



Práticas de contabilidade e controlo de gestão no setor automóvel

Accounting and management control practices in the automotive sector.

Isabel Gomes// ISCAP, Politécnico do Porto

E-mail: isabelsmgomes@gmail.com

Amélia Ferreira da Silva// Centro de Estudos Organizacionais e Sociais do Politécnico do Porto

E-mail: acfs@iscap.ipp.pt

José Vale// Centro de Estudos Organizacionais e Sociais do Politécnico do Porto

E-mail: jvale@iscap.ipp.pt

Anabela Martins Silva// Escola de Economia e Gestão, U. Minho

E-mail: anabela@eeg.uminho.pt





Resumo

A indústria automóvel foi muitas vezes considerada o berço de filosofias de gestão e de práticas de contabilidade e controlo de gestão inovadoras. Várias são as teorias que concorrem para explicar as motivações dos gestores na escolha do modelo de contabilidade e controlo de gestão nas organizações. A Nova Sociologia Institucional interpreta o comportamento das organizações integrando-as no contexto em que estas operam e explica o processo de adoção de práticas, regras e rotinas (instituições) de gestão como um mecanismo de adaptação ao meio, em busca de legitimação.

Adotando esta perspetiva teórica, este trabalho pretende identificar os principais instrumentos de controlo de gestão utilizadas pelas empresas multinacionais da indústria de montagem automóvel a operar em Portugal e identificar as motivações que sustentaram a decisão de as implementar.

Nesta investigação realizamos um estudo de caso múltiplo, analisando comparativamente quatro organizações. Os dados foram recolhidos a partir de múltiplas fontes, designadamente: entrevistas semiestruturadas, documentos e observação direta. Os resultados sugerem a existência de práticas isomórficas de contabilidade e controlo de gestão. No entanto, serão necessários estudos longitudinais para compreender como e porquê ocorrem estes processos de isomorfismo.

Palavras-chave: Teoria Institucional, Isomorfismo, Contabilidade e Controlo de Gestão, Indústria Automóvel, Instrumentos, Estudo de Caso

Abstract:

This work aims to identify the main management control tools used by multinational companies in the automotive operating in Portugal and to identify the motivations that supported the decision to implement these tools.

The New Institutional Sociology (NIS) provides the appropriate theoretical framework to explain the motivations of managers in choosing the accounting model and management control in organizations.

This work adopts an interpretive paradigm and applies the methodology of multiple case studies, comparatively analysing four organizations in the automotive sector. The data were collected from multiple sources, namely semi-structured interviews, documents and direct observation.

The results suggest the existence of isomorphic practices of accounting and management control. However, longitudinal studies will be needed to understand how and why these isomorphism processes occur.

1. **Keyword:** Institutional Theory, Isomorphism, Accounting and Management Control, Automotive Industry, Case Study





Introdução

Os sistemas de controlo de gestão desempenham um papel fundamental na competitividade e sustentabilidade das organizações (Voyant, Bonnet, Tabchoury e Datry, 2017). Diversas teorias concorrem para explicar as motivações dos gestores para a adoção de determinados modelos de contabilidade e controlo de gestão (Ax e Greve, 2017). Algumas assumem a racionalidade do gestor nas suas decisões, enquanto outras assumem que as suas opções são orientadas por outros motivos. Um dos aspetos mais marcantes da investigação em contabilidade nas duas últimas décadas tem sido o reconhecimento de que a prática da contabilidade está estreitamente relacionada com o ambiente organizacional e institucional em que se situa, ou seja, a contabilidade é vista como parte de um contexto maior no qual adquire um significado específico (Messner, 2016). Nesse sentido, a Nova Sociologia Institucional (NSI) 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 de gestão como um mecanismo de adaptação ao meio e busca de legitimação. A abordagem institucional tem tido uma especial relevância na análise do comportamento organizacional e da dinâmica das organizações, possibilitando compreender porque é que as organizações são tão heterogéneas como, por outro lado, são tão similares. No entanto, verifica-se uma escassez de estudos aplicando esta abordagem à realidade portuguesa.

Acresce que, no âmbito da contabilidade de gestão, os estudos que discutem explicitamente os contextos da indústria são exceções em vez da regra (Messner, 2016). Talvez devido à complexidade dos desafios que enfrenta (Badillo, Galera, e Moreno Serrano, 2017), a indústria automóvel tem sido o berço da aplicação 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 (Mesquita, Borges, Santos e Sugano, 2013).





Assim, adotando a NSI como quadro teórico de referência e recorrendo ao método de estudo de caso múltiplo e comparativo, este artigo visa identificar os principais instrumentos de controlo de gestão utilizados pelas empresas multinacionais, a operar em Portugal, na indústria de montagem automóvel. Procura-se, ainda, identificar as principais motivações que sustentam a decisão de adoção de cada um desses instrumentos. Estes objetivos traduzem-se nas seguintes questões de investigação:

Q1: Quais os principais instrumentos de controlo de gestão utilizados pelas empresas multinacionais de montagem automóvel a operar em Portugal?

Q2: Quais os principais motivações que determinam a escolha dos instrumentos de controlo de gestão utilizados pelas empresas multinacionais de montagem automóvel a operar em Portugal?

No capítulo seguinte é realizada a revisão da literatura relevante, sendo realçado o contributo da Teoria Institucional para a compreensão da disseminação das práticas de controlo de gestão. O capítulo 3 respeita à metodologia adotada e o capítulo 4 descreve o estudo de caso, o qual inclui a descrição do contexto, bem como das organizações analisadas. Seguidamente, são apresentados e discutidos os resultados no capítulo 5. Finalmente, no capítulo 6 são tecidas as considerações finais, bem como indicadas limitações e realizadas propostas para investigação futura.





Revisão da Literatura

Num passado mais distante, os investigadores em contabilidade de gestão estavam essencialmente preocupados em melhorar a “prática”, desenvolvendo modelos normativos para serem aplicados pelos profissionais. Contudo, a evidência de que a transferência desse conhecimento para o mundo da prática não ocorria, alertou os investigadores para a possibilidade de não estarem a entender a complexidade da prática contabilística num mundo imperfeito (Bromwich e Scapens, 2016). Assim, na década de 80, começa a surgir, no âmbito da contabilidade de gestão, investigação orientada por referenciais teóricos behavioristas (Hopper e Bui, 2016). Surgiram então várias pesquisas de campo, e um número crescente de estudos de caso amplamente descritivos, que alertavam para o gap entre teoria e prática (Bromwich e Scapens, 2016). Nesta fase, assiste-se a um interesse renovado em estudar as diferentes práticas no seu contexto organizacional e social, assumindo-se uma visão subjetiva dos fenómenos e procurando-se compreender as interações existentes. O surgimento destas novas alternativas teóricas e metodológicas fez surgir debates vigorosos no círculos de investigadores (Hopper e Bui, 2016).

As novas abordagens teóricas seguem um paradigma interpretativo e procuram explicar a interação entre as estruturas sociais e o significado que estas adquirem no dia-a-dia das organizações. Dentro desta perspetiva, a contabilidade e as suas práticas são interpretadas como um fenómeno socialmente construído (Busco e Quattrone, 2018). 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), reconhecendo que a tomada de decisão não lida apenas com informação neutra racionalmente tratada. Pelo contrário, o processo de tomada de decisão nas organizações envolve diversos fatores, tais como emoções, política, cultura, limitações epistemológicas ou preconceitos (Quattrone, 2016; Saukkonen, Laine e Suomala, 2017).



Consequentemente, surgem novas propostas de quadros teóricos, os quais fazem sobressair e evidenciar o papel das pressões e das instituições externas na mudança em contabilidade de gestão (ter Bogt e Scapens, 2018). 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, o qual é um fator determinante das ações e decisões organizacionais (Rossetto e Rossetto, 2005). Esta abordagem assume que os agentes são racionais e que têm pré-estabelecidos funções e objetivos. Nesse sentido, a Nova Economia Institucional (NEI) introduz, sentido, a Nova Economia Institucional (NEI) introduz, nos modelos económicos, pressupostos e variáveis que, de alguma maneira, têm em conta o contexto institucional. Nesta vertente, duas teorias sobressaem com mais impacto na investigação em Contabilidade de gestão: a teoria da agência e a teoria dos mercados e hierarquias (Major e Vieira, 2009). Apesar da consideração de alguns fatores para a busca de uma organização interna ótima (as condições contextuais passam a fazer parte da análise), a NEI não abandona os pressupostos mais básicos da teoria tradicional, tais como:

- (a) a racionalidade económica dos agentes e das organizações,
- (b) a otimização,
- (c) a assunção de que os movimentos para situações de equilíbrio ocorrem imediata e automaticamente e
- (d) a não consideração da complexidade das motivações dos seres humanos e organizações enquanto agentes e sistemas sociais.

A rigidez dos seus pressupostos de base torna a NEI 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 para a incapacidade da NEI explicar, de forma apropriada, as práticas e o processo de mudança da contabilidade e controlo de gestão, sugerindo, como alternativa, a Velha Economia Institucional (VEI) e a Nova Sociologia Institucional (NSI) (Simões e Rodrigues, 2012).

A VEI define “instituição” como um hábito de pensamento estabelecido que é comum à generalidade das pessoas, ou seja, um modo de pensamento ou ação de alguma prevalência e permanência, que é incorporados nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo (ter Bogt e Scapens, 2018; Guerreiro, Frezatti, Lopes e Pereira, 2005). O conceito de instituição é fundamental para esta abordagem. 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. Dentro desta abordagem, a principal preocupação da investigação em contabilidade e controlo 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 e controlo de gestão são moldadas pelas “taken-for-granted assumptions” que torneiam os comportamentos individuais (Ribeiro e Scapens, 2006).



Por outro lado, a NSI 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 então, prevalecia a visão das organizações como células sociais fechadas. Os primeiros trabalhos sobre esta abordagem foram publicados por Meyer e Rowan (1977) e por DiMaggio e Powel (1983). Esta abordagem sugere que as organizações estão ligadas e são grandemente influenciadas pelo ambiente externo em que operam. 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, Mendonça Neto, Cardoso e Frezatti, 2008).

O reconhecimento da importância do meio envolvente na definição das estruturas e das práticas das organizações notabilizou a NSI 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 e controlo 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 NSI, as estruturas organizacionais são reflexo das pressões exercidas pelo meio envolvente institucional em que operam. A NSI coloca as “instituições” no campo da ação, definindo instituição como padrão recorrente de auto-reprodução do comportamento, isto é, como comportamento institucionalizado. 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. Neste âmbito, as lógicas institucionais são as construções, suposições, valores, crenças, regras formais e informais e práticas que equipam as organizações com um “kit de ferramentas” para interpretar suas experiências e direcionar a atenção para escolhas específicas (Aguilera, Judge e Terjesen, 2018). 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.

Ao estudarem a homogeneidade das organizações, DiMaggio e Powell (1983) afirmaram que a motivação para a burocratização e para mudanças organizacionais decorre de processos que visam tornar as empresas mais similares, sem necessariamente as tornar mais eficientes. Este processo de homogeneização foi



designado de isomorfismo. Isomorfismo é o processo pelo qual as organizações são “forçadas” a adotarem estruturas e sistemas idênticos, na medida em que tal lhes proporciona legitimidade. Este fenómeno conduz a que as organizações sejam criadas à semelhança do seu meio envolvente, tornando idênticas as práticas de um determinado setor organizacional (DiMaggio e Powell, 1983). O conceito de isomorfismo seria, mais tarde, utilizado por Scott (2001), no desenvolvimento de que este designou por pilares base das instituições: pilar regulativo, pilar normativo e pilar cognitivo-cultural). Este pilares resultaram da divisão do isomorfismo em três categorias: coercivo, mimético e normativo (DiMaggio e Powell, 1983). O Isomorfismo coercivo (Pilar regulativo) deriva de influências políticas e do problema da legitimação. Resulta de pressões formais e informais exercidas por organizações que impõem às “organizações dependentes” determinados procedimentos. A imposição pode ser realizada 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, recorre a um comportamento de imitação das decisões tomadas por outras organizações tidas como referências no ambiente em que atuam. Neste caso, a organização procura demonstrar que é semelhante a outras organizações em diversos aspetos, embora exista incerteza quanto aos seus objetivos e ao modo como os pretendem alcançar. 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. Importa, ainda salientar que foram identificadas evidências de isomorfismo no setor automóvel em diferentes países (Woywode, 2002).

Embora a teoria institucional explique a tendência de convergência das práticas e respostas organizacionais dentro do mesmo contexto, a literatura institucional também argumenta que empresas de uma mesma indústria podem estar sujeitas a diversos níveis de pressão institucional e responder de maneira diferente. Estudos mais recentes sobre esta questão sugerem que a forma de resposta organizacional é tanto um reflexo das pressões institucionais que emergem de fora da organização, como da cultura e estrutura organizacional que existe dentro da organização (Lin e Ho, 2016). Além disso, não raras vezes, as organizações estão sujeitas a lógicas institucionais conflitantes (Testa, Boiral e Iraldo, 2018).



De facto, a abordagem da NSI tem suscitado considerável volume de literatura na investigação sobre as razões que levam os gestores a adotarem determinadas práticas de gestão (Gomes, 2007; Oyadomari et al., 2008; Seles, Jabbour, Jabbour, e Dangelico, 2016). Um importante exemplo é a investigação conduzida por Malmi (1999), com base no modelo desenvolvido por Eric Abrahamson (1991). Malmi (1999) procura explicar a razão pela qual as inovações na contabilidade e controlo de gestão se difundem pelas organizações e como é que este fenómeno acontece. Este modelo identifica quatro perspetivas para explicar a difusão ou rejeição das tecnologias na contabilidade: a escolha eficiente (eficiente-choice), a escolha forçada (forced selection), o modismo (fad) e a moda (fashion). Assim, de acordo com o modelo, os motivos da adoção ou rejeição de determinada inovação administrativa podem ser enquadrados em quatro quadrantes (perspetivas), delimitados por duas dimensões, a dimensão do foco na imitação e a dimensão do foco no exterior.

Assim, Malmi (1999) argumenta que a falta de conhecimento sobre a eficiência de um determinado instrumento justifica a ausência de uma escolha racional em relação à sua adoção. A escolha forçada revela autoridade para ditar que inovações administrativas são adotadas. Tipicamente, esta forma de poder é atribuída ao Estado e a empresas que controlam outras empresas, suas dependentes. Este tipo de motivo para adoção de determinado instrumento não apresenta outras 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. Os instrumentos promovidos desta forma podem ou não ser eficientes. Finalmente, a perspetiva do modismo (fad) é diferente da moda, na medida em que, neste caso as organizações imitam outras organizações, não os modelos que estão na moda. As organizações tendem a imitar outras de modo a obterem legitimidade (DiMaggio e Powell, 1983; Meyer e Rowan, 1977) e/ou para evitar que os concorrentes ganhem vantagem competitiva (Malmi, 1999).



Metodologia

Este artigo seguiu um desenho de investigação qualitativo, focado em identificar os principais instrumentos de controlo de gestão utilizados pelas empresas multinacionais, a operar em Portugal, na indústria de montagem automóvel, bem como identificar as principais motivações que sustentam a decisão de adoção de cada instrumento. Tendo em conta estes objetivos e as estratégias de investigação citadas por Yin (2009) foi adotado o método do estudo de caso múltiplo e comparativo. Efetivamente, analisa-se um fenómeno contemporâneo e complexo num contexto da vida real (Yin, 2009), sendo que este contexto possui várias particularidades e características próprias. Mais propriamente, é considerado todo o universo de organizações multinacionais a operar no setor da indústria de fabricação automóvel em Portugal em 2013.

Os dados foram recolhidos a partir de três tipos de fontes: entrevistas semiestruturadas (fonte principal), documentos e observação direta. As entrevistas foram realizadas nas instalações das empresas objeto de estudo entre março e setembro de 2014. Previamente, foi desenvolvido um guião composto por um conjunto de perguntas tipo, dividido por assuntos. Foram efetuadas 10 entrevistas a pessoas com diferentes cargos, especificamente: diretores financeiros, diretores de produção, bem como de controlo de gestão, diretores de planeamento e orçamentação e técnicos de apuramento de custos. Em todas as entrevistas foram tiradas notas, sendo que algumas foram gravadas e posteriormente transcritas. De facto, a gravação não foi possível em algumas entrevistas devido a recusa por parte dos entrevistados. Apesar da duração das entrevistas ter variado, em todas elas a duração foi superior a uma hora. Foi, ainda, observada a forma como os entrevistados reagiram às questões, nomeadamente se as respostas eram espontâneas ou demasiado pensadas ou programadas.



Em termos organizacionais, foi também possível observar o convívio entre colegas, superiores hierárquicos e outros e perceber a interação entre eles, nomeadamente, em horário de lazer. Em todas as empresas foi possível efetuar uma 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, observação de métodos de trabalho, sistematização e alinhamento.

Quanto à informação documental, esta foi recolhida a partir das páginas de internet das empresas, notícias veiculados pelos serviços noticiosos e estudos elaboradas contendo informação das empresas em estudo. A recolha de documentos ocorreu em três períodos distintos: numa fase anterior à entrevista, durante a entrevista e após as entrevistas. A informação recolhida antes das entrevistas serviu de apoio à condução das mesmas. Durante as entrevistas foram disponibilizados, para consulta presencial, documentos, textos, mapas financeiros (tais como folhas de cálculo). Foram ainda facultados folhetos de informação e apresentações institucionais. Após as entrevistas, foram recolhidos textos e documentos diversos, tais como notícias veiculadas por serviços noticiosos nacionais.

Finalmente, e de acordo com Yin (2011), foram seguidas cinco fases iterativas de análise dos dados: compilar, desmontar e voltar a montar os dados, interpretá-los e concluir.



Estudo de Caso – A indústria de fabricação

À data da recolha de dados (2014) operavam em Portugal quatro fábricas de montagem automóvel, cujo anonimato preservamos no presente artigo.

4.1

Descrição dos casos em análise

Caso 1 – A empresa “C1”:

A empresa “C1”, pertencente a um grupo sediado na Alemanha, foi constituída, em 1995, como uma joint-venture entre a duas empresas. Em 1999, uma delas adquire a parte da outra. A capacidade da linha de montagem estava estimada em 180.000 unidades/ano para a produção de três marcas diferentes de automóveis, ocupando um espaço de 1.100.000 m². Em 2013, contava com 3.606 colaboradores e a produção automóvel ascendeu a 91.200 viaturas com um volume de vendas de 1.606 milhões de euros.

Todo o processo começa com um planeamento estratégico, estabelecido pelo grupo e definido a 10 anos. Assim, o grupo começa por definir quais os modelos a produzir durante esse período de tempo e analisa 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. No caso concreto, da “C1”, a proposta de layout da fábrica refletia as experiências mais inovadoras na produção automóvel, designadamente a influência dos princípios organizativos japoneses. A montagem encontra-se organizada segundo os princípios de Just-In-Time (JIT), razão pela qual foi criado um parque industrial adjacente para os fornecedores principais, com uma área



adicional de 900.000 m2.

A contabilidade de gestão está estruturada por centros de custo (cerca de 300), adotando, por imposição da casa-mãe, o método “Activity Based Costing” (ABC) para imputação dos gastos indiretos. Cerca de 95% dos gastos estavam, à data, alocados às viaturas produzidas. Os restantes 5% encontravam-se em avaliação, numa lógica de custo-benefício.

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 é vista pela “C1” como uma atitude bastante eficiente, na medida em que, caso contrário, as fábricas tenderiam a orçamentar mais do que o necessário. Consequentemente, para a “C1” obter um orçamento superior em determinada rubrica, teria de o justificar devidamente à casa-mãe. O orçamento é depois ajustado mensalmente em função da produção real. Ao longo da fábrica têm afixados KPIs (Key Performance Indicators) para todas as dimensões do Balanced Scorecard (BSC) (consideram que o Balanced Scorecard permite, de forma simples e automática, detetar quais os indicadores com desvios). Incluem indicadores de custos, recursos humanos e qualidade (chamam-lhe Target Driven). Neste sentido é, ainda, disponibilizado informaticamente, pelo grupo, um questionário aos colaboradores: o “barómetro de satisfação dos colaboradores”. Adicionalmente, a própria “C1” efetua inquéritos por questionário sobre avaliação da relação chefia/colaborador e outros. De facto, esta empresa tem enraizada uma cultura de melhoria contínua, a qual é inculcida a todos os novos colaboradores. Por exemplo, 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. Parte do retorno financeiro das ideias implementadas destinam-se aos colaboradores que as originaram. Importa salientar que o sistema da qualidade é gerido pelo grupo, que chama a si a administração da base de dados de todas as reclamações.

A comunicação com a casa-mãe é permanente. Por exemplo, as reuniões diárias, por parte do setor de produção, têm como objetivo o cumprimento dos objetivos da produção que a casa-mãe avalia semanalmente. O reporte a esta é efetuado mensalmente e as auditorias da casa-mãe são, também, mensais, incidindo sobre o cumprimento dos critérios estabelecidos, com vista a uma harmonização dentro do grupo. Importa destacar que o modelo de reporte à casa-mãe não é o utilizado para gestão interna. Apesar de reconhecerem que consumiriam menos recursos, argumentam que necessitam de informação mais detalhada para analisar e discutir mensalmente os desvios encontrados.

Os gestores têm liberdade de ação na tomada de decisões conducentes a melhorias contínuas, bem como em outras políticas específicas. Quanto ao restante, têm padrões a cumprir, tais como targets de custos de fabricação (e.g. custos de lançamento, horas de trabalho por viatura, gastos gerais de fabrico, transportes,



depreciações), padrões da qualidade e montantes de investimentos. Uma das políticas implementadas autonomamente, mas acolhida pela casa-mãe, respeita à manutenção dos postos de trabalho, fator mencionado durante a entrevista. Quando a produção baixa a solução para evitar despedimentos é negociada com os sindicatos e comissão de trabalhadores.

Por fim, salienta-se a comunicação e partilha de ideias existente entre todas as empresas do grupo. Por exemplo, a “C1” iniciou a produção de matrizes a partir dos seus próprios recursos, e demonstrou à casa-mãe que conseguia ser competitiva, tendo conseguido ficar como fornecedora de todo o grupo.

Caso 2 – a empresa “C2”:

A empresa “C2” pertence a um construtor francês de automóveis. Fundada em 1976, resultou da fusão entre duas empresas. Em 2013, a produção foi de 56.713 veículos produzidos e a faturação ascendeu a 504 milhões de euros. Durante o ano em causa, contava com 1.130 funcionários efetivos e ocupava o 10º lugar de entre as maiores empresas exportadoras de Portugal.

A empresa utiliza na sua gestão diária uma série de instrumentos suportados 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 (3 anos). No ciclo plurianual, é definido o programa de produção por modelo e são fixados objetivos. No ciclo anual, definem-se objetivos de produção por modelo e, seguidamente, cada fábrica elabora um plano de produtividade, ajustando todos os custos variáveis e introduzindo os ganhos de produtividade relativamente ao ano anterior (estipulado pela casa-mãe). O orçamento é uma exigência imposta pela casa-mãe e acaba por ser dos principais instrumentos de gestão interna. Realizado o orçamento, este é depois discutido, analisado e negociado com a casa-mãe. Após aprovação, este é carregado nos sistemas informáticos de forma a ser efetuada uma análise de desvios. Todos os meses, o orçamento é alterado em função da produção real. Importa destacar que todos os investimentos acima de determinado valor têm de ter a aprovação da casa-mãe, a qual é responsável pela parametrização do sistema informático de suporte à contabilidade.

As reuniões mensais, de análise de resultados e desvios, funcionam como mecanismo de controlo e motivação de toda a equipa. Estas são uma constante na gestão desta empresa, sendo que, diariamente, é realizada uma reunião de pilotagem operacional em tempo real, na qual se discute a performance do dia em termos de horas por veículo, produção, ocorrências e absentismo.

O reporting à casa-mãe é feito, desde sempre, através do tableau de bord, imposto pela direção francesa a todas as empresas do grupo. Este contém indicadores de produção, gestão, segurança, qualidade, estrutura de custos e custos unitários por



viatura. O tableau de bord funciona como espaço de comunicação e partilha de informação intra-grupo. Para garantir a comparabilidade intra-grupo e proporcionar a prática de benchmarking, são definidas diretrizes a cumprir no preenchimento destes mapas.

A melhoria contínua (Kaizen Costing) faz também parte da cultura da “C2”. São adotadas as boas práticas, definidas pela casa-mãe, bem como as implementadas por outras empresas do grupo. À data da investigação, estava em prática o programa Excellence System que incorporava os princípios Lean. Este programa, também designado de “contrato de objetivos multifuncionais com a casa-mãe” contém uma síntese de informação de análise da empresa como um todo.

A empresa tem, também, implementado um programa de recolha de ideias para promover ações de melhoria por parte dos funcionários. As melhores ideias são premiadas, embora possam existir constrangimentos financeiros que inviabilizem a sua implementação. Este programa promove um misto de colaboração-competição entre unidades e trabalhadores, tal como identificado por Luft, (2016).

Para além do orçamento, a “C2” elegem o tableau de bord como os instrumentos mais importantes na gestão interna. Consideram que possuem um 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 de gestão visual, onde os dados são acompanhados de figuras com sinais luminosos a verde ou vermelho.

Finalmente, consideram que, até à data da investigação, o que mais se alterou em termos de gestão foi a periodicidade da análise de resultados e indicadores, aproximando-os cada vez mais de uma gestão diária e não mensal ou semanal. Por outro lado, notam um aumento de dispositivos de reatividade mais eficazes, nomeadamente em termos de gestão visual.

Caso 3 – a empresa “C3”:

A “C3” faz parte de um grupo sediado no Japão e proprietário de 3 marcas. A fábrica iniciou a sua atividade em 1971 e está dimensionada para produzir 50 unidades por dia. A contabilidade está estruturada por centros de custos (cerca de 40). A melhoria contínua é uma cultura muito enraizada na gestão da “C3”, sendo possível observar diversos painéis alusivos a esta prática. Neste âmbito, são realizadas reuniões periódicas, resultando o levantamento das situações a melhorar, tais como a redução do tempo de uma operação, redução dos custos ou melhorias ao nível da segurança e ambiental. Adicionalmente, é lançado o desafio a todos os colaboradores de identificarem oportunidades de melhoria, sendo que os mesmos são recompensados pelas suas sugestões de boas práticas. Este desafio era, até à data da investigação, recebido de forma entusiasta por todos os colaboradores. Importa destacar que, por norma, as boas práticas implementadas numa unidade são difundidas por todo o grupo.



Ainda no que respeita à qualidade, as exigências por parte da casa-mãe são elevadas, o que limita 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 casa-mãe, no Japão.

O processo do planeamento é executado em 3 passos: a elaboração de um business plan a 10 anos, seguido da realização de um orçamento a 3 anos (que permite estabelecer metas de crescimento em consonância com o mercado) e, por último, de um orçamento anual composto por itens de cariz fortemente operacional. 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 designado rolling forecast, o qual foi adotado unicamente para responder às exigências da casa-mãe. No entanto, os responsáveis da “C3” consideram que estar regularmente a proceder à revisão e atualização do orçamento para valores mais reais não traz valor acrescentado significativo.

A informação financeira é enviada, mensalmente, à casa-mãe seguindo as diretrizes definidas para cada rubrica e para todo o grupo. Existe uma constante procura de harmonização do conteúdo, de forma a permitir a comparabilidade. Uma vez que, no reporte à casa-mãe, a “C3” adota alguns critérios de análise diferentes, os dados internos têm de ser trabalhados de modo a corresponder às exigências da marca. Por exemplo, a “C3” imputa os gastos com pessoal proporcionalmente aos setores existentes, enquanto a casa-mãe considera todos esses gastos como despesas administrativas não alocáveis, considerando-os como gastos de estrutura. De forma geral, a “C3” considera possuir os instrumentos necessários para gerir a empresa, com exceção da área de avaliação do desempenho e satisfação dos colaboradores, os quais, à data da investigação, estavam a ser redefinidos.

Caso 4 – a empresa “C4”

A “C4” pertence a um grupo sediado no Japão e é um dos fabricantes líder no fabrico de veículos comerciais. Do grupo fazem parte 5 empresas de montagem de camiões, 4 instaladas no Japão e uma na Europa (Portugal). A “C4” empregava, em 2013, 311 funcionários, produzindo 3765 unidades de um modelo específico e alcançando um volume de negócios de 99,5 milhões de euros.

Em termos de gestão, a empresa utiliza uma série de instrumentos suportados por uma contabilidade estruturada por centros de custo. O processo inicia-se com um planeamento a três anos. A “C4” divulga por todas as fábricas o volume de unidades a produzir (elemento fulcral), as premissas a considerar na elaboração dos orçamentos (e.g. inflação prevista ou crescimento do PIB) e, ainda, algumas metas de redução de custos (em percentagem), sendo promovidas reuniões com os diretores de cada área. Previamente, a área de controlo de gestão trabalha os dados e premissas, tendo em conta as metas internas a atingir de forma a cumprir com os objetivos estabelecidos pela casa-mãe.



metas de redução de custos (em percentagem), sendo promovidas reuniões com os diretores de cada área. Previamente, a área de controlo de gestão trabalha os dados e premissas, tendo em conta as metas internas a atingir de forma a cumprir com os objetivos estabelecidos pela casa-mãe.

É elaborado o cronograma para obtenção dos dados, as informações são compiladas num único ficheiro de Excel e o orçamento consolidado é analisado conjuntamente com a Administração. Se este não corresponder às expectativas, é efetuada uma nova análise para se perceberem onde se pode alterar o mesmo. Segue-se a sua discussão com a casa-mãe. A primeira versão do orçamento (ficheiro Excel) é enviada à casa-mãe por volta do mês de junho. Usualmente, em setembro o orçamento está aprovado. Estando o orçamento aprovado, é internamente atribuído a cada responsável os seus objetivos como o fim de monitorização. Os orçamentos têm, anualmente, dois momentos de revisão das metas estabelecidas: março e setembro. Importa destacar que, mensalmente, a “C4” carrega o orçamento através de folhas de Excel e faz a comparação do realizado com o orçamentado.

O sistema de custeio das viaturas é feito com base em custos standards e, anualmente, é calculado o custo alvo da viatura. Este alvo é um dos indicadores monitorizados mensalmente, ajudando a acompanhar o cumprimento dos objetivos a alcançar pela empresa e que foram previamente traçados pela casa-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. Os desvios são apurados mensalmente.

Mensalmente é, também, efetuado um reporte através de um instrumento suportado pela intranet – 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 em termos de alinhamento das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro com as IFRS. O reporte à casa-mãe agrega determinados custos numa única rubrica “Outros gastos”. Esse reporte não exige a especificação de todas as rubricas, mas sim o seguimento de uma lógica de estrutura de custos definida pela casa-mãe.

A cultura Lean está muito enraizada nesta fábrica, impulsionada em muito pela cultura da própria casa-mãe. Utilizam as plataformas BPP - Best Practices System e TOS - Truck Operating System como suporte à gestão na implementação da cultura Lean em 5 vertentes: pessoal, standardização (através da cultura dos 5 S), logística (JIT), qualidade e a melhoria da qualidade. Também a cultura Kaizen foi implementada na fábrica sob orientação da casa-mãe, com ajuda dos consultores internos do grupo. A empresa “C4” considera que não conseguiriam possuir uma melhoria contínua e bons índices de qualidade, se não tivessem uma boa implementação dos 5 S (ver acima).

Finalmente, importa referir que a mudança da estrutura acionista do grupo introduziu uma mudança no sistema de informação, nomeadamente ao nível da avaliação de



desempenho. Assim, a empresa “C4” teve de adotar determinadas políticas e normas emanadas da casa-mãe - as designadas ISC (Internal Control System) - e passou a ser auditada ao nível da sua gestão. A casa-mãe quis assegurar que, em todas as empresas do grupo, o controlo interno estava estruturado de forma a garantir a persecução em tempo útil dos objetivos. Consequentemente, passou a ser objeto de visitas antes e pós implementação de determinada política, por parte da casa-mãe, mais no âmbito de consultoria, acompanhamento e follow up.

Apresentação e discussão dos resultados

O estudo de caso permite ilustrar quais os principais instrumentos de controlo de gestão utilizados pelas empresas multinacionais de montagem automóvel a operar em Portugal. Apesar das quatro empresas em causa representarem marcas diferentes, reportarem a organizações sediadas em diferentes pontos do globo (Alemanha; França; Japão) e possuírem dimensões bastante díspares, os resultados sugerem bastantes semelhanças no que diz respeito aos instrumentos de gestão utilizados. Assim, todas as empresas adotam os seguintes instrumentos/filosofias: (1) Contabilidade financeira; (2) Contabilidade estruturada por centros de custo; (3) Orçamento; (4) Melhoria Contínua (Kaizen); (5) Benchmarking; (6) 5S.

Em termos da utilização de indicadores de performance, os resultados sugerem a utilização do Tableau de Bord numa empresa e do Balanced Scorecard numa outra. Importa destacar que as duas empresas em causa (“C1” e “C2”) são as de maior dimensão. Também o Just in Time é aplicada em duas empresas. Por fim, apenas uma delas utiliza o “Activity Based Costing” como método de imputação dos custos indiretos. Precisamente a de maior dimensão.

Importa, pois, destacar que os resultados sugerem uma predominância na utilização de instrumentos mais tradicionais. No entanto, o modelo orçamental seguido apresenta importantes variações de empresa para empresa. Os instrumentos utilizados por cada empresa encontram-se resumidos na Tabela 1.



Tabela 1 - Caracterização dos casos em análise

Caso	Dimensão	Instrumentos
"C1"	> Produz 91.200 viaturas /ano > 3.606 colaboradores > 1.606 milhões de euros de volume de negócios	> Contabilidade Financeira > Contabilidade Analítica por centros de custo > Orçamento Flexível > Just-in-time > Contabilidade Financeira > Contabilidade Analítica por centros de custo > Orçamento Flexível
"C2"	> Produz 56.717 viaturas/ ano > 1.130 colaboradores > 504 milhões de euros de volume de negócio	> Contabilidade Financeira > Contabilidade Analítica por centros de custo > Orçamento Flexível > Melhoria continua > 5 S(s) > Tableau de Bord > Benchmarking
"C3"	> Produz 1.111 viaturas/ ano > 181 colaboradores > 105 milhões de euros de volume de negócio	> Contabilidade Financeira > Contabilidade Analítica por centros de custo > Orçamento Flexível > Melhoria continua > 5 S(s) > Benchmarking
"C4"	> Produz 3.765 viaturas/ano > 311 colaboradores > 99,5 milhões de euros de volume de negócios	> Contabilidade Financeira > Contabilidade Analítica por Centros de Custo > Orçamento Fixo > Just-in-time > Melhoria Continua

Fonte: Elaboração própria

Por outro lado, o estudo de caso permite, também, ilustrar as principais motivações que sustentam a decisão de adoção dos diferentes instrumentos mencionados. Desde logo, constata-se que, em praticamente todas as situações, a casa-mãe tem um papel crucial na gestão destas empresas, impondo a adoção de determinados instrumentos e mecanismo de tratamento e reporte da informação. Tal é justificado pela necessidade de comparabilidade e uniformização. Um dos gestores entrevistados 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, pelo menos no que às empresas estudadas diz respeito. No entanto não podemos confirmar esta assunção relativamente às restantes empresas do grupo.

Num dos casos, a própria língua estrangeira da marca foi adotada internamente nos sistemas informáticos, de forma a existir uma total correspondência e facilitar a comunicação. É, assim, assumida uma inquestionável racionalidade da casa-mãe na escolha dos instrumentos de gestão das suas subsidiárias. As “imposições” por parte da casa-mãe e alterações ao nível do reporte são vistas por todas as empresas analisadas como um fator positivo e fonte de aprendizagem.

O facto de as empresas adotarem instrumentos de gestão que constituem o padrão de gestão da casa-mãe pode, ou não, ser uma escolha eficiente (Abrahamson, 1991). Na verdade, não podemos afirmar pois desconhecem-se os motivos que levaram a casa-mãe a essa opção. 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 “C1” 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 nenhum dos casos é claro que a obrigação legal seja a única motivação para a implementação do SNC, pois a utilidade da informação gerada pela contabilidade financeira foi referida várias vezes por diferentes entrevistados. Assim, podemos afirmar que, pese embora algumas reservas que foram colocadas quanto ao modo de tratar contabilisticamente determinadas situações muito específicas do sector, os casos analisados revelam a existência de princípios de racionalidade envolvidos na adoção da contabilidade financeira, em linha com Major e Vieira (2009) que consideram a racionalidade económica dos agentes e das organizações como um pressuposto básico. O uso de métodos tradicionais, como a repartição por centro de custos, a adoção de custos padrão e a implementação do orçamento anual, é comum a todas as empresas. Com efeito, em nenhum dos casos se identificaram sinais de discurso disruptivo gerador de mudanças abruptas ou conflitantes (Clemente e Roulet, 2015).

Também não foi possível avaliar o papel dos profissionais de contabilidade na institucionalização destas práticas tradicionais. Contudo, é do nosso conhecimento que, nas universidades portuguesas e francesas, estes instrumentos são parte integrante da formação superior dos profissionais, o que indicia presença de fenómenos de isomorfismo normativo, tal como preconizado por DiMaggio e Powell (1983). Relativamente ao caso concreto do orçamento, apesar de resultarem de uma exigência de todas as marcas internacionais aqui analisadas, são sujeitos a posteriores ajustamentos, sob a forma de “rolling forecast” ou outras.



Apesar de, neste artigo, não ter sido possível determinar se, ao nível da casa-mãe, os “divulgadores de modas” tiveram ou não um papel de relevo na configuração dos sistemas de informação exigido às empresas dependentes, os gestores entrevistados referiram a participação em seminários promovidos por consultoras. Essas consultoras incentivam as empresas a adotar os seus instrumentos, evidenciando as vantagens de métodos como o BSC e o ABC. De acordo com um gestor da empresa “C2”:

“o Balanced Scorecard tem de nascer de uma necessidade definida pela gestão de topo (...) até agora essa necessidade não foi devidamente sinalizada”.

A análise efetuada sugere que a empresa “C3” está perante um formato de quadro de indicadores mais ligados à perspetiva financeira do que propriamente um BSC. Esta contradição mostra que a adoção do BSC é muitas vezes mais formal do que efetiva e que se pode estar na presença de um Tabelau de Bord. O Tabelau de Bord é uma prática bastante disseminada pelas empresas francesas (Russo, 2005), sugerindo comportamentos miméticos, principalmente nos adotantes tardios (Malmi, 1999). Fica, no entanto, por determinar se, neste caso, a casa-mãe adotou este instrumento numa fase inicial ou posterior.

A adoção do Kaizen Costing/melhoria contínua é transversal a todas as empresas deste setor. A difusão das boas práticas pelas empresas é, na maioria das vezes, potenciada pela casa-mãe ou resulta da divulgação entre 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) (ver DiMaggio e Powell, 1983; Malmi, 1999). Em ambas as situações, os testemunhos recolhidos evidenciam o papel crucial que a confiança opera no eficaz uso de instrumentos de controlo conforme descrito por Dekker (2016).

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), i.e. 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.





Considerações finais

Considerar uma organização como parte da indústria automóvel implica reconhecer um conjunto de práticas organizacionais específicas (Messner, 2016). Nesse sentido, tais características definidoras da indústria podem explicar as diferenças entre organizações de diferentes indústrias e ajudar a identificar o padrão dentro de cada indústria.

A análise dos casos estudados mostra que os instrumentos que essas organizações utilizam e a forma como os utilizam são bastante similares. Sendo que existem evidências de isomorfismo no setor automóvel em diferentes países (Woywode, 2002), em Portugal este setor evidencia 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 instrumentos distintos 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 na adoção dos instrumentos “impostos” pela casa-mãe.

Se, por um lado, se demonstra que determinados instrumentos de gestão foram adotados de um modo “forçado”, por outro lado, existe também evidências de que a seleção (por parte da casa-mãe) poderá ter seguido critérios de racionalidade (escolha eficiente). No entanto, se nos focarmos apenas nas unidades em análise, a escolha é tendencialmente forçada, pois as empresas são colocadas numa situação sem escolha.





Este artigo não está isento de limitações. Em primeiro lugar, tratando-se de um estudo de caso, a generalização só pode ser realizada numa perspetiva teórica. Por outro lado, existe uma dificuldade acrescida em identificar e distinguir exatamente o que constitui um padrão generalizável de comportamento e o que são fatores contextuais que determinam a ocorrência ou não ocorrência do padrão mais provável. A limitação em termos de generalização dos resultados é agravada por se tratar de um estudo de um setor específico (Van der Stede, 2016).

Por fim, este estudo aponta algumas pistas para investigação futura, designadamente qual a influência de reportar a uma casa-mãe Alemã, Francesa ou Japonesa ou se os instrumentos são adotados da mesma forma em todo o grupo. A este propósito, Woywode (2002) refere que alguns investigadores realçam 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. A resposta a estas questões só poderá ser dada de forma gradual pois, o conhecimento geralmente cresce através da complementaridade de pequenos contributos dados por trabalhos que seguem diferentes paradigmas de investigação (Bromwich e Scapens, 2016).





BIBLIOGRAFIA

- Abrahamson, E. (1991). Managerial fads and fashions: the diffusion and rejection of innovations. *Academy of Management Review*, 16(3), 586-612.
- Aguilera, R. V., Judge, W. Q. e Terjesen, S. A. (2018). Corporate governance deviance. *Academy of Management Review*, 43(1), 87-109.
- Ax, C. e Greve, J. (2017). Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes. *Management Accounting Research*, 34, 59-74.
- Badillo, E. R., Galera, F. L. e Moreno Serrano, R. (2017). Cooperation in R&D, firm size and type of partnership: Evidence for the Spanish automotive industry. *European Journal of Management and Business Economics*, 26(1), 123-143.
- Bromwich, M. e Scapens, R. W. (2016). Management accounting research: 25 years on. *Management Accounting Research*, 31, 1-9.
- Busco, C., e Quattrone, P. (2018). Performing business and social innovation through accounting inscriptions: An introduction. *Accounting, Organizations and Society*, 67, 15-19.
- Clemente, M., e Roulet, T. J. (2015). Public opinion as a source of deinstitutionalization: A "spiral of silence" approach. *Academy of Management Review*, 40(1), 96-114.
- Dekker, H. C. (2016). On the boundaries between intrafirm and interfirm management accounting research. *Management Accounting Research*, 31, 86-99.
- DiMaggio, P. e Powell, W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Gomes, D. (2007). Accounting change in central government: the institutionalization of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761-1777). Tese de Doutoramento em Contabilidade, Universidade do Minho, Braga.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., Lopes, A. B. e Pereira, C. A. (2005). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Organizações e Sociedade*, 12(35).
- Hopper, T. e Bui, B. (2016). Has management accounting research been critical?. *Management Accounting Research*, 31, 10-30.



- Lin, L. H. e Ho, Y. L. (2016). Institutional pressures and environmental performance in the global automotive industry: the mediating role of organizational ambidexterity. *Long Range Planning*, 49(6), 764-775.
- Luft, J. (2016). Cooperation and competition among employees: Experimental evidence on the role of management control systems. *Management Accounting Research*, 31, 75-85.
- Major, M. e Vieira, R. (2009) *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Major, M. J. e Ribeiro, J. (2009). A Teoria Institucional na Investigação em Contabilidade. In M. J. Major e R. Vieira (Ed.). *Contabilidade e Controlo de Gestão. Teoria, Metodologia e Prática* (pp. 35-59). Lisboa: Escolar Editora.
- Malmi, T. (1999). Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, 24(8), 649-672.
- March, J. G. (1978). Bounded rationality, ambiguity, and the engineering of choice. *The Bell Journal of Economics*, 587-608.
- Mesquita, D. L., Borges, A. F., Santos, A. C. D. e Sugano, J. Y. (2013). Aspectos Institucionais da Inovação: Uma Análise Acerca dos Regimes Automotivos Brasileiros de 1995 e 2012. In: Congresso de Gestão de Tecnologia Latino-Iberoamericano, 15., Porto. Anais. Porto: ALTEC, 2013. Disponível em: < http://www.altec2013.org/programme_pdf/671.pdf>.
- Messner, M. (2016). Does industry matter? How industry context shapes management accounting practice. *Management Accounting Research*, 31, 103-111.
- Meyer, J. W. e Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83, 340-363.
- Oyadomari, J. C., Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L. e 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.
- Quattrone, P. (2016). Management accounting goes digital: Will the move make it wiser?. *Management Accounting Research*, 31, 118-122.
- Ribeiro, J. A. e Scapens, R. W. (2006). Institutional theories and management accounting change: Contributions, issues and paths for development. *Quality Research in Management and Accounting*, 3(2), 94 – 111.



Rossetto, C. R. e 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. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n. 62, 56-63.

Saukkonen, N., Laine, T. e Suomala, P. (2017). How do companies decide? Emotional triggers and drivers of investment in natural gas and biogas vehicles. *Energy research & social science*, 34, 49-61.

Scott, W. R. (2001). *Institutions and Organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage, 2nd ed.

Seles, B., Jabbour, A., Jabbour, C. e Dangelico, R. (2016). The Green Bullwhip Effect, the Diffusion of Green Supply Chain Practices, and Institutional Pressures: Evidence from the Automotive Sector, *International Journal of Production Economics*, 182, 342-355.

Simões, A. e Rodrigues, J. A. (2012). A abordagem da velha economia institucional na investigação em contabilidade e controlo de gestão contributos teóricos. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión [RIGC]*, 10(19).

ter Bogt, H. e Scapens, R. (2018). Institutions, Situated Rationality and Agency in Management Accounting: Extending the Burns and Scapens Framework. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3167885> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3167885>

Testa, F., Boiral, O., & Irlando, F. (2018). Internalization of environmental practices and institutional complexity: can stakeholders pressures encourage greenwashing?. *Journal of Business Ethics*, 147(2), 287-307.

Van der Stede, W. A. (2016). Management accounting in context: Industry, regulation and informatics. *Management Accounting Research*, 31, 100-102.

Voyant, O., Bonnet, M., Tabchoury, P. e Datry, F. (2017). Contribution of the socio-economic management control to steering balanced and sustainable company overall performance. *Society and Business Review*, 12(2).

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, R. K. (2009), *Case Study Research: Design and Methods*, Sage Publications, Thousands Oaks.

Yin, R. K. (2011), *Qualitative research from start to finish*, Guilford Press, New York.

