelos três autores no processo de seleção e análise dos *papers*, considera-se que essa subjetividade foi minimizada. A segunda limitação está associada ao número de revistas internacionais da especialidade selecionadas para análise. Embora tenham sido selecionadas as cinco revistas de topo da área da contabilidade de gestão, nos termos do *ranking* efetuado por Chan *et al.* (2009), as conclusões apresentadas não podem ser generalizadas para todas as revistas internacionais da especialidade. Uma forma de minimizar esta limitação passa pela ampliação do número de revistas a considerar na análise. A consideração de outros *rankings*, desenvolvidos por exemplo pela *Association of Business Schools* (ABS, 2015) e Bonner *et al.* (2006), permite alargar o âmbito de análise a outras revistas tais como a *Contemporary Accounting Research* (CAR), *Review of Accounting Studies* (RAST). À semelhança de Chenhall e Smith (2011) podem ainda ser incluídas duas revistas internacionais especializadas em contabilidade de gestão, nomeadamente *Behavioral Research in Accounting* (BRIA) e *Management Accounting Research* (MAR). Apesar destas limitações, este estudo representa um avanço na compreensão do âmbito da investigação em SMA.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABS (2015). *Academic journal guide 2015*. London: Chartered Association of Business Schools.
- Agasisti, T., Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2008). Strategic management accounting in universities: The Italian experience. *Higher Education*, 55, 1-15.
- Aranda, C., & Arellano, J. (2010). Consensus and link structure in strategic performance measurement systems: A field study. *Journal of Management Accounting Research*, 22, 271-299.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: A structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 675-698.
- Banker, R.D., Chang, H., & Pizzini, M.J. (2004). The balanced scorecard: Judgmental effects of performance measures linked to strategy. *The Accounting Review*, 79, 1-23.
- Bisbe, J., & Malagueño, R. (2012). Using strategic performance measurement systems for strategy formulation: Does it work in dynamic environments?. *Management Accounting Research*, 23, 296-311.
- Bonner, S.E., Hesford, J.W., Van der Stede, W.A., & Young, S.M. (2006). The most influential journals in academic accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 663-685.
- Bromwich, M. (1990). The case for strategic management accounting: The role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 27-46.
- Burkert, M., Davila, A., Mehta, K., & Oyon, D. (2014). Relating alternative forms of contingency fit to the appropriate methods to test them. *Management Accounting Research*, 25, 6-29.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of integrated contingency model of strategy management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 836-863.
- Carlsson-Wall, M., Kraus, K., & Lind, J. (2015). Strategic management accounting in close inter-organisational relationships. *Accounting and Business Research*, 45, 27-54.
- Carr, C., Kolehmainen, K., & Mitchell, F. (2010). Strategic investment decision making practices: A contextual approach. *Management Accounting Research*, 21, 167-184.
- Chan, K.C., Chan, K.C., Seow, G.S., & Tam, K. (2009). Ranking accounting journals using dissertation citation analysis: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 875-885.
- Chenhall, R.H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 395-422.
- Chenhall, R.H., & Smith, D. (2011). A review of Australian management accounting research: 1980-2009. *Accounting and Finance*, 51, 173-206.
- Choi, J.W., Hecht, G.W., & Tayler, W.B. (2013). Strategy selection, surrogation, and strategic performance measurement systems. *Journal of Accounting Research*, 51, 105-133.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: A loose coupling?. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 6, 228-259.
- Coad, A. (1996). Smart work and hard work: Explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 7, 387-408.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (2004). Interorganizational cost management and relational context. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 1-26.

- Cravens, K.S., & Guilding, C. (2001). An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. *Advances in Management Accounting*, 10, 95-124.
- Cuganesan, S., Dunford, R., & Palmer, I. (2012). Strategic management accounting and strategy practices within a public sector agency. *Management Accounting Research*, 23, 245-260.
- Davila, A. (2000). An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 25, 383-409.
- Duh, R., Xiao, J.Z., & Chow, C.W. (2008). An overview and assessment of contemporary management accounting research in China. *Journal of Management Accounting Research*, 20, 129-164.
- Fauré, B., & Rouleau, L. (2011). The strategic competence of accountants and middle managers in budget making. *Accounting, Organizations and Society*, 36, 167-182.
- Fayard, D., Lee, L.S., Leitch, R.A., & Kettinger, W.J. (2012). Effect of internal cost management, information systems integration, and absorptive capacity on inter-organizational cost management in supply chains. *Accounting, Organizations and Society*, 37, 168-187.
- Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 583-595.
- Guilding, C., Cravens, K.S., & Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research*, 11, 113-135.
- Guilding, C., & McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: An exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 45-59.
- Guthrie, J., Ricceri, F., & Dumay, J. (2012). Reflections and projections: A decade of intellectual capital accounting research. *The British Accounting Review*, 44, 68-82.
- Henri, J. (2006). Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 77-103.
- Hoque, Z. (2014). 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. *The British Accounting Review*, 46, 33-59.
- Humphreys, K.A., & Trotman, K.T. (2011). The balanced scorecard: The effect of strategy information on performance evaluation judgments. *Journal of Management Accounting Research*, 23, 81-98.
- Hutaibat, K.A. (2011). Value chain for strategic management accounting in higher education. *International Journal of Business and Management*, 6, 206-218.
- Itner, C.D., Larcker, D.F., & Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 715-741.
- Johnson, H., & Kaplan, R.S. (1987). The rise and fall of management accounting. *Management Accounting*, 68, 22-30.
- Jørgensen, B., & Messner, M. (2010). Accounting and strategising: A case study from new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 184-204.
- Kaplan, R.S. (1984). The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59, 390-418.
- Lambert, C., & Pezet, E. (2011). The making of the management accountant – Becoming the producer of truthful knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, 36, 10-30.
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: How far have we come in 25 years?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21, 204-228.
- Lindquist, T.M., & Smith, G. (2009). Journal of Management Accounting Research: Content and citation analysis of the first 20 years. *Journal of Management Accounting Research*, 21, 249-292.
- Lipe, M.G., & Salterio, S.E. (2000). The balanced scorecard: Judgmental effects on common and unique performance measures. *The Accounting Review*, 75, 283-298.
- López, O.L., & Hiebl, M.R.W. (2015). Management accounting in small and medium-sized enterprises: Current Knowledge and avenues for further research. *Journal of Management Accounting Research*, 27, 81-119.
- Ma, Y., & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39, 473-495.
- Maher, M.W. (2001). The evolution of management accounting research in the United States. *The British Accounting Review*, 33, 293-305.
- Maiga, A.S., & Jacobs, F.A. (2006). Assessing the impact of benchmarking antecedents on quality improvement and its financial consequences. *Journal of Management Accounting Research*, 18, 97-123.
- Malina, M.A., & Selto, F.H. (2001). Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, 13, 47-90.
- Mouritsen, J., Hansen, A., & Hansen C.Ø. (2001). Inter-organizational controls and organizational competencies: Episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting. *Management Accounting Research*, 12, 221-244.
- Naranjo-Gil, D., & Hartmann, F. (2006). How top management teams use management accounting systems to implement strategy. *Journal of Management Accounting Research*, 18, 21-53.
- Naranjo-Gil, D. & Hartmann, F. (2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society*, 32, 735-756.
- Nixon, B., & Burns, J. (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 23, 229-244.
- Pavlatos, O. (2011). The impact of strategic management accounting and cost structure on ABC systems in hotels. *The Journal of Hospitality Financial Management*, 19, 37-55.
- Roslender, R. (1995). Accounting for strategic positioning: Responding to the crisis in management accounting. *British Journal of Management*, 6, 45-57.
- Roslender, R. (1996). Relevance lost and found: Critical perspectives on the promise of management accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 533-561.
- Roslender, R., & Hart, S.J. (2003). In search of strategic management accounting: Theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14, 255-279.
- Scapens, R.W., & Bromwich, M. (2001). Management Accounting Research: The first decade. *Management Accounting Research*, 12, 245-254.
- Scapens, R.W., & Bromwich, M. (2010). Management Accounting Research: 20 years on. *Management Accounting Research*, 21, 278-284.
- Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*, 59, 26-30.
- Simmonds, K. (1982). Strategic management accounting for pricing: A case example. *Accounting and Business Research*, 47, 206-214.
- Skærbæk, P., & Tryggestad, K. (2010). The role of accounting devices in performing corporate strategy. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 108-124.
- Taylor, W.B. (2010). The balanced scorecard as a strategy-evaluation tool: The effects of implementation involvement and a causal-chain focus. *The Accounting Review*, 85, 1095-1117.

Tillmann, K., & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, 19, 80-102.

Tomkins, C., & Carr, C. (1996). Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 7, 271-280.

Wagenhofer, A. (2006). Management accounting research in German-speaking countries. *Journal of Management Accounting Research*, 18, 1-19.