

UMA REVISÃO DA INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE DE GESTÃO ESTRATÉGICA: 2000-2014

A REVIEW OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH: 2000-2014

Rui Alexandre R. Pires¹, Maria do Céu G. Alves², Lúcia Lima Rodrigues³

Resumo

O objetivo principal deste artigo consiste na revisão sistemática da investigação em contabilidade de gestão estratégica (CGE) publicada nas principais revistas da área da contabilidade de gestão durante um período de 15 anos: 2000-2014 inclusive. Para o efeito foi efetuada a análise de 43 artigos, publicados em cinco revistas de topo da área da contabilidade. Esta análise foi estruturada de acordo com as regiões de origem dos artigos, tópicos estudados, contextos investigados, perspetivas teóricas, métodos de investigação, e principais técnicas de análise dos dados. Os resultados obtidos proporcionam uma visão geral sobre a estrutura e evolução da investigação em CGE e indicam possíveis desenvolvimentos futuros. Por conseguinte, o artigo procede à extensão das revisões de literatura desenvolvidas até ao momento, na medida em que amplia o âmbito e o período de tempo da análise. Adicionalmente, compreende uma revisão sistemática da literatura nunca efetuada anteriormente no âmbito da CGE.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade de gestão estratégica, Práticas de contabilidade de gestão estratégica, Contabilidade de gestão, Estratégia, Revisão sistemática da literatura.

Abstract

The main purpose of this paper is to provide a systematic review of strategic management accounting (SMA) research published in the leading journals in the field covering 15 years: 2000-2014 inclusive. For this was performed an analysis of 43 papers published in five top ranked accounting journals, which is structured according to regions of origin, main topics studied, research settings, theoretical approaches, methods, and primary data analysis techniques used in SMA research. The main findings presented in this paper provide some light about the SMA research structure and evolution and points possible research directions. Therefore, this paper extends upon the previous literature reviews by extending the scope and the time frame. In addition, this paper provides a systematic literature review never done before in the field of the SMA.

KEYWORDS: Strategic management accounting, Strategic management accounting practices, Management accounting, Strategy, Systematic literature review.

¹ rucapires@ipb.pt, Escola Superior de Comunicação, Administração e Turismo, Instituto Politécnico de Bragança.

² mceu@ubi.pt, Faculdade de Ciências Sociais e Humanas, Universidade da Beira Interior.

³ lrodrigues@eeg.uminho.pt, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho.

1. INTRODUÇÃO

O termo “Contabilidade de gestão estratégica” (CGE) – Strategic Management Accounting (SMA) – foi introduzido na literatura de contabilidade de gestão por Simmonds (1981) num artigo publicado na *Management Accounting*, uma revista profissional do Reino Unido. Surgiu num período em que diversos autores apontavam duras críticas à contabilidade de gestão pela sua perda de relevância (e.g., Johnson & Kaplan, 1987; Kaplan, 1984; Roslender, 1995, 1996), e 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), para restabelecer a relevância da contabilidade de gestão e para esta adotar uma orientação mais estratégica.

Apesar do entusiasmo inicial dos investigadores e dos profissionais da contabilidade de gestão (Langfield-Smith, 2008), diversos autores têm registado a falta de consenso quanto ao significado e âmbito do termo, e quanto ao que constitui e não constitui CGE (e.g., Cadez & Guilding, 2008; Guilding, Cravens, & Tayles, 2000; Langfield-Smith, 2008; Nixon & Burns, 2012; Roslender & Hart, 2003; Tomkins & Carr, 1996). Alguns estudos também têm concluído que a utilização das práticas de CGE, e da CGE em termos gerais, é muito reduzida (e.g., Cravens & Guilding, 2001; Guilding, 1999; Guilding *et al.*, 2000; Guilding & McManus, 2002). No entanto, existe algum consenso quanto ao tipo de informação fornecida pela CGE, designadamente informação não financeira, orientada para o exterior e para o futuro, que lhe confere uma orientação mais estratégica (Cadez & Guilding, 2008; Cinquini & Tenucci, 2010; Coad, 1996; Cuganesan, Dunford, & Palmer, 2012; Guilding *et al.*, 2000). Para o efeito, compreende um conjunto de práticas (Cadez & Guilding, 2008; Cinquini & Tenucci, 2010; Cravens & Guilding, 2001; Guilding *et al.*, 2000; Guilding & McManus, 2002) e exige maior envolvimento do profissional de contabilidade de gestão no processo de tomada de decisão estratégica (Cadez & Guilding, 2008; Coad, 1996; Ma & Tayles, 2009; Roslender & Hart, 2003; Tillmann & Goddard, 2008).

Não obstante a falta de consenso sobre o termo e as dúvidas quanto ao que constitui CGE, o interesse pela investigação da CGE tem-se mantido e renovado. A realização de diversos estudos nos últimos anos (e.g., Cadez & Guilding, 2008; Carlsson-Wall, Kraus, & Lind, 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*⁴ de um número especial, no ano 2012, são prova disso. De resto, nos últimos anos também surgiram duas linhas de investigação adicionais em CGE que consideram o papel da contabilidade de gestão (estratégica) na ação estratégica do dia-a-dia (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)⁵.

Neste contexto, o objetivo principal deste artigo consiste na revisão sistemática da investigação em CGE publicada durante um período de 15 anos (2000-2014, inclusive) nas principais revistas internacionais da especialidade, selecionadas tendo em conta o ranking desenvolvido por Chan, Chan, Seow, e Tam (2009)⁶. Pretende, desta forma, dar resposta às seguintes questões de investigação:

1. Qual a estrutura da investigação em CGE no período 2000-2014, inclusive? Ou seja, quais os principais tópicos e contextos estudados? Que teorias e métodos têm suportado os estudos desenvolvidos?

⁴ Em 1996 a *Management Accounting Research* também promoveu a publicação de um número especial dedicado à investigação relacionada com a CGE.

⁵ De acordo com Carlsson-Wall *et al.* (2015) existem três abordagens ou linhas de investigação em CGE que designam de (i) *mainstream strategic management accounting*; (ii) *accounting and strategising*; e (iii) *strategic management accounting in close inter-organizational relationships*.

⁶ Chan *et al.* (2009) identificam cinco revistas de topo da área da contabilidade de gestão, designadamente *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).

2. Como tem evoluído a investigação em CGE?
3. Qual o futuro da investigação em CGE?

Neste artigo, à semelhança de outros trabalhos (Carlsson-Wall *et al.*, 2015; Tillmann & Goddard, 2008), considera-se que a CGE corresponde a um desenvolvimento da contabilidade de gestão com orientação estratégica, ou seja, que suporta e influencia o processo de gestão estratégica. Esta abordagem é consistente com a nova definição de contabilidade de gestão adotada pelo Institute of Management Accountants (IMA, 2008)⁷. Considera-se também, tal como Cadez e Guilding (2008), que a CGE compreende duas dimensões relacionadas com (i) o envolvimento do profissional de contabilidade de gestão no processo de tomada de decisão, designadamente no processo de tomada de decisão estratégica, e (ii) as práticas de CGE.

A sua realização justifica-se pelo facto de se adotar uma metodologia – revisão sistemática da literatura – distinta e se alargar o âmbito e o horizonte temporal das revisões efetuadas anteriormente (e.g., Langfield-Smith, 2008; Nixon & Burns, 2012; Roslender & Hart, 2003). Justifica-se, igualmente, por analisar a estrutura e a evolução da investigação em CGE no período definido, e apresentar possíveis orientações para desenvolvimentos futuros. Por conseguinte, este artigo compreende dois contributos para a teoria e prática de CGE. Primeiro, ao permitir um entendimento mais geral sobre a CGE, e avaliar a estrutura e a evolução da investigação realizada no período 2000-2014, ajuda os investigadores da área a perceber as principais lacunas e a direção da investigação em CGE. Ou seja, permite compreender o estado do conhecimento em CGE e fornece orientações importantes para o desenvolvimento da investigação futura. Segundo, contribui para o desenvolvimento da prática – adoção e utilização – da CGE na medida em que ajuda a esclarecer os profissionais da contabilidade de gestão e os gestores quanto ao seu âmbito, aplicações, e limitações.

O artigo encontra-se estruturado em quatro secções. A introdução constitui a primeira secção. Na segunda secção é apresentado o método seguido na recolha e análise dos dados, correspondente à seleção e análise dos artigos do âmbito da CGE publicados no período 2000-2014. Na terceira secção são apresentados e analisados os resultados obtidos. Na última secção são efetuadas as considerações finais, ou seja, são apresentadas as principais conclusões, algumas implicações para o desenvolvimento futuro da investigação em CGE, e algumas limitações do artigo.

2. MÉTODO

De modo a alcançar o objetivo principal definido, e responder às questões de investigação formuladas, na seleção e análise dos artigos foram seguidos critérios, etapas, e sistemas de classificação consistentes com os utilizados em outros estudos (e.g., Chenhall & Smith, 2011; Guthrie, Ricceri, & Dumay, 2012; Hoque, 2014; Scapens & Bromwich, 2001, 2010). Neste sentido, numa primeira fase foram definidos os critérios de seleção. Posteriormente procedeu-se à identificação e análise dos artigos. Tanto os critérios de seleção como os procedimentos utilizados encontram-se especificados de seguida.

Antes da seleção dos artigos foram definidos três critérios, cumulativos, a verificar na seleção de cada artigo: (i) o tema abordado; (ii) a revista de publicação; e (iii) a data de publicação. O primeiro critério foi definido tendo como objetivo a seleção dos artigos que se enquadram no âmbito da CGE⁸. Dada a dificuldade em definir com alguma precisão o âmbito e as dimensões da CGE, foram definidos quatro tópicos de investigação. O primeiro considera os artigos que adotam uma abordagem mais abrangente – que não se focam apenas numa dimensão ou conjunto de práticas de CGE – e onde se enquadram estudos normativos, empíricos, e de revisão de literatura (e.g.,

⁷ 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”.

Cadez & Guilding, 2008; Jørgensen & Messner, 2010; Skærbæk & Tryggestad, 2010). Também considera os artigos relativos à gestão estratégica de custos (Strategic Cost Management – SCM)⁹. O segundo considera os artigos que se dedicam à dimensão da CGE correspondente ao envolvimento do profissional de contabilidade de gestão no processo de tomada de decisão. O terceiro considera os artigos que estudam práticas de CGE. Inclui artigos que analisam um conjunto alargado, ou categorias, de práticas de CGE (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 artigos que analisam a utilidade e o uso da contabilidade de gestão, ou da informação de contabilidade de gestão, no processo de gestão estratégica (e.g., Baines & Langfield-Smith, 2003; Davila, 2000; Naranjo-Gil & Hartmann, 2006, 2007).

O segundo critério foi definido com o objetivo de proceder à seleção dos artigos publicados apenas nas principais revistas internacionais da especialidade. Ou seja, nas revistas da área da contabilidade que se dedicam à publicação de investigação de elevada qualidade. Para identificar as principais revistas da especialidade foram analisados os rankings 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)¹⁰, foram identificadas e selecionadas as cinco revistas principais da área da contabilidade de gestão, designadamente 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 também fazem 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 artigos. 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 CGE num período de 15 anos, que correspondem a aproximadamente à segunda metade do período de desenvolvimento e investigação da CGE.

Definidos os critérios de seleção procedeu-se à seleção e à análise dos artigos. Primeiro, um dos autores do estudo analisou os títulos e os resumos de todos os artigos correspondentes ao período definido e publicados nas cinco revistas selecionadas. No caso dos artigos 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 artigos 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 seleção, foi obtida uma amostra de 43 artigos de um total de 2560 analisados¹¹. Todos os artigos selecionados foram descarregados em formato PDF e impressos para análise. A Tabela 1 sintetiza o número de artigos selecionados por revista e por períodos de cinco anos. Indica que a revista AOS foi a que, durante o período analisado, publicou mais artigos do âmbito da CGE (53%), seguida do JMAR (23%), e TAR (21%). No entanto, é necessário reconhecer que cada revista não tem o mesmo número de publicações anuais. Curiosamente, e apesar de surgir

⁸ Neste artigo foi adotada uma interpretação abrangente do conceito de CGE, e consequentemente do seu âmbito, tal como defendido por alguns autores (e.g., Carlsson-Wall *et al.*, 2015; Nixon & Burns, 2012). Nixon e Burns (2012), por exemplo, defendem uma interpretação abrangente do conceito de CGE quando referem que “much more evidence is required as well as a broader interpretation of the term of SMA.” (p. 239).

⁹ Apesar de alguns autores considerarem que a gestão estratégica de custos se trata de um desenvolvimento da contabilidade de gestão distinto (e.g., Nixon & Burns, 2012), outros associam-na à SMA ou englobam-na no seu âmbito (e.g., Carr *et al.*, 2010; Langfield-Smith, 2008; Ma & Tayles, 2009).

¹⁰ Este ranking identifica cinco revistas de topo por cada área da contabilidade, ou seja, contabilidade financeira, contabilidade de gestão, auditoria, fiscalidade, e sistemas de informação.

¹¹ Incluindo editoriais de números ou secções especiais, à semelhança de Scapens e Bromwich (2010).

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 CGE.

Tabela 1: Número de artigos 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

Posteriormente, foi efetuada a classificação dos artigos quanto às regiões de origem, tópicos estudados, contextos investigados, perspetivas teóricas utilizadas, métodos de investigação, 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). Contudo, de modo a adaptar e a testar a aplicação dos sistemas de classificação, foi inicialmente efetuado um teste piloto. Dois autores analisaram alguns dos artigos selecionados, e discutiram e ajustaram as classificações. Seguiu-se a análise e classificação de todos os artigos da amostra por um dos autores, com a supervisão dos outros dois autores. Nos casos em que surgiram algumas dúvidas de classificação foi discutido o conteúdo dos artigos até ser alcançado algum consenso na classificação.

Concluído este processo, foram utilizadas as classificações para a obtenção das estatísticas descritivas. Daqui resultou a informação necessária para análise e discussão da investigação em CGE para o período analisado. Neste sentido, na próxima secção são apresentados e discutidos os resultados obtidos.

3.RESULTADOS

Esta secção apresenta os resultados obtidos na análise e classificação dos artigos 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.

3.1.Regões de Origem

A distribuição dos artigos 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 artigos se encontram. A região de origem mais ativa é a América do Norte com 18 artigos (42%), seguida da Austrália e Nova Zelândia com 12 (28%), e a par com a Europa Continental também com 12 (28%). Os artigos 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 artigos é proveniente do Reino Unido, país onde foi utilizado pela primeira vez o termo CGE (Simmonds, 1981) e onde surgiram de-

envolvimentos importantes (e.g., Bromwich, 1990, Simmonds, 1982). Uma justificação possível, pelo menos parcial, pode residir no facto dos investigadores em CGE 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
Total	12	13	18	43

3.2. Tópicos estudados

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

Tabela 3: Tópicos estudados

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

Os artigos classificados como CGE (geral) seguem as três linhas de investigação em CGE identificadas por Carlsson-Wall *et al.* (2015). Ou seja, adotam uma abordagem SMA mainstream CGE (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 prospector e onde a formulação da estratégia é mais deliberada existe uma maior participação do profissional de contabilidade de gestão no processo de tomada de decisão estratégica, (ii) nas empresas de maior dimensão, com estratégias do tipo prospector, onde a formulação da estratégia é mais deliberada e existe uma maior participação do profissional de contabilidade de gestão no processo de tomada de decisão estratégica, há uma maior utilização das práticas de CGE, e (iii) a utilização das práticas de CGE promove o desempenho organizacional. Neste contexto, 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 artigos relacionados com as práticas de CGE, 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 especificamente 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 CGE 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).

Por fim, 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 a mudança da estratégia (e.g., Davila, 2000; Naranjo-Gil & Hartmann, 2006, 2007).

3.3. Contextos investigados

A Tabela 4 compreende a distribuição dos artigos por contextos investigados. Nesta classificação foram adaptados os sistemas 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 artigos (30%). Segue-se o contexto mais geral com sete artigos (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 distribuição dos artigos em relação às perspetivas teóricas utilizadas encontra-se na Tabela 5. 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 perspetiva 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 perspetiva 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 perspetiva teórica mais utilizada durante o período em análise, e nas revistas selecionadas, foi a teoria da contingência com 13 artigos (30%). Seguiu-se a teoria da psicologia¹² com 11 (26%), e a utilização de múltiplas teorias em cinco artigos (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 CGE são ainda utilizadas teorias tais como, por exemplo, a resource-based theory (e.g., Fayard *et al.*, 2012) e a practice 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 ^a	1	1	6	8
Total	12	13	18	43

^a Inclui artigos que utilizam outras teorias, que pelo número reduzido de artigos que as utilizam não justificam a sua separação.

¹² Tal como Hoque (2014), consideram-se no âmbito da teoria da psicologia estudos desenvolvidos com base na psicologia social e na psicologia cognitiva.

3.5. Método de investigação

A distribuição dos artigos 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 artigos (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 perspetiva da teoria da contingência para analisar o contexto da adoção e utilização da contabilidade de gestão (estratégica) e das práticas de CGE (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).

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, designadamente 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).

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 clusters	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/Path analysis	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	1
Total				
	12	13	18	43

Na investigação mais qualitativa a técnica de análise de dados mais utilizada corresponde à análise de conteúdo das entrevistas, 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 artigos (30%), as análises de regressão com sete (16%), e as técnicas ANOVA/MANOVA com cinco (12%).

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 CGE 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 ainda 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 artigo foi desenvolvido com o objetivo de proceder à revisão sistemática da investigação em CGE publicada num período de 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 a seleção e análise de 43 artigos do âmbito da CGE. Da análise dos resultados obtidos resultam diversas conclusões e lacunas que representam possíveis desafios para a investigação futura. Essas conclusões e os desafios para a investigação futura são apresentados e analisados de seguida.

As conclusões principais 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 do âmbito da CGE 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 da CGE 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 CGE tem-se suportado pouco em algumas teorias, como a teoria institucional e a teoria baseada nos recursos, para compreender a adoção e a utilização da CGE.

Por conseguinte, as lacunas na investigação em CGE representam desafios importantes para a investigação futura. Tendo em conta a diversidade de práticas classificadas no âmbito da CGE (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 CGE para perceber, por exemplo, o contexto onde são utilizadas e a forma como se complementam. Pode, igualmente, adotar abordagem mais restrita, considerando práticas de CGE de forma individual. É também fundamental perceber qual o papel do profissional de contabilidade de gestão no desenvolvimento e implementação da CGE e no processo de tomada de decisão, nomeadamente no processo de 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 das práticas de CGE (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 CGE, 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 (Burkert, Davila, Mehta, & Oyon, 2014).

A análise do papel da CGE nas iniciativas estratégicas emergentes, recorrendo a estudos etnográficos e adotando abordagens semelhantes às utilizadas por Fauré e Rouleau (2011), Jørgensen e Messner (2010), e Skærback & Tryggestad (2010), também representa um desafio para investigação em CGE. De que forma as diversas práticas de CGE contribuem para a aceitação, rejeição ou alteração das iniciativas estratégicas? Qual o papel do profissional de contabilidade de gestão nessas iniciativas? Estas são algumas questões que esta abordagem pode ajudar a responder e são importantes para o desenvolvimento da teoria e da prática da CGE.

Adicionalmente, o estudo da CGE 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 CGE 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 CGE em contextos que compreendam relações interorganizacionais, envolvendo organizações públicas e privadas, também constitui uma oportuni-

dade 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 artigos. Dado a falta de consenso quanto à definição, âmbito, e ao que constitui e não constitui CGE, reconhece-se alguma subjetividade na seleção dos artigos. Todavia, tendo em conta as diferentes intervenções e atividades desenvolvidas pelos três autores no processo de seleção e análise dos artigos, considera-se que essa subjetividade foi minimizada. A segunda limitação está associada com o 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, designadamente 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 CGE.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABS (2015). *Academic journal guide 2015*. London: Chartered Association of Business Schools.
- 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.
- 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.
- 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.
- Ittner, 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.
- Lipe, M.G., & Salterio, S.E. (2000). The balanced scorecard: Judgmental effects on common and unique performance measures. *The Accounting Review*, 75, 283-298.
- Ma, Y., & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39, 473-495.

- 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.