



# PRÁTICAS DE CONTABILIDADE E CONTROLO DE GESTÃO NO SETOR AUTOMÓVEL

Isabel da Silva Macedo Gomes

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Contabilidade e Finanças

Porto, 2014

Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto  
Instituto Politécnico do Porto



# PRÁTICAS DE CONTABILIDADE E CONTROLO DE GESTÃO NO SETOR AUTOMÓVEL

Isabel da Silva Macedo Gomes

Dissertação apresentada para obtenção do Grau de Mestre em  
Contabilidade e Finanças, sob orientação de:  
Amélia Ferreira da Silva  
José António Fernandes Lopes Oliveira Vale

Porto, 2014

Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto  
Instituto Politécnico do Porto

## RESUMO

A indústria automóvel é um setor altamente competitivo que, ao longo dos tempos, tem sido o berço de filosofias de gestão e de práticas de contabilidade e controlo de gestão inovadoras. Muitas destas práticas são hoje uma referência de gestão em diversos setores de atividade.

Este trabalho pretende identificar quais as principais ferramentas de controlo de gestão utilizadas pelas empresas multinacionais a operar, em Portugal, na indústria de montagem automóvel e compreender as grandes motivações que sustentam a decisão de adoção de cada uma dessas ferramentas.

Várias são as teorias que concorrem para explicar as motivações dos gestores para a escolha do modelo de contabilidade e controlo de gestão a adotar pela sua organização. Por um lado, algumas assumem a racionalidade do gestor nas suas decisões. *A contrario* outras renegam essa assunção, assumindo que as suas opções têm por base outros motivos que nada têm que ver com a racionalidade.

A Nova Sociologia Institucional interpreta o comportamento das organizações integrando-as no contexto em que estas operam, reconhecendo assim a influência do ambiente e explicando o processo de adoção de práticas, regras e rotinas (instituições) de gestão como um mecanismo de adaptação ao meio e busca de legitimação.

Nesta investigação aplicamos como método qualitativo o Estudo de Caso, tendo sido efetuado a comparação de quatro organizações. Os dados foram recolhidos a partir de múltiplas fontes, designadamente: documentos, entrevistas semi-estruturadas e observação.

A análise qualitativa dos dados evidencia a existência de práticas isomórficas de contabilidade e controlo de gestão no setor da indústria de montagem automóvel Portuguesa. No entanto, consideramos que serão necessários estudos mais aprofundados e extensivos à casa mãe para compreender a(s) tipologia(s) de isomorfismo e as motivações que estão na base da definição da estrutura dos sistemas de contabilidade e controlo de gestão adotados.

**Palavras-chave:** Teoria Institucional, Contabilidade de Gestão, Setor Automóvel

## **ABSTRACT**

*The automotive industry is a highly competitive one. Over time, it has been a source of innovative management philosophies and new practices of management accounting and control. Several of these practices are, nowadays, a reference for management in several other industries.*

*This research aims at identifying the main management control tools used by multinational assembling organizations operating in the Portuguese automotive industry. It also intends to develop comprehension about the main motivations that support the decision to adopt each of these tools.*

*There are several theories that contribute to explain managers' motivations to select a specific management accounting and control model to their organization. Some suggest that a manager is rational when he takes his decisions. A contrario, others suggest that managers make their choices based on other motives rather than rationalism.*

*The New Institutional Sociology (NIS) makes an interpretation of organizations' behaviors by integrating them with their operating contexts. Thereby, it recognizes the influence of the environment. The NIS explain the process of adopting management practices, rules and routines (institutions) as a mechanism for adapting the organization to the environment and for searching legitimation.*

*In this research we adopted a qualitative methodology, by conducting a comparative Case Study of four organizations. Data was collected from multiple sources, specifically: documents, semi-structured interviews and observation.*

*The qualitative data analysis suggests evidence of isomorphic practices regarding management accounting and control in the Portuguese automotive assembling industry. However, we consider that further research should be extended to the parent company in order to get new insights about the different types of isomorphism, as well as to comprehend the motivations behind the definition of distinctive management accounting and control systems.*

**Keywords:** *Institutional Theory, Management Accounting, Automotive Industry*

## **AGRADECIMENTOS**

No culminar deste trabalho não posso deixar de expressar o meu agradecimento a todos os que de alguma forma contribuíram para a sua realização.

Em primeiro lugar, agradecer à minha orientadora Professora Doutora Amélia Teixeira Silva pela proposta deste tema e por todo o contributo e motivação.

Ao meu coorientador, ao Mestre José António Vale por toda a disponibilidade, pelo interesse e motivação transmitidos.

Às empresas Autoeuropa, PSA Peugeot Citroen, Toyota Caetano Portugal e Mitsubishi Fuso Truck Europe por toda a informação disponibilizada, pela forma como me receberam e pelo tempo despendido nas várias entrevistas.

Ao Dr. Alberto Novais, ao Dr. Marko Sebastian, à Dra. Sofia Diniz, ao Dr. Elísio Oliveira, ao Dr. João Boia, ao Dr. Nuno Lage, à Dra. Fernanda Aparício, ao Dr. João Bispo e ao Dr. Luís Leitão pela disponibilidade em me receber e me concederem uma entrevista com muita abertura e transparência.

Às Associações do Setor Automóvel por toda a informação disponibilizada, a ACAP (Associação Automóvel de Portugal), a AFIA (Associação de Fabricantes para a Indústria Automóvel) e a ARAN (Associação Nacional do Ramo Automóvel).

À minha família, agradecer todo o apoio e a compreensão pelas ausências.

A todos os meus amigos que me ajudaram na execução deste trabalho, aos que me motivaram e apoiaram.

Muito obrigada.

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC – *Activity Based Costing*

ABM - *Activity Based Management*

ACAP – Associação Automóvel de Portugal

AE - AutoEuropa

AFIA - Associação de Fabricantes para a Indústria Automóvel

ARAN - Associação Nacional do Ramo Automóvel

BBRT - *Beyond Budgeting Round Table*

BSC – *Balanced Scorecard*

FASB - *Financial Accounting Standard Board*

IAS - *International Accounting Standards*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IFA – *International Federation of Accountants*

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

INE – Instituto Nacional de Estatística

JIT – *Just In Time*

KPI – *Key Performance Indicator*

MFTE - Mitsubishi Fuso Truck Europa, S.A.

MFTBC - Mitsubishi Fuso Trucks & Bus Corporation

MO – Mão-de-obra

NCRF - Normas Contabilísticas de Relato Financeiro

NIE – *New Institutional Economics*

NIS – *New Institutional Sociology*

OIE - *Old Institutional Economics*

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

TB – *Tableau de Bord*

TQM – *Total Quality Management*

VW – Volkswagen

<b>RESUMO</b>	<b>iii</b>
<b>ABSTRACT</b>	<b>v</b>
<b>AGRADECIMENTOS</b>	<b>vi</b>
<b>LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS</b>	<b>vii</b>
<b>LISTA DE FIGURAS</b>	<b>xi</b>
<b>LISTA DE TABELAS</b>	<b>XII</b>
<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I. QUADRO TEÓRICO DE REFERÊNCIA: A TEORIA INSTITUCIONAL</b>	<b>3</b>
1.1 TEORIA INSTITUCIONAL.....	3
1.1.1 ENQUADRAMENTO DA TEORIA INSTITUCIONAL.....	3
1.1.2 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA TEORIA INSTITUCIONAL.....	5
1.1.3 ABORDAGENS DA TEORIA INSTITUCIONAL.....	6
1.1.3.1 A NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL (NIE).....	6
1.1.3.2 A VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL (OIE).....	8
1.1.3.3 A NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL (NIS).....	9
1.2 FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE E CONTROLO DE GESTÃO.....	18
1.2.1 INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA OBRIGATÓRIA.....	20
1.2.2 MODELOS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO TRADICIONAIS.....	22
1.2.2.1 CONTABILIDADE ANALÍTICA.....	22
1.2.2.2 CONTROLO ORÇAMENTAL.....	24
1.2.2.2.1 ORÇAMENTO TRADICIONAL.....	25
1.2.2.2.2 ORÇAMENTO BASE-ZERO.....	29
1.2.2.2.3 BEYOND BUDGETING.....	30
1.2.3 INSTRUMENTOS DE GESTÃO DE CUSTOS.....	32
1.2.3.1 ABC E ABM.....	32
1.2.3.2 TARGET COSTING.....	36
1.2.3.3 KAIZEN COSTING / LEAN PRODUCTION.....	38
1.2.3.4 QUALIDADE TOTAL ( <i>TOTAL QUALITY MANAGEMENT</i> ).....	40
1.2.4 INSTRUMENTOS DE APOIO À IMPLEMENTAÇÃO E CONTROLO DA ESTRATÉGICA.....	42
1.2.4.1 BENCHMARKING.....	42
1.2.4.2 TABLEAU DE BORD E BALANCED SCORECARD.....	45
<b>CAPÍTULO II: METODOLOGIA</b>	<b>51</b>
<b>CAPÍTULO III: ESTUDO DE CASOS</b>	<b>54</b>
3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO SETORIAL DOS CASOS.....	54

---

3.2 DESCRIÇÃO DAS UNIDADES DE ANÁLISE.....	58
3.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....	69
<b>CAPÍTULO IV: CONCLUSÕES FINAIS E INVESTIGAÇÃO FUTURA</b>	<b>75</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>77</b>

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Modelo explicativo da Institucionalização / Desinstitucionalização de Dillard *et al.* (2004)

Figura 2 - Surgimento e evolução dos orçamentos

Figura 3 - As perspetivas do *Balanced Scorecard*

Figura 4 - Adaptação dos Indicadores aos Temas financeiros e à Estratégia

Figura 5 - Vendas veículos automóveis em Portugal, no período de 2000 a 2013

Figura 6 - Produção de veículos automóveis em Portugal no período de 2000 a 2013

Figura 7 - Produção de veículos automóveis em Portugal no período de 2011 a Maio 2014

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Perspetivas teóricas que explicam a difusão e rejeição de inovações administrativas

Tabela 2 - Estágios da evolução da Contabilidade de Gestão

Tabela 3 - Vantagens e Obstáculos do *Benchmarking*

Tabela 4 - Tipos de *Benchmarking*

Tabela 5 - Diferenças entre o *Tableau de Bord* e o *Balanced Scorecard*

Tabela 6 - Caraterização das Unidades de Análise

# INTRODUÇÃO

Os sistemas de controlo de gestão desempenham um papel fundamental na competitividade de uma qualquer organização pelo que, a escolha de qual ou quais ferramentas a adotar determina a criação ou destruição de valor em função das necessidades de cada organização.

As necessidades de informação do gestor, que variam em função das alterações das condições do mercado e da crescente competitividade, devem ser colmatadas por um sistema de controlo de gestão robusto e fidedigno.

As metodologias de investigação da contabilidade aplicadas no último quarto de século são diversas. Cada vez mais existe a preocupação do estudo da contabilidade no seu contexto organizacional e social, resultante numa visão subjetiva dos fenómenos e procurando compreender as interações que ocorrem entre estes, em contraponto com o paradigma dominante que defende o estudo de uma realidade objetiva, no pressuposto de que as pessoas têm um comportamento objetivo e racional e que o investigador é também um observador neutro e passivo.

Considerando a escassez de estudos aplicado à realidade portuguesa, é objetivo desta investigação conhecer as práticas de contabilidade e controlo de gestão no setor automóvel Português, bem como as motivações que estão na base da sua adoção/institucionalização. Especificamente pretende-se:

- A)** Identificar os instrumentos de gestão mais utilizados no setor da montagem automóvel em Portugal;
- B)** Identificar as razões que levam os gestores a adotar determinadas ferramentas de contabilidade e controlo de gestão.

Nesse sentido efetuamos um Estudo de Caso comparativo de modo a compreender com maior profundidade uma realidade que se releva como complexa.

Esta dissertação está dividida em 5 partes. Após a introdução, o primeiro capítulo é dedicado à revisão da literatura, nomeadamente relativa às teorias que suportam esta investigação, bem como acerca de vários instrumentos de contabilidade e controlo de gestão. O segundo capítulo é dedicado à metodologia de investigação adotada, no qual enunciamos os métodos utilizados. O capítulo três é dedicado ao estudo de casos com inclusão da discussão dos resultados e uma breve descrição da evolução do setor de montagem automóvel em Portugal. Por fim, no

capítulo quatro apresentamos as principais conclusões dos resultados, bem como as suas limitações. Apresentamos ainda algumas sugestões para investigação futura.

# **CAPÍTULO I. QUADRO TEÓRICO DE REFERÊNCIA: A TEORIA INSTITUCIONAL**

## **1.1 TEORIA INSTITUCIONAL**

As decisões de gestão são o resultado direto da racionalidade endógena de cada indivíduo que age isoladamente ou são processos induzidos por instituições políticas e sociais que regulam as escolhas coletivas. Esta questão, entre outras, tem sido central na abordagem da teoria institucional. Esta teoria tem-se revelado crucial na compreensão dos comportamentos organizacionais, conferindo às instituições um papel e importância crescentes nas suas diversas e diferentes abordagens teóricas. Cada abordagem assenta em diferentes pressupostos e diferencia-se pelo distinto conceito de instituição atribuído a cada uma. Burns e Scapens (2000) identificam 3 abordagens reconhecidas como as principais perspetivas desta teoria: a «Nova Economia Institucional» (*New Institutional Economics*); a «Nova Sociologia Institucional» (*New Institutional Sociology*) e a «Velha Economia Institucional» (*Old Institutional Economics*).

Neste capítulo são apresentados os fundamentos desta teoria, o contributo de vários autores, bem como, as suas implicações teóricas.

### **1.1.1 ENQUADRAMENTO DA TEORIA INSTITUCIONAL**

A investigação em contabilidade, durante longos períodos, concentrou-se no desenvolvimento de modelos ótimos de apoio à tomada de decisão tendo como pressupostos: a racionalidade dos decisores, utilizando a informação contabilísticas de forma ótima procurando objetivos tais como a maximização do lucro ou a riqueza dos acionistas, o carácter axiomático desses objetivos organizacionais e a unicidade desses objetivos, ou seja, a não existência de outros objetivos e/ou situações de conflito (Major e Ribeiro, 2009)

A contabilidade tem tido, cada vez mais, investigadores interessados em estudar esta ciência no seu contexto organizacional e social, assumindo, assim, uma visão subjetiva dos fenómenos contabilísticos. Apesar de o paradigma dominante ser o que defende o estudo

de uma realidade objetiva, no pressuposto que as pessoas têm um comportamento objetivo e racional e que o investigador é neutro e passivo, o estudo da contabilidade no seu contexto organizacional e social tem como objetivo compreender as interações que ocorrem nestes contextos. A década de 80 ficou marcada pela investigação das práticas da contabilidade de gestão, suportadas por estudos de caso, reveladora de conclusões não explicáveis pela perspectiva positivista (Simões e Rodrigues, 2012).

A investigação em contabilidade que se preocupa em compreender a natureza social das práticas contabilísticas apelida-se de interpretativa. Este paradigma interpretativo procura compreender os acontecimentos diários, as estruturas sociais e também os significados que as pessoas atribuem aos seus comportamentos e aos dos outros, o que aplicado à investigação à contabilidade se traduz na busca da compreensão da natureza social das práticas contabilísticas (Vieira, 2009). Esta perspetiva parte de premissas de que as práticas sociais, incluindo a contabilidade de gestão, são um fenómeno socialmente construído (resultado dos significados e das perceções partilhadas pelos atores organizacionais) em que os intervenientes sociais podem alterar as regras sociais e as práticas que guiam os seus comportamentos (Simões e Rodrigues, 2012). Considera-se que os seres humanos não podem processar todos os dados sensoriais num cálculo racional, desenvolvendo e fazendo uso de conceitos que, baseados na sua experiência anterior, os ajudam a tomar decisões e a agir (Carvalho *et al.*, 2007).

A teoria institucional tem sido a corrente principal no âmbito da investigação interpretativa. Esta teoria estuda a contabilidade como uma instituição dentro da organização, isto é, um conjunto de rotinas formadas por hábitos que fazem sentido a determinado grupo de pessoas. A mesma tem sido aplicada fundamentalmente em duas áreas: para explicar o processo de legitimação das organizações pertencentes a um determinado campo organizacional e para justificar a adoção de determinados padrões de mudança organizacional ou explicar a resistência à mudança (Vieira, 2009).

Atualmente a teoria institucional tem dado especial ênfase ao processo de decisão dos gestores (Silva, 2011). Vários estudos procuram explicar o comportamento destes atores chave no processo e no comportamento organizacional. De acordo com Rossetto e Rossetto (2005), a visão institucional conceptualiza as organizações como compostas por duas dimensões essenciais: a técnica e a institucional. A dimensão técnica foca-se na troca de bens e serviços, enquanto a institucional foca-se na difusão de normas de atuação

necessárias para alcançar legitimidade organizacional. O ambiente onde está inserida uma organização é fator determinante das suas ações e decisões. Assim, organizações submetidas a pressões quer do ambiente técnico quer do institucional são avaliadas, respetivamente, pela eficiência e pela adequação das exigências sociais. A organização não se resume ao somatório dos elementos que a compõem e, neste sentido, a teoria institucional procura explicar o comportamento organizacional no seu todo relacionando-o com o ambiente envolvente (Rossetto e Rossetto, 2005).

### **1.1.2 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA TEORIA INSTITUCIONAL**

Thorstein Veblen (1857-1929) é apontado pelas escolas institucionalistas como o precursor desta linha de pensamento. Este autor, juntamente com Commons e Mitchel centraram a sua análise na importância das instituições, reivindicando uma genuína economia evolucionária (Conceição, 2001). Veblen adotou para a economia uma posição pós-darwiniana afirmando que instintos, hábitos e instituições exercem na evolução económica um papel análogo aos genes na biologia, na medida em que criam formas de seleção e de compreensão de valores sociais (Conceição, 2001).

É, no entanto, a partir da década de 70 que a teoria institucional ganha maior notoriedade. Os teóricos desta linha de pensamento passam a dar mais importância aos aspetos sociais, culturais e ambientais nos quais as organizações estão inseridas (Gomes, 2007). Surge assim, o novo institucionalismo, desenvolvido na década de 80 como uma nova forma de ver as coisas, fazendo sobressair e evidenciar os valores humanos e sociais, anteriormente escondidos pela predominância do paradigma da racionalidade (Rezende, 2009).

Anthony Hopwood desempenhou, a partir dos anos 70, um papel fundamental na criação de abordagens alternativas à investigação positivista<sup>1</sup>, e ao apresentar a contabilidade como um fenómeno eminentemente social, deu os primeiros passos para o que viria a ser classificado como investigação social em contabilidade. Tornou-se

---

<sup>1</sup> A investigação positivista tenta desenvolver teorias e modelos que descrevam e expliquem como e porquê os agentes económicos e sistemas alcançam as condições de equilíbrio, ou se afastam destas. A investigação normativa tem por objetivo prescrever aquilo que o mundo empresarial deveria seguir (Vieira, 2009).

necessária, assim, a utilização de paradigmas de outras ciências sociais como a sociologia, a antropologia e a filosofia (Vieira, 2009).

### **1.1.3 ABORDAGENS DA TEORIA INSTITUCIONAL**

Várias teorias emergiram, procurando compreender a Contabilidade de Gestão de acordo com determinado contexto institucional. Este contexto institucional é o principal fator que distingue cada uma das teorias. Cada perspectiva adota o seu conceito de instituição.

Burns e Scapens (2000) propõem um quadro teórico focado no processo de mudança da contabilidade de gestão. Estes autores pretendiam responder a duas questões sobre o comportamento dos gestores face ao uso da contabilidade de gestão: *como e porquê*. Esta abordagem tem servido de suporte teórico a alguns trabalhos empíricos realizados nos últimos anos como resultado do interesse suscitado junto da comunidade de investigadores (Simões e Rodrigues, 2012).

De seguida são abordadas as três principais linhas teóricas (Burns e Scapens, 2000) utilizadas na investigação da contabilidade de gestão: a Nova Economia Institucional, a Nova Sociologia Institucional e a Velha Economia Institucional.

#### **1.1.3.1 A NOVA ECONOMIA INSTITUCIONAL (NIE)**

Ronald Coase e Oliver Williamson foram os principais autores que deram suporte à análise tendo como base a *New Institutional Economics* (NIE), que se preocupa, fundamentalmente, com aspetos microeconómicos (Conceição, 2001). Esta abordagem assume que os agentes são racionais e que têm pré-estabelecidos funções e objetivos. A NIE propõe o desenvolvimento dos modelos económicos introduzindo pressupostos e considerando variáveis que, de alguma maneira, têm em conta o contexto institucional. Nesta vertente, duas teorias sobressaem com mais impacto na investigação da Contabilidade de gestão, a teoria da agência<sup>2</sup> e a teoria dos mercados e hierarquias.

---

<sup>2</sup> Teoria de Agência – Estabelece mecanismos eficientes para garantir o alinhamento dos interesses dos diversos agentes da organização (Jensen e Meckling, 1976).

A teoria da agência é usualmente vista como fazendo parte do corpo teórico do institucionalismo, essencialmente por duas razões: o facto de se reconhecer a existência das relações de agência estabelecidas nas organizações, que é essencial para a obtenção de sistemas ótimos, e a assunção de que as organizações podem ter objetivos diversos, nomeadamente, que não vão de encontro à maximização da riqueza dos acionistas (Jensen e Meckling, 1976; Major e Ribeiro, 2009). Partindo do pressuposto que os agentes são maximizadores da utilidade pessoal, procurando o máximo da riqueza com o mínimo de esforço pessoal, a teoria de agência encontra mecanismos para contrariar e modelar essas relações de agência.

A teoria dos mercados e hierarquias é um desenvolvimento da chamada Economia dos custos de transação. As características do ser humano desempenham um papel importante na NEI, eles são considerados oportunistas e com racionalidade limitada<sup>3</sup>. Estes pressupostos constituem condições necessárias para a ocorrência de custos de transação (Pessali, 1998). Os custos de transação são aqueles com os quais os agentes se deparam cada vez que necessitam de recorrer ao mercado, ou seja, os custos de negociar, redigir e garantir que um contrato seja cumprido. Para que estes custos de transação sejam incluídos na análise económica, é necessário o abandono de alguns pressupostos neoclássicos e inclusão de novos conceitos, como a racionalidade limitada, a incerteza, o oportunismo e a especificidade dos ativos. A minimização destes custos é o objetivo pelo qual os agentes económicos criam as firmas (ou hierarquias) (Pessali, 1998). Tal como na teoria da agência, assume-se a existência de mecanismos capazes de conseguir situações de equilíbrio de forma automática.

Apesar da consideração de alguns fatores para a busca de uma organização interna ótima (as condições contextuais passam a fazer parte da análise), esta vertente não abandona os pressupostos mais básicos da teoria tradicional, tais como a racionalidade económica dos agentes e das organizações, a otimização, a assunção de que os movimentos para situações de equilíbrio ocorrem imediata e automaticamente e a não consideração da

---

<sup>3</sup> A racionalidade limitada é uma condição descrita por Herber Simon (citado por Williamson, 1989) em que o homem tem um comportamento “*intendedly rational, but only limitedly so*”. Ou seja, os agentes pretendem ser racionais no sentido maximizador, mas só conseguem sê-lo parcialmente, uma vez que a sua capacidade cognitiva e o tempo para a tomada de decisões são limitados.

complexidade das motivações dos seres humanos e organizações enquanto agentes e sistemas sociais. A rigidez dos seus pressupostos de base (a ideia de que os sistemas se movem de forma automática para situações de equilíbrio), torna a NIE algo limitada na explicação de práticas aparentemente ineficientes ou idiossincráticas em organizações concretas, ou na justificação de processos de mudança tendentes a situações de (suposto) equilíbrio (Major e Ribeiro, 2009).

Vários estudos apontam a incapacidade da NIE para explicar, de forma apropriada, as práticas e o processo de mudança da contabilidade e controlo de gestão. Como alternativa a esta abordagem, sugerem a Velha Economia Institucional e a Nova Sociologia Institucional (Simões e Rodrigues, 2012).

### **1.1.3.2 A VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL (OIE)**

A Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* – OIE) surgiu em finais do século XIX, início do século XX escrita e desenvolvida por diversos autores, nomeadamente, Thorstein Veblen, Jonh R. Commons e Wesley Mitchel. Esta abordagem foi dominante até pouco depois da 2.<sup>a</sup> Guerra Mundial (Simões e Rodrigues, 2012).

A OIE tem como pressuposto que os agentes económicos atuam num contexto social onde as normas e valores partilhados moldam os comportamentos individuais. A OIE defende ainda que deve ser tida em consideração na análise os contextos complexos em que as organizações e agentes se inserem (Major e Ribeiro, 2009).

As principais ideias subjacentes a esta abordagem são as instituições, os hábitos e as regras (Simões e Rodrigues, 2012). Guerreiro *et al.* (2005) faz referência à definição de instituição no âmbito da OIE como um determinado modo de pensar ou agir comum para um conjunto de pessoas que está enraizado nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo.

A instituição é associada às formas de pensar e fazer instituídas. Muitas das vezes estas práticas são adotadas de forma relativamente inconsciente ou automática pelos agentes sociais. Os hábitos individuais e rotinas coletivas são reflexos e simultaneamente fatores geradores de instituições, essas formas de pensar e fazer tornam-se naturais ou dadas como adquiridas pelos agentes sociais, ou seja, as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados que incorporam comportamentos baseados em regras (Guerreiro *et al.*,

2005, Ribeiro e Scapens, 2006). Para Burns e Scapens (2000, p. 6) regras podem ser definidas como “os meios formais reconhecidos pelos quais as coisas devem ser feitas”. Estas regras e rotinas, ao longo do tempo, definem as características das organizações contribuindo até para a socialização de novos membros.

Esta forma organizacional de rotinização é particularmente evidenciada quando o objetivo é a mudança, que tende a ser lenta. Quando as mudanças propostas não são consistentes com as formas de fazer instituídas, elas são alvo de resistência, eventualmente inconsciente e automática. A OIE tem identificado, nos estudos baseados nos seus pressupostos, as razões que levam à resistência de implementação de novos sistemas de contabilidade de gestão ou da não utilização de sistemas implementados. Assim, basicamente, concluem que face às mudanças propostas ao nível de regras/rotinas: se não colocam em causa as instituições vigentes, elas são mais facilmente assimiladas pelas organizações, caso contrário a resistência ou não-mudança é o resultado habitual (Major e Ribeiro, 2009).

Segundo esta abordagem, a principal preocupação da pesquisa em contabilidade de gestão é entender o processo através do qual determinadas regras e rotinas se tornam institucionalizadas numa organização, ou seja, como é que as práticas de contabilidade são moldadas pelas “*taken-for-granted assumptions*” que torneiam os comportamentos individuais (Ribeiro e Scapens, 2006). Por exemplo, num contexto de mudança organizacional, Ribeiro e Scapens (2006) fazem referência ao poder implícito. Estes autores argumentam que as formas de pensar e agir, vistas como institucionalizadas (pelo facto de estarem bem sedimentadas) podem ser reflexo de motivos diferentes de uma progressiva e natural rotinização, as quais podem ser reflexo dos efeitos do poder sobre os agentes, limitando as suas ações.

### **1.1.3.3 A NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL (NIS)**

A *New Institutional Sociology* (NIS) teve origem no final da década de 70 do século XX e foi desenvolvida pela aplicação da teoria dos sistemas abertos ao estudo das organizações. Até essa data, as organizações eram vistas como sistemas fechados (Major e Ribeiro, 2009). Os primeiros trabalhos sobre esta abordagem foram publicados por Meyer e Rowan, em 1977, e por DiMaggio e Powel, em 1983 (Simões e Rodrigues, 2012). Esta abordagem baseia-se na ideia de que as organizações estão ligadas e são grandemente

influenciadas pelo ambiente externo em que operam (Simões e Rodrigues, 2012). Caracteriza-se como uma abordagem sociológica que explica que as organizações adotam determinadas práticas como formas de legitimação e não prioritariamente por razões económicas (Oyadomari *et al.*, 2008).

Esta abordagem tem suscitado considerável volume de literatura na investigação ligada aos sistemas de gestão. Efetivamente tem fundamentado vários estudos que têm por objetivo identificar as razões que levam os gestores a adotar determinadas práticas de gestão. Por exemplo, tem sido utilizada como referencial teórico em estudos sobre os motivos da adoção de modelos de ABM/ABC nas organizações (Malmi,1999; Hopper e Major, 2007; Gomes, 2007; Oyadomari *et al.*, 2008; Dores, 2009).

O reconhecimento da importância do meio envolvente na definição das estruturas e das práticas das organizações notabilizou a NIS como uma teoria capaz de compreender e descrever os fenómenos organizacionais. Esta vertente realça os aspetos cognitivos, culturais e normativos nas organizações justificando a adoção de determinadas práticas de contabilidade de gestão como sendo resultado de pressões económicas, mas também de natureza institucional. Pelo que a compreensão das instituições se torna imprescindível (Major e Ribeiro, 2009).

Para a NIS, as estruturas organizacionais são reflexo das pressões exercidas pelo meio envolvente institucional em que operam. As práticas e estruturas das organizações, aceites como legítimas, válidas e adequadas pelo meio organizacional em que estão inseridas são consideradas instituições. Meyer e Rowan (1977) descrevem as instituições como mitos, os quais se caracterizam por traduzirem valores que são aceites como legítimos e como tal, com o passar do tempo se institucionalizaram como a forma apropriada de fazer as coisas. Neste sentido, a procura de legitimidade por parte das organizações passa pela adoção de posições, políticas, programas e procedimentos que são entendidos como apropriados, racionais e corretos e como tal incorporam mitos. Alguns autores (*e.g.* Meyer e Rowan, 1977) defendem que a adoção de procedimentos instituídos pode ser racional na medida em que terão facilidade na troca de recursos com as organizações que adotaram práticas semelhantes. Outros defendem que a adoção de práticas idênticas é feita de forma inconsciente, uma vez que os ambientes que envolvem as organizações são compostos por valores, normas e comportamentos institucionalizados que são entendidos como a realidade.

DiMaggio e Powell (1983) ao estudarem a homogeneidade das organizações, afirmaram que a motivação para a burocratização e para mudanças organizacionais decorrem de processos para tornar as empresas mais similares, sem necessariamente as tornar mais eficientes. A este processo de homogeneização chamaram de isomorfismo. Isomorfismo é, assim, o processo pelo qual as organizações são “forçadas” a adotarem estruturas e sistemas idênticos, na medida em que isso lhes traz legitimidade. Este fenómeno conduz a que as organizações sejam criadas à semelhança do seu meio envolvente, tornando as práticas num determinado setor organizacional idênticas.

#### ISOMORFISMO INSTITUCIONAL (DIMAGGIO E POWELL (1983); SCOTT (2001))

Dimaggio e Powell (1983) estudaram a homogeneidade das organizações e concluíram que as motivações para a mudança organizacional decorrem mais frequentemente da busca por legitimidade do que a procura da eficiência. Scott (2001) incorporou os mecanismos do isomorfismo de Dimaggio e Powell (1983) no seu desenvolvimento a que chamou de pilares que sustentam as instituições (Pilar regulativo, Pilar normativo e Pilar Cognitivo-Cultural). DiMaggio e Powell (1983) identificam três tipos de Isomorfismo: coercivo, mimético e normativo.

O Isomorfismo coercivo (Pilar regulativo) deriva de influências políticas e do problema de legitimação, e é resultado de pressões formais e informais exercidas por organizações que impõem às suas organizações dependentes determinados procedimentos. A imposição pode ser por autoridade ou por poder coercivo.

O Isomorfismo mimético (Pilar cognitivo-cultural) resulta de respostas padrão para situações de incerteza, ou seja, quando a organização tem dúvidas sobre determinada decisão a ser tomada, ela recorre ao comportamento mimético, que resulta em imitar as decisões de outras organizações tidas como referências no ambiente em que atuam. As organizações procuram mostrar que são semelhantes a outras organizações em diversos aspetos, embora exista incerteza quanto ao que procuram atingir e ao modo como pretendem atingir os seus objetivos.

O Isomorfismo normativo (Pilar normativo) decorre do processo de profissionalização, sendo reconhecido o importante papel que as profissões (legitimidade

da educação formal) têm na difusão de práticas e orientações idênticas a serem seguidas pelas organizações. Na profissionalização são instituídos um conjunto de normas, métodos de trabalho e procedimentos específicos para uma determinada ocupação ou atividade de modo a estabelecer uma base cognitiva e legítima que permita a autonomia profissional.

**PROCESSO CERIMONIAL / LEGITIMIDADE (MEYER E ROWAN (1977))**

Outro conceito central na NIS é o *decoupling* (dissociação) ou *loose coupling*. Este conceito foi desenvolvido, no final da década de 70 por Meyer e Rowan, que concluíram das suas investigações a existência de dois sistemas de procedimentos: os de natureza formal e os de natureza informal. Esta realidade é justificada com o facto de as organizações procurarem que as suas práticas sejam aceites pelos seus constituintes como legítimas e apropriadas, pondo em segundo plano aspetos relacionados com a eficiência. Ou seja, evidencia que muitas das vezes as organizações estão mais preocupadas em aparentar que são eficientes perante o meio organizacional em que estão inseridas do que propriamente em serem eficientes.

Powell (1991) e DiMaggio (1988) referem a existência de múltiplas práticas organizacionais percecionadas como legítimas e, como tal, defendem que as organizações têm liberdade para escolher as que consideram mais apropriadas para assegurar o seu prestígio e poder, contestando a ideia de que as organizações não têm possibilidade de escolha quando pressionadas pelo ambiente institucional. Powell (1991) acrescenta que a capacidade de resposta das organizações às pressões impostas depende de vários fatores, nomeadamente:

1. Se as fontes de pressão estão associadas a entidades cuja autoridade é reconhecida, dispõem de poder coercivo, ou geram expectativas normativas;
2. Se essas fontes recorrem a controlos sistemáticos;
3. Se as fontes de pressão são aceites com entusiasmo ou se, pelo contrário, provocam resistência.

**PROCESSO DE INSTITUCIONALIZAÇÃO (TOLBERT E ZUCKER, 1999)**

Tolbert e Zucker (1999) referem que a análise dos fenômenos institucionais sugere a existência de processos sequenciais na formação de instituições. Estas autoras identificam quatro fases no processo de institucionalização: inovação, habituação, objetivação e sedimentação.

A inovação é uma necessidade que decorre de fatores exógenos tais como: a globalização do mercado de capitais, os avanços na tecnologia de informação, maior liquidez do mercado de capitais (Oyadomari *et al.*, 2008; Tolbert e Zucker, 1999). Na fase de habituação, as organizações que estão a passar por problemas semelhantes a outras, acabam por adotar as práticas que essas organizações encetaram para solucionar os problemas. Na fase da objetivação, as organizações avaliam os riscos de adoção de uma nova estrutura (recorrendo a noticiários, observação direta, cotação bolsa, etc.) e observam as atitudes dos concorrentes tentando manter a sua competitividade relativa e mensurar a relação custo benefício da prática. Nesta fase destaca-se o papel dos consultores que têm um interesse material na adoção das práticas que publicitam. Finalmente, a fase da sedimentação ocorre quando a institucionalização sobrevive por várias gerações na organização. Quanto maior for o grau de institucionalização, maior será a transmissão de ações tipificadas que, assim, perdurará por mais tempo e, por outro lado, provocará mais resistências a mudanças.

**MODELO DE DILLARD *et al.* (2004)**

O modelo de Dillard *et al.* (2004) integra os avanços mais recentes da teoria institucional. Estes autores propõem-se explicar as mudanças nas organizações, reunindo num único modelo a dinâmica intra-organizacional e as pressões do meio envolvente.

Estes autores integraram dois enquadramentos teóricos (OIE e NIS) no modelo e consideram três níveis na explicação de processos de institucionalização e de mudança, o PE (nível económico e político), o OF (nível do setor organizacional) e o nível organizacional. Neste modelo é assumido que a mudança é contínua e dinâmica, assim como, pode ser convergente ou divergente. A mudança é convergente quando resulta de imposições do ambiente macro nas práticas e estruturas das organizações e é divergente

quando deriva de ações de indivíduos ou grupo de indivíduos que causam a erosão dos valores e práticas instituídas nos níveis económico e político e do setor organizacional.

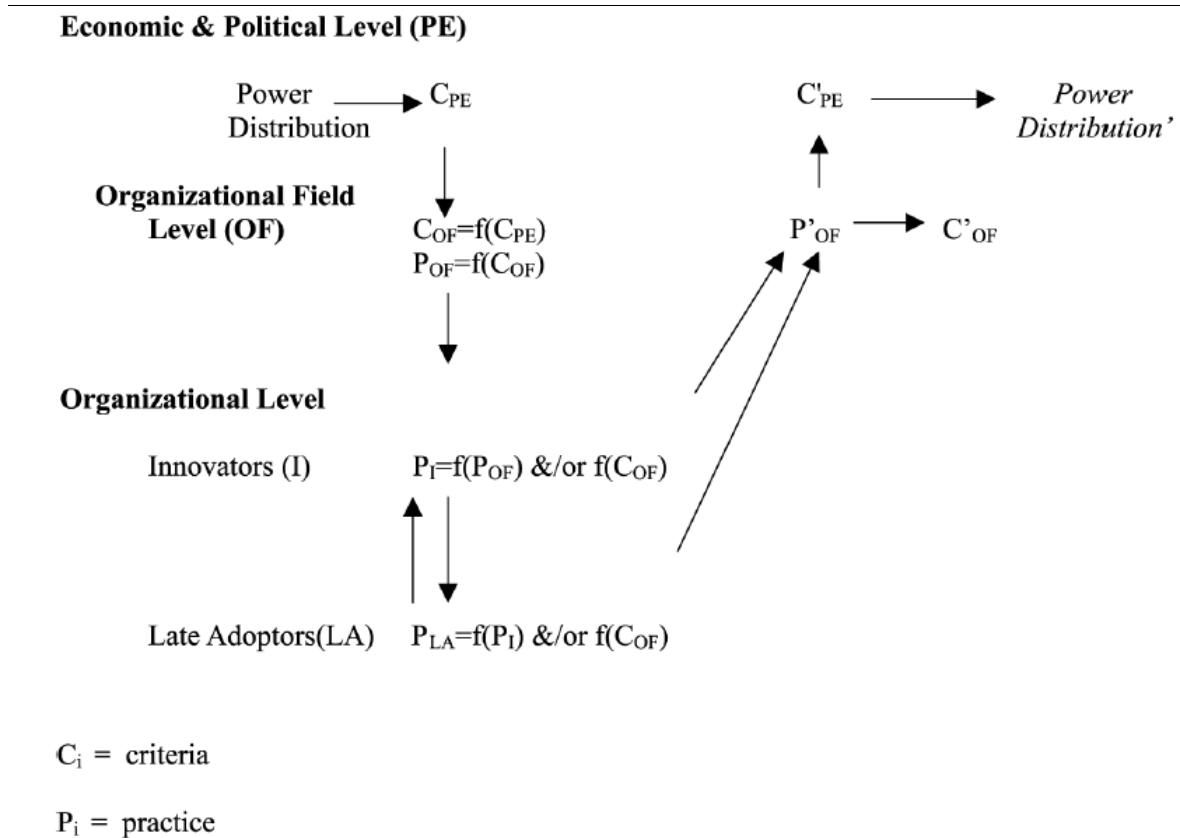
O nível económico e político engloba os sistemas politico-social-económicos gerais que enquadram toda a atividade humana e que estabelecem e disseminam as normas e valores que norteiam as práticas organizacionais. Este nível fornece o critério ( $C_{PE}$ ) para se avaliar a legitimidade das ações no nível seguinte (setor organizacional). Por outro lado, as práticas que são consideradas legítimas no nível do setor organizacional, fornecem a base ( $C_{OF}$ ) para regular as ações ao nível organizacional.

Ao nível organizacional, podemos encontrar organizações que são inovadoras (I) e que desenvolvem novas práticas organizacionais dentro das fronteiras das regras e sistemas considerados como legítimos pelo nível do setor organizacional, bem como organizações que são adotantes tardios dessas práticas (LA) e são consideradas como imitadoras das organizações inovadoras.

Quando confrontadas com as pressões dos níveis económico e político e do setor organizacional, as organizações podem adotar as práticas institucionalizadas ou, alternativamente, adotam práticas que desafiam as regras e valores instituídos. Esta resposta das organizações depende da natureza de resistência e acomodação da organização (Zucker, 1987) e está dependente do poder e da capacidade para agir dos atores que as compõem. Quando existe conhecimento e capacidade dos atores organizacionais, estes podem seguir práticas que não se encontram instituídas nem no nível organizacional nem no nível económico e político. Estas práticas, seguidas com regularidade, podem provocar a substituição das práticas aceites como legítimas ao nível do setor organizacional ( $P'_{OF}$ ) e, com a passagem do tempo podem causar a alteração do critério de avaliação deste nível de envolvente ( $C'_{OF}$ ). As alterações das práticas e do critério ao nível organizacional poderão originar a alteração do critério do nível económico e político ( $C'_{PE}$ ), que por sua vez provocará a distribuição de poder.

Esta dinâmica do modelo de Dillard *et al.* (2004) assenta em princípios teóricos constituídos por três eixos de tensão e três de tipo estrutural, conforme representado na figura 1:

**Figura 1 – Modelo explicativo da Institucionalização / Desinstitucionalização de Dillard *et al.* (2004)**



Fonte: Dillard *et al.* (2004)

Os eixos de tensão são: “representação”, “racionalidade”, e “poder” que são basicamente influências sociais que explicam como o processo de institucionalização opera.

Os de tipo estrutural, outra forma de categorizar as influências sociais, são “significado”, “legitimação” e “domínio”. Dillard *et al.* (2004) argumentam que os eixos de tensão e de tipo estrutural estão diretamente relacionados: “representação” com “significado”, “racionalidade” com “legitimação” e “poder” com “domínio”. Estes pares de influências sociais existem em todos os níveis: económico e político, setor organizacional e organizacional. Consequentemente os processos de institucionalização e desinstitucionalização são gerados pela escolha das normas, valores, crenças, etc.. (representação do significado), através da justificação das escolhas (racionalidade ou legitimação), e a manutenção dos mesmos (poder e domínio). Assim, a adoção dos

sistemas de contabilidade de gestão não podem ser somente justificados por racionais económicos, em vez disso, tais práticas tornam-se institucionalizadas por processos de institucionalização sociais e políticos. Tais processos acontecem apenas se os eixos de tensão ocorrerem.

**ABORDAGEM DE ERIC ABRAHAMSON (1991) | TEEMU MALMI (1999)**

Teemu Malmi (1999) conduziu uma investigação construída sob a perspetiva teórica desenhada por Eric Abrahamson em 1991. Este trabalho tenta explicar a razão pela qual as inovações na contabilidade de gestão se difundem pelas organizações e ainda como é que este fenómeno acontece.

Abrahamson (1991) desenhou o modelo, identificando 4 perspetivas para explicar a difusão ou rejeição das tecnologias na contabilidade, que são: a escolha eficiente (*eficiente-choice*), a escolha forçada (*forced selection*), o modismo (*fad*) e a moda (*fashion*). Abrahamson (1991) desenvolve algumas assunções no sentido de rejeitar a perspetiva da escolha eficiente. Este autor argumenta que a falta de conhecimento sobre a eficiência de uma determinada ferramenta por si só justifica a ausência de escolha racional em relação à sua adoção.

Assim, a perspetiva da escolha eficiente é baseada em dois pressupostos (March, 1978, citado por Malmi, 1999): (1) as organizações podem livremente e de forma independente escolher adotar uma tecnologia administrativa e (2) as organizações estão relativamente seguras em relação aos seus objetivos e na avaliação feita em relação ao ganho de eficiência trazido pelas novas tecnologias para a concretização desses mesmos objetivos. A escolha forçada revela autoridade para ditar que inovações administrativas são adotadas. Esta forma de poder é atribuída ao Estado e a empresas que controlam outras empresas, suas dependentes. Este tipo de motivo para adoção de determinada ferramenta, não é considerado como justificação válida, uma vez que não apresenta opções às empresas. A perspetiva da moda (*fashion*) assume que, em circunstâncias de incerteza, as organizações inseridas num determinado grupo tendem a imitar os modelos administrativos promovidos por organizações fora desse grupo, tais como empresas de consultadoria que têm como missão a criação ou disseminação desses modelos, os apelidados de “*fashion-*

*setting organizations*”. As ferramentas promovidas desta forma podem ou não ser eficientes. Finalmente, a perspectiva do modismo (*fad*) é diferente da moda, na medida em que, neste caso as organizações imitam, não modelos que estão na moda mas, outras organizações. As organizações tendem a imitar outras organizações para obter legitimidade (DiMaggio e Powell, 1983; Meyer e Rowan, 1977) e/ou para evitar que os concorrentes ganhem vantagem competitiva (Malmi, 1999).

O modelo de Abrahamson (1991) sugere a explicação dos motivos de adoção ou rejeição de determinada inovação administrativa enquadrando os motivos em 4 quadrantes, delimitados por duas dimensões, a dimensão do foco na imitação e a dimensão do foco no exterior (Tabela 1).

**Tabela 1 – Perspetivas teóricas que explicam a difusão e rejeição de inovações administrativas**

**Theoretical Perspectives Explaining the Diffusion and Rejection of Administrative Technologies**

		<b>Imitation-Focus Dimension</b>	
		Imitation Processes Do Not Impel the Diffusion or Rejection	Imitation Processes Impel the Diffusion or Rejection
<b>Outside-Influence Dimension</b>	Organizations Within a Group Determine the Diffusion and Rejection Within This Group	Efficient-Choice Perspective	Fad Perspective
	Organizations Outside a Group Determine the Diffusion and Rejection Within This Group	Forced-Selection Perspective	Fashion Perspective

Fonte: Abrahamson (1991)

**RELEVÂNCIA DA ABORDAGEM INSTITUCIONAL NO CONTEXTO DO SETOR AUTOMÓVEL**

A abordagem institucional tem uma especial relevância na análise do comportamento organizacional e da dinâmica das organizações. Esta perspectiva tanto possibilita

compreender porque é que as organizações são tão heterogêneas como, por outro lado, porque são tão similares.

A indústria automóvel tem-se revelado ao longo dos tempos um setor com características isomórficas (Mesquita *et al.*, 2013; Woywode, 2002). Este setor é dos mais competitivos, sendo que várias práticas de gestão surgiram, precisamente, em empresas fabricantes automóveis. São essas práticas originárias de determinadas marcas adotadas nas concorrentes? Porquê? Até que ponto determinadas práticas foram adotadas pelos concorrentes e as razões dessa adoção são em muitas situações explicadas pela abordagem institucional.

## **1.2 FERRAMENTAS DE CONTABILIDADE E CONTROLO DE GESTÃO**

A Contabilidade de gestão é o processo para identificar, medir, preparar, interpretar e comunicar informação financeiras utilizadas para o plano de gestão, avaliação e controlo de uma organização, assegurando a adequada prestação de contas dos seus recursos, com o intuito de auxiliar principalmente no processo de tomada de decisões empresarias (Institute of Management Accountants – IMA (2008)).

No decorrer dos anos 80, quatro fenómenos independentes abriram uma nova era para a contabilidade de gestão (Romagni *et al.*, 1998). Foram eles:

1. A introdução do comando numérico e da informática na produção que, eliminando a mão-de-obra direta, retira qualquer pertinência à escolha das horas de mão-de-obra direta como unidade de medida da prestação homogênea de um centro de responsabilidade, logo, qualquer pertinência aos métodos de atribuição de custos que se apoiavam nesta unidade;
2. O desenvolvimento das atividades de serviços na economia e no próprio interior das empresas;
3. A tomada de consciência, reforçada pelas práticas japonesas, do facto de que o custo líquido e o preço não estão ligados e, por conseguinte, a gestão dos custos e a gestão do valor apreendido pelo cliente são os determinantes da rentabilidade da empresa;

4. O desenvolvimento das abordagens “Qualidade Total” e “Em tempo útil”, que promove a análise das causas tanto na procura de prevenção das avarias ou dos defeitos, como da criação da qualidade. Esta procura sistemática das causas leva a que consideremos que a causa de um efeito pode não se situar no sítio onde é captado. O conceito de cadeia de valor, por Michael Porter em 1982, vem reforçar a ideia da rede de processos, criando o berço para o nascimento da abordagem ABC da análise de custos.

A Contabilidade de gestão evolui ao longo dos anos consequência dos avanços observados ao nível das tecnologias de informação, dos mercados, o aparecimento de novas estruturas organizacionais e novos perfis dos gestores. O objetivo maior da Contabilidade de Gestão é o de melhorar o valor da organização através de um conjunto de técnicas que desempenham diferentes funções na gestão (Oliveira e Voese (2014) citam Gong e Tse (2009)).

Assim, o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão apresenta alguns momentos de destaque. Oliveira e Voese (2014) identificam os estágios identificados pela IFA – *International Federation of Accountants* tal como mencionados na tabela abaixo.

**Tabela 2 - Estágios da evolução da Contabilidade de Gestão**

Estágios	Características/Foco	Ferramentas
Estágio 1 (antes de 1950)	Foco na determinação do custo e controlo financeiro, através do uso das tecnologias de orçamento e contabilidade de custos.	Orçamentos anuais, controlo financeiro e operacional, custeio por absorção e custeio variável.
Estágio 2	Foco para o fornecimento de informação de controlo e planeamento gerencial através do uso de tecnologias tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade	Custeio padrão, custeio baseado em actividades (ABC), descentralização da tomada de decisão.
Estágio 3	Foco na redução do desperdício de recursos usados nos processos de negócios, através do uso das tecnologias de análise do processo e administração estratégica de custos.	Gestão baseada em valor, centros de responsabilidade, preço de transferência, custeio alvo, método de custeio Kaisen, ciclo de vida, etc.
Estágio 4	Foco para a geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, através do uso de tecnologias tais como exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor para o acionista e inovação organizacional.	Planeamento estratégico, Balanced Scorecard, Método avaliação de desempenho, EVA (Economic Value Added) e MVA (Market Value Added).

Fonte: Adaptado de Oliveira e Voese (2014)

De seguida é feita uma descrição de algumas ferramentas/modelos contabilísticos e de controlo de gestão com maior nível de disseminação em contexto nacional. Por uma questão de alinhamento entre o quadro de referência teórico e a natureza dos modelos e ferramentas em estudo, optamos (intuitivamente) por os agrupar em 4 categorias: informação contabilística obrigatória, modelos de contabilidade de gestão tradicionais, os instrumentos de gestão de custos e os instrumentos de apoio à implementação e controlo da estratégia.

### **1.2.1 INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA OBRIGATÓRIA**

A contabilidade surgiu para controlo das operações comerciais e dar o devido apoio/informação ao gestor, assim como a terceiros. A crescente e progressiva pressão da Administração Fiscal sobre as empresas nos domínios da técnica contabilística influenciou a forma como a contabilidade é vista. Muitas vezes, parece apenas uma obrigação nascida e imposta pelo Direito Fiscal (Oliveira, 1997).

A contabilidade financeira tendo como destinatários privilegiados agentes externos à organização, de pouco serviria se não existissem regras que permitem avaliar e analisar/comparar os dados de diferentes empresas. Impõe-se um caminho no sentido da normalização contabilística. Esta tem por base um conjunto de princípios e critérios uniformes a serem seguidos por todas as unidades económicas, nomeadamente, a nomenclatura, âmbito e movimentação das contas, regras de valorização dos elementos patrimoniais, determinação dos resultados e elaboração das peças contabilísticas finais (Balanço, Demonstração dos Resultados, etc.) (Nabais, 1987).

Em 2010, e à semelhança do que aconteceu com os restantes países da União Europeia, Portugal adotou as normas internacionais transpostas para o plano nacional sob a forma de NCRF's (Normas Contabilísticas de Relato Financeiro) constantes do SNC (Sistema de Normalização Contabilística). Pretende-se agora a normalização a nível europeu. As NCFR's foram criadas à imagem das IAS (*International Accounting Standards*) e IFRS (*International Financial Reporting Standards*), normas desenvolvidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) – Organismo internacional que publica e atualiza as normas internacionais. As normas internacionais têm como foco o valor económico, pondo de parte a utilização de critérios fiscais até então aceites. Exige-se

agora um resultado contabilístico e um apuramento de imposto com base nas regras fiscais (resultado fiscal).

O SNC é um sistema contabilístico com base em princípios e não tanto em regras explícitas, tendo por objetivos aumentar a relevância e a comparabilidade da informação financeira. Com a adoção em Portugal, em 2010, das normas internacionais de contabilidade, a linha de orientação da contabilidade tem sido claramente distinguida das obrigações fiscais que são impostas às empresas.

As principais referências em termos de definição dos objetivos da contabilidade financeira provêm dos órgãos reguladores, em especial do International Accounting Standard Board (IASB) e do Financial Accounting Standard Board (FASB), organismo norte-americano e da Comissão de Normalização Contabilística (CNC). Assim temos:

Pelo CNC (2009): O objetivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

Podemos dizer, então, que a contabilidade financeira regista os factos patrimoniais que permitem em qualquer altura conhecer a situação patrimonial da empresa e tem por base as relações da empresa com o exterior, não tendo capacidade de análise das operações internas, nomeadamente com o processo de produção.

O meio competitivo em que as empresas se inserem exige informações sobre as atividades e processos, com o objetivo de auxiliar os utilizadores a tomarem decisões, a aperfeiçoarem processos e a melhorarem o desempenho empresarial. Como a contabilidade financeira divulga informação histórica, isto é, apresenta resultados à posteriori, a tomada de decisões com a antecedência desejável fica comprometida (Nabais, 1987).

As limitações da informação da contabilidade financeira para o planeamento, a tomada de decisões e o controle foram decisivos para o aparecimento de um outro ramo da contabilidade - a contabilidade analítica.

A investigação em Contabilidade Financeira, desde meados da década de sessenta pode ser caracterizada quanto aos objetivos e metodologias que lhe estão subjacentes em duas correntes principais: a investigação normativa e a investigação positivista. A vertente

normativa tem uma forte ligação à prática contabilística e centra-se nas recomendações de atuação para as empresas e gestores (*o que deve ser*). A investigação positivista “elabora e propõe *teorias positivas*, que oferecem previsões a partir de constatações empíricas baseadas no estudo da realidade” (Major e Vieira, 2009, p. 91).

A investigação positivista tem vindo a ganhar predominância na investigação em Contabilidade Financeira. Major e Vieira (2009) apresentam as que, de forma consensual, são consideradas as três principais contribuições teóricas das últimas quatro décadas: (1) O estudo de Ball e Brown (1968) – considerado a pedra angular da moderna investigação em Contabilidade Financeira; (2) a Teoria Positivista (PAT - *Positive Accounting Theory*) sistematizada por Watts e Zimmerman (1978 e 1995) - introduz a discussão dos incentivos que determinam as escolhas das políticas contabilísticas por parte dos gestores e (3) o modelo de Ohlson (1995) – este modelo abre caminho para o surgimento de um novo ramo de investigação baseado numa perspectiva de mensuração.

## **1.2.2 MODELOS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO TRADICIONAIS**

### **1.2.2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS**

O desenvolvimento industrial, que se iniciou e desenvolveu na Europa e nos Estados Unidos a partir do século XVIII, foi determinante para a evolução da contabilidade analítica (Nabais, 1987).

Após a Revolução Industrial, a necessidade de se determinar o custo dos produtos fabricados deu origem à contabilidade industrial ou de custos. Podendo ser aplicada a todo o tipo de organizações, este tipo de contabilidade reveste-se de grande importância para as empresas industriais, devido à sua necessidade em calcular os custos de produção para efeitos de tomada de decisão (Nabais, 1987).

O aparecimento, por volta de 1920, do custo padrão foi considerada uma das mais notáveis contribuições para a contabilidade de custos. Esta prática de planeamento das operações de produção e avaliação das empresas foi bastante difundida cientificamente. Inicialmente, os padrões foram expressos em termos físicos, em número de unidades de material ou horas de mão-de-obra. Posteriormente, os padrões físicos foram convertidos em custos-padrão (Beuren, 2009). Um custo-padrão consiste em duas partes: um padrão e

um custo. O padrão é o método cuidadosamente predeterminado, ou forma de medir a execução de uma tarefa. As medições quantitativas e qualitativas e os métodos de engenharia traduzem-se em custos, a fim de se atingir um custo-padrão. Os principais objetivos do custo-padrão são: (1) determinar o custo correto, ou o esperado; (2) definir responsabilidades e obter comprometimento responsáveis por cada atividade padronizada; (3) avaliar o desempenho e a eficácia operacional.

A denominação de Contabilidade Industrial ou de custos é, entretanto, substituída por Contabilidade Analítica de Exploração ou, simplesmente, por Contabilidade Analítica, já que os seus domínios vão além do cálculo dos custos (Nabais, 1987).

Para Charles Brunet (Nabais, 1987, p. 18), a contabilidade analítica de exploração é:

“..a parte da contabilidade que consiste em determinar por ramos de atividade, produtos, serviços, clientes ou por outros elementos normais ou extraordinários o montante das vendas e o conjunto dos custos correspondentes, e ainda comparar os proveitos e os custos de cada uma daquelas categorias, com o fim de obter o lucro ou o prejuízo”.

A contabilidade Analítica tem por objetivo o estudo analítico das operações internas relacionadas com o processo de produção. Tenta responder às exigências de gestão da organização, analisando os custos, os proveitos e os resultados de forma pormenorizada, de modo a permitir o seu planeamento e controle. Segundo Nabais (1987), este ramo de contabilidade tem como objetivos: (1) a valorização dos produtos fabricados e vendidos; (2) o controlo das condições internas de exploração (3) proporcionar a informação básica para a realização de estudos de viabilidade económica da empresa; (4) fornecer aos gestores as informações necessárias que contribuam para a escolha da melhor alternativa que vise a resolução dos problemas e (5) proporcionar a informação básica para o estabelecimento de previsões racionais, de modo a permitir a elaboração de orçamentos e de planos;

Destacam-se cinco diferenças entre a contabilidade financeira e a analítica:

- (i) **As obrigações legais** - a contabilidade analítica é opcional, devendo apenas ser considerada se os seus benefícios excederem os custos de a produzir, enquanto a contabilidade financeira é exigida legalmente.

- (ii) **O foco em determinado segmento do negócio** - a Contabilidade Analítica permite a análise mais pormenorizada de determinado serviço ou atividade da empresa, identificando os custos e proveitos por tipo de produto e serviço, a Financeira vê a empresa como um todo;
- (iii) **Princípios contabilísticos geralmente aceites** – Ao contrário da Financeira, a contabilidade Analítica não segue nenhuma imposição de princípios, serve propósitos internos da organização e deve fornecer informação útil aos gestores para melhor desenvolverem as funções de planeamento e controlo;
- (iv) **A dimensão temporal** – A contabilidade financeira fornece informação do passado enquanto a contabilidade Analítica se preocupa não só com o passado, mas também com o futuro;
- (v) **A frequência da informação** – A contabilidade financeira providencia informação detalhada, na generalidade, com frequência anual. Os gestores requerem informações com a maior antecedência possível para poderem agir atempadamente, em função desses dados. A informação da contabilidade de gestão pode ser fornecida diariamente, semanalmente ou mensalmente.

#### 1.2.2.2 CONTROLO ORÇAMENTAL

Existem dois tipos de planos, os de curto prazo (Orçamento) e os de longo prazo (Estratégia). O orçamento é feito, habitualmente, para o período de um ano, assumindo-se o ambiente atual como base, assim como os recursos humanos e financeiros disponíveis nesse momento na organização. O plano de longo prazo representa a direção ou rumo que os planos de curto prazo devem ter no horizonte, na definição dos seus objetivos de curto prazo (Drury, 2001).

A definição da estratégia inicia com a identificação da missão da empresa e de seguida: (1) a fixação de objetivos; (2) a identificação das possíveis estratégias a seguir; (3) a avaliação das opções estratégicas; (4) a seleção do curso da ação; (5) a implementação do plano de longo prazo; (6) a monitorização do orçamento e (7) a análise dos desvios face ao orçamento (Drury, 2001). Na fase da seleção da ação, a organização deve identificar a área onde vai competir e/ou manter um nível de desempenho superior. Existem três diferentes



O método de gestão através dos orçamentos foi desenvolvido por volta de 1920 para ajudar os diretores financeiros a controlar os custos de grandes organizações como a Dupont, General Motors e a Siemens (Queirós, 2010).

Os orçamentos nos negócios imitaram, numa fase inicial, as práticas e técnicas dos orçamentos governamentais, ou seja, olhar para os orçamentos como autorizações para gastar até determinados limites fixados. Posteriormente, no início dos anos 30, falar de “controlo orçamental” passou a estar na moda, tal como o facto de começarem a olhar para o orçamento não só como um plano financeiro, mas também como uma forma de controlo das operações futuras (Becker e Green, 1962).

Drury (2001) refere que os orçamentos servem vários propósitos, nos quais se incluem:

1. **Planear as operações do ano.** Este planeamento faz com que o gestor pense com antecipação nos problemas que podem surgir, de modo a que, quando se concretizarem as decisões não sejam tomadas sem a devida reflexão;
2. **Coordenar as atividades das várias partes da organização e garantir que estas partes estão em harmonia com o conjunto.** O orçamento serve como veículo de comunicação entre as diversas áreas da organização para alinhar as decisões em benefício da organização como um todo e não em favor de qualquer área isoladamente.
3. **Comunicar os planos aos gestores envolvidos.** Os objetivos do orçamento devem ser comunicados de forma clara, para que todas as pessoas na organização saibam exatamente qual o seu papel para se atingir o objetivo global.
4. **Motivar os gestores para os objetivos da organização.** O orçamento pode ser uma ferramenta eficiente na alteração de comportamentos e motivação dos gestores, mas pode também causar ineficiência e conflitos entre os mesmos, respetivamente, se a construção do orçamento contar com a participação dos gestores (desafio) ou, pelo contrário, o orçamento é imposto e/ou ditado (resistências).
5. **Controlar as atividades.** O orçamento ajuda os gestores no acompanhamento e controlo das atividades pelas quais são responsáveis e direciona os gestores para a análise dos elementos com maior variação em relação ao previsto, desvios que devem ser remediados de imediato com determinadas ações.

**6. Avaliar a performance dos gestores.** Frequentemente, a performance dos gestores é medida pelo sucesso no cumprimento do orçamento. Este serve também como base para promoções.

Na elaboração dos orçamentos é fundamental seguir determinado alinhamento. Drury (2001), identifica oito fases do processo de orçamentação:

1. Comunicação aos responsáveis pela elaboração dos orçamentos dos detalhes da política orçamental e das linhas orientadores.
2. Identificar o fator que limita a performance. Usualmente este fator é as vendas;
3. Preparação do orçamento das vendas. É o mais importante orçamento, pois o volume de vendas determina o nível da produção. É também o mais difícil de definir porquanto depende da procura dos clientes que é influenciada pelo estado da economia e pelas ações dos concorrentes;
4. Preparação inicial dos vários orçamentos;
5. Negociação dos orçamentos com os superiores. É uma fase fundamental que determina a postura do gestor para o futuro, face ao orçamento que ele deve assumir como sendo seu;
6. Coordenação e revisão dos orçamentos. Devem ser examinados os orçamentos e identificar as inconsistências entre uns e outros, por exemplo, inconsistências entre um orçamento que sustenta a produção com investimentos em novas máquinas e o orçamento de tesouraria.
7. Aceitação final dos orçamentos. Quando todos os orçamentos estiverem em harmonia uns com os outros, são sumarizados num orçamento master. Depois de aprovado é passado para os responsáveis dos vários departamentos;
8. Continua revisão dos orçamentos. As divergências devem ser identificadas e agir em conformidade para colmatar as falhas. Se as divergências advirem de condições atuais, diferentes das que foram antecipadas, cabe ao comité dos orçamentos a análise da necessidade de ajustamento do orçamento inicial.

Os objetivos específicos das empresas têm de ser alcançados por pessoas que delas fazem parte, mas como seres humanos que são diferem nas suas aspirações, perceções, personalidades e capacidades para os concretizar (Schiff e Lewin, 1970). O facto de os orçamentos servirem propósitos diversos proporciona a existência de conflitos entre as

várias funções. O orçamento deve ser definido com objetivos factíveis de modo a que o orçamento seja efetivamente cumprido. Esta característica do planeamento entronca com a motivação do gestor que com objetivos mais ambiciosos pode proporcionar motivação para desempenhos mais elevados (Drury, 2001).

Becker e Green (1962) realizaram um estudo do impacto que os orçamentos podem ter na motivação e performance das pessoas e concluíram que a participação destas só é positiva se tiverem influência na tomada de decisão. A participação na elaboração dos orçamentos difere de empresa para empresa de acordo com o tipo de liderança preconizada. Como forma de estímulo para desempenhos excelentes e/ou de modo a evitar o desânimo dos colaboradores e equipas, estes autores recomendam que sejam feitas revisões aos orçamentos por razão de estes estarem demasiado abaixo ou demasiado acima do real desempenho, respetivamente. Idealmente, o orçamento deve estar posicionado ligeiramente acima do desempenho registado.

No decorrer dos anos 30 a atividade comercial teve uma queda acentuada com baixa de lucros que evidenciou a inadequação dos orçamentos fixos. Mais tarde surgiu um modelo de orçamento que previa alterações do nível de vendas e produção entre períodos o qual se apelidou de orçamento flexível ou variável (Becker e Green, 1962).

Na medida em que os orçamentos são elaborados de acordo com determinadas características da envolvente, a avaliação da performance deve ter em consideração a performance atual com o orçamento ajustado às condições em que os gestores estão nesse momento a atuar. Na prática, várias empresas comparam a performance atual com o orçamento original ajustado ao nível de atividade atual, isto é, um orçamento flexível (Drury, 2001).

Na abordagem convencional preconiza-se que uma vez por ano cada gestor deve elaborar um orçamento para o período de um ano. O orçamento é dividido em doze meses ou em treze períodos de quatro semanas cada. A abordagem alternativa defende que a elaboração do orçamento anual deve ser repartida em meses para os primeiros três meses, e em trimestres para os últimos nove meses. Os orçamentos trimestrais devem ser elaborados para os períodos seguintes à medida que se desenrolam os orçamentos atuais e devem incorporar nova informação à medida que esta se torna conhecida. Este processo é conhecido como contínuo ou orçamento deslizando “*rolling budgeting*”. O orçamento

deslizante garante que o planeamento é constante e não uma tarefa que se faz uma vez por ano. É antes um processo contínuo e os gestores são sistematicamente encorajados a olhar em frente e a reverem planos futuros. Além disso, a atual performance vai ser comparada com objetivos mais realistas, porque os orçamentos são constantemente revistos e atualizados (Drury, 2001).

Inúmeras críticas têm sido apontadas aos orçamentos tradicionais. As principais críticas que são apontadas aos orçamentos tradicionais são: (i) o tempo que consomem na sua preparação; (ii) o uso do orçamento como um contrato fixo de desempenho; (iii) o facto de se elaborar orçamentos desadequados à estratégia e (iv) a falta de capacidade de adaptação dos orçamentos à atualidade (Libby e Lindsay, 2010).

Becker e Green (1962) fazem referência ao efeito nos orçamentos futuros que decorre da comparação da performance com o orçamento atual. Por várias vezes, quando a despesa é inferior ao orçamento, a tendência é para que no período seguinte o orçamento seja revisto para baixo. Este facto faz com que os gestores no final dos períodos procurem gastar todo o *plafond* de forma a não serem cortados no orçamento no ano seguinte.

Mais recentemente, Juergen H. Daum (<http://juergendaum.com/bb/htm>), refere a propósito dos orçamentos históricos:

*“Fixed budgets don’t work today. A budget is a too static instrument and locks managers into the past – into something they thought last year that it was right. To be effective in a global economy with rapidly shifting market conditions and quick and nimble competitors, organizations have to be able to adapt constantly their priorities and have to put their resources where they can create most value for customers and shareholders.”*

#### **1.2.2.2.2 ORÇAMENTO BASE-ZERO**

O orçamento base-zero emergiu nos anos sessenta como uma tentativa de ultrapassar determinadas limitações do orçamento tradicional. A abordagem pelo orçamento de base zero exige que todas as atividades estejam justificadas e priorizadas antes da tomada de decisão em relação ao montante de recursos a alocar a cada atividade (Drury, 2001).

Ao contrário do orçamento tradicional que tende a considerar o nível de gastos existentes como pré-estabelecido, ou seja, considerar todos os gastos do último exercício como necessários, o que não é propriamente verdade, o orçamento de base zero é construído sob a premissa de que determinado gasto deve ser orçamentado como se

estivesse a ocorrer pela primeira vez. Os responsáveis pela realização dos orçamentos devem apresentar as suas necessidades de recursos tendo sempre por base o efeito custo-benefício. Esta abordagem do custo-benefício é uma tentativa de assegurar a maximização da relação qualidade/preço (Santanna, 2010).

Ao contrário do orçamento tradicional, que tende a extrapolar o passado considerando uma percentagem de crescimento face ao ano anterior, o orçamento base-zero considera os gastos de acordo com a necessidade ou benefício dos mesmos e questiona as práticas existentes, de modo a assegurar que propiciam uma boa relação qualidade/preço (Drury, 2001).

A primeira implementação do orçamento base-zero foi em 1969 na empresa Texas Instruments. Foi uma ferramenta que esteve na moda durante os anos 70, mas que acabou por se tornar pouco usada logo nos anos 80. Esta incapacidade de vingar deveu-se sobretudo aos elevados custos e demasiado tempo de trabalho que este tipo de orçamento exige. Por forma a contornar parte dos custos, talvez faça sentido - de modo a aproveitar as vantagens deste modelo - utilizar o orçamento base-zero para os departamentos mais críticos e orçamentar nos moldes tradicionais para os restantes departamentos (Drury, 2001; Santanna, 2010).

#### **1.2.2.2.3 BEYOND BUDGETING**

O modelo de gestão *Beyond Budgeting* é um conceito relativamente recente, desenvolvido pelo *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT) fundado em 1998. O BBRT foi fundado como resposta à crescente insatisfação com o processo orçamental tradicional. Para os fundadores desta organização (Jeremy Hope, Robin Fraser e Peter Bunce), o modelo *Beyond Budgeting* nasceu do reconhecimento de que o orçamento tradicional é um entrave para o sucesso da gestão nos dias de hoje. Com este modelo um dos grandes desafios das empresas é exatamente minimizar ou, se possível, anular a cultura orçamentista. Caso as empresas não o consigam fazer, muito dificilmente poderão implementar um modelo de gestão estratégica que verdadeiramente crie mudança no comportamento dos seus gestores operacionais (Hope e Fraser, 2001).

O trabalho de Hope e Fraser iniciou com um pequeno conjunto de empresas que tinham abandonado a metodologia orçamental. Estas empresas tinham criado estruturas

com muito poucas hierarquias e com poucos controladores. Caraterizavam-se por terem feito forte investimento em formação, sem orçamentos que criassem obstáculos à redução do custo e assentes em regras simples de trabalho. Essas empresas acreditam que são as pessoas o seu maior ativo, e que só dando expressão à sua criatividade, capacidade de análise e julgamento, é possível sobreviver num ambiente tão competitivo e em mudança permanente como hoje acontece (Hope e Fraser, 2001). Queirós (2010) refere alguns exemplos de empresas que já implementaram este modelo, tais como, a Borealis, a Volvo, a Toyota, a Treta Pak, a Ikea e a Siemens.

Os fundadores do *Beyond Budgeting* referem que este é um modelo baseado em princípios relativos a regras de descentralização, liderança e gestão do desempenho que aponta para processos flexíveis adaptáveis à mudança (BBRT; Daum, 2004) e deverá ser personalizado para cada empresa em função dos seus processos e cultura. Este modelo difere dos demais modelos de orçamentos essencialmente por ser mais facilmente adaptado a cada organização. Em vez de utilizarem planos anuais fixos que agarram os gestores a ações preestabelecidas, estas estabelecem objetivos que são regularmente revistos e baseados em metas que têm como referências os concorrentes com melhor desempenho, os parceiros e os períodos passados. O modelo *Beyond Budgeting* é, ainda, descentralizador, pois implica responsabilidade da tomada de decisão ao nível das chefias e colaboradores mais operacionais, criando assim uma cultura de autonomia e responsabilização no trabalho. Tal facto deverá melhorar os níveis de motivação dos colaboradores, promover maior produtividade e melhorar o nível de serviços ao cliente. Este modelo de gestão propõe mudar as organizações de hierarquias centralizadas para redes descentralizadas (Hope e Fraser, 2001).

Queirós (2010) numa investigação que pretendeu apresentar a essência do modelo *Beyond Budgeting* e compará-lo com o modelo tradicional. Concluiu que o orçamento, na sua forma tradicional ou noutras derivantes, tais como os *rolling forecasts*, *beyond budgeting* e outros - é uma ferramenta que faz parte do dia-a-dia das empresas Portuguesas na avaliação da sua performance, estando claramente associados à estratégia das empresas. Constatou a ocorrência de jogos orçamentais, mas com menor intensidade do que a literatura faz supor. Concluiu que os problemas residem na forma como os orçamentos são utilizados, em vez de serem falhas inerentes ao sistema orçamental. Observa ainda a sobrevalorização teórica do modelo *Beyond Budgeting*.

### 1.2.3 INSTRUMENTOS DE GESTÃO DE CUSTOS

#### 1.2.3.1 ABC E ABM

Na imputação dos custos indiretos, as limitações dos métodos de custeio tradicional foram exaustivamente divulgadas durante os anos 80. Contrariamente ao que se passa com os custos indiretos, os custos diretos são transparentes e a forma como decisões de gestão os afetam é facilmente observável. A existência de vários produtos ou serviços faz com que os custos indiretos sejam de mais difícil imputação e se torne um valor considerável a ter em conta na construção do preço de custo. Existia a tendência para assumir que os custos eram fixos e irrelevantes, porquanto não eram colocados em causa nas decisões de gestão (Drury, 2001).

A urgência em antecipar e compreender os custos que decorrem do funcionamento da empresa e da forma como trabalham as suas atividades, evidenciou a necessidade de um sistema mais sofisticado de apuramento de custeio que foi colmatada com o aparecimento do sistema *Activity Based Costing* nos finais dos anos 80, de agora em diante designado apenas pela sigla ABC. Esta sigla foi criada por Cooper e Kaplan, os seus artigos destinados a este método foram publicados pela primeira vez em 1988 e complementados com mais avanços entre 1990 e 1992 (Drury, 2001). Até ao aparecimento deste conceito, procurava-se calcular os custos líquidos dos produtos ou dos serviços baseado em ações passadas, não tendo em conta a causa da existência desses custos nem o posterior controlo.

O método ABC foca a sua análise na causa e finalidade de determinado custo inserido numa ou em várias atividades. A partir do momento que se identifica o porquê de determinado custo, ele deixa de ser indireto: todos os custos passam a ser diretos em relação à sua causa. Tradicionalmente, o que apelidavam de custo indireto traduzia, de alguma maneira, o desconhecimento da causa desse mesmo custo (Romagni *et al.*, 1998).

O ABC é um método de custeio pensado para munir os gerentes de informações relevantes sobre os custos que lhes permitam avançar com decisões estratégicas, é uma forma de controlo de gestão que tem como foco as atividades. Romagni *et al.* (1998) definem uma atividade como sendo uma maneira de realizar algo, é um encadeamento de tarefas dentro de determinado processo

A abordagem ABC constrói-se tendo como ponto de partida a identificação daquilo que o cliente valoriza, o que na generalidade é a qualidade, o preço e o tempo de espera. Também podem ser considerados a flexibilidade, a aparência, a inovação, a simplicidade, o atendimento, a ligação com a parte financeira da empresa. De todas as características que o cliente aprecia, a empresa tem de as hierarquizar em função do que lhe é mais importante, daquelas que quer ver satisfeitas nos seus clientes-alvo (Romagni *et al.*, 1998).

Em 1990, Robin Cooper introduz o conceito da hierarquia das atividades publicado no artigo “*Cost Classification in Unit-Based and Activity-Based Manufacturing Cost Systems*” (Drury, 2001). Este tema foi também assunto de análise e publicação em 1992 pelos autores Robin Cooper e Robert Kaplan. Os autores classificam as atividades em quatro categorias, hierarquizadas da seguinte forma (Cooper e Kaplan, 1992):

- (1) *Unit-level activities* ou atividades de nível unitário – São atividades em que o custo está diretamente relacionado com a quantidade produzida.
- (2) *Batch-related activities* ou atividades de nível de lote – São atividades nas quais o custo de determinado recurso não varia em função da quantidade produzida
- (3) *Product-sustaining activities or service-sustaining activities* ou atividades de linha/gama de produto – Atividades de suporte à conceção, produção e venda dos produtos (ou serviços).
- (4) *Facility-sustaining (or business-sustaining) activities* ou atividades de nível da empresa – São as atividades gerais de suporte a toda a organização e são comuns a todos os produtos fabricados

Os autores do método ABC defendem que uma empresa deve oferecer ao cliente um produto que satisfaça as suas exigências. Deve melhorar continuamente o valor a oferecer ao cliente, eliminando as atividades que não acrescentam valor (Canha, 2007). Romagni *et al.* (1998) referem que, de entre as atividades de qualquer empresa, podemos classifica-las como:

- i. Atividades essenciais – as que têm uma relação direta com o produto final;
- ii. Atividades que acrescentam valor do ponto de vista do cliente - principais e secundárias (por exemplo, a exteriorização da contabilidade);
- iii. Atividades ou processos que não acrescentam valor do ponto de vista do cliente.

O método ABC permite avaliar como o valor de custo altera de acordo com a proporção de utilização de cada atividade. Este modelo exige uma análise pormenorizada de cada uma destas atividades. Desta avaliação estratégica surgem quatro tipos de ações: (1) A eliminação de uma atividade, por exteriorização ou supressão; (2) Fazer reengenharia<sup>4</sup> dos processos, alterando as maneiras de fazer; (3) Reduzir os encargos e/ou (4) Redimensionar, reafectando as pessoas e os recursos para obter melhorias a montante do consumo de recursos. Nas atividades e processos que a empresa decidiu manter importa agora perceber se esta tem um bom desempenho (*benchmarking*) (Romagni *et al.*, 1998).

De acordo com Romagni *et al.* (1998), o aspeto inovador deste indicador reside em duas categorias importantes que se desenvolveram sob o nome de ABM ou *Activity Based Management* (gestão baseada nas atividades): (1) O processo de análise dos custos parte do cliente e não da observação dos custos - é uma abordagem de construção dos consumos dos custos e não da constatação destes e (2) A visão da empresa como uma rede de processos que interliga os vários responsáveis, que no passado se cingiam, de forma fechada, ao seu departamento.

De acordo com Drury (2001) a verdadeira contribuição do método ABC é a gestão dos processos e das atividades que são a causa da existência dos custos. Os passos a seguir para a construção de um modelo ABC são:

1. Identificar a atividade de maior relevo na organização. A análise pormenorizada de cada área de trabalho, com o contributo dos funcionários e dos gestores, fará evidenciar as atividades de maior peso na organização.
2. Assignar os custos aos diversos centros de custo de cada atividade. Depois de identificadas as atividades, os custos dos recursos no período deverão ser associados a cada uma delas de forma a identificar os custos que vão ser consumidos por cada atividade. Os custos indiretos deverão ser associados numa lógica de causa-efeito, evitando a sua alocação de forma arbitrária.
3. Identificar o *cost driver* principal de cada atividade. O *cost driver* deverá ser facilmente mensurável e facilmente identificável com o produto, proporcionando uma

---

<sup>4</sup> Reengenharia – “é uma revisão fundamental e uma redefinição radical dos processos operacionais para obter elevados ganhos nos desempenhos críticos que constituem hoje os custos, a qualidade, o serviço e a rapidez”, Michael Hammer

boa explicação do custo dentro de determinado centro de custo. Podemos identificar drivers relacionados com a quantidade, número de vezes que é efetuada determinada tarefa ou com o tempo, duração de cada tarefa

4. Imputar ao produto/serviço o custo de acordo com as diversas atividades que o produto consome. A identificação de cada *cost driver* com o produto vai permitir, nesta fase, que o custo desse produto congregue, com alguma facilidade, parcelas oriundas de cada uma das atividades.

Um avanço significativo deste método foi a introdução do conceito do custo de recursos não utilizados. Os autores divulgaram este tema no artigo “*Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage*”, Robin Cooper and Robert S. Kaplan (1992). Neste artigo, os autores defendem que deve existir a consideração do custo dos recursos não utilizados. O total de recursos da empresa corresponde ao somatório dos recursos utilizados mais os recursos não utilizados. Os gestores devem tomar as medidas que permitam que a capacidade disponível da empresa esteja a ser usada na plenitude, evitando os custos de recursos que na realidade não foram consumidos (Kaplan e Cooper, 1992).

Em 2004, Kaplan e Anderson desenvolveram uma nova abordagem, fruto das críticas e dificuldades atribuídas ao ABC tradicional (custos elevados e tempo a despender para obter informações fidedignas). A este novo método chamaram *time-driven ABC*. Este modelo requer a estimativa de dois parâmetros: i) a unidade de tempo necessária para realizar a atividade e ii) o custo (taxa) por unidade de tempo que depois é multiplicado pela quantidade do produto. O desenvolvimento do *time-driven ABC* consiste em seguir os seguintes seis passos propostos por Kaplan e Anderson (Kaplan e Anderson, 2004):

1. Identificar os vários grupos de recursos que desempenham as atividades;
2. Estimar os custos de cada grupo de recursos;
3. Estimar o tempo da capacidade prática de cada grupo de recursos;
4. Calcular o custo unitário de cada grupo de recursos através da divisão dos custos totais do grupo de recursos pela capacidade prática;
5. Determinar o tempo necessário para cada evento ou atividade com base em diferentes indutores de tempo;
6. Multiplicar o custo unitário pelo tempo necessário.

Os principais meios de divulgação da abordagem ABC/M foram a Harvard Business School e o CAM-I<sup>5</sup> (Major e Vieira, 2009). Ao longo dos últimos anos, a literatura relativa a este sistema tem conhecido importantes avanços tanto em termos teóricos como metodológicos. Por um lado, em estudos do *design* do ABC, os modelos matemáticos foram desenvolvidos para especificar os pressupostos implícitos do ABC. Por outro lado, no que diz respeito à implementação ABC, estudos de caso e pesquisas ( *e.g.* Malmi, 1999) têm sido realizadas para identificar os fatores contextuais e organizacionais que influenciam a decisão de adotar e implementar o ABC, bem como analisar as determinantes do sucesso da sua implementação (Hoozée e Bruggeman, 2010).

### 1.2.3.2 TARGET COSTING

*Target costing* ou custo alvo é uma ferramenta de planejamento e gestão de custos aplicada essencialmente na indústria. Baseia-se numa técnica com forte orientação para o cliente, porquanto é a percepção do preço a que determinado produto poderá ser concorrencialmente comercializado que define o objetivo de custo, ou custo alvo, no fabrico desse mesmo produto (Drury, 2001). Esta ferramenta foi desenvolvida nos meios empresariais, especificamente por empresas japonesas, essencialmente pela Toyota (Soares, 2009), em resposta às difíceis condições de mercado da época (1960-1970) (Cruz e Rocha, 2008).

Uma particularidade desta técnica é que a sua implementação se inicia na fase de planejamento de um novo produto. Influenciará, por isso, todo o processo de desenvolvimento e *design* do mesmo. Poderá servir, até, para se antecipar ao eventual insucesso da sua comercialização e, assim, impedir que este chegue à fase de produção.

Esta técnica inclui quatro passos (Drury, 2001): (1) Determinar qual o preço alvo que o cliente está disposto a pagar pelo produto, dentro de um pré determinado quadro de valor em termos de funcionalidade, atributos, funções e diferenciação; (2) Incluir a margem de lucro, calculada sobre o preço de venda do produto, determinando assim o custo alvo; (3) Estimar qual o real custo do produto; e caso o custo real exceda o custo alvo, (4) encontrar forma de reduzi-lo a valor igual ou inferior ao segundo.

---

<sup>5</sup> CAM-I – *Computer Aided Manufacturing – International* é um consórcio criado em 1986 por organizações industriais, empresas de consultoria e agências governamentais.

O custo alvo é uma ferramenta utilizada pela maioria dos construtores automóveis. Segundo Soares (2009), que cita Sakurai (1991), mais de 80% dos construtores deste sector adotou esta técnica, iniciada pelo atual maior construtor automóvel do Mundo, a Toyota Motor Corporation em 1959 (Feil *et al.*, 2004). Em Portugal também é utilizada no maior exportador automóvel do país, a Autoeuropa (Fernandes *et al.*, 2006). No Japão, no entanto, esta ferramenta é utilizada por 100% das empresas da indústria automóvel, por 88,5% na indústria de material elétrico, 82,5% na indústria de bens de equipamento e 75% na indústria de equipamentos de precisão, dados resultantes de um estudo empírico levado a cabo em 1993 por Torvate (Soares, 2009).

A implementação desta ferramenta de gestão foi-se alastrando ao resto do Mundo e a outros sectores de atividade. No entanto, alguma dificuldade na adoção do modelo por parte de algumas empresas europeias e americanas teve por base razões de cultura de gestão e contabilística, nomeadamente o facto de, nestas, se dar especial relevo à rentabilidade financeira de curto prazo e criação de valor ao acionista. O custo alvo exige uma perspectiva mais lacta em termos temporais, tendo como paradigma todo o ciclo de vida do produto. Para além disso, há outra característica de relativa dificuldade em termos de implementação, porque tem subjacente uma cultura empresarial com características muito específicas, nomeadamente em termos de disciplina de trabalho em equipa: trata-se do facto de este modelo assentar na interdependência de departamentos, não podendo haver nunca preponderância de qualquer um deles sobre o outro (Drury, 2001).

O processo de implementação do sistema inicia-se após o departamento de planeamento e engenharia apresentarem o plano global de desenvolvimento de novos produtos. Este é assente em pesquisas e análises de mercado com o intuito de determinar a perceção dos clientes no que diz respeito às suas funcionalidades, atributos e diferenciação, e após cada departamento contribuir para o cálculo do custo real do produto. A partir daqui, formam-se equipas nas quais fazem parte elementos das áreas de *design*, engenharia, compras, produção, marketing e financeira, com o intuito de calcular um *custo alvo* que cumpra duas premissas fundamentais: (i) que esteja dentro dos objetivos que a administração definiu para rentabilidades da sua carteira de produtos, e (ii) que seja exequível, sendo que será possível haver necessidade de criar compromissos entre as duas condições (Drury, 2001). Importa destacar que os próprios fornecedores são, por vezes,

convidados a participar nestes equipas (Drury, 2001), de modo a sugerirem alterações ou melhorias nos processos, que em última instância levarão a ganhos em termos de custo.

De modo a, na prática, se conseguir obter o *custo alvo* definido, as equipas utilizam uma técnica designada como Engenharia de Valor (EV). Esta técnica procura reduzir os custos de produção sem que as propriedades identificadas como essenciais do produto sejam alteradas. Assim, e recorrendo às equipas a que se fez referência, esta técnica permitirá encontrar as soluções e/ou alternativas menos custosas em termos de produção, sem colocar em causa a qualidade, funcionalidade e atributos do produto (Drury, 2001).

De modo a encontrar o custo alvo pretendido, as equipas recorrem muitas vezes a uma técnica comparativa designada por “*Tear-Down Analysis*”, na qual os produtos concorrentes são comparados e analisados ao pormenor. Naturalmente o objetivo é encontrar soluções de *design*, de materiais aplicados ou tecnologias que consigam ser mais concorrenciais e possam fazer baixar o custo de produção ou aumentar a funcionalidade, qualidade ou outras características que se considerem relevantes (Drury, 2001).

O que conduz todo o processo com base no custo alvo são as escolhas do cliente. As empresas fazem os possíveis para perceber as preferências dos consumidores e dos produtos dos seus concorrentes ao longo do tempo, uma vez que o principal objetivo do custo alvo é maximizar o lucro total do produto e não minimizar os custos.

### **1.2.3.3 KAIZEN COSTING / LEAN PRODUCTION**

Masaaki Imai é um especialista do “*Lean Management*” e da melhoria contínua, sendo o primeiro autor a escrever sobre *Kaizen*. É o presidente do Kaizen Institute e tem desenvolvido nos últimos 20 anos as atividades *Kaizen* na Toyota Motor Corporation.

O *Kaizen Costing* surgiu nas empresas Japonesas. A palavra japonesa *Kaizen* significa aprimoramento contínuo, conseguido através de pequenos aperfeiçoamentos nos processos ao invés de grandes alterações. Esta ferramenta é largamente usada nas empresas japonesas, em conjunto com o *Target Costing*, como um mecanismo de redução e gestão de custos (Drury, 2001). O *Target Costing* é aplicado durante a fase do *design* do produto, enquanto o *Kaizen* é aplicado durante a fase de ciclo de vida do mesmo. Aqui reside a maior diferença entre as duas ferramentas (Drury, 2001). O potencial de redução de custos no *Kaizen* é pequeno porque os produtos já estão na fase de fabricação, estando assim uma

significativa parte dos custos incorridos. A redução de custos, desta ferramenta, é constatada pela eficiência colocada no processo produtivo (*Ibid.*).

Para Junior (2014), o *Kaizen* é melhor definido como um princípio ou filosofia, na medida em que advoga a procura constante pela perfeição eliminando atividades que não criam valor. Esta filosofia incorpora a ideia de que podemos sempre fazer melhor.

O *Kaizen Costing* tenta assegurar que, sistematicamente, todos na organização reconsiderem como estão a fazer as suas tarefas e se existe uma melhor forma de as realizar (Sani e Allahverdizadeh, 2012). Pretende-se identificar e seguir as melhores práticas. António e Teixeira (2007) referem que este conceito possui um conjunto de princípios básicos, tais como:

- i. Focalização na melhoria contínua;
- ii. Envolvimento de toda a gente da empresa;
- iii. Deliciar o cliente;
- iv. Tudo deve ser considerado sob o ponto de vista de um sistema total.

Uma das práticas de gestão mais utilizadas na obtenção da melhoria contínua é o modelo dos 5S. Este modelo tem como objetivo manter o local de trabalho limpo, organizado e funcional. A sigla 5S deriva de cinco palavras japonesas que simbolizam os cinco princípios associados a esta técnica: (1) *Seiri* que significa Separação; (2) *Seiton* significa organização; (3) *Seiso* significa Limpeza; (4) *Seiketsu* significa Normalização e (5) *Shitsuke* significa Autodisciplina. Este método não tem grande custo associado nem necessita de um grau de formação elevado, no entanto, é exigido um elevado empenho e o envolvimento de toda a organização de forma a surtir efeitos positivos. De acordo com um estudo da Toyota e Honda, estima-se que entre 25% a 30% dos defeitos da qualidade estarão diretamente relacionados com a segurança, limpeza e ordem no posto de trabalho (Almeida, 2012).

As práticas de melhoria contínua têm sido amplamente estudadas e os estudos comprovam os benefícios das práticas quando efetivamente implementadas. As práticas *Kaizen* criam procedimentos de rotina que motivam todos os funcionários na organização a procurar constantemente o aperfeiçoamento de procedimentos estabelecidos. Esta prática é apontada como a razão do sucesso da indústria automóvel Japonesa (Junior, 2014).

#### 1.2.3.4 QUALIDADE TOTAL (*TOTAL QUALITY MANAGEMENT*)

É consensual para a maioria dos autores que o nascimento do controlo de qualidade moderno está associado à década de 1930 com a aplicação da carta de controlo desenvolvida por Walter A. Shewhart para a produção industrial (António e Teixeira, 2007).

W. E. Deming (1900-1993) foi o principal discípulo de Shewhart no que diz respeito ao conceito do processo estatístico e as novas formas de encarar a qualidade. É também visto como o autor mais importante da gestão da qualidade, tendo tido uma grande influência no renascimento industrial do Japão pós segunda guerra mundial (António e Teixeira, 2007).

A gestão da Qualidade Total, habitualmente, é instituída na indústria e nos serviços através da adoção de um conjunto de princípios (Saraiva, 2012). Em oposição a autores que avançam com ideias específicas de como melhorar a qualidade, Deming identifica linhas mestras da construção da qualidade que podem ser objeto de muitas vias de implementação de acordo com as condições específicas de cada caso. Deming é conhecido no ocidente, sobretudo, pelos catorze princípios para a transformação (ver livro: “*Out of Crisis*”, 1982) que refere, devem servir de base à implementação das linhas gerais da qualidade (António e Teixeira, 2007). Os catorze princípios que se baseiam na coerência dos objetivos, na melhoria contínua e na cooperação entre funções, permitem a implementação da TQM com fiabilidade e coerência (Carvalho, 2008).

Reconhecendo que a implementação das normas da qualidade constitui uma via importante de implementação da gestão da qualidade, de notar em relação ao universo das ferramentas da qualidade, que muitos gestores e empresários aderem à certificação por imitação e por estratégia de Marketing. António e Teixeira (2007) referem que algumas organizações acreditam que as normas da qualidade são o primeiro passo em direção à criação de uma cultura de excelência enquanto outras o fazem por pressões institucionais (dos clientes, governos ou regulação industrial), ou ainda como instrumento de marketing para enviarem um sinal a clientes potenciais, no sentido de poderem conquistar a sua confiança.

Porter e Parker (1993) identificam oito fatores críticos de sucesso na implementação do TQM: (1) A Liderança; (2) A Estratégia; (3) A Organização; (4) A Comunicação; (5) A

Formação e Educação; (6) O Envolvimento dos colaboradores; (7) A Gestão de processos e Sistemas e (8) as Tecnologias da qualidade.

Dentre estes fatores, a liderança está no topo, dado que é um pré-requisito para uma implementação de sucesso do TQM. A estratégia deve, em seguida, definir a forma como a organização vai abordar os outros seis fatores críticos (Porter e Parker, 1993). De seguida é feita uma breve descrição dos fatores enumerados.

**Liderança** É necessária uma visão e liderança claras por parte da administração de topo, evidenciando um compromisso e uma participação ativa no processo do TQM. A gerência deve dar o exemplo da gestão pela qualidade como fator estratégico e fomentar a melhoria contínua. O TQM não pode ser visto como apenas um “extra opcional”, mas antes como um sistema essencial para a organização. A sua implementação não pode evoluir enquanto a gestão não demonstrar que adotou ela própria os necessários comportamentos de modo a criar o ambiente e cultura TQM.

**Estratégia** Uma vez adotados os comportamentos adequados à organização, pode-se definir agora a estratégia TQM. O significado atribuído internamente ao TQM deve ser comunicado para toda a organização e incorporado nos planos de negócio.

**Organização** O TQM requer uma estrutura organizacional que exige e aproveita todo o potencial da sua força de trabalho, atribuindo a cada setor/equipa as responsabilidades no processo.

**Comunicação** A comunicação regular e bilateral fornece os meios para aumentar a sensibilização para a qualidade e envolvimento, reforçando a mensagem.

**Formação e Educação** Os programas de formação e educação devem ser planeados, contínuos e personalizados, com o intuito de promover o desenvolvimento das técnicas TQM.

**Envolvimento dos colaboradores** O envolvimento dos colaboradores no processo é um fator determinante para o sucesso. O objetivo é conseguir passar a todos, na organização, que este é um processo integrante e não apenas uma matéria ao nível da gestão de topo, sem criar resistências e/ou laxismo.

**Gestão de processos e sistemas** Um sistema de qualidade documentado, como parte de uma estratégia de qualidade total, contribui através da gestão de processos das organizações de uma forma consistente para o sucesso.

**Tecnologias da qualidade** A adoção de tecnologias de qualidade tais como *benchmarking* ou custo da qualidade fornecem as técnicas para identificar oportunidades, resolver problemas e melhorias contínuas.

## 1.2.4 INSTRUMENTOS DE APOIO À IMPLEMENTAÇÃO E CONTROLO DA ESTRATÉGICA

### 1.2.4.1 BENCHMARKING

A Rank Xerox foi pioneira na prática de *Benchmarking* em finais dos anos 70. A busca pela reconquista da quota de mercado exigiu desta organização, a definição de uma nova estratégia que passou pela pesquisa e análise dos processos de gestão e produção das suas concorrentes. *Á posteriori*, esta empresa separou as diversas funções/atividades e comparou os processos utilizando empresas de referência para cada uma dessas atividades (Toyota, American Express, Mary Kay Comestics). Até 1983, mais de 230 processos já tinham sido comparados (Brilman, 2000).

O *benchmarking* é o processo que consiste em identificar, analisar e adotar, com as necessárias adaptações, as práticas das organizações com os mais altos padrões de qualidade, com destaque ao nível do desempenho, com a finalidade de melhorar a performance da sua própria organização (Brilman, 2000).

Depois de analisadas as práticas nas outras empresas e identificadas como sendo as «*the best practices*», o *benchmarking* pressupõe um trabalho aprofundado dos seus próprios desempenhos, perceber como poderão ser melhorados e assegurar que os aperfeiçoamentos serão implementados (Drury, 2001).

O objetivo maior do *benchmarking* é a criação de valor para a organização, através do melhor desempenho de determinada função, atividade ou processo. Pretende-se uma poupança de tempo e dinheiro, evitando a duplicação de esforços e erros que já foram ultrapassados e identificados pelas empresas que já implementaram essas práticas. Brilman (2000, p. 291) destaca a importância do processo de *benchmarking* dando como referência

o método inspirado na Renault e apresenta a Mobil Oil como um caso de sucesso no uso desta ferramenta. A Mobil Oil através de um inquérito a clientes percebeu o que estes valorizavam, a partir daí os processos foram melhorados utilizando como *benchmark* organizações com sucesso nas diferentes áreas ( o Ritz-Carlton – acolhimento e qualidade no serviço; The Home Depot – a fidelização; Team Penske – a rapidez). As transformações nas estações de serviço resultou num aumento significativo do volume de negócios da Mobil Oil.

O *Benchmarking* acarreta vantagens na sua prática tendo, no entanto, determinados obstáculos que é necessário considerar (Tabela 3).

**Tabela 3 - Vantagens e Obstáculos do *Benchmarking***

Vantagens	Obstáculos
Promove o auto-conhecimento dentro da empresa	Indisponibilidade da informação necessária
Alerta para situações escondidas de ineficiência	Elevados custos de acesso à informação
Posiciona a empresa em relação aos concorrentes	Dificuldade em transferir e aplicar os ensinamentos
Motiva e encoraja a mudança	Dificuldade em assegurar a comparabilidade da informação
Promove a aprendizagem	Resistência e dificuldade por parte dos recursos humanos envolvidos
Foca a atenção no cliente	Risco de confundir “melhorar” com “copiar”
Pressiona para a melhoria contínua	Barreiras culturais à mudança, aprendizagem e melhoria

Fonte: Silva (2011)

Existem vários tipos de *benchmarking*, distintos na sua abrangência. Jean Brilman identifica o *benchmarking* interno, o competitivo, o funcional e o genérico. Ribeiro (2003) identifica, além dos quatro acima mencionados, o *benchmarking* colaborativo. Na tabela abaixo é feita a descrição de cada tipologia e são evidenciadas as variáveis a ter em conta na escolha do tipo de *benchmarking* a efetuar. De realçar que para cada tipo de *benchmarking* escolhido o nível de dificuldade é diferente, existindo uma relação evidente entre a dificuldade e o retorno.

**Tabela 4 – Tipos de *Benchmarking***

Como escolher o tipo de Benchmarking a ser utilizado			
Tipo	Definição	Quando Usar	Obstáculos
Interno	Comparação de práticas e indicadores de desempenho de unidades similares dentro da mesma organização	Quando a empresa está numa fase inicial de Benchmarking e possui unidades de negócio similares noutras localidades	Dificuldade de comunicação interna; Pesquisas mostram que os resultados deste tipo de <i>benchmarking</i> não são muito significativos.
Competitivo	Comparação de práticas e indicadores internos com os dos concorrentes dentro de um mesmo setor	Pode ser feito com ou sem o conhecimento do concorrente. No entanto, é mais utilizado quando existe facilidade de acesso ao concorrente.	Dificuldade na obtenção de dados confiáveis, atualizados e comparáveis; Pesquisas mostram que os resultados deste tipo de <i>benchmarking</i> não são muito significativos.
Funcional	Identificação do ranking da empresa em relação a determinado indicador de desempenho. Comparação pode ser feita dentro do mesmo setor ou não.	Quando o objetivo for a comparação de custo ou outro indicador de desempenho entre organizações semelhantes.	Nem sempre é conclusivo e não apresenta "como" melhorar; Pode gerar complacência quando os resultados mostram a empresa nº 1 no ranking.
Genérico / Processo	Aprender com outras empresas que possuem processos similares, mas não são concorrentes	Quando a empresa busca ideias inovadoras. Quando já foram utilizados outros meios a tentativa de melhorar os processos e estão à procura de uma mudança radical.	Necessita de um certo nível de abstração e criatividade.
Colaborativo	Formação de um grupo fechado de empresas (concorrentes ou de outras indústrias) com o objetivo de partilhar informações.	Quando os membros do grupo possuem níveis de eficiência altos.	Deve ser pensada uma forma de proteger informações sensíveis. Só estarão disponíveis informações do próprio grupo, não necessariamente das melhores práticas.

Fonte: Adaptado de Ribeiro (2003)

Não existe informação disponível sobre o tipo de *benchmarking* mais utilizado, no entanto pesquisas mostram que empresas que utilizaram *benchmarking* interno ou com

concorrentes da mesma indústria não obtiveram resultados tão positivos quanto aquelas que selecionaram empresas de outros setores e líderes em determinados processos. A abordagem do *benchmarking* colaborativo tem, ainda assim, aumentado a sua popularidade devido à maior facilidade de recolha de informações (Ribeiro, 2003).

Nas grandes organizações existe todo o interesse em elaborar uma base de dados de *benchmarking* já que diversas filiais, fábricas ou serviços podem ter o desejo de «*benchmarkar*» as mesmas empresas e, para tal, bastará comunicar-lhes o resultado (Brilman, 2000). Uma vez recolhidos os dados, é necessário analisá-los e compará-los com os dados internos. Estas comparações vão identificar um diferencial concorrencial, positivo ou negativo, que mede os desempenhos da empresa e dos melhores competidores no mercado. Essa comparação pode ser feita através dos clubes de *Benchmarking* criados para servirem como lugares de troca de experiências e de contactos. (Brilman, 2000).

#### **1.2.4.2 TABLEAU DE BORD E BALANCED SCORECARD**

Nos finais do século XIX, início do século XX, as empresas foram constatando que a realização dos objetivos de longo prazo requerem estratégias corporativas e funcionais focadas nesse objetivo. De acordo com Epstein e Manzoni (1997), durante anos foram escritos vários artigos destacando três pontos-chave: (i) a necessidade de as empresas estabelecerem medidas de desempenho que suportem as suas estratégias, (ii) a necessidade de incluir indicadores não financeiros e (iii) a importância de o desempenho global da empresa derivar da definição de medidas específicas para cada uma das sub-unidades da empresa.

As necessidades latentes de mais informação e a inadequação dos dados contabilísticos para a tomada de decisão foram fatores que determinaram o aparecimento do *Tableau de Bord* em França nos primeiros dez anos do século XX. O *Tableau de Bord* (TB), cuja aplicação se ampliou após a crise de 1929, é um “Painel de Comandos ou Quadro de Instrumentos”, é uma ferramenta para os gestores de topo que permite uma visão global e rápida das operações e do estado da empresa, de apoio à tomada de decisões (Faguundes *et al.*, 2007).

Para Russo (2005), o *Tableau de Bord* é “...um instrumento de informação rápida, de comparação da realidade com as previsões, permitindo o apuramento de desvios, a elaboração de diagnósticos e a tomada de decisões a curto prazo”.

O desenvolvimento de um TB envolve a tradução da visão e da missão de uma empresa, num conjunto de objetivos a partir dos quais são identificados os fatores críticos de sucesso que depois são traduzidos de forma quantitativa por uma série de indicadores de performance (KPI) (Epstein e Manzoni, 1997).

Inicialmente centrado na vertente financeira e manteve esse formato até aos anos 80 (Russo, 2005), o TB foi sendo aperfeiçoado ao longo dos tempos, passando a considerar novos aspetos, nomeadamente fatores intangíveis e não financeiros. O TB é considerado por vários autores como a origem do BSC, sendo as suas diferenças (ver tabela 5) reflexo das distintas técnicas de gestão, honra e ideologias praticadas nos seus países de origem (EUA e França) (Fagundes *et al.*, 2007).

**Tabela 5 - Diferenças entre o *Tableau de Bord* e o *Balanced Scorecard***

	<b>Tableau de Bord</b>	<b>Balanced Scorecard</b>
<b>Do que se trata?</b>	Instrumento de medição dos factores chave de sucesso	Instrumento de gestão estratégica
<b>Objetivos</b>	Canalizar grande parte da informação contabilística pedida pelos gestores	Articular uma correta implementação da estratégia
<b>Sistema de medição</b>	Através de indicadores financeiros e, posteriormente, não financeiros	Através de indicadores financeiros e não financeiros
<b>Processo de selecção de indicadores</b>	Sem um critério definido à priori: intuição e experiência	Através de um método estruturado baseado nas relações causa-efeito vinculado à estratégia
<b>Suporte do modelo</b>	Carece de um mapa de trabalho para guiar o desenho do painel de controlo	Existe um mapa de trabalho para guiar a seleção de indicadores: modelo de negócio que reflete inter-relações entre as suas diferentes componentes
<b>Foco</b>	Parcial: não apresenta uma visão geral da organização	Integral: apresenta uma visão geral da organização

Fonte: Fagundes *et al.* (2007), adaptado de Cebrián e Cervino (2004)

A pouca adesão e divulgação do *Tableau de Bord* entre os gestores e académicos americanos acabaram por constituir uma oportunidade para o desenvolvimento do *Balanced Scorecard* (Russo, 2005).

No contexto das empresas americanas, até aos anos 80, os sistemas de controlo de gestão focavam-se essencialmente na performance financeira das empresas. Este alinhamento fazia com que os gestores se focassem excessivamente na redução de custos, negligenciando outras variáveis de grande importância no ambiente competitivo global. Até essa data os sistemas tradicionais não davam a conhecer variáveis competitivas tais como a qualidade dos produtos, qualidade do serviço de entrega, serviço pós-venda e satisfação dos clientes (Drury, 2001).

Durante os anos 80, foi dada ênfase aos modelos que contemplassem tanto as variáveis financeiras como as não financeiras. Kaplan e Norton nos seus trabalhos de investigação perceberam, através dos gestores, que o uso de uma só vertente (financeira ou operacional) não lhes fornece nem objetivos claros de performance nem o foco necessário nas áreas críticas do negócio. Os gestores pretendem um balanceamento das duas vertentes, a financeira e a operacional (Kaplan e Norton, 1992).

Em 1992, fruto das suas investigações, estudos e pesquisas Robert S. Kaplan e David P. Norton apresentam o conceito do *Balanced Scorecard* no artigo “*Measures That Drive Performance*” na *Harvard Business Review*. Novas publicações entre os anos 1993 e 1998 complementaram e divulgaram a abrangência deste método.

De acordo com Kaplan e Norton (1992), o *Balanced Scorecard* é um conjunto de indicadores que permite ao gestor focar-se nas medidas mais críticas para a organização, tendo em conta quatro perspetivas diferentes (Financeira, Interna, Cliente, Inovação e desenvolvimento).

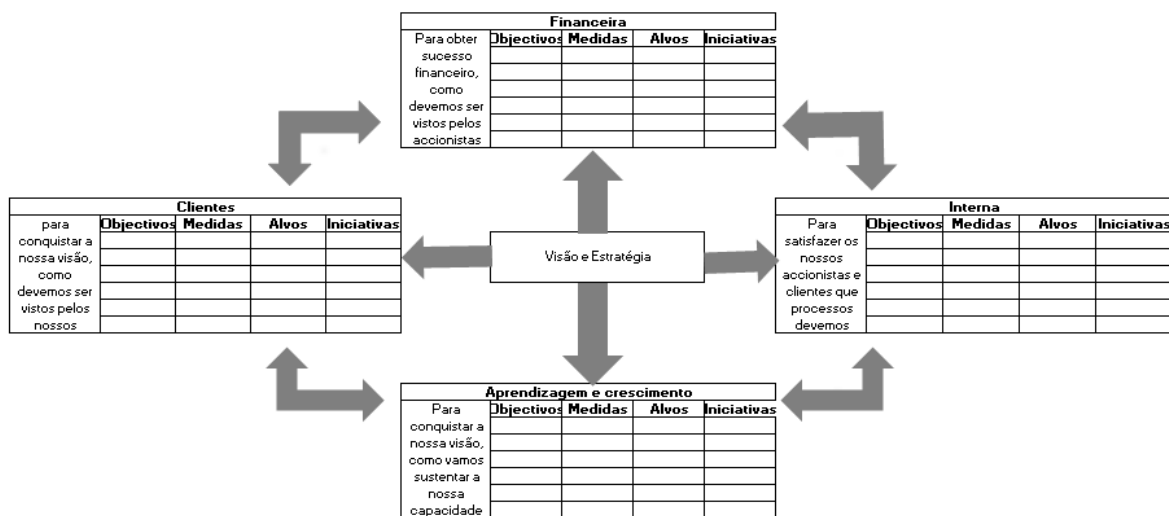
O BSC focaliza a gestão na estratégia da empresa, traduzindo-a em objetivos, iniciativas e indicadores para cada perspetiva. Esta ferramenta promove a comunicação, o envolvimento e o alinhamento das pessoas e o ajustamento dos recursos da organização, em função da estratégia definida; considera a existência de relações de causa e efeito entre as diferentes perspetivas e entre as medidas e ações de desempenho, de curto e longo prazo e pretende assegurar o *feedback* e a aprendizagem resultante das ações e dos resultados alcançados, que facilite a revisão da própria estratégia (Kaplan e Norton, 1996; Russo, 2005).

Este método tem como objetivo responder às questões:

- i. Como é que os clientes nos vêem (Perspetiva do Cliente)?

- ii. Como nos devemos destacar (Perspetiva Interna)?
- iii. Como podemos continuar a aperfeiçoarmo-nos e a criar valor (Perspetiva de inovação e aprendizagem)? Esta perspetiva foi renomeada pelos autores em 1996 para Perspetiva de Aprendizagem e Crescimento por reconhecerem que o processo de inovação é parte integrante dos processos internos;
- iv. Como vamos olhar pelos interesses dos acionistas (Perspetiva financeira)?

**Figura 3 - As perspetivas do *Balanced Scorecard***



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton, 1996

### Perspetiva do Cliente

A performance da organização para com o cliente passou a ser uma prioridade para a gestão, nesta perspetiva as empresas identificam os segmentos de clientes e de mercado nos quais pretendem concorrer. A identificação do que o cliente valoriza deve ser refletida nos objetivos da organização. Os objetivos para cada categoria que o cliente valoriza, devem ser traduzidos em medidas específicas de ação. As características que o cliente aprecia, na generalidade, são o custo, o tempo, a qualidade, e a performance do serviço

### Perspetiva Interna

Kaplan e Norton (1992) referem que “as medidas baseadas no cliente são importantes, mas devem ser traduzidas em medidas sobre o que a empresa deve fazer internamente para atender às expectativas dos seus clientes”. Acrescentam que “...

excelentes desempenhos para com o cliente derivam de processos, decisões e ações que ocorrem em toda a organização. Os gestores precisam de se concentrar nas operações internas críticas que lhes permitam satisfazer as necessidades dos clientes”. Estes autores defendem que existe um modelo genérico de cadeia de valor, que todas as empresas podem ter por base e adaptar na preparação da perspectiva interna do BSC. Este modelo inclui três processos internos principais: (1) Processos de inovação; (2) Processos de operação e (3) Processos do serviço pós-venda que conduzem à satisfação do cliente.

### **Perspetiva de aprendizagem e crescimento**

Existem, segundo Kaplan e Norton (1996), três fontes principais para a aprendizagem e o crescimento da empresa: as pessoas, os sistemas e os procedimentos organizacionais. Esta perspectiva tem como objetivo colmatar as divergências entre as capacidades existentes e as que sejam necessárias para atingir os objetivos delineados na estratégia. Essas divergências existem na capacidade dos trabalhadores, nos sistemas de informação utilizados e nos procedimentos habituais da empresa. As formas de eliminar as divergências passam por: providenciar ações como a reciclagem e requalificação dos trabalhadores; a melhoria dos sistemas de informação e alinhamento de procedimentos bem como rotinas da empresa que proporcionem o alcançar de tais objetivos (Sousa e Rodrigues, 2002).

### **Perspetiva Financeira**

O desempenho financeiro deve estar no centro da estratégia a definir na construção do BSC, uma vez que, conseguir retorno do capital investido é o objetivo vital das empresas e sabendo que um conjunto excelente de medidas do BSC, não garante uma estratégia vencedora (Kaplan e Norton, 1992), a perspectiva financeira do BSC avalia as consequências económicas das ações desenvolvidas pela empresa derivadas das outras três perspectivas (Sousa e Rodrigues, 2002).

Cada fase do ciclo de vida dos produtos ou da empresa exige objetivos financeiros distintos. Os indicadores financeiros do BSC devem ser definidos de acordo com a fase onde a empresa se encontra (ver figura 4). Para simplificação, Kaplan e Norton (1996b), identificaram apenas três fases, o crescimento (*Rapid Growth*), a manutenção (*Sustain*) e a maturidade (*Harvest*). Os objetivos financeiros devem ser periodicamente analisados, confirmando ou alterando a estratégia financeira e o BSC deve ser um processo dinâmico,

com alterações de indicadores e objetivos que se adaptam à alteração da estratégia (Kaplan e Norton, 1996).

**Figura 4 – Adaptação dos Indicadores aos Temas financeiros e à Estratégia**

		TEMAS FINANCEIROS			
		Crescimento e Mix de Proveitos	Redução de Custos / Aumento Produtividade	Utilização de Activos / Estratégia de Investimento	Objetivos Financeiros / Indicadores
ESTRATÉGIA DA UNIDADE DE NEGÓCIO	Crescimento	Taxa de crescimento das vendas por segmento	Rendimento / Trabalhador	Investimento (percentagem das vendas)	Crescimento das vendas
		Percentagem de proveitos da venda de novos produtos, serviços e clientes		I&D (percentagem das vendas)	Manter níveis adequados de despesas
	Manutenção	Quota de mercado em clientes alvo	Custos relativamente à concorrência;	Rácios do ciclo de pagamentos e recebimentos;	Resultados operacionais
		Cross-selling	Taxas de redução de custos;	ROCE por categorias chave de activos;	Margem bruta
		Percentagem de proveitos das vendas de novas aplicações dos produtos	Custos indirectos (percentagem das vendas)	Taxas de utilização de activos	ROE, ROCE, EVA
	Maturidade	Rendibilidade de clientes e de linhas de produtos			Valor para o accionista
		Rendibilidade de clientes e de linhas de produtos;	Custos unitários (por unidade de produto, serviço ou transação)	Recuperação do Investimento	Cash flow actualizado
		Percentagem de clientes não rendíveis			

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1996c), p.58 e Sousa e Rodrigues (2002)

O *Balanced Scorecard* tem suscitado bastante interesse no meio científico, vários estudos foram feitos sobre a implementação do BSC em diversos países (EUA, Reino Unido, Finlândia, Dinamarca, Suécia, Austrália e Noruega). As pesquisas sugerem o enorme sucesso desta metodologia, tendo uma taxa de adoção elevada por todo o globo (Kraus e Lind, 2010).

Malmi (2001) em estudos realizados na Finlândia constatou que o papel consultores na divulgação desta ferramenta, através de seminários, artigos, livros e outros meios, foi decisivo para a grande popularidade alcançada pelo *Balanced Scorecard*. Esta popularidade é reconhecida em países como a Alemanha, a Grã-Bretanha ou a Itália, no entanto, em França poucas empresas conhecem e implementam o BSC, mas todas utilizam o *Tableau de Bord* (Russo, 2005). Russo (2005) refere os estudos em Portugal (Sousa, 2001; Russo, 2003) sobre a divulgação do BSC que constataram que esta ferramenta é praticamente desconhecida no nosso país ao contrário do *Tableau de Bord* que é sobejamente conhecido e utilizado.

## CAPÍTULO II: METODOLOGIA

Nos capítulos anteriores foi efetuada a revisão da literatura relevante à luz das questões de investigação orientadoras deste estudo. Sendo o principal objetivo deste estudo identificar as razões que levam os gestores a adotar determinadas ferramentas de gestão, a fundamentação teórica desta investigação baseou-se fundamentalmente nos contributos da teoria Institucional, com foco na *New Institutional Sociology* (NIS). O presente capítulo tem como principal objetivo apresentar a metodologia adotada no presente estudo.

Antes de iniciadas as visitas às organizações, foi feita a necessária revisão da literatura dos temas em análise, de modo a que a formulação das questões de investigação fossem pertinentes, válidas, claras, concretas e relevantes. Foram revistos os temas relativos às ferramentas de gestão mais utilizadas no setor automóvel (*Target Costing*, *Kaizen Costing*, Método ABC, *Balanced Scorecard*, Orçamentos, Contabilidade Analítica, *Tableau de Bord*, Qualidade Total). Foi feito o levantamento da literatura da teoria Institucional, teoria de suporte desta investigação e ainda, o levantamento do historial do setor automóvel, mais concretamente da montagem automóvel, em Portugal.

Neste estudo, adotamos uma abordagem qualitativa, procurando explicar a forma como os fenómenos sociais são interpretados, compreendidos, produzidos e constituídos. A investigação qualitativa baseia-se em métodos não matemáticos ou estatísticos, adotando, antes, métodos que permitam compreender, interpretar e explicar as práticas sociais e por consequência as práticas contabilísticas, atendendo a um contexto organizacional e social mais alargado onde se desenvolvem essas práticas (Vieira *et al.*, 2009).

Assim, adotamos como método de investigação o Estudo de Caso, pois de acordo com Yin (2003) analisámos um determinado fenómeno no seu contexto real. Mais especificamente seguimos o modelo de estudos de casos múltiplos. Segundo Yin (2003), os estudos de caso múltiplos são, geralmente, mais convincentes e todo o estudo é considerado mais robusto. Nesta investigação os casos múltiplos são, na realidade, a consideração de todo o universo dos casos a analisar da indústria em análise em Portugal. Assim, analisamos as quatro empresas de montagem, em atividade em Portugal em 2014, a AutoEuropa, a PSA Peugeot Citroen (Mangualde), a Toyota Caetano Portugal e a Mitsubishi Truck (Tramagal).

Os dados foram recolhidos a partir de três tipos de fontes, designadamente entrevistas semi-estruturadas, observação e documentos.

As entrevistas foram conseguidas através de alguma insistência junto das empresas, quer pelo contacto telefónico inicial seguido de inúmeras mensagens de correio eletrónico, na sequência dos quais foram assinados protocolos de investigação (incluindo acordos de confidencialidade) envolvendo os investigadores, o I.S.C.A.P. e as empresas acima citadas.

As entrevistas semi-estruturadas foram realizadas nas instalações das empresas objeto de estudo. Foram definidas um conjunto de perguntas estruturadas por categorias de assuntos, permitindo, no entanto, que a entrevista decorresse como uma conversa normal (Yin, 2003). Foram efetuadas 10 entrevistas a pessoas com diferentes cargos, a diretores financeiros, diretores de produção, de controlo de gestão, diretores de planeamento e orçamentação e técnicos de apuramento de custos.

Algumas entrevistas foram gravadas, o que permitiu um registo de informação mais fiável, nomeadamente da linguagem empregada, da entoação dada, das pausas que ocorreram. A gravação permitiu que, mesmo passado algum tempo, fosse possível reavivar a conversa com os entrevistados, contendo toda a informação extra que uma transcrição escrita não permite. Lamentavelmente, a gravação não foi possível em algumas entrevistas, pela recusa dos entrevistados em aceitar a gravação da conversa. As entrevistas tiveram duração variável, todas com duração superior a uma hora e ocorreram entre Março e Setembro de 2014.

A observação ocorreu de diversas formas. Foi observada a forma como os entrevistados reagiram às questões, se as respostas eram espontâneas ou demasiado pensadas ou programadas. Foi possível observar o convívio nas organizações entre colegas, superiores hierárquicos e outros e perceber a interação entre eles, nomeadamente, em horário de lazer (na cantina).

Em todas as empresas foi possível, a visita às linhas de montagem automóvel. Estas visitas revelaram-se repletas de informação pertinente, tais como a organização da linha de montagem ou a coordenação dos vários departamentos (montagem, pintura, qualidade). Organizadas de forma diferente de empresa para empresa, permitiram em todas elas a observação de métodos de trabalho, organização, sistematização e alinhamento.

A recolha de documentos ocorreu em três períodos distintos. Ocorreu na fase anterior à entrevista, durante a entrevista e após a entrevista. Foi possível recolher informação antes da entrevista que serviu de apoio no decurso das conservas. Nomeadamente, informação recolhida a partir das páginas de internet das empresas, notícias veiculados pelos serviços noticiosos e estudos elaboradas anteriormente contendo informação das empresas em estudo. Durante as entrevistas foram disponibilizados, para consulta presencial, documentos, textos, mapas financeiros (tais como folhas de cálculo), permitindo a visualização e validação de métodos de trabalho. Foram ainda facultados documentos, tais como folhetos de informação e apresentações institucionais. Após as entrevistas, foram recolhidas mais textos e documentos, mais concretamente notícias veiculadas pelos serviços noticiosos nacionais, especificamente com referências às empresas em estudo e mapas de trabalho específicos aos quais havia sido feita referência durante as entrevistas.

## CAPÍTULO III: ESTUDO DE CASOS

### 3.1 CONTEXTUALIZAÇÃO SETORIAL DOS CASOS

O setor automóvel é um setor industrial com um papel chave nas economias. A mobilidade de pessoas e bens conferida pelo automóvel faz com que seja um setor central nas economias. O automóvel é produto de uma indústria global, com uma cadeia de valor estruturada que faz parte do dia-a-dia das comunidades. Foi no seio da indústria automóvel, desde a produção em massa à “produção magra” (*lean production*), que se aplicaram e desenvolveram práticas de gestão como a gestão pela Qualidade Total (IAPMEI, 2005).

O setor automóvel “alimenta” várias indústrias, a montante – a siderurgia e outras metalurgias, indústrias elétricas e eletrónicas, transformação de plásticos, têxteis especializados, fabricação de pneus – e a jusante – comercialização e manutenção e reparação automóvel e têm um peso enorme nas economias dos países mais desenvolvidos e industrializados da Europa, nos EUA e no Japão. Em Portugal, para a dimensão do país, esta indústria tem um peso significativo no volume de emprego (143.592 funcionários), nas exportações (20,1% das exportações nacionais em 2012) e contribuição para o PIB (4%) (ACAP, 2013; AFIA, 2013).

Mundialmente, o aparecimento e expansão do automóvel é claramente uma das marcas distintivas do século XX, em especial a partir da década de 20. Os últimos cinquenta anos viram uma expansão notável da indústria automóvel, com um nível de produção que passou dos cerca de 10 milhões de veículos por ano em meados do século passado para os atuais cerca de 80 milhões. Durante este período, a perda de competitividade de pequenos construtores conduziu a que encerrassem a atividade ou fossem assimilados por construtores de maiores dimensões, fazendo com que, dos mais de 50 construtores existentes há 50 anos, restem hoje apenas 10 com verdadeira abrangência global (Inteli, 2005).

Em Portugal a proliferação desta indústria arrancou um pouco mais tarde, na década de 50. Historicamente revela-se, no entanto, que a indústria de montagem automóvel que acaba por ser o motor de desenvolvimento das outras indústrias adjacentes a este setor.

Em Portugal, a indústria de montagem automóvel despertou um pouco mais tarde, na década de 60. Existem, ao longo da história, pontos de viragem na evolução desta indústria. O primeiro ponto de viragem está associado à “Lei da montagem”<sup>6</sup> que impunha que a procura doméstica fosse satisfeita com veículos montados localmente. Esta lei contribuiu para que o número de linhas de montagem aumentasse de apenas duas, no ano de 1962 para vinte em 1976 (Carvalho, 2009). De acordo com Selada e Felizardo (2003), este período, designado por Unidades Montagem CKD<sup>7</sup> (1961-1974/1976), caracterizou-se pela ausência de uma verdadeira indústria de componentes e pela proliferação de unidades de montagem ineficientes, essencialmente devido à reduzida produtividade que não permitia a existência de economias de escala.

A segunda fase (1977-1986/1988) caracterizou-se pela aposta nas exportações que conduziu ao encerramento de inúmeras unidades de montagem (as mais ineficientes), passaram de 20 em 1976 para 12 em 1988 (Carvalho, 2009; Selada e Felizardo, 2003). Este período caracterizou-se também pelo desenvolvimento da indústria portuguesa de componentes pelo efeito alavanca proporcionado pelo projeto RENAULT<sup>8</sup> (Selada e Felizardo, 2003). Selada e Felizardo (2003) citam Guerra (1990) que aferiu que o encerramento de unidades se manifestou em maior proporção nas que produziam veículos de passageiros em oposição às que produziam comerciais e afetou em maior número as unidades licenciadas do que as filiais de multinacionais.

Em 1988 com a adesão à CEE, e após um período de 25 anos de vigência de barreiras alfandegárias, Portugal abre as portas às importações, dando início a uma nova fase de desenvolvimento da indústria automóvel nacional. Com a abertura dos mercados o processo de racionalização e reconversão das linhas de montagem intensifica-se face à reduzida dimensão do mercado e à liberalização do comércio nos países comunitários. Pelo

---

<sup>6</sup> Decreto-Lei n. 44778 de 17/12/1962, que obrigava à montagem de veículos de passageiros a partir de 30/06/1963 e comerciais após 31/12/1964. O Decreto-Lei n.º 44104 de 20/12/1961, regulamentado pelo Decreto n.º 45453 de 18/12/1963, estabelecia as condições para a importação de veículos.

<sup>7</sup> CDK (*completely knock down* – kits de veículos por montar). Neste período, o Estado liberalizou a importação de veículos CKD destinados ao mercado doméstico e criou restrições à importação de veículos CBU (*completely built up* – veículos completamente construídos).

<sup>8</sup> Projeto Renault – Instalação da marca francesa em território nacional, iniciou a atividade em 1980 e cessou em Julho/1998 (Selada e Felizardo, 2003) a atividade de produção de automóveis. Segundo Palma Féria (1999) um exemplo de sucesso que contribuiu para o realinhamento dos melhores fornecedores do setor automóvel. A cessação desta fábrica deveu-se ao culminar dos apoios por parte do Estado, o que levou a marca a instalar-se em território mais rentável (Eslovénia) (Palma Féria, 1999).

que, em 1989 existiam em Portugal 10 linhas de produção, passando em 1994 para 8, em 1997 para 7 e em 2002 para 5. Resistiram, mais uma vez, as subsidiárias de multinacionais que optaram pela produção de veículos comerciais, modelos menos exigentes do ponto de vista técnico e com menores requisitos de economias de escala (Carvalho, 2009; Selada e Felizardo, 2003).

Esta fase (1989-2002/2004) é marcada pelo arranque do projeto Autoeuropa, que contribuiu de forma decisiva para a dinamização do setor de componentes nacional imprimindo uma “cultura automóvel” nas empresas (Selada e Felizardo, 2003; Correia, 2000). O *layout* da fábrica refletia as melhores e mais inovadoras práticas de gestão, essencialmente oriundas do Japão e incutidas pelo parceiro Ford (Carvalho, 2009). A Autoeuropa contribuiu muito significativamente na consolidação do desenvolvimento da indústria de componentes para automóvel em Portugal e no catapultar de alguns fornecedores nacionais ao sucesso internacional como competidores relevantes na indústria (Selada e Felizardo, 2003). Contribuiu ainda para a deslocalização para Portugal de duas dezenas de unidades produtoras de componentes de automóveis (Féria, 1999).

A partir de 2004, as unidades de montagem em Portugal têm-se mantido ativas, havendo apenas a referir a cessação da atividade em 2006 da Opel Portugal (Grupo GM), surgindo nesse mesmo ano a unidade “V.N. Automóveis” (Grupo Isuzu – Japão) que acabou por cessar a atividade em finais do ano 2013. Atualmente operam em Portugal quatro fábricas de montagem automóvel, a Autoeuropa, a Peugeot Citroen, a Toyota Caetano e a Mitsubishi Fuso Truck Europe.

A produção de veículos é, em termos históricos, a base da indústria automóvel portuguesa. A não existência de construtores nacionais evidencia o papel indispensável do investimento direto estrangeiro e das políticas do Estado, nomeadamente na criação de programas com benefícios fiscais.

Atualmente face ao panorama de crise vigente que se faz sentir no setor automóvel mundial, a produção de veículos nacional têm diminuído drasticamente em todas as unidades nacionais. Nos últimos anos temos observado, a reboque da crise económico-financeira, uma profunda queda neste setor. Como ilustrado na figura 5, as vendas de automóveis em Portugal, caíram 58% nos anos 2011 e 2012, tendo, aumentado cerca de 12% em 2013 face a 2012.

**Figura 5 - Vendas veículos automóveis em Portugal, no período de 2000 a 2013**

Anos	Total Veículos Automóveis	
	unidades	% Var.
2000	418881	2,7%
2001	361466	-13,7%
2002	310823	-14,0%
2003	263154	-15,3%
2004	274195	4,2%
2005	278470	1,6%
2006	265174	-4,8%
2007	276606	4,3%
2008	275127	-0,5%
2009	203760	-25,9%
2010	272754	33,9%
2011	191362	-29,8%
2012	113435	-40,7%
2013	126684	11,7%

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da ACAP

Também a produção automóvel tem tido comportamentos muito oscilantes, tendo registado uma queda na produção nos últimos dois anos de cerca de 20%.

**Figura 6 - Produção de veículos automóveis em Portugal no período de 2000 a 2013**

Anos	unidades	%
2000	246724	-2,2%
2001	239719	-2,8%
2002	250832	4,6%
2003	239361	-4,6%
2004	226728	-5,3%
2005	221060	-2,5%
2006	227325	2,8%
2007	176242	-22,5%
2008	175155	-0,6%
2009	126015	-28,1%
2010	158729	26,0%
2011	192242	21,1%
2012	163561	-14,9%
2013	154016	-5,8%

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da ACAP

Quando desdobramos por empresa, a Toyota Caetano teve a maior queda (45%) na produção nos anos 2012 e 2013, seguida da Autoeuropa e da Mitsubishi a registarem uma queda de 31% e 32%, respetivamente. Por último a V.N. Automóveis a cair 8% e a Peugeot Citroen a subir 13% em contraciclo com as concorrentes, como mostra a figura 7.

**Figura 7 - Produção de veículos automóveis em Portugal no período de 2011 a Maio 2014**

Empresa	Ano 2011		Ano 2012			Ano 2013			Ano 2014		
	Total ano	média/mês	Total ano	média/mês	% 2012/2011	Total ano	média/mês	% 2013/2012	Total ano	média/mês	% 2014/2013
Autoeuropa	133.100	11.092	112.550	9.379	-15,4%	91.200	7.600	-19,0%	46.069	9.214	21,2%
Peugeot Citroen	50.290	4.191	43.940	3.662	-12,6%	56.717	4.726	29,1%	27.522	5.504	16,5%
Mitsubishi F. T. Europe	5.498	458	4.117	343	-25,1%	3.758	313	-8,7%	1.660	332	6,0%
V.N Automóveis	1.331	111	1.573	131	18,2%	1.230	103	-21,8%	0	0	-100,0%
Toyota Caetano	2.023	169	1.381	115	-31,7%	1.111	93	-19,6%	586	117	26,6%
Totais	192.242	16.020	163.561	13.630	-14,9%	154.016	12.835	-5,8%	75.837	15.167	18,2%

Fonte: Elaboração própria a partir de dados da ACAP

## 3.2 DESCRIÇÃO DAS UNIDADES DE ANÁLISE

### CASO 1. AUTOEUROPA

A Autoeuropa pertence ao grupo Volkswagen, empresa alemã com sede em Wolfsburg na Alemanha, fabricante de automóveis de várias marcas, tais como a Volkswagen, a Audi, a Seat e a Porsche, entre outras. Do grupo fazem parte 106 fábricas (incluindo componentes) implantadas pelo mundo.

A Autoeuropa foi implementada em Portugal em 1995, inicialmente constituída sobre a forma de *joint-venture* entre a Ford e VW. Em 1999, termina a *joint-venture* com a aquisição por parte da VW da quota-parte da Ford. A capacidade da linha de montagem estava estimada em 180.000 unidades/ano para a produção de 3 marcas diferentes, a Ford Galaxy, VW Sharan e a Seat Alhambra, ocupando um espaço de 1.100.000 m<sup>2</sup>. Atualmente a empresa produz 5 modelos para duas marcas diferentes, a VW Sharan, a Seat Alhambra, VW Eos e o VW Scirocco (modelos de 2008 e 2014). As boas práticas da Ford

foram implementadas na filosofia da VW, tendo sempre em mente a constante procura de redução dos custos.

A proposta de *layout* da fábrica refletia as experiências mais inovadoras na produção automóvel, designadamente a influência dos princípios organizativos japoneses incutidos através do parceiro Ford, estando estruturada nas áreas de estampagem (prensas), fabricação de carroçarias, pintura e montagem final. Esta última encontra-se organizada segundo os princípios de *just-in-time* (JIT), pelo que se tornou necessário criar um parque industrial adjacente para os fornecedores principais, com uma área adicional de 900.000 m<sup>2</sup>.

Um dos benefícios da instalação da Autoeuropa na rede automóvel portuguesa, mais especificamente no que concerne à indústria de componentes, foi a difusão de um ambiente de trabalho *lean production* ao nível da produção, organização e gestão de recursos humanos e potenciou a transferência de *know-how* tecnológico, comercial e organizacional (Selada e Felizardo, 2003).

Em 2013, contava com 3.606 colaboradores, dos quais 308 deslocados noutras fábricas da Volkswagen. A produção automóvel ascendeu a 91.200 viaturas com um volume de vendas de 1.606 milhões de euros.

Na gestão, a empresa utiliza uma série de ferramentas suportadas por uma contabilidade estruturada por centros de custo (cerca de 300). Todo o processo começa com o planeamento, inicia com uma estratégia a 10 anos estabelecida pelo grupo (VW Group). Nesta fase o grupo define quais os modelos a produzir nos próximos 10 anos e analisam quais as fábricas com capacidades de produção. O *planning round* é o plano de produção que a fábrica recebe com os volumes a produzir nos 5 anos seguintes. Todos os anos é elaborado o orçamento para o ano seguinte. O orçamento é, numa primeira fase, elaborado pela casa-mãe que posteriormente “discute” com as subsidiárias os montantes definitivos. Esta abordagem do orçamento pela casa mãe é vista pela Autoeuropa como uma atitude bastante eficiente, na medida em que, caso contrário as fábricas tenderiam a orçamentar mais do que o necessário. Assim, para obterem um orçamento superior em determinada rubrica, terão de o justificar devidamente à casa-mãe. O orçamento é depois ajustado mensalmente nas rubricas diretamente proporcionais ao volume de produção em função da produção real. Utilizam assim, um orçamento flexível à quantidade produzida.

Há uns anos foi lançada a ideia, por parte de uma empresa do grupo, para a implementação do orçamento base zero, mas acabou por não ser adotado por nenhuma empresa. Não consideram ser a abordagem correta, na medida em que têm um conhecimento muito profundo de todos os custos.

Adotam como sistema de cálculo de custos o método ABC, método que faz parte da filosofia económica adotada pela casa-mãe. Têm uma alocação de 95% dos gastos às viaturas produzidas. Estão neste momento a avaliar o custo/benefício de conseguirem alocar os restantes 5% diretamente à viatura, em vez da utilização de percentagem. Recentemente tomaram contacto com o avanço do ABC na consideração isolada do custo da capacidade não utilizada, no entanto, acabaram por concluir que a abordagem não era adequada à Autoeuropa.

Têm muito enraizada a cultura de melhoria contínua, uma cultura *Lean*. Todos os novos colaboradores são recebidos na organização inculcando-lhes, desde logo, os valores da melhoria contínua. Conhecem a existência deste tipo de cultura desde sempre, apesar de serem lançados desafios distintos com diferentes nomes associados. Têm instituído o programa G.I.T. (Gestão Total de Ideias), em que os colaboradores são incentivados a dar ideias para o melhor funcionamento da empresa. As ideias implementadas têm parte do seu retorno financeiro destinado ao colaborador que deu a ideia.

Consideram, de todas as ferramentas que adotaram, o *Balanced Scorecard* como a melhor ferramenta de controlo, na medida em que permite, de forma simples e automática, detetar quais os indicadores com desvios. Ao longo da fábrica têm afixado os KPI's para todas as categorias com indicadores de custos, recursos humanos e qualidade (chamam-lhe *Target Driven*). O questionário aos colaboradores é disponibilizado informaticamente pelo grupo VW (barómetro de satisfação dos colaboradores). Além disso, existem questionários internos (da própria AE) aos colaboradores de avaliação da relação chefia/colaborador e outros.

Também o sistema da qualidade é disponibilizado pelo grupo VW, gerindo a base de dados de todas as reclamações que são disponibilizadas para todo o grupo, de forma a darem seguimento a todas as que são de sua responsabilidade. Consideram que 90% das situações de falha são detetadas antes de a viatura chegar ao cliente final.

Existe muita comunicação entre todas as empresas do grupo. Quando uma delas constrói ou idealiza uma ferramenta mais eficaz para a produção, ela é passada para as restantes empresas. A AE tem tomado iniciativa em alguns processos com sucesso. Tomaram a iniciativa, com os seus próprios recursos, de passarem a produzir matrizes, demonstrando à casa mãe que conseguiam ser competitivos, passando, assim, a ser fornecedores das outras empresas do grupo e de si próprios.

O reporte de resultados é efetuado mensalmente à casa mãe, existindo auditorias mensais por parte desta aos registos das empresas do grupo para verificação do cumprimento dos critérios estabelecidos, com vista à harmonização dos valores ao nível do grupo.

A ligação à casa mãe é evidente, existem determinadas práticas e até departamentos que quase exclusivamente existem para produzir informação para essa entidade. Por exemplo as reuniões diárias, por parte da produção, têm como objetivo o cumprimento dos objetivos da produção que a casa mãe avalia semanalmente. O setor de planeamento e controlo tem como foco a casa mãe no reporte de toda a informação, acompanhamento e construção do orçamento. Existe pressão da casa mãe no cumprimento dos objetivos, pressão essa mais ou menos forte, dependendo do desvio verificado.

O modelo de reporte à casa mãe não é o utilizado para gestão interna, apesar de reconhecerem que consumiriam menos recursos. Consideram que necessitam de uma informação mais detalhada. Esta informação é providenciada pelo setor do controlo de gestão que produz mapas mensais, de todas as áreas, com informação detalhada, avaliando os custos reais face ao orçamento. Analisam e discutem os desvios e concentram-se nas medidas a implementar para combater os desvios desfavoráveis. Além disso, colocam em causa constantemente a utilidade ou não, da existência de determinado custo.

Na gestão da AE, os gestores têm liberdade em tudo o que sejam melhorias contínuas e outras políticas específicas. Em tudo o resto, têm padrões a cumprir, tais como os targets de custo de fabrico (custos de lançamento, MO direta (horas trabalho viatura), GGF, transportes, depreciações), os padrões da qualidade e o montante de investimentos.

Uma das políticas implementadas pela AE, de forma autónoma mas acolhida pela casa mãe, é relacionada com a manutenção dos empregos dos seus colaboradores, fator considerado muito importante na eficiência da fábrica pelo Dr. Marko Sebastian,

promovendo a satisfação dos empregados. Este gestor refere que “a constante preocupação de que podem deixar de ter trabalho faz com que não estejam felizes”. A AE assume como função social não despedir os colaboradores quando a produção baixa, negociam com os sindicatos e comissão de trabalhadores outras formas de ultrapassar essas baixas de produção.

Consideram na AE que utilizam ferramentas suficientes para gestão da empresa, e conseguem prever resultados com grande exatidão. Atribuem o seu sucesso à dimensão da empresa (a mais pequena do grupo do VW), ao comunicarem muito e terem todos, na organização, o mesmo objetivo.

## **CASO 2. PSA PEUGEOT CITROEN MANGUALDE**

A PSA Peugeot Citroen Mangualde pertence ao grupo PSA Peugeot Citroen, construtor francês de automóveis, fundada em 1976, da fusão entre as empresas Peugeot e Citroen. A PSA em Mangualde iniciou a produção em Fevereiro de 1964. Produz, no momento 2 modelos, o Citroen Berlingo e o Peugeot Partner. A produção ascendeu, em 2013 a 56.713 veículos produzidos, conta com 1.130 funcionários efetivos e a faturação ascendeu a 504 milhões de euros. Ocupa o 10º lugar de entre as maiores exportadoras de Portugal.

A empresa utiliza na sua gestão diária uma série de ferramentas suportadas por uma contabilidade estruturada por centros de custo: a melhoria contínua (*Kaizen Costing*), o orçamento flexível, o *tableau de bord* e o *benchmarking*.

O planeamento divide-se em dois ciclos, o anual e o plurianual. No ciclo plurianual os objetivos são definidos para 3 anos, é definido o programa de produção por modelo e a fixação dos objetivos para os 3 anos seguintes. O ciclo anual inicia por volta do mês de Abril pela definição, por parte dos serviços centrais do grupo, de um conjunto de objetivos para as empresas industriais. A casa mãe atribui a quantidade de viaturas a ser produzida por cada fábrica. O volume de produção é o referencial, a partir deste dado cada fábrica elabora um plano de produtividade ajustando todos os custos variáveis em função da produção e considerando um ganho de produtividade relativamente ao ano anterior (estipulado pela casa mãe).

Feito o orçamento é depois discutido, analisado e negociado com a casa-mãe. Aprovado o orçamento, ele é carregado nos sistemas informáticos de forma a avaliarem os desvios face ao real. O orçamento é todos os meses alterado em função da produção real, o volume e todos os gastos diretamente proporcionais ao volume de produção são ajustados à quantidade de viaturas produzidas no mês.

As reuniões mensais, de análise de resultados e desvios, funcionam como controlo e animação de toda a equipa, procurando planos de produtividade para recuperar eventuais perdas e/ou consolidar o ganho obtido e aumentá-lo, se possível.

O orçamento é uma exigência imposta pela casa mãe e acaba por ser das principais ferramentas de gestão interna da PSA Mangualde.

As reuniões são uma constante na gestão desta empresa, todos os dias realizam uma reunião operacional de produção (R.O.P.) para pilotagem operacional em tempo real da performance do dia anterior em que são analisados um conjunto de indicadores, tais como horas/veículo, produção, ocorrências e absentismo.

O *reporting* à casa mãe é feito numa base mensal, a informação é compilada num *tableau de bord*, ferramenta de gestão imposta pela direção francesa. Esta ferramenta existe desde sempre tendo alterado apenas o *layout* de informação ao longo dos anos. O *tableau de bord* é um documento *standard* para todas as empresas do grupo. Para a sua comparabilidade intra-grupo dos dados, existem diretrizes a cumprir no preenchimento destes mapas.

A casa mãe disponibiliza uma série de elementos para as empresas do grupo, por forma a poderem efetuar *benchmark* numa série de indicadores. É um espaço de comunicação e partilha de informação intra-grupo. Contêm indicadores de produção, gestão, segurança e qualidade. Permite a comparação da estrutura de custos e dos custos unitários por viatura, entre outras vantagens.

A melhoria contínua (*Kaizen Costing*) faz também parte da cultura industrial da PSA, as boas práticas definidas pela casa mãe são adotadas assim como as implementadas por outras empresas do grupo. Existe a prática da divulgação destas melhorias por todo o grupo. Neste momento está em prática o programa PES (*Peugeot Excellence System*) incorporando os princípios *Lean* que contém uma síntese de informação de análise da empresa como um todo, chamam-lhe um contrato de objetivos multifuncionais perante a

casa mãe. São também implementados programas de recolha de ideias que promovam ações de melhoria por parte dos funcionários. As melhores são premiadas. Existem, no entanto, limitações financeiras que podem invalidar a adoção de determinadas práticas, apesar de reconhecerem a sua eficácia ao nível de produção, qualidade, custos e/ou segurança. Todos os investimentos acima de determinado valor têm de ter a aprovação da casa mãe.

Na gestão interna da PSA Mangualde os mapas de reporte são os desenvolvidos pelo grupo, foram adotadas as mesmas rubricas no sistema informático da contabilidade, de forma a evitar duplicações e redundância de informação, capitalizando o facto de a informação já estar produzida. Assumem que o que a casa mãe necessita e valoriza é o importante, e é, assim, o que necessitam para a sua gestão interna.

Elegem o orçamento e o *tableau de bord* como as ferramentas mais importantes na gestão interna. Consideram o *tableau de bord* completo, contendo os elementos principais para orientação da gestão interna. Nas reuniões de animação (sala de combate para a gestão) a que chamam aldeia (inspiração japonesa) são afixados os mapas com *management* visual, que significa que os dados são acompanhados de figuras com sinais luminosos a verde ou vermelho.

Ao longo dos últimos anos, consideram que o que mais alterou em termos de gestão foi a periodicidade de análise de resultados e indicadores, aproximando-os cada vez mais de uma gestão diária e não mensal ou semanal. Existem agora dispositivos de reatividade mais eficazes, há mais *management* visual, por exemplo, afixação de um conjunto de indicadores ao longo da fábrica que permitem visualizar o que se está a passar no momento.

### **CASO 3. TOYOTA CAETANO PORTUGAL, S.A.**

A Toyota Motor Corporation (TMC) é uma empresa produtora de automóveis, com sede na cidade de Toyota, província de Aichi, no Japão. Foi fundada em 1937 e é proprietária das marcas Lexus, Scion e Daihatsu.

A Toyota Caetano Portugal, SA, encabeça o grupo Toyota Caetano constituído pelas empresas Toyota Caetano Portugal, S.A. (empresa-mãe); Saltano – Investimentos e Gestão, S.G.P.S., S.A.; Caetano Renting, S.A.; Caetano – Auto, S.A. e Caetano Auto CV, S.A..

Esta sociedade cotada na bolsa de valores de Lisboa (Euronext Lisbon) desde 1987 tem como principais acionistas, à data de 31/12/2013, o grupo Salvador Caetano S.G.P.S., S.A. (61%), a Toyota Motor Europe NV/SA (27%) e o Millennium BCP – Gestão de Fundos de Investimentos, S.A. (3.5%).

A Toyota Caetano, S.A., foi fundada em 1946 e iniciou a sua atividade nas carroçarias que ainda hoje mantem no grupo através da CaetanoBus. Desenvolve atualmente as atividades de importação de automóveis ligeiros comerciais e de passageiros Toyota, importação e comercialização de peças e assistência técnica; importação, comercialização e assistência após-venda de máquinas de movimentação de cargas (Toyota e BT); distribuição, comercialização e assistência após-venda de mini-autocarros Caetano (Toyota) em Portugal, montagem de mini-autocarros (Caetano); montagem de comerciais ligeiros (Dyna e Hiace); incorporação de componentes de veículos comerciais e comercialização e assistência após-venda de máquinas de movimentação de cargas (Toyota e BT).

A fábrica de montagem de veículos automóveis em Ovar, unidade dimensionada para 50 unidades/dia, iniciou a sua atividade em 1971. Utiliza na sua gestão, uma contabilidade estruturada por centros de custos (cerca de 40), os princípios da melhoria contínua e um orçamento fixo.

A melhoria contínua é uma cultura muito enraizada na gestão da fábrica de Ovar. No decurso da fábrica é possível ver afixados diversos painéis alusivos a esta prática. Resultam das reuniões periódicas o levantamento das situações a melhorar, por exemplo, redução do tempo de uma operação, redução dos custos, melhorias ao nível da segurança e ambiental. Além disso, é lançado o desafio a todos os colaboradores de identificarem situações a melhorar. Este desafio é recebido de forma entusiasta por todos os colaboradores, todos querem dar o seu contributo, existindo uma recompensa para as suas dicas de boas práticas.

Existe por parte da TME a difusão por todas as fábricas Toyota de boas práticas implementadas, emitem diretrizes para determinadas áreas compiladas no programa dos

princípios TPS (*Toyota Production System*). No que respeita à qualidade, as exigências por parte da Toyota são muito altas o que limita grandemente a margem de manobra relativamente aos gastos de produção. Todos os materiais a utilizar na produção das viaturas, que não venham diretamente da marca, têm de ter a aprovação da Toyota no Japão.

O processo do planeamento é executado em 3 passos, a elaboração do *business plan* a 10 anos, seguido do orçamento a 3 anos que permite estabelecer metas de crescimento em consonância com o mercado e por último o orçamento anual que é composto por itens mais ligados à operação e montantes macro. A marca define os indicadores alvo que as empresas têm de considerar na elaboração do orçamento anual. Quando aprovado é carregado na plataforma informática e vai sendo atualizado para os meses seguintes utilizando o *rolling forecast*. O *rolling forecast* foi adotado apenas para dar resposta às exigências da TME. Internamente consideram que estar regularmente a proceder à revisão e atualização do orçamento para valores mais reais não traz valor acrescentado significativo.

Mensalmente enviam a informação financeira à TME (Toyota Motor Europe) seguindo as diretrizes definidas para cada rubrica por parte desta entidade para todo o universo Toyota. Existe uma constante procura de harmonização do conteúdo, de forma a permitir a comparabilidade.

No reporte à TME os dados internos têm de ser trabalhados de modo a corresponder às exigências da marca. Uma vez que a Toyota Caetano adota critérios de análise diferentes, por exemplo, a Toyota Caetano imputa os gastos com pessoal proporcionalmente aos setores existentes, enquanto a TME considera todos esses gastos como despesas administrativas não alocáveis, considerando-os como gastos de estrutura.

De forma geral consideram ter as ferramentas necessárias para gerir a empresa, com exceção da área de avaliação do desempenho e satisfação dos colaboradores. Estão nesta fase a avaliar qual/quais os procedimentos a efetuar.

**CASO 4. MITSUBISHI FUSO TRUCK EUROPE (TRAMAGAL)**

A Mitsubishi Fuso Truck & Bus Corporation está sediada em Kawasaki (Japão) e é um dos fabricantes líder no fabrico de veículos comerciais. É detida em 89,3% do seu capital pela Daimler AG (Alemanha) e em 10,7% pelo Mitsubishi Group. Do grupo fazem parte 5 empresas de montagem de camiões Mitsubishi, 4 instaladas no Japão e uma na Europa, em Portugal. A Mitsubishi Fuso Truck Europa, S.A. (MFTE) é uma empresa de montagem automóvel sediada no Tramagal (Portugal) e é detida a 100% pela Mitsubishi Fuso Truck & Bus Corporation. A MFTE produziu em 2013, 3765 unidades do modelo Canter da Mitsubishi, com um volume de negócios de 99,5 milhões de euros e 311 funcionários. Esta empresa iniciou a sua atividade de montagem de viaturas pesadas em 1964 sob o nome MDF (Metalúrgica Duarte Ferreira) pertencente à família Duarte Ferreira em colaboração com a marca francesa Berliet. A partir desta data destacam-se dois momentos da história desta empresa: (1) a aquisição por parte da Mitsubishi Motors Corporation em 1996 e (2) o início da participação no capital da Mitsubishi Fuso Trucks & Bus Corporation (MFTBC) em 2003, detendo à data 89,3% do capital.

Na gestão, a empresa utiliza uma série de ferramentas suportadas por uma contabilidade estruturada por centros de custo. Todo o processo inicia com o planeamento a três anos, numa base anual remetem o plano operativo a 3 anos. A Daimler AG divulga por todas as fábricas o volume de unidades a produzir (elemento fulcral), as premissas (Inflação prevista, crescimento PIB, entre outras) a considerar na elaboração dos orçamentos, e ainda algumas metas de redução de custos (em percentagem). Internamente promovem reuniões com os diretores de cada área, sendo que previamente a área de controlo de gestão trabalha os dados e premissas e consideram as metas internas que será preciso atingir de forma a cumprir os objetivos estabelecidos pela casa mãe. É elaborado o cronograma para obtenção de dados das chefias, são condensadas as informações num único ficheiro de Excel e avaliam com a administração o orçamento consolidado. Se não corresponde às expectativas é feito uma nova análise para perceberem onde podem “cortar”. Segue-se a aprovação e discussão com a casa mãe. A primeira versão do orçamento (ficheiro Excel) é enviada à casa mãe por volta do mês de Junho. Usualmente a Setembro o orçamento está aprovado. Estando o orçamento aprovado, internamente é distribuído por cada responsável os seus objetivos de forma a existir a monitorização dos mesmos.

Os orçamentos têm anualmente, dois momentos de revisão das metas estabelecidas, a março e a setembro. Estas novas expectativas, sendo materialmente relevantes passam a ser o referencial para comparação com o realizado, substituindo as metas anteriores.

Mensalmente é feito o reporte, através da ferramenta suportada pela internet da Daimler, o MIF (*Management Information Factory*), sendo enviadas as contas a consolidar com o grupo. É feito um *upload* mensal de toda a informação contabilística depois de feitos os devidos ajustamentos de alinhamento das NCRF com as IFRS (por exemplo: o tratamento dos subsídios e as reavaliações). Não existe a possibilidade de comparar o orçamentado com o realizado. O reporte à casa mãe agrega determinados custos numa única rubrica “Outros gastos”, não exigem a especificação de todas as rubricas, mas sim o seguimento de uma lógica de estrutura de custos definida pela casa mãe.

Numa base mensal, a MFTBC através de folhas de Excel, carregam o orçamento e mensalmente têm o comparativo do realizado com o orçamentado.

O sistema de custeio das viaturas é feito com base em custos *standards*. Anualmente é calculado o *target* do custo da viatura. Este *target* é um dos indicadores monitorizados mensalmente ajudando a acompanhar o cumprimento dos objetivos traçados pela empresa e que foram previamente traçados pela empresa mãe. Conhecido o volume de unidades a fabricar, são definidas as horas/homem necessárias, gastos associados e investimentos. A este gasto acrescem os componentes e peças nacionais e internacionais.

Mensalmente são apurados os desvios entre o custo *standard* e os custos reais e assumidos nos resultados da empresa.

A cultura *Lean* está muito enraizada nesta fábrica, impulsionada em muito pela cultura da própria casa mãe. Definem como principal objetivo, a produção em tempo útil de acordo com os parâmetros de qualidade estabelecidos pela casa mãe. Têm como guia, dentro da plataforma da Daimler (BPP - *Best Practices System*), o TOS (*Truck Operating System*) de suporte á gestão na implementação da cultura *Lean* em 5 vertentes (Pessoal, a Estandarização (através da cultura dos 5S), a Logística (JIT), a qualidade e a Melhoria da Qualidade).

A cultura *Kaizen* foi implementada na fábrica com o conhecimento vindo da casa mãe, com ajuda dos consultores internos do grupo. Desde sempre que conhecem esta técnica, apesar de lhes atribuírem nomes diferentes no passado (por ex: círculos de

qualidade). Consideram que não conseguiriam ter nem melhoria contínua, nem bons índices de qualidade se não tiverem uma boa implementação dos 5 S, é a base para qualquer trabalho que se pretenda fazer ao nível da melhoria contínua. Estão, nesta altura, na fase de implementação dos 5S nos departamentos administrativos.

Consideram que a diferença fundamental com a entrada para a Daimler teve a ver com a adoção de novas ferramentas. A partir do momento que o grupo passou a pertencer à Daimler, foi-lhe induzida a adoção das ferramentas deste grupo, nomeadamente ao nível de RH, tiveram que reestruturar toda a ferramenta interna para alinhar com as do grupo na adoção da ferramenta de avaliação de desempenho. Não há obrigação, mas sim a necessidade por parte da MFTE de se posicionar estrategicamente no grupo, utilizando as mesmas ferramentas da Daimler.

A partir do momento que passaram a reportar à Daimler, e se envolveram com a sua filosofia, políticas, *guidelines* e princípios têm vindo a ser implementados cada vez mais na sua gestão. Tiveram de adotar determinadas políticas, normas emanadas da Daimler, as chamadas ISC (*Internal Control System*), foram auditadas ao nível da forma como geriam a empresa internamente. A Daimler quis assegurar que em todas as empresas do grupo, o controlo interno instituído estava estruturado de forma a garantir a persecução em tempo útil dos objetivos. Têm visitas antes e pós implementação de determinada política, por parte da Daimler, mais no âmbito de consultoria do que propriamente auditoria, acompanhamento e *follow up*.

### **3.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS**

Estamos perante quatro empresas bastantes diferentes a diversos níveis. Representam marcas diferentes (VW; Peugeot/Citroen; Toyota; Mitsubishi) com reporte a organizações de diferentes pontos do globo (Alemanha; França; Japão); e têm dimensões bastante díspares (A Autoeuropa tem um peso de 60% deste setor; PSA – 37%; Mitsubishi Truck – 2%; Toyota Caetano – 1%).

#### **1.ª QUESTÃO: QUAIS AS FERRAMENTAS DE GESTÃO ADOTADAS?**

Como apresentado na tabela 6, verificamos que as empresas, apesar das suas diferenças, utilizam na gestão do dia-a-dia ferramentas muito idênticas.

**Tabela 6 – Caracterização das Unidades de Análise**

<b>Casos Estudo</b>	<b>Início Atividade em Portugal/Acionistas/Parceiros, País Origem, Continente</b>	<b>Dimensão (dados relativos ao ano 2013)</b>	<b>Instrumentos</b>
Caso 1. AutoEuropa Atividade: Montagem automóvel	Iniciou a sua atividade em 1995 De 1995 até 1999 existia sob a forma de Joint-venture com a Volkswagen e a Ford, Estados Unidos América (América) Após 1999, detida a 100% pelo grupo Volkswagen Europa, Alemanha (Europa).	Quantidade Viaturas produzidas: 91.200/ano Número de colaboradores: 3.606 Volume Negócios: 1.606 milhões de euros	Contabilidade Financeira Contabilidade Analítica por centros de custo Orçamento flexível Just in Time Melhoria Continua 5 S(s) ABC Balanced Scorecard Benchmarking
Caso 2. PSA Peugeot Citroen Atividade: Montagem automóvel	Iniciou a sua atividade em 1964 Detida a 100% pela PSA Peugeot Citroen França (Europa)	Quantidade Viaturas produzidas: 56.717/ano Número de colaboradores: 1.130 Volume Negócios: 504 milhões de euros	Contabilidade Financeira Contabilidade Analítica por centros de custo Orçamento flexível Melhoria Continua 5 S(s) Tableau de Bord Benchmarking
Caso 3. Toyota Caetano Atividade: Montagem automóvel, Importação de veículos Toyota, Importação e comercialização de peças e assistência técnica, etc.	Iniciou a sua atividade em 1971 Atualmente é cotada em bolsa, tem como principais acionistas o grupo Salvador Caetano SGPS, S.A. (61%), a Toyota Motor Europe (27%) e o Millennium BCP - Gestão de Fundos de Investimento, S.A. (3,5%). TME detida a 100% pela Toyota Motor Corporation, Japão (Ásia)	Quantidade Viaturas produzidas: 1.111/ano Número de colaboradores: 181 Volume Negócios: 155 milhões de euros (montante relativo a todas as atividades da Toyota Caetano, S.A.)	Contabilidade Financeira Contabilidade Analítica por centros de custo Orçamento fixo Melhoria Continua 5 S(s) Benchmarking
Caso 4. Mitsubishi Fuso Truck Europe Atividade: Montagem automóvel	É detida a 100% pela Mitsubishi Fuso Trucks & Bus Corporation, Japão (Ásia) 1964 - Início montagem CKD, sob o nome MDF pertencente à família Duarte Ferreira 1980 - começa a parceira com a Mitsubishi Fuso 1990 - A fábrica é adquirida pela importadora portuguesa Mitsubishi Motors Portugal (MMP) 1996 - A fábrica é adquirida pela Mitsubishi Motors Corporation Em 2003 a MFTBC passou a ser detida em 43% pela Daimler AG, Alemanha (Europa). Atualmente, esta empresa Alemã detém 89,3% da MFTBC. 2004 - A Daimler AG adquire a maioria acionária da Mitsubishi Fuso	Quantidade Viaturas produzidas: 3.765/ano Número de colaboradores: 311 Volume Negócios: 99,5 milhões de euros	Contabilidade Financeira Contabilidade Analítica por centros de custo Orçamento fixo Just in Time Melhoria Continua 5 S(s) Benchmarking

Fonte: Elaboração própria

À parte da atividade desenvolvida, as empresas em análise apresentam características bastante diferentes, nomeadamente quanto ao país de origem, à estrutura acionista e quanto à sua dimensão. Não obstante, em termos de instrumentos de contabilidade e controlo de gestão é mais evidente a homogeneidade que a diferença.

As fábricas de montagem automóvel em Portugal têm em comum a utilização de diversas ferramentas de gestão. São elas: (1) Contabilidade financeira; (2) Contabilidade estruturada por centros de custo; (3) Orçamento; (4) Melhoria Contínua (*Kaizen*); (5) *Benchmarking*; (6) 5S. A filosofia do *Just in Time* é aplicada em duas das fábricas, o *Tableau de Bord* apenas numa tal como o ABC e o *Balanced Scorecard* (ver tabela 6).

Assim, os resultados sugerem uma predominância na utilização de ferramentas mais tradicionais, ou seja, a contabilidade financeira, centros de custos e o orçamento. No entanto, o modelo orçamental seguido apresenta importantes variações de empresa para empresa.

## **2.ª QUESTÃO: QUAIS OS MOTIVOS QUE LEVARAM A ADOÇÃO DAS FERRAMENTAS?**

Cada um dos gestores justifica os motivos que os levaram a adotar as ferramentas acima identificadas e constatou-se uma consistência muito grande nesses dados, sugerindo a existência de posturas isomórficas.

A casa-mãe, em praticamente todas as situações, tem um papel crucial na gestão destas empresas. Justificando com a necessidade de comparar e uniformizar a informação de reporte das várias fábricas do grupo, a casa-mãe impõe às empresas que estão na sua dependência a adoção de determinados instrumentos e mecanismo de tratamento e reporte da informação. Um gestor entrevistado deixa clara essa mesma ideia ao afirmar:

“...se a casa mãe precisa desta informação, nós também precisamos por definição..”

Esta imposição dentro de cada um dos grupos de empresas sugere a existência de fenómenos de isomorfismo coercivo no que se refere às organizações em causa. No entanto não podemos confirmar esta assunção relativamente às restantes empresas do grupo.

Numa situação específica a própria linguagem estrangeira da marca foi adotada internamente nos sistemas informáticos, de forma a existir uma total correspondência e ser assim facilitador na conversação entre empresa casa mãe e subsidiária. Assumem, neste mesmo caso, a inquestionável racionalidade da casa mãe na escolha das ferramentas de

gestão das suas subsidiárias. As “imposições” por parte da casa mãe e alterações de reporte são vistas por todas as unidades como um fator positivo e fonte de aprendizagem. Nesse sentido, um gestor da empresa C referiu que:

“Tem sido um caminhar lento, com alguma autonomia que tem a ver com estratégia local. Também adotamos, porque achamos que isso é importante para nós naquele momento”

O facto de as empresas adotarem as ferramentas de gestão que constituem o padrão de gestão da empresa-mãe pode ou não ser uma escolha eficiente (Abrahamson, 1991), na medida em que os motivos que levaram as empresas internacionais a adotar esses padrões de gestão podem estar revestidos de racionalidade. A contabilidade financeira é um exemplo evidente de isomorfismo coercivo. O SNC é adotado porque o nosso normativo legal assim o exige. Um gestor da empresa A refere:

“...temos de ter porque entregamos as declarações fiscais em Portugal...”

Esta justificação é reveladora do que ainda é a imagem que temos sobre a contabilidade como um artefacto que serve para cálculo dos impostos a pagar. Esta imposição legal reveste carácter de escolha forçada (Abrahamson, 1991) e de isomorfismo coercivo (DiMaggio e Powell, 1983). Contudo, em nenhuma das empresas estudadas é claro que a obrigação seja a única motivação para a implementação deste sistema de informação. Na realidade a utilidade da informação económico-financeira gerada pela contabilidade financeira foi referida várias vezes pelos vários entrevistados. Deste modo, podemos afirmar que, pese embora algumas reservas que foram colocadas quanto ao modo de tratar contabilisticamente determinadas situações muito específicas do sector, as empresas analisadas revelam a existência de princípios de racionalidade envolvidos na adoção da contabilidade financeira,

O uso de métodos tradicionais como a repartição por centro de custos e a adoção do orçamento é comum a todas as empresas. Estas práticas são assimiladas de forma automática pelos profissionais de contabilidade. As técnicas ensinadas nas universidades e a formalização de determinadas práticas pelas ordens de profissionais faz com que sejam depois colocadas em prática de forma automática. Não são questionadas, assumindo-se como a forma correta de fazer as coisas. Estas práticas consubstanciam evidências de isomorfismo normativo, em particular ao nível da adoção da contabilidade analítica

estruturada por centros de custo, do uso do custo padrão e a elaboração e controle orçamental.

O orçamento é uma ferramenta utilizada por todas as empresas mas em moldes diferentes. A elaboração do orçamento é uma exigência de todas as marcas internacionais aqui analisadas. São exigidos posteriormente o devido ajustamentos (sob a forma de “*rolling forecast*” ou outra) para valores mais aproximados do expectável no momento para o futuro. Nesta ferramenta em alguns casos sugere a adoção do tipo cerimonial (Meyer e Rowan, 1977) desta ferramenta, ou seja, existe um desfasamento entre a adoção e a sua efetiva utilização.

Os consultores das ferramentas de gestão assumem um papel fulcral na disseminação e implementação de novas práticas de gestão. Nenhuma empresa referiu ter recorrido a consultores externos para implementação de ferramentas, no entanto, é habitual terem o acompanhamento dos especialistas pertencentes aos quadros da casa mãe. Não foi possível identificar se ao nível da casa-mãe, os “divulgadores de modas” tiveram ou não um papel de relevo na decisão sobre a configuração dos sistemas de informação exigido às empresas dependentes. No entanto, os gestores das empresas em análise referem a participação em seminários na abordagem de determinados temas, promovidos pelas consultoras. Essas consultoras incentivam as empresas a adotar as suas ferramentas, evidenciando as suas vantagens económicas. Métodos como o *Balanced Scorecard* e o ABC têm sido promovidos junto destas empresas. Um gestor da empresa B comenta em relação ao BSC:

“...eu diria que o *Balanced Scorecard* tem de nascer de uma necessidade definida pela gestão de topo...até agora essa necessidade não foi devidamente sinalizada”.

O *Balanced Scorecard* é uma prática sobejamente conhecida tendo sido amplamente divulgada. Para este gestor da empresa B, esta ferramenta ainda não adotada na sua empresa seria bastante útil apesar de não conhecer profundamente o produto. A promoção destas ferramentas por parte dos consultores é feita de forma subtil, sob a ilusão da racionalidade. Contudo, nenhum dos gestores entrevistado referiu que havia sido feita qualquer análise custo-benefício sobre a adoção do BSC naquela empresa concreta. A argumentação para a sua adoção é em geral genérica e vaga. Por sua vez, foi possível constatar que a relação comercial entre as empresas e as consultoras é desenvolvida no sentido de criar relações de dependência.

Um caso particular relativamente à adoção de um BSC evidencia uma contradição. Um gestor da empresa C referiu que a empresa não utiliza o BSC, sendo que outro gestor dessa mesma empresa afirmou o contrário, justificando a contradição como sendo "...uma ferramenta que não se aplica ao departamento desse gestor...". A análise efetuada sugere que estamos perante um formato de quadro de indicadores mais ligados à perspectiva financeira do que propriamente um BSC. Neste caso tornou-se evidente a vantagem dos estudos qualitativos face aos estudos quantitativos. Esta contradição mostra que a adoção do BSC é muitas vezes mais formal que efetiva, contrariando o próprio conceito/ideia chave subjacente ao BSC como devendo estar assente numa estratégia previamente definida.

O *Tabelau de Bord* é uma prática bastante disseminada pelas empresas francesas (Russo, 2005), sugerindo comportamentos miméticos, principalmente nos adotantes tardios (Malmi, 1999). Fica por saber se a casa-mãe, neste caso, adotou esta ferramenta numa fase inicial ou posteriormente.

A adoção da melhoria contínua (*Kaizen Costing*) é transversal a todas as empresas deste setor. A difusão das boas práticas pelas empresas é, na maioria das vezes, potenciada pela empresa mãe, existindo, no entanto, várias situações que são divulgadas pelas outras empresas do mesmo grupo. A adoção nestas situações sugere uma postura coerciva (quando imposto pela casa-mãe) e uma postura mimética (quando divulgado para apreciação de outras empresas do grupo). Enquadrando no modelo de Abrahamson (1991) sugere uma escolha baseada numa perspectiva de modismo, existindo no entanto, em alguns casos, a ponderação da adoção tendo em conta a análise da eficiência de determinada prática, ou seja, podemos estar na presença duma escolha guiada pela racionalidade (Abrahamson, 1991).

Finalmente, os dados sugerem ainda que as organizações tentam aparentar, aos olhos dos seus concorrentes, uma maior eficiência comparativamente com a realidade. Este facto está em linha com os conceitos de *decoupling* ou *loose coupling* defendidos por Meyer e Rowan (1977), isto é, muitas das vezes as organizações estão mais preocupadas em aparentar que são eficientes perante o meio organizacional em que estão inseridas do que propriamente em serem eficientes.

## CAPÍTULO IV: CONCLUSÕES FINAIS E INVESTIGAÇÃO FUTURA

A constatação dos modelos de gestão adotados pelas empresas de produção de automóveis sugere que eles são bastante idênticas. De facto, com raras exceções, as ferramentas que essas organizações utilizam e a forma como as utilizam são bastante similares. Estas evidências sugerem uma conduta isomórfica na adoção das ferramentas considerando a sua origem diversa, em alguns casos, nas próprias marcas mundiais de automóveis (*e.g.* a melhoria contínua (*Kaizen Costing*) “oriunda” da Toyota). Esta homogeneidade na adoção de ferramentas de gestão, nos construtores de automóveis, foi constatada, ao nível de diferentes países, por Woywode (2002) na sua investigação a empresas de montagem automóvel Alemãs, Francesas e japonesas.

Em Portugal, esta indústria parece evidenciar a existência de uma componente bastante acentuada do que podemos chamar de isomorfismo coercivo (DiMaggio e Powell, 1983). De facto o “poder” e influência da casa mãe em todas as empresas é um fator crucial. De certa forma, as exigências da casa mãe ao nível da informação limitam a arbitrariedade das empresas individualmente. A utilização de ferramentas distintas para a informação interna e outra de reporte à casa mãe obrigaria, na maior parte dos casos, a gastos acrescidos (gastos estes controlados pela casa mãe), nomeadamente em recursos humanos. De salientar que não foram relatadas situações de resistência a adoção das ferramentas “impostas” pela casa mãe.

Por fim, consideramos que os resultados do presente estudo sugerem a combinação de várias perspectivas. Por um lado demonstra-se que determinadas ferramentas de gestão foram adotadas de um modo “forçado” por parte da empresa. Por outro lado, existe também evidências de que a seleção (por parte da casa mãe) poderá ter sido realizada com base num potencial acréscimo de eficiência. Neste caso estamos perante uma escolha eficiente ou racional. No entanto, concluímos que, nas unidades em análise, a escolha é tendencialmente forçada, colocando as empresas numa situação sem escolha. Malmi (1999) refere que desta forma os motivos de adoção não representam qualquer papel no contributo das explicações da difusão das ferramentas de gestão.

#### LIMITAÇÕES E INVESTIGAÇÃO FUTURA

Este estudo possui algumas limitações que passamos a enunciar. Neste trabalho alguns fatores limitaram as conclusões da observação, nomeadamente o facto de não ter sido possível identificar a data de adoção de determinadas ferramentas e de cronologicamente podermos verificar quais as alterações ao nível da gestão. Da mesma forma que na investigação de Malmi (1999), esta informação teria fornecido informação relevante para enquadrar as razões de opção por determinada ferramenta de gestão. Outra limitação deve-se ao escasso tempo que foi possível estar nas organizações, estando assim em contacto com uma pequena parcela dos trabalhadores das empresas o que faz com que se possa confundir a percepção individual daquela que constitui o conjunto.

Foram identificadas alterações de procedimentos aquando da alteração de reporte à casa mãe, no entanto, não foi possível identificar como influenciam as características da empresa mãe no modo como são geridas as empresas. Qual a influência de reportar a uma casa mãe Alemã, Francesa ou Japonesa. Foram as ferramentas adotadas da mesma forma que na casa mãe. Têm as características intrínsecas de cada país enraizadas formas de estar diferentes perante o mundo económico. Woywode (2002) refere a este propósito que alguns investigadores enfatizam a resistência das culturas nacionais às pressões isomórficas sobre as organizações, defendendo que as diferenças institucionais ao nível do país são incorporadas nas organizações tornando-as diferentes mesmo quando sujeitas às mesmas influências externas e/ou operando na mesma indústria, enquanto outros investigadores concordam com a tendência isomórfica global ao nível de práticas de gestão. As respostas a estas questões constituem sugestões para investigação futura.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abrahamson, E. (1991). Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations. *Academy of management review*, 16(3), 586-612.

Almeida, F. (2012). Implementação de princípios e ferramentas de produção lean na secção de acabamentos de uma empresa de peças metálicas para automóveis.

António, N., & Teixeira, A. (2007). Gestão da qualidade. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.

Becker, S., & Green, D. (1962). Budgeting and employee behavior. *Journal of Business*, 392-402.

Beuren, I. M. (2009). Evolução histórica da contabilidade de custos. *Contabilidade Vista & Revista*, 5(1), 61-66.

Bornia, A. C., & Lunkes, R. J. (2009). Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(4), 37-59.

Brilman, Jean, “As melhores práticas de gestão no centro do desempenho”, Edições Sílabo, Lda., 2000. ISBN: 972-618-218-2

Burns, J., & Scapens, R. (2000). Conceptualizing management accounting change: na institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, 3-25.

Canha, H. M. (2007). O método ABC como factor de competitividade da empresa. *Revista TOC*, 84, 52-58.

Carneiro, J. M. T., Cavalcanti, M. A. F. D., & Silva, J. F. D. (1997). Porter revisitado: análise crítica da tipologia estratégica do mestre. *Revista de Administração Contemporânea*, 1(3), 7-30.

Carvalho, A. C. S. D. (2009). Estudo da sustentabilidade da indústria automóvel em Portugal.

Carvalho, C. A., Vieira, M. M. F., & Goulart, S. (2007). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Revista de administração pública*, 39(4), 849-a.

Carvalho, M. T. D. (2008). O impacto da gestão pela qualidade total no desempenho financeiro das empresas em Portugal.

Conceição, O. A. C. (2001). Os antigos, os novos e os neo-institucionalistas: há convergência teórica no pensamento institucionalista?. *Análise econômica*. Porto Alegre. Vol. 19, n. 36 (set. 2001), p. 25-45.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right: make the right decisions. *Harvard business review*, 66(5), 96-103.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1991). Profit priorities from activity-based costing. *Harvard Business Review*, 69(3), 130-135.

Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1992). Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*, 6(3), 1-13.

Correia, A. D. (2000). A AutoEuropa: um modelo de produção pós-fordista. *Análise Social*, 739-779.

Cruz, C., & Rocha, W. (2008). Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(10), 31-51.

Daum, J. H. (2002). Beyond Budgeting: A Model for Performance Management and Controlling in the 21st Century?. *Controlling & Finance*, 5, 33-34.

Daum, Juergen (2004). Interview with Jeremy Hope: The Origins of Beyond Budgeting and of the Beyond Budgeting Round Table (BBRT). The new Economy Analyst Report. Jan 10, 2004.

Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 506-542.

DiMaggio, P. J. (1988). Interest and agency in institutional theory. Institutional patterns and organizations: Culture and environment, 1, 3-22.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 147-160.

Dores, R. D. S. (2009). Um modelo de gestão e custeio baseado em atividades (ABC/M) para PME's.

Drury, Colin, "Management Accounting for Business Decisions", Thomson Learning, 2001, ISBN 1-86152-770-5

Epstein, M. J., & Manzoni, J. F. (1997). *The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: a global perspective on translating strategy into action*. Fontainebleau: Insead.

Fagundes, J. A., Soler, C. C., Feliu, V. M. R., & Lavarda, C. E. F. (2007). *Tableau de Bord vs Balanced Scorecard*. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 12(1).

Feil, P., Yook, K. H., & Kim, I. W. (2004). Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal*, 11.

Fernandes, A., Zenha, F., Vasconcelos, F., de Botton, M., Castel-Branco, B., Sérgio, M., ... & Malheiro, J. (2006). Target Costing e Kaizen Costing. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas de Portugal. Edição de Agosto. CTOC*.

Gomes, D. (2007). Accounting change in central government: the institutionalization of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761-1777).

Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B., & Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações & Sociedade*, 12(35).

Hoozéé, S., & Bruggeman, W. (2010). Identifying operational improvements during the design process of a time-driven ABC system: The role of collective worker participation and leadership style. *Management Accounting Research*, 21(3), 185-198.

Hope, J., & Fraser, R. (2001). Beyond Budgeting: questions and answers. *CAM-I, BBRT, Dorset*.

Hopper, T., & Major, M. (2007). Extending institutional analysis through theoretical triangulation: regulation and activity-based costing in Portuguese telecommunications. *European Accounting Review*, 16(1), 59-97.

Inteli (2005). Diagnóstico da Indústria Automóvel em Portugal.

Jensen, Michael C. and William H. Meckling (1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure." *Journal of Financial Economics* 3, no. 4 (October): 305-360.

Junior, W. F. S. (2014). Standardisation for incremental innovation: a case study in the Brazilian automobile industry. *International Journal of Lean Enterprise Research*, 1(1), 81-93.

Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard business review*, 82(11), 131-140.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Linking the balanced scorecard to strategy. *California management review*, 39(1).

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The balanced scorecard – measures that drive performance. *Harvard Business Review*, January-February 1992, 71-79.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard business review*, 74(1), 75-85.

Kraus, K., & Lind, J. (2010). The impact of the corporate balanced scorecard on corporate control—A research note. *Management Accounting Research*, 21(4), 265-277.

Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75.

Major, M. J. e Ribeiro, J. (2009): “A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade”, in Major & Vieira (Eds), “Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática”, Escolar Editora, Lisboa, Portugal, pp. 37-59.

Major, M., & Vieira, R. (2009) “Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática”. Escolar Editora, Lisboa. ISBN 978-972-592-241-5.

Malmi, T. (1999). Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, 24(8), 649-672.

Malmi, T. (2001). Balanced scorecards in Finnish companies: a research note. *Management Accounting Research*, 12(2), 207-220.

Mesquita, D. L., Borges, A. F., Santos, A. C. D., & Sugano, J. Y. (2013). Aspectos Institucionais da Inovação: Uma Análise Acerca dos Regimes Automotivos Brasileiros de 1995 e 2012.

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 340-363.

Nabais, Carlos “Contabilidade Analítica de Exploração”, Editorial Presença, 1987

Oliveira, António, “Contabilidade Geral e Analítica”, Editora Rei dos Livros, 1997

Oliveira, Renata Mendes, e Simone Bernardes Voese. "Contabilidade Gerencial e Teoria Institucional: um estudo bibliométrico em periódicos internacionais." 2014.

Oyadomari, J. C. T., de Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., & Frezatti, F. (2008). Análise dos fatores que favorecem a institucionalização da Value Based Management (VBM) à luz dos argumentos de teóricos da vertente New Institutional Sociology (NIS). *Revista Universo Contábil*, 4(2), 06-21.

Oyadomari, J. C., Mendonça Neto, O. R. D., Cardoso, R. L., & Lima, M. P. D. (2008). Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 2(2), 55-70.

Pessali, H. (1998). *Teoria dos custos de transação: uma avaliação à luz de diferentes correntes do pensamento econômico*. 168 f (Doctoral dissertation, Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Econômico)-Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Econômico, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba).

Porter, L. J., & Parker, A. J. (1993). Total quality management—the critical success factors. *Total quality management*, 4(1), 13-22.

Porter, M. E. (1993). A vantagem competitiva das nações.

Powell, W. W. (1991). Expanding the scope of institutional analysis. The new institutionalism in organizational analysis, 183-203.

Queirós, M. D. C. C. (2010). Beyond Budgeting versus Orçamentos.

Rezende, Amaury José. Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras. Diss. Universidade de São Paulo, 2009.

Ribeiro, A. (2003). *Benchmarking* da cadeia de suprimentos. *Centro de Estudos*.

Ribeiro, J. A., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94-111.

Romagni, Patrick, Stéphane Moriou, Christophe Roquily, Boualem Aliouat, Jacques-Joseph Orvoen, Michel Estingoy, Bernard Cazals, Loic Bocher, Michel J. Lebas, Isabelle Bost, Pierre Dussauge e Bernard Garette, “10 Instrumentos chave da gestão”, Publicações Dom Quixote, 1998

Rossetto, C. R., & Rossetto, A. M. (2005). Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. *RAE-eletrônica*, 4(1), 1-22.

Russo, J. (2005). *Balanced Scorecard* versus *Tableau de Bord*. *Economia*.

Sani, A. A., & Allahverdzadeh, M. (2012). Target and Kaizen Costing. In *Proceedings of World Academy of Science, Engineering and Technology* (No. 62). World Academy of Science, Engineering and Technology.

Santanna, L. G. (2010). *Proposta de Aplicação do Orçamento Base Zero em um Departamento Financeiro de uma Empresa Multinacional* (Doctoral dissertation, Universidade Federal do Rio Grande do Sul).

Saraiva, M. (2012). A Filosofia de Deming ea Gestão da Qualidade Total no Ensino Superior Português.

Schiff, M., & Lewin, A. Y. (1970). The impact of people on budgets. *Accounting Review*, 259-268.

Scott, W.R. (2001) *Institutions and Organizations*, 2.<sup>a</sup> edição (Thousand Oaks, California: Sage).

Selada, C., & Felizardo, J. (2003). Da produção à concepção: meio século de história automóvel em Portugal. *INTELI, Lisboa, Portugal*.

Silva, Anabela Martins da, (2011). Relação entre modelos de gestão hospitalar, sistemas de informação para a gestão e desempenho : o caso dos Hospitais Públicos Portugueses.

Simões, A. M. D., & Rodrigues, J. A. A abordagem da velha economia institucional na investigação em contabilidade e controlo de gestão contributos teóricos.

Soares, F. R. M. (2009). O Custo Alvo Ferramenta de Gestão Estratégica.

Sousa, M. G. P., & Rodrigues, L. L. (2002). *O balanced scorecard: um instrumento de gestão estratégica para o século XXI*. Editora Rei dos Livros.

Teixeira, Aridelmo José Campanharo, *et al.* "A Utilização de ferramentas de contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo." *Brazilian Business Review* 8.3 (2011): 108-127.

Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). A institucionalização da teoria institucional. *Handbook de estudos organizacionais*, 1, 196-219.

Vieira, R. (2009): "Paradigmas Teóricos da Investigação em Contabilidade", in Major & Vieira (Eds), "Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática", Escolar Editora, Lisboa, Portugal, pp. 11-34.

Vieira, R., Major, M. e Robalo, R. (2009): "Investigação Qualitativa em Contabilidade", in Major & Vieira (Eds), "Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática", Escolar Editora, Lisboa, Portugal, pp. 131-163.

Woywode, M. (2002). Global management concepts and local adaptations: Working groups in the French and German car manufacturing industry. *Organization Studies*, 23(4), 497-524.

Yin, Robert, (2003), *Case study research – design and methods*, London, SAGE publications

Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual review of sociology*, 443-464.

#### SITES VISITADOS:

[www.acap.pt](http://www.acap.pt)

[www.afia.pt/](http://www.afia.pt/)

[www.aran.pt](http://www.aran.pt)

[www.juergendaum.com/bb.htm](http://www.juergendaum.com/bb.htm)

[www.kaizen.com/](http://www.kaizen.com/)

[www.mangualde.psa-peugeot-citroen.com/](http://www.mangualde.psa-peugeot-citroen.com/)

[www.mitsubishifuso.com.pt/](http://www.mitsubishifuso.com.pt/)

[www.mitsubishi-motors.com/](http://www.mitsubishi-motors.com/)

[www.psa-peugeot-citroen.com/fr](http://www.psa-peugeot-citroen.com/fr)

[www.tfscomunicacao.com.br](http://www.tfscomunicacao.com.br)

[www.toyotacaetano.pt/](http://www.toyotacaetano.pt/)

[www.toyota-global.com/](http://www.toyota-global.com/)

[www.volkswagenautoeuropa.pt/](http://www.volkswagenautoeuropa.pt/)