



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Sistemas de Controlo de Gestão em Multinacionais

O caso da Corticeira Amorim

Trabalho Final na modalidade de Dissertação
apresentado à Universidade Católica Portuguesa
para obtenção do grau de mestre em Business Economics

por

Marta Barradas Gonçalves

sob orientação de

Dr. Fernando Almeida (Corticeira Amorim)

Professor Dr. Luís Marques (UCP)

Professor Dr. Miguel Soares (UCP)

Universidade Católica do Porto, Católica Porto Business School
Abril 2016

Agradecimentos

Ao Dr. Fernando Almeida, Administrador Executivo da Corticeira Amorim, e orientador da Corticeira Amorim pelo apoio, interesse e disponibilidade demonstrada durante a realização deste trabalho.

Ao Dr. António Mesquita pelo tempo disponibilizado e pelo contributo na partilha de conhecimento essenciais para o desenvolvimento deste estudo de caso.

Aos orientadores, Professor Dr. Luís Maques e Professor Dr. Miguel Soares, pela ajuda e conselhos oportunos à realização deste estudo.

Resumo

Este trabalho empírico tem como finalidade analisar o controlo de gestão e a sua evolução numa das maiores e mais empreendedoras multinacionais de origem portuguesa, líder no setor de cortiça a nível mundial, a Corticeira Amorim, identificando se existe adaptação ou standardização dos sistemas de controlo de gestão nas suas filiais internacionais.

Num primeiro momento, num ponto de vista teórico, estudou-se os sistemas de controlo de gestão, analisando um conjunto de sistemas de controlo como um *package*. De seguida, com base nos dados recolhidos através de entrevistas realizadas ao administrador executivo da Corticeira Amorim e ao responsável pelo Controlo de Gestão internacional da Amorim&Irmãos S.A., foi possível recolher algumas conclusões, analisando-as posteriormente à luz dos conceitos previamente vistos.

Através da análise do caso, foi possível depreender que os resultados obtidos são coincidentes com alguns aspetos da literatura, nomeadamente o facto de cada país ter a sua cultura e princípios, enquadramentos legais e contabilísticos e características específicas, as práticas do controlo de gestão devem ser adaptados aos diferentes contextos (Político, económico e social) em que estão inseridas.

Espera-se com isto, que os mecanismos de controlo de gestão se alterem em detrimento das mudanças do meio envolvente de cada mercado.

Palavras-chave: Controlo de gestão; Contexto internacional; Adaptação/Standardização dos Sistemas de controlo de gestão

Abstract

This study has been designed specifically to analyse management control and development in one of the largest and most forward thinking multinationals - Corticeira Amorim, of Portuguese origin and world leader in the cork industry. The study sets out to establish whether management control systems are subject to adaptation or standardization by their international branches

Initially, management control systems were studied from a purely theoretical angle, with a set of control systems being dealt with as a package. Using data gained from interviews both with the executive director of Corticeira Amorim and with the person responsible for the international management control of Amorim & Irmãos, it was possible to reach certain conclusions which were later analysed against familiar concepts.

This analysis substantiated aspects recorded in the literature, namely that since each country has its own individual culture and principles, legal and accounting framework and specific characteristics, management control practices should be adapted accordingly.

It is expected that management control mechanisms will be altered to suit differing market environments.

Key-words: Management Control; International Context;
Adaptation/Standardization of Management Control Systems

Índice

Agradecimentos	iii
Resumo	v
Abstract	vii
Índice	ix
Índice de Figuras.....	11
Introdução.....	13
Capítulo 1	15
1. REVISÃO DE LITERATURA	15
1.1 Controlo de Gestão.....	16
1.2 Sistemas de Controlo de Gestão	18
1.3 Fatores que influenciam os SCG em contexto internacional	25
Capítulo 2.....	29
2. Metodologia.....	29
Capítulo 3.....	33
3. ESTUDO DO CASO.....	33
3.1. Apresentação da Corticeira Amorim.....	33
Capítulo 4.....	37
4. Caso Corticeira Amorim	37
4.1. Controlo de Gestão na Corticeira Amorim.....	39
4.2. Adaptação/Standardização dos Sistemas de Controlo de Gestão....	45

Capítulo 5.....	53
5. Considerações Finais.....	53
Capítulo 6.....	59
6. Limitações e sugestões para investigações futuras.....	59
Bibliografia.....	61
Anexos.....	63

Índice de Figuras

Figura 1 <i>Package</i> de Sistemas de Controlo de Gestão	20
Figura 2 Estrutura de Gestão de Negócio;	34
Figura 3 Presença Mundial Corticeira Amorim;	35
Figura 4 Razões de adaptação dos Sistemas de Controlo de Gestão.....	55

Introdução

Nos dias de hoje, a gestão tem-se desenvolvido num meio caracterizado por uma forte concorrência e internacionalização dos mercados e economias, onde as mudanças tecnológicas fazem com que o meio onde as organizações estão inseridas esteja constantemente a sofrer alterações, causando incertezas em relação ao futuro.

A maior concorrência internacional, o acesso a novos mercados, a par da inovação e maior exigência da procura, tornou o processo de tomada de decisão mais complexo e enfatizaram a importância da gestão dos recursos como fator crítico para a obtenção de uma maior eficiência operacional e para a construção de vantagens competitivas sustentáveis capazes de responder às mudanças constantes do meio ambiente (Ferreira et al., 2014).

Pode-se dizer que o Controlo de Gestão engloba tanto sistemas técnicos como humanos e que o funcionamento harmonioso destes dois tende a assegurar a realização dos objetivos organizacionais com desvios mínimos (Hewege, 2012).

No entanto, controlar o comportamento humano pode representar problemas complexos de gestão, pois reações aos mesmos estímulos são susceptíveis de produzir respostas distintas, dependendo do contexto social, cultural e político. Portanto, a tarefa do Controlo de Gestão passa em grande parte por conseguir a sincronização dos objetivos pessoais e organizacionais (Hewege, 2012).

O presente relatório contempla um estudo de caso realizado num grupo português, líder no mercado na transformação de cortiça - a Corticeira Amorim. Tem como objetivo identificar se o grupo adapta ou standardiza os Sistemas de Controlo de Gestão nas suas filiais internacionais, tendo em conta as características das suas filiais.

O tema escolhido surgiu da necessidade de explorar de que forma este assunto é tratado no seio das organizações que possuem operações no exterior, no sentido de provar se existe adaptação/standardização dos sistemas de controlo de gestão tendo em conta as características e envolvente de filiais internacionais localizadas em mercados distintos.

Assim, o ponto de partida deste relatório incide sobre um breve entendimento da temática do Controlo de Gestão, bem como apresentar um modelo que sugere a implementação de um conjunto de sistemas de controlo de gestão não só de cariz financeiro mas também não financeiro, expondo posteriormente os principais fatores que influenciam os sistemas de controlo de gestão em contexto internacional.

O capítulo dois descreve a metodologia utilizada para a realização deste relatório. Esta investigação tem por base um estudo empírico onde são descritos os métodos utilizados bem como o processo de recolha de dados e de informação. De seguida, é feita uma breve caracterização histórica e apresentação da organização que motivou esta investigação.

O desdobramento do estudo de caso em concreto é apresentado no capítulo quatro, onde são apresentados os resultados resultantes das entrevistas realizadas, no quinto capítulo são enunciadas as conclusões que permitiram dar resposta à questão de partida avaliando se estas vão ao encontro dos estudos teóricos abordados na revisão da literatura e por fim as limitações do estudo, bem como sugestões de investigações futuras.

Capítulo 1

1. REVISÃO DE LITERATURA

Compreender a evolução do meio envolvente e do ambiente é o ponto de partida para nos dias de hoje as organizações atingirem os objetivos estratégicos a que se propõem. Existe por parte das organizações a necessidade de estabelecer processos de reestruturação, quer ao nível dos processos de gestão, quer dos sistemas de informação, no sentido de alinhar os objetivos internos com a estrutura externa das organizações.

Com o auxílio de estudos já realizados, o primeiro capítulo inicia com um enquadramento sobre os Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) e a sua relação com o contexto onde estão inseridos. Sendo o foco do relatório o Controlo de Gestão em multinacionais, é importante referenciar como é que este se define e de que forma é tratado pela literatura.

O controlo de gestão é assim um termo que define um conjunto extenso de abordagens e mecanismos formais e informais que visam a regulação dos comportamentos dos membros de uma organização (Hewege, 2012, p. 1). Os mecanismos formais de controlo de gestão incluem a estrutura da organização, sistemas de recompensa, orçamentação, regras, procedimentos, sistemas de planeamento estratégico e controlos operacionais (Hewege, 2012, p. 1). Os mecanismos informais dizem respeito a aspetos relacionados com a liderança, cultura, valores e normas sociais e comportamentais (Macintosh, 1994).

De seguida é apresentado um modelo controlo de gestão como um *“package”*, o termo *“package”* é empregue porque na maior parte das organizações atuais existem diversos SCG. A escolha deste modelo teve como objetivo conceptualizar os sistemas de controlo de gestão que hoje em dia várias organizações têm adotado.

Por fim, é descrita a importância do ambiente interno e externo nas multinacionais, salientando quais os principais fatores, segundo a literatura, que afetam os sistemas de controle de gestão aquando da sua implementação e desenvolvimento. Este serve como ponto de partida para o que se pretende estudar, isto é, compreender de que forma e quais os fatores que influenciam os SCG.

1.1 Controlo de Gestão

Atualmente, a realidade empresarial caracteriza-se pela globalização dos mercados, pela existência de uma competição acrescida e pelo rápido avanço tecnológico. São estas realidades que levantam inúmeras questões e que colocam sérios problemas à gestão das organizações.

O processo de gestão das organizações obriga a uma contínua tomada de decisões e, como tal, este processo pede um sólido suporte de informação para que tais decisões possam ser tomadas. O controlo de gestão permite fornecer informação aos gestores facilitando a tomada de decisões e ações corretivas no cumprimento do objetivo final (Jordan, Neves e Rodrigues, 2002).

Desta forma, controlo é o processo que assegura que as atividades da empresa estão conforme o plano e que os objetivos são atingidos. Exerce um papel crucial nas organizações pois não poderá haver controlo se não forem definidos objetivos e planos para os atingir (Drury, 2000)

O desenvolvimento dentro de um meio ambiente instável e complexo passou a ser a realidade de grande parte das empresas, o que fez com que se passasse a exigir um constante aperfeiçoamento dos sistemas de controlo, de forma a enfrentar a forte concorrência resultante da globalização da economia.

Estas mudanças revelaram-se mais significativas para as organizações que estavam habituadas a um meio ambiente estável, com uma rentabilidade

assegurada e sem necessidade de utilização de sistemas de planeamento e controlo formalizados.

Assim, a implementação de um conjunto de instrumentos que motivam os responsáveis descentralizados a atingirem os objetivos estratégicos da empresa, privilegiando a ação e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização torna-se indispensável nos dias de hoje (Jordan, Neves e Rodrigues, 2002).

Para que as atividades de uma empresa se realizem, de acordo com o pretendido pelos membros da organização, é fundamental que exista um enorme controlo e que se contribua para a melhoria da posição competitiva e aquisição de estratégias, programas e operações, apropriados às necessidades/desejos/motivações de cada cliente.

O controlo de gestão deve apresentar informação relativa ao sistema de contabilidade da empresa, dos recursos humanos e dos sistemas de controlo de qualidade, porque implementar estratégias através do controlo de gestão é também um processo comportamental e também social (Anthony e Govindarajan, 2007, p. 14).

A influência da cultura pode ser percebida através de simples comportamentos e que podem por vezes afetar o controlo de gestão, no que diz respeito ao planeamento financeiro, às medidas e avaliação de desempenho, à tomada de decisão centralizada/descentralizada, aos sistemas de recompensas individuais e coletivas (Harrison *et al*, 1994).

Por isto, torna-se imprescindível a existência de um conjunto de sistemas e instrumentos que promovam o desempenho das diferentes pessoas/grupos na resposta aos desafios do meio ambiente, de forma oportuna e em conformidade com as diretrizes anteriormente estabelecidas.

1.2 Sistemas de Controlo de Gestão

Um sistema de controlo de gestão deve ser entendido como um fator que atua como agente facilitador na prossecução da estratégia definida pelas organizações. Neste sentido, ele envolverá todos os membros da organização, melhorando os seus desempenhos individuais e organizacionais, nomeadamente orientando o comportamento dos gestores no sentido da implementação da estratégia (Jordan *et al.*, 2007).

Em contexto organizacional, quando adaptados os sistemas de controlo de gestão, estes orientam a tomada de decisões e o comportamento da gestão através da coordenação dos processos de planeamento e controlo. Os sistemas de controlo são frequentemente utilizados juntamente com sistemas de avaliação de desempenho, sendo que o comportamento dos indivíduos bem como uma série de fatores intrínsecos e extrínsecos à organização, têm como finalidade o sucesso futuro.

Assim, nenhum sistema de controlo de gestão deverá ser implementado sem se ter em consideração as necessidades concretas dos gestores, dado serem estes os seus principais utilizadores. Do mesmo modo, está igualmente implícita no controlo de gestão a conceção de instrumentos orientados para a motivação e o empenho dos gestores no cumprimento de objetivos. De entre os fatores que podem concorrer para determinar a motivação e envolvimento dos gestores, para se alcançarem mais rapidamente os objetivos propostos, destacam-se a definição de uma adequada estrutura organizacional e a flexibilização do funcionamento interno (Jordan *et al.*, 2007).

É importante salientar que não existe um consenso e como tal um modelo universal de controlo de gestão. Os instrumentos a utilizar podem variar consoante a empresa ou o setor. A adoção de um sistema de controlo de gestão deve adequar-se à realidade de cada organização. Fatores como, o ciclo de vida,

estrutura organizacional, dimensão, negócio, cultura organizacional, situação económica e financeira, cultura empresarial, tecnologia e meio envolvente, deverão ser sempre levados em conta para a implementação de qualquer modelo (Anthony e Govindarajan, 2007, p. 576)

Tal como refere a literatura, não existe um controlo de gestão universal que possa ser aplicado a qualquer situação de uma organização, muito menos a todas elas. Isto significa que cada organização deve adaptar os seus SCG ao contexto em que se encontra inserida. Assim, são muitas as empresas que atualmente usam uma diversidade de sistemas de controlo de gestão. Malmi e Brown (2008) propõem um modelo de controlo de gestão como um *package*. Este modelo é visto como uma coleção ou conjunto de sistemas de controlo que compõem, os sistemas tradicionais (orçamentos e indicadores financeiros), os controlos administrativos (estrutura organizacional), controlos mais sociais como cultura e valores (Malmi e Brown, 2008, p.287).

Estes autores propõem que o controlo de gestão deve incluir todos os sistemas, regras, procedimentos, práticas, valores e outras atividades de gestão postas em ação para direcionar o comportamento dos colaboradores e para garantir que as suas decisões estão em coerência com os objetivos e estratégias da organização (Malmi e Brown, 2008, p.290). Tal como podemos visualizar na Figura 1, este modelo é composto por cinco tipos de controlo: controlo de planeamento, controlos cibernéticos, controlos de reconhecimento e compensação, controlos administrativos e controlos culturais.

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

Figura 1 *Package* de Sistemas de Controlo de Gestão

Controlo de Planeamento

As principais funções deste tipo de controlo visam traçar os objetivos das diferentes áreas funcionais da organização, estabelecer padrões para a definição de metas num enquadramento temporal e alinhar as diferentes áreas funcionais da empresa mediante a coordenação de esforços.

Malmi e Brown dividem o controlo de planeamento em planeamento de ação e planeamento de longo prazo. O primeiro consiste em determinar metas e ações para o futuro próximo (aproximadamente 12 meses). O segundo tem uma visão mais estratégica e estabelece metas e ações para o médio e longo prazo.

A estratégia tem que ter como objetivo o usufruto de oportunidades, minimizando e evitando ameaças, utilizando os pontos fortes e superando as fraquezas. Segue-se a este o planeamento a longo prazo que tem como finalidade estabelecer os objetivos, identificar pontos de ação escolhendo as melhores opções que viabilizem as diretrizes estratégicas. Assim sendo, depois de determinadas as alternativas de ação, é necessário detalhá-las dentro de uma perspetiva temporal, tendo sempre presente a noção do impacto financeiro de cada uma das alternativas operacionais.

Controlos Cibernéticos

Os princípios cibernéticos têm tido uma longa associação com o conceito de controlo (Arrow, 1964; Daft, 1983; Koontz and O'Donnel, 1968; Mintzberg, 1979; Strank, 1983). Numa organização, um sistema cibernético tanto pode ser um sistema de informação como um sistema de controlo contingente, mediante a sua utilização. Green and Welsh (1988) definem controlo cibernético como “um processo que engloba medidas *standard* de performance a serem seguidas, é um processo de feedback que permite a comparação dos resultados com os standards e posterior identificação e análise dos desvios indesejáveis no desempenho, surgindo assim a capacidade de modificar o comportamento do sistema ou atividade.”

Malmi e Brown, no seu estudo, salientam ainda que a ligação do comportamento às metas e a responsabilização dos desvios da performance faz com que o sistema cibernético passe de um simples sistema de informação para um verdadeiro sistema de controlo de gestão com suporte à decisão. (Malmi e Brown, 2008, p.292)

Os controlos cibernéticos abrangem quatro sistemas acompanhados de importantes e significativas correntes de literatura associadas: os orçamentos, medidas financeiras, medidas não financeiras e os sistemas híbridos.

Quando usado como um sistema de controlo, o orçamento consiste no planeamento de ações e resultados futuros. Tem como finalidade avaliar e controlar os gestores e os objetivos empresariais. Possibilita a tomada de decisões no que diz respeito ao auxílio das decisões diárias permitindo liberdade de atuação dentro dos limites orçamentais e consequente avaliação da performance.

Os sistemas de medidas financeiras concentram-se em manter os colaboradores responsáveis por atingir determinadas medidas financeiras. No que refere às medidas não financeiras, estas têm desempenhado atualmente um papel bastante significativo no seio das organizações, isto porque são orientadas

para identificar drivers ou fatores de performance e conseqüentemente, ultrapassar as insuficiências das medidas financeiras.

Por fim, os sistemas híbridos são compostos tanto por medidas financeiras como medidas não financeiras e portanto, são também utilizados para a medição de performance. O método mais utilizado e uma das contribuições mais importantes hoje em dia para o controlo de gestão pelas organizações é o Balanced Scorecard (BSC) de Kaplan e Norton (Kaplan e Norton, 1992). Esta ferramenta vai além dos sistemas de medidas financeiras, de forma a incluir outras dimensões de análise que traduza, de forma coerente e compreensiva os objetivos e estratégia da organização e os seus fatores críticos para o sucesso.

Assim, o BSC proporciona uma forma de organização da gestão estratégica que compreende a visão, missão, e objetivos estratégicos da organização de forma a alinhar o planeamento estratégico da organização com as atividades que exerce. “O Balanced Scorecard materializa a visão e a estratégia da empresa através de um mapa com objetivos e indicadores de desempenho, organizados segundo quatro perspetivas diferentes: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento. Estes indicadores devem estar interligados para alcançar os objetivos estratégicos definidos, como o crescimento da empresa, a redução de riscos ou o aumento da produtividade.” (Kaplan e Norton, 1997)

Perspetiva Financeira: “ Como devemos ser vistos pelos acionistas para sermos bem sucedidos?”;

Perspetiva dos Clientes: “ Como devemos ser vistos pelos nossos clientes para alcançarmos a nossa visão?”;

Perspetiva dos processos internos: “Em que processos devemos ser excelentes de forma a satisfazer os nossos clientes e acionistas?”;

Perspetiva da inovação e aprendizagem: “Como podemos aprender e inovar para alcançarmos os nossos objetivos?”.

O BSC veio assim ajudar a alinhar o controlo de gestão com a estratégia da organização, integrando medidas e indicadores financeiros e não financeiros de

forma harmoniosa, permitindo sintetizar as imensas necessidades de informação dos gestores.

Controlo de Reconhecimento e Compensação

Este tipo de sistema visa motivar e aumentar a performance dos colaboradores da organização através de recompensas pelo alcance dos objetivos e metas projetadas (Malmi e Brown, 2008).

Malmi e Brown (2008) referem que este tipo de sistema leva ao controlo do esforço dos colaboradores bem como a duração do esforço e ao controlo da atenção e dedicação que é dada a determinada atividade. Este tipo de incentivo tanto pode ser financeiro como não financeiro, no entanto, os bónus e salários são as formas mais comuns de compensação. Estes servem como uma forma de motivar os indivíduos para alcançarem os objetivos da organização.

Controlos Administrativos

Os sistemas de controlo administrativo têm como principal objetivo direcionar o comportamento dos indivíduos da organização ao nível individual e coletivo, monitorizar o comportamento mantendo os colaboradores responsáveis pelo seu comportamento e especificando a forma como cada atividade deve ser executada. Os controlos administrativos podem ser divididos em três grupos: estrutura organizacional; estrutura de “*governance*”; e políticas e procedimentos. (Malmi e Brown, 2008, p.293)

Muitos autores não consideram a estrutura organizacional como ferramenta do controlo de gestão, no entanto, sendo que esta é modificada pelos gestores da organização, faz sentido que seja considerada. Portanto, os gestores podem assim influenciar o comportamento e relacionamento entre os indivíduos de forma a alcançar propósitos e ações conjuntas.

Segundo Malmi e Brown (2008), a estrutura de “*governance*” inclui linhas formais de autoridade e de responsabilidade, bem como os sistemas que

consistem em assegurar que os representantes de várias funções e unidades da organização se juntam para coordenar as suas atividades, verticalmente e horizontalmente (p. 294) e conseqüentemente monitorizando o comportamento dos seus membros.

Controlar através de políticas e procedimentos é uma forma burocrática de gerir os processos e comportamentos das organizações. Este tipo de controlo inclui “*standard operating procedures*”-SOP’s bem como regras e políticas. Devem abranger todas as áreas da organização, prever as conseqüências das ações, bem como traduzir as regras e normas técnicas para o desempenho em cada unidade.

Controlos Culturais

Segundo Flamholtz et al (1985), “a cultura organizacional é um conjunto de valores, crenças e normas sociais, partilhadas pelos membros de uma organização e que influenciam os seus pensamentos e ações” (p.158).

A cultura deve ser usada como um sistema de controlo de gestão, quando é usada para assegurar que os comportamentos e decisões dos colaboradores vão ao encontro dos objetivos e estratégias da organização (Malmi e Brown, 2008, p.294). O que prevalece é fazer com que os indivíduos incorporem as crenças e valores da organização e que ajam de acordo com elas.

Malmi e Brown sugerem que os aspetos culturais podem ser controlados segundo três vertentes:

1) Controlo baseado em valores (“value-based control”), que, de acordo com Simons (1995), este é um controlo de crenças que permite a comunicação dos valores centrais da estratégia de negócio da organização;

2) Controlo baseado em símbolos (“symbol-based control”), estes são uma forma de controlo cultural que é expressado visualmente. Através, por exemplo, de maneiras de vestir, ou através do design do estabelecimento (Malmi e Brown, 2008, p.294);

3) Controlo de Clã (“Clan controls”), Malmi e Brown (2008) afirmam que existem diferentes subculturas numa organização que podem ser denominadas de clãs e que cada um é composto por membros que partilham um conjunto de habilidades e valores inculcados através do processo de socialização.

Merchant e Van der Stede (2007) definem este tipo de controlo praticamente da mesma forma; a maioria das pessoas autodefine-se por grupos baseando-se, por exemplo, na profissão que exerce ou na unidade ou divisão onde está inserida.

Este modelo proposto por Malmi e Brown (2008) abrange grande parte dos conceitos de controlo de gestão. No entanto é importante ter em mente que a relação entre os diversos controlos é uma questão que tem sido bastante discutida na literatura sendo necessário aprofundar esta questão procurando repostas mais consistentes. Tal como referem Ferreira e Otley (2009) os sistemas de controlo como *package* são um aspeto crucial no desenho dos sistemas de controlo de gestão.

1.3 Fatores que influenciam os SCG em contexto internacional

A internacionalização constitui uma aposta incontornável na ótica da competitividade e do desenvolvimento sustentado das empresas, num contexto de globalização das tecnologias e dos mercados. Assiste-se atualmente a um crescimento da importância das empresas multinacionais a todos os níveis, não só porque é cada vez mais o número de empresas que investe na internacionalização mas também porque essas empresas são oriundas de um cada vez maior número de países.

As empresas multinacionais dizem respeito a organizações com sede em determinado país, mas que atuam em mercados de outros países. Com o

objetivo de alargar o negócio, as organizações instalam filiais em mercados com vantagens competitivas ao nível, por exemplo, do consumo, da matéria-prima, mão-de-obra, etc.

Segundo Anthony e Govindarajan (2002), “a maioria das práticas utilizadas para controlar as operações no exterior é similar às usadas para controlo das operações no país.”. A maioria dos autores que se dobram sobre o controlo de gestão tratam da mesma forma este tema. No entanto, existem diferenças ao nível destas práticas no sentido em que aspetos como a geografia e a cultura passam a ser preponderantes para a tomada de decisão.

Merchant (1998) afirma que a adaptação de práticas de controlo através das fronteiras é algo complicada, sugerindo que a cultura nacional, as instituições (governo, sindicatos e demais associações coletivas) e o ambiente local de negócios são fatores que influenciam na escolha de práticas de controlo através dos países.

Quando uma organização aumenta a sua presença no exterior, o processo de coordenação e comunicação entre as subsidiárias constitui um desafio acrescido. Assim, o controlo de gestão em contexto internacional merece ser destacado no sentido em que orienta o controlo num caminho diferente.

O sistema de controlo de uma multinacional deve apoiar a estratégia selecionada e produzir comportamentos flexíveis que se adaptem aos objetivos do país da filial, bem como do ambiente em que esta opera, de forma a levar a cabo a estratégia global da organização e o ambiente interno da mesma.

Segundo Robert D. Hamilton III, Virginia A. Taylor e Roger J. Kashlak (1996), os fatores políticos, económicos e culturais do país da filial irão interagir com os fatores internos da organização, tornando o processo de controlo complicado. O ambiente político é um fator crítico na distinção entre as respetivas oportunidades nos mercados estrangeiros. Isto significa que, consoante cada país, são várias as imposições governamentais, tais como: regras de trabalho,

políticas protecionistas, taxas de imposto elevadas, controles cambiais, entre outros.

Tal como o ambiente político, as questões económicas representam também um desafio para as multinacionais. Dentro destas questões, as flutuações das taxas de câmbio e os preços de transferência são as características fundamentais do ambiente económico internacional.

Finalmente, no que respeita os aspetos culturais, a cultura nacional e a distância entre diferentes culturas são aspetos significativos que influenciam a tomada de decisão e a definição da estratégia da organização.

De forma a compreender melhor estas realidades, diferentes abordagens foram estudadas por outros autores. Merchant (1998), faz referência ao ambiente organizacional de cada país, no qual a organização venha a ter uma unidade instalada, salientando a necessidade de se conhecer o sistema legal do país, a organização do sistema financeiro, os padrões contabilísticos vigentes, a cultura, entre outras características relevantes.

Para Chenhall e Langfield-Smith (1998), o aumento da competição nos últimos anos, tornou evidentes os desafios a enfrentar pelas organizações.

Assim, a complexidade do ambiente organizacional implica uma maior necessidade e exigência, no que respeita à gestão, nomeadamente no planeamento, execução e controlo operacional. Desta forma, as multinacionais devem focar-se na adaptação das suas práticas de gestão, alinhando também as práticas de controlo de gestão, tornando o desempenho das filiais internacionais eficaz e eficiente.

Em estudos relacionados com os SCG, a teoria da contingência permite identificar o melhor *design* e aplicabilidade dos SCG, no sentido de os adequar ao contexto onde estão inseridos. Esta abordagem é baseada no princípio de que não existem sistemas de contabilidade universalmente apropriados e que sejam igualmente aplicados em todas as organizações e em todas as circunstâncias (Otley, 1980).

A adequação dos SCG deve ter em consideração as características dos sistemas, o desempenho da organização e os fatores contingentes que afetam a relação entre os dois primeiros (Chenhall & Chapman, 2006).

Esta abordagem tem estudado a natureza da estratégia de negócio, tecnologia, envolvente externa, dimensão, estrutura, cultura organizacional, entre outras, com o intuito de tornar evidente a eficácia do design e implementação dos SCG. Neste sentido, os SCG são implementados como auxílio aos gestores no alcance dos objetivos da organização e o seu desenho deve ter em conta o contexto em que operam (Chenhall, 2007, 164).

Na perspetiva de Anthony e Govindarajan (2008), nas diversas situações de internacionalização vários são os desafios da gestão, como tal, as multinacionais enfrentam três problemas: diferenças culturais, preços de transferência e taxas de câmbio.

Consoante os estudos analisados por estes diferentes autores, as multinacionais que operam em mais do que um país devem compreender como adaptar as práticas de gestão, incluindo práticas de controlo de gestão, de forma a implementá-las nas suas organizações multinacionais (Merchant, Keneth A. e Wim A. Van der Stede, 2012)

Capítulo 2

2. Metodologia

O capítulo que agora se inicia, tem como objetivo a descrição da metodologia utilizada que permitiu alcançar resultados e conclusões, tendo por base várias questões de investigação relacionadas com o tema desenvolvido e revisão de literatura existente.

A abordagem metodológica utilizada é um estudo de caso. Esta abordagem permite a análise aprofundada de diversos aspetos de um problema, situação real: o caso. No seu trabalho, Yin (2005) define estudo de caso como “uma investigação empírica que estuda um fenómeno contemporâneo dentro do contexto de vida real, especialmente quando as fronteiras entre os fenómenos e o contexto não são absolutamente evidentes”.

Um estudo de caso tendencialmente segue um padrão de investigação qualitativa, pois implica um forte conhecimento da realidade que está a ser estudada.

No entanto, esta modalidade tanto se apresenta apropriada para estudos exploratórios e compreensivos onde o objetivo é uma descrição de uma situação, esclarecimento dos resultados através da teoria, a identificação das relações entre causas e efeitos ou a validação de teorias, como por outro lado permite a ilustração e análise de determinada situação, fomentando a discussão e toada de decisões com o objetivo de os melhorar.

Assim, como produto final um estudo de caso baseia-se numa detalhada descrição do objeto de estudo através da utilização de diversas técnicas e ilustrações para analisar as situações.

Yin (2005), classifica os estudos de caso como: exploratórios, descritivos, explicativos e avaliativos, devido às diversas características e critérios que estes apresentam.

Quando os dados se concentram em esclarecer e delimitar os problemas e fenómenos da realidade, dizemos que estamos perante um estudo de caso exploratório, pois não conhece muito acerca da realidade estudada. Um estudo de caso descritivo baseia-se numa densa e detalhada descrição de um problema no seu contexto natural. Já num estudo de caso explicativo, os dados têm a função de determinar as relações de causa-efeito em circunstâncias reais, isto é, a forma como os fatos acontecem em função uns dos outros. Finalmente um estudo de caso é avaliativo quando é produzida uma densa descrição, quando esclarece significados e produz juízos, pois produzir juízos é o principal e essencial ato da avaliação.

Yin (2005) afirma ainda que existe a possibilidade de encontrar um estudo de caso único e estudo de caso múltiplo ou comparativo. Num estudo de caso único, é estudada uma realidade, um único ambiente, um caso. No segundo, são estudados dois ou mais casos.

Segundo Yin, é essencial que os estudos de caso sejam efetuados com unidades particulares ou pequenas unidades sociais, não sendo então possível efetuar generalizações estatísticas (Yin, 2005). Esclarece ainda, que a generalização analítica é mais adequada, visto que o principal objetivo é aumentar e generalizar o modelo teórico, a partir do estudo de caso. Portanto aquilo que se pretende generalizar são proposições teóricas (Yin, 2005).

Com base nos pressupostos até aqui enunciados sobre os diferentes exemplos de estudos de caso, torna-se importante explicitar as motivações que configuraram a produção de conhecimentos do estudo de caso que se pretende estudar.

Este relatório debruça-se num estudo de caso de natureza qualitativa e de cariz construtivista, pois procurou-se a compreensão intensa e profunda de um

dado contexto social para o perceber em toda a sua complexidade (Yin, 2005). É assim, um estudo de caso único segundo a definição de Yin, pois esta pesquisa tem como objetivo estudar apenas uma realidade, neste caso, uma organização – a Corticeira Amorim.

Por sua vez, este é um estudo de caso descritivo e interpretativo pois é feita uma descrição densa e detalhada da realidade onde o objetivo é compreender o que os intervenientes experimentaram durante o estudo de caso. Para estes tipo de casos, a realização de entrevistas é uma ferramenta que permite compreender de que forma é que os fatos acontecem em função uns dos outros e portanto, também podemos afirmar que este estudo de caso tem de certa forma cariz explicativo (Yin, 2005).

Acresce dizer que não se procura uma causalidade linear (tal causa produz tais efeitos), mas uma causalidade circular (os atores produzem o contexto e o contexto produz os atores que o produzem: retroação) tudo isto acontece num círculo em espiral por meio da evolução e da mudança.

Assim, no caso da organização em estudo – a Corticeira Amorim, este estudo pretende compreender de que forma e quais os fatores internos e externos à organização que influenciam os Sistemas de Controlo de Gestão nas suas filiais internacionais. Para tal, iniciar esta investigação foi importante conhecer o contexto e realidade do Grupo.

A possibilidade de utilização de múltiplas fontes para recolha de informações e dados é uma das principais características da metodologia de um estudo de caso. Assim, a seleção de mais do que uma forma de recolha de informação e dados irá certamente depender da natureza do estudo de caso e do tipo de dados e respostas que são previstas de se obter.

Da variedade de instrumentos possíveis de utilizar na metodologia de um estudo de caso, aqueles mais comumente utilizados em estudos de casos são os questionários, fontes documentais, entrevistas e observação direta e/ou

participante. Para obtenção dos dados desejados, cada uma destas fontes exige a aplicação de procedimentos metodológicos específicos.

Os dados recolhidos constituem o material que depois de reduzidos, simplificados e selecionados permitem estabelecer relações e interpretações de forma a obter resultados e posteriormente tirar conclusões. Assim, o tratamento dos dados é uma das mais difíceis tarefas quando estamos perante uma investigação qualitativa, devido ao volume de dados que são recolhidos e a sua diversidade durante o estudo.

Para este estudo de caso o instrumento utilizado foram as entrevistas realizadas de forma informal. Yin (2009) identifica as entrevistas como “uma fonte essencial de evidências para o estudo de caso, uma vez que estudos de caso lidam geralmente com atividades de pessoas e grupos.” (Yin, 2009).

As entrevistas foram realizadas de forma estruturada, e tiveram a duração de aproximadamente uma hora. Com auxílio de um guião de perguntas semi-estruturadas, a primeira entrevista foi realizada ao Dr. Fernando Almeida, administrador executivo da Corticeira Amorim onde se recolheram as premissas iniciais para construção e montagem do estudo de caso.

A segunda entrevista foi realizada ao Dr. António Mesquita, responsável pelo Controlo de Gestão Internacional no sentido de recolher informação mais pormenorizada como são estruturados os sistemas de controlo nas filiais internacionais de forma a tornar possível dar resposta à questão de investigação proposta.

Para ambas as entrevistas procedeu-se à gravação áudio do conteúdo da entrevista de forma a facilitar a posterior análise dos resultados obtidos.

Capítulo 3

3. ESTUDO DO CASO

De forma a analisar a temática dos Sistemas de Controlo de Gestão em multinacionais é necessário compreender o enquadramento global da organização que se pretende estudar – a Corticeira Amorim, bem como a área de negócio em que este estudo de caso se insere – a Unidade Rolhas.

3.1. Apresentação da Corticeira Amorim

"Nem um só mercado, nem um só cliente, nem uma só divisa, nem um só produto", a Corticeira Amorim é atualmente a maior empresa mundial de transformação de produtos de cortiça e a mais internacional das empresas portuguesas, operando nos cinco continentes.

Com início em 1870, o Grupo Amorim dedica-se à exploração da cortiça liderando este setor desde a sua existência. Está organizada em cinco unidades de negócio – matérias-primas, rolhas, revestimentos, isolamentos e aglomerados compósitos, disponibilizando os seus produtos, para as mais diversas indústrias, como a indústria aeronáutica, construção ou indústria vinícola. Atualmente, a Corticeira Amorim, SGPS, S.A, possui 11 unidades industriais de matérias-primas, 19 unidades industriais de soluções de cortiça, 42 empresas de distribuição, 11 *Joint ventures*¹ e 248 principais agentes espalhados por 72 países (Amorim, 2014).

Foi nos anos 60 que o grupo iniciou o processo de verticalização e internacionalização do seu negócio, através do investimento em áreas e setores

¹ *Joint Venture* representa associação de duas ou mais empresas definitiva ou não, com fins lucrativos, para explorar determinado negócio sem que nenhuma delas perca a sua personalidade jurídica.

com elevado potencial de rentabilidade, aumentando assim a sua quota de mercado e o controlo global em todos os segmentos de produtos.

O Grupo Amorim apresenta atualmente um volume de negócios de 560 milhões de euros com vendas na ordem dos 4.000.000.000 de rolhas a trabalhar com 3.350 colaboradores nas suas diversas unidades de negócio. Todas as unidades de negócio são coordenadas pela Comissão executiva da Corticeira Amorim:

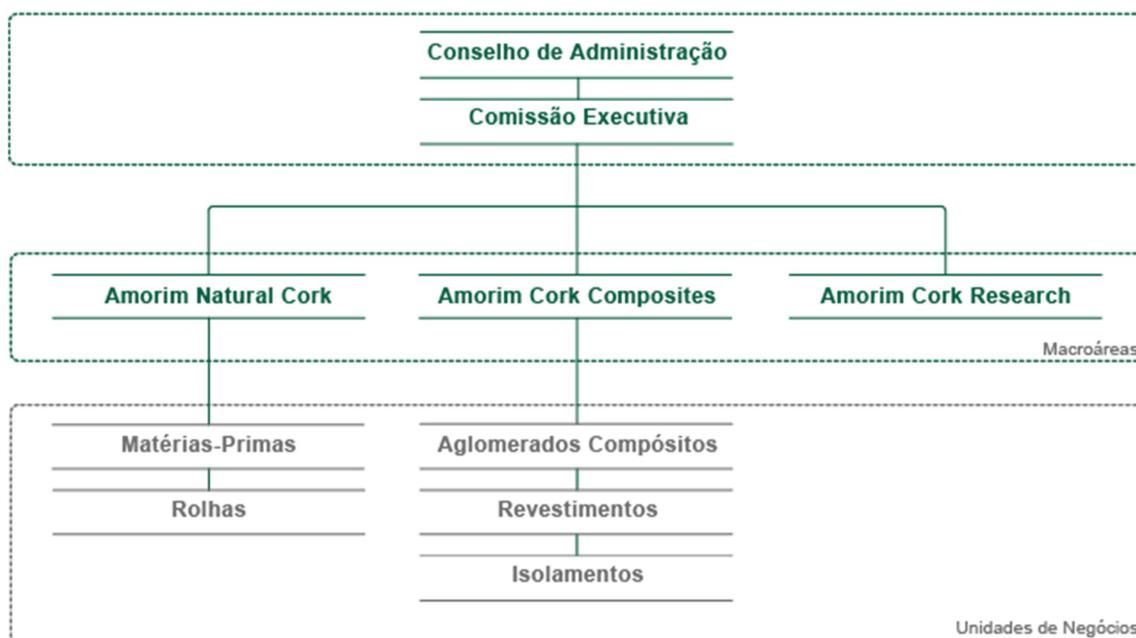


Figura 2 Estrutura de Gestão de Negócio; Fonte: <http://www.amorim.com/>

A unidade de **Matérias-Primas** é onde começa toda a gestão da cadeia de valor. É nesta unidade que é feita a recolha e o aprovisionamento da cortiça. Tem também como função manter o registo atualizado por unidade florestal e promover a certificação florestal junto dos produtores.

A unidade dos **Aglomerados Compósitos** tem responsabilidade sobre as atividades de produção de granulados, aglomerados de cortiça e cortiça com borracha para fornecer soluções a setores industriais como por exemplo, o calçado, o setor automóvel, o ferroviário, aeroespacial e de construção.

A unidade responsável pela produção e distribuição de revestimentos de solos e paredes em cortiça é a unidade de **Revestimentos** reconhecida pelas soluções para *design* de interiores.

A unidade de **Isolamentos** tem a responsabilidade da produção de materiais de isolamento com um marcável desempenho técnico e sustentável, normalmente utilizados em construções que exigem elevado isolamento térmico, acústico ou antivibrático.

Finalmente, a unidade de negócio **Rolhas** é responsável pela produção e comercialização das rolhas de cortiça. Esta unidade possui um diversificado portfólio de produtos e uma rede de distribuição personalizada para fornecer em média 4.000.000.000 de unidades por ano.

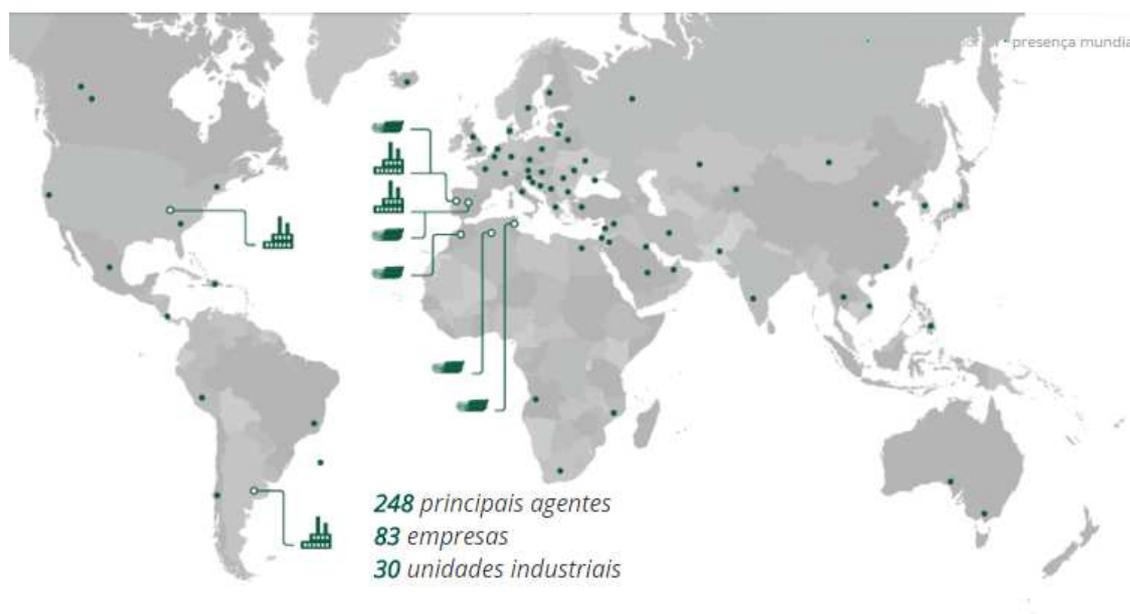


Figura 3 Presença Mundial Corticeira Amorim; Fonte: <http://www.amorim.com/>

Atualmente a Corticeira Amorim é o maior produtor e fornecedor de rolhas de cortiça mundialmente e aquele em quem os principais produtores de vinho confiam. Vende para mais de 15 mil clientes dispersos em 82 países incluindo as caves mais conceituadas do mundo.

Hoje em dia a unidade Rolhas tem consigo integradas dezenas de empresas de produção e distribuição nos principais países produtores de vinho, que vão desde Europa até África do Sul, América do Sul e Austrália.

Em todas as gamas de produtos que a Corticeira Amorim oferece certificação dos seus produtos beneficiando assim de mais-valias da cortiça em termos de sustentabilidade, valor acrescentado e performance técnica, fatores que são evidentes de diferenciação.

Capítulo 4

4. Caso Corticeira Amorim

No capítulo que se segue, será abordado o estudo de caso propriamente dito que permitirá dar posteriormente resposta à questão de partida: “Existe adaptação/standardização dos Sistemas de Controlo de Gestão nas filiais internacionais da Corticeira Amorim?” Este estudo teve por base em primeiro lugar, a importância que o Controlo de Gestão tem no caso da Corticeira Amorim, e em segundo o facto de esta possuir inúmeras relações internacionais que implicam que haja um processo de controlo e de planeamento para a correta interpretação da informação tendo em conta que existem determinantes internas e externas à organização que influenciam os Sistemas de Controlo de Gestão.

“Quando abrimos uma empresa num país não se conhece a eficácia das atividades do mercado para obter os resultados em causa, portanto como podemos intervir? Como podemos induzir um comportamento através de ações se não sabemos as ações corretivas?” (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

A Corticeira Amorim iniciou o seu processo de internacionalização nos anos 60, com o intuito de aumentar quota de mercado e proximidade com o cliente final, pois só assim é que seria possível dominar outros mercados. Este processo iniciou-se com a exportação e através de agentes locais, devido ao forte conhecimento do mercado.

“A lógica no caso da Corticeira Amorim é sempre apostar em mercados consumidores de vinhos. As opções passam por vender a grandes

clientes diretamente ou vender capilarmente em termos de serviço e suporte comercial e para isso é necessário ter presença local. Portanto a lógica é fazer destas empresas de distribuição, aquilo que podia ser um importador de cada um dos mercados. (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

A sua expansão iniciou-se em mercados com maior proximidade como Espanha e Norte de África, e a partir dos anos 80 o Grupo iniciou a aquisição de empresas através da expansão de infraestruturas por regiões e criação de marcas nacionais e internacionais.

“Tudo isto faz parte de um processo de aprendizagem, a questão da internacionalização e o contexto internacional não é uma coisa que se faça facilmente pois há investimentos grandes e morosos, mas só passando por lá é que se aprende.” (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Atualmente, a Corticeira Amorim tem dispersas mundialmente 42 empresas de distribuição, 11 *Joint ventures* e 248 principais agentes espalhados por 72 países. O ponto principal para este sucesso tem sido a estratégia de integração vertical e horizontal através da qual a empresa procedeu a inúmeras aquisições de empresas com o propósito de controlar a sua rede de distribuição.

“A escolha depende de mercado para mercado, mas aparentemente não há muitos mercados relevantes de vinho onde não estejamos presentes, no entanto nem todos têm a mesma relevância. Quanto mais próximos estivermos dos clientes melhor, se isso for eficaz nos mercados fazemo-lo, se não for é feito através de distribuidores. Existe vontade de ir para outros mercados desde que tenham dimensão e desde que o modelo de

distribuição seja mais eficaz sendo feita por uma empresa de distribuição própria do que através de agentes. ” (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

4.1. Controlo de Gestão na Corticeira Amorim

O Controlo de Gestão na Corticeira Amorim tem evoluído no sentido de harmonizar a relação entre o contexto social e organizacional e os sistemas de controlo de gestão. A premissa é que existem importantes ligações entre o ambiente, a estratégia, a estrutura organizacional e o controlo de gestão, e que o bom funcionamento destas é essencial para o bom desempenho da organização. Um dos objetivos do Controlo de Gestão é facilitar a adaptação estratégica da organização com o seu ambiente ou contexto social e assegurar que toda a organização se oriente na direção dos objetivos desejados.

Malmi e Brown (2008) propuseram um modelo como um conjunto de sistemas que englobam sistemas de controlo individuais, controlos tradicionais (orçamento, sistema de medidas financeiras), controlos administrativos, controlos sociais (cultura e valores). Este modelo tem como objetivo oferecer uma visão mais abrangente das práticas do Controlo de Gestão no sentido de apoiar as atividades, objetivos e impulsionar o desempenho organizacional.

“Hoje os instrumentos de controlo de gestão são de base financeira e os mecanismos de controlo de gestão são fundamentalmente de resultados. A nível internacional o que prevalece é a informação financeira pois quase todas as filiais estão em países normais com distância significativa e como tal o mecanismo de controlo usual é o mecanismo de controlo por resultados.”

“A escolha deste mecanismo deve-se ao facto de devido à distância, não ser possível influenciar a gestão do dia-a-dia e portanto o que resta é medir as consequências das ações através dos resultados. No entanto o que falta é mais a parte das ações no sentido da definição de princípios para evitar que as pessoas tenham comportamentos desviados dos da organização.” (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

A maior parte das organizações nos dias de hoje avalia o desempenho e influencia o comportamento através de sistemas de controlo de resultados. Estes mecanismos são baseados em indicadores de base financeira que sumarizam o desempenho ao agregar os efeitos de toda a atividade envolvida num conjunto de medidas ajustadas ao tipo de responsabilidade exercida.

“Hoje em dia a informação na Corticeira Amorim é muito mais financeira, tudo aquilo que é não financeiro tem relevância mas não é tão standardizado e harmonizado como a informação financeira. No entanto gostar-se-ia que fosse menos financeira pois há outras dimensões que não se esgotam na mera tradução em resultados.” (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Como alternativa, e porque o conceito de controlo de gestão tem evoluído no sentido de abraçar aspetos não financeiros, hoje em dia já são muitas as organizações que têm adotado o Balanced Scorecard (BSC) proposto por Kaplan e Norton (1992) como metodologia de acompanhamento integrado de desempenho da organização. O sucesso desta ferramenta na Corticeira Amorim passa pela capacidade de equilibrar informação financeira e não financeira e um maior envolvimento estratégico.

“A existência de medidas não financeiras são uma necessidade na Corticeira Amorim, e foi por essa razão que se implementou o BSC, mas mesmo as próprias perspectivas de clientes e processos, que são teoricamente perspectivas que devem incluir indicadores não financeiros, acabam por ser medidos através de dados financeiros” (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Na Corticeira Amorim estes mecanismos de resultados têm sido traduzidos numa ótica de reporting, de indicadores financeiros e operacionais, sendo estes um dos primeiros tópicos quando se expande internacionalmente.

“Os resultados em termos de pirâmide são o topo, cada um dos gestores certamente terá formas de gerir muito diferentes, e portanto o foco principal é garantir que há um alinhamento dos resultados pretendidos versus resultados obtidos. A harmonização anda à volta de conseguirmos falar todos a mesma língua como tal devem existir princípios básicos de forma a facilitar a comunicação.” (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim).

Contudo, e apesar do envolvimento da organização na adoção de uma ferramenta de gestão que promova o alinhamento estratégico de todas as unidades de negócio da Corticeira Amorim, foi possível depreender que cada filial tem autonomia suficiente para determinar a forma de atuação, no entanto existem procedimentos que são comuns a todas as filiais e que estas devem respeitar.

“O processo de planeamento é tão distante que deve ser aceite localmente, no entanto há processos de controlo de gestão que são semelhantes independentemente do país (Produção de resultados,

vendas mensais comum para todas as filiais).” (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Tendo em conta o que foi exposto, hoje em dia, os sistemas de controlo implementados quer a nível nacional quer internacional, devem assegurar que são os mais económicos maximizando a sua utilização e minimizando a possibilidade de disfuncionalidades ou de avaliações de desempenho inapropriado.

No grupo Amorim, os sistemas de controlo de gestão visam maior transparência e responsabilização sobre as decisões de gestão e como tal para ser eficaz implica disciplina. A posição que o controlo de gestão ocupa na estrutura da organização é essencial para garantir que tem os meios e influência necessários para levar a cabo a sua função.

As pessoas e os aspetos socioculturais envolvidos em todo o processo representam um aspeto determinante, já que esta é uma função que envolve dimensões humanas e comportamentais com o objetivo de influenciar o comportamento.

Assim, é possível afirmar que diversos são os fatores que influenciam os sistemas de controlo de gestão, entre eles destacam-se as diferenças culturais, diferenças a nível legal onde os aspetos mais críticos são legislações fiscais que conseqüentemente e juntamente com os outros fatores afetam a política dos preços de transferência, as variações causadas por flutuações das taxas de câmbio e a natureza das tensões sentidas entre o país-sede e o país-filial.

“As diferenças culturais têm impacto nos sistemas de controlo de gestão, isto é, se temos uma organização muito mais individualista por exemplo significa que se o sistema de incentivos (que é um dos mecanismos de controlo mais usados) for de uma forma mais coletiva não é tão eficaz como noutra país onde haja mais o sentido grupal. Se não tivermos estes

aspectos em consideração as coisas terão menos eficácia, não significando que não funcionem mas o seu impacto não é tão eficaz.”

“A nível político quanto mais instabilidade houver nos mercados pior. Não temos como prática ir para aquilo que são os chamados mercados exóticos onde a estabilidade é pouca. Por exemplo o caso da Rússia que é um mercado a nível de legislação pouco transparente, na Argentina há sempre problemas de exportação de divisas e desvalorização cambial. Sempre que há fatores que podem diminuir a capacidade de operar em determinado mercado normalmente são evitados.”

“A nível económico, a questão cambial é um aspeto interessante para as organizações no entanto este pode ser, por vezes, tanto benéfico como arriscado. Os Estados Unidos são um exemplo disso, é interessante ir para os EUA por causa do dólar no entanto existe sempre o risco cambial e neste tipo de mercados é necessário que exista sempre uma compensação.” (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

“Em termos de negócio, por exemplo a China é um caso muito particular no que diz respeito há forma como se fazem os negócios, a Argentina é um país cheio de complexidades na forma como se pode fazer um negócio porque a economia está subjugada ao poder político e portanto é necessária muita adaptação para poder fazer negócios lá.” (Dr. António Mesquita – Responsável Controlo de Gestão Internacional)

É essencial ter em consideração o ambiente e as condições em que as filiais operam quando é implementada a estratégia.

É a Corticeira Amorim que impõe os objetivos/ações para cada filial, no entanto a sua gestão é autónoma dependente do país onde está inserida, isto porque as pessoas tendem a pensar, sentir e agir a partir das suas próprias experiências.

“É importante perceber como é que cada mercado está segmentado para poder criticar os resultados e a rentabilidade, para poder avaliar a performance de cada empresa.” (Dr. António Mesquita – Responsável pelo Controlo de Gestão Internacional)

“Não olhamos para as coisas da mesma forma e portando a forma de aprender é fazendo, percebendo que a interpretação das coisas é diferente consoante a cultura. (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Na Corticeira Amorim existe a preocupação na adequação aos mercados onde as filiais estão inseridas devido à diversidade de geografias, e como tal o Controlo de Gestão em contexto internacional é uma variável que merece destaque no seio da organização, pois exige diferentes orientações de controlo, isto é, diferentes ações.

A sua operacionalização tem de ser ajustada às circunstâncias, ao país, ao tipo de empresa e conseqüente maturidade porque cada realidade é diferente e cada uma merece especial atenção.

“O modelo de controlo de gestão é implementado centralmente, a forma de chegar aos resultados é local e não há outra forma de ser.

A forma como se atua não pode ser a mesma, são necessários princípios e procedimentos pré-definidos. Por muito que se diga que deve haver unicidade, a sua operacionalização tem de ser ajustada ao mercado.” (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Não perdendo a noção de que há um conceito comum e global sobre a utilidade e fundamento dos sistemas de Controlo de Gestão, a sua forma de

atuação está estreitamente relacionada com as pessoas que o fazem e para quem se faz.

Portanto na teoria os problemas são os mesmo e os princípios são os mesmos, no que respeita à questão de atuação em contexto internacional esta tem algumas particularidades que não as mesmas do nacional.

Compreender as diferenças entre os vários mercados, ou as razões pelas quais os naturais desses países se comportam de maneira diferente permite-nos interpretar corretamente determinadas atitudes e reações que contrastam com as que poderíamos esperar à luz dos nossos próprios padrões culturais.

Tomar consciência dessas diferenças e reconhecê-las quando as presenciamos é uma condição indispensável para aprendermos a interagir de forma mais eficaz em ambientes multiculturais, uma competência cada vez mais valiosa num mundo cada vez mais globalizado.

4.2. Adaptação/Standardização dos Sistemas de Controlo de Gestão

“Um dos grandes problemas do contexto internacional é a assimetria de informação, qualquer pessoa que esteja presente em determinado mercado tem muito mais conhecimento que a sede. O objetivo é que as ações sejam operacionalizadas localmente para produzir os resultados que se pretendem.” (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Numa primeira análise, podemos depreender que o Controlo de Gestão em contexto internacional envolve sistemas de controlo mais sofisticados e é dada primordial importância a mecanismos de controlo financeiro. Neste contexto, o

Controlo de Gestão passa pelas funções de reporting, de produção de informação de base à análise de desempenho.

“Como *Controllers* temos que ter conhecimento das práticas comerciais, e dos hábitos de cada um dos países, portanto temos que saber e aceitar quais são as regras do jogo. Não quer isto dizer que sejamos menos exigentes mas é necessário ter alguma consciência e flexibilidade para perceber que há países onde as coisas são feitas de uma forma e noutros de outra.” (Dr. António Mesquita – Responsável pelo Controlo de Gestão Internacional)

Espera-se que os *controllers* contribuam com a realização de análises estruturadas das diferentes dimensões do negócio, no sentido de ser avaliado o alinhamento da estratégia com os objetivos pretendidos, com o intuito de captar a existência ou não de conflitos que possam por em causa a fiabilidade dos mecanismos de controlo.

“Aceitamos o que é feito localmente, e é passado para o centro o ónus de fazer a tradução da informação. Tem a vantagem de permitir ter esta rede de distribuição leve, com poucos recursos, no entanto obriga a que seja feito um enorme esforço na tradução dos dados financeiros e consequente interpretação.” (Dr. António Mesquita – Responsável pelo Controlo de Gestão Internacional)

Devido aos fatores natureza do negócio, exposição ao exterior, e perfil dos gestores estratégicos, são estabelecidas realidades específicas e distintas e desafios que conduzem à existência de mecanismos de controlo, adaptados em função da realidade.

“Não existe uma standardização dos sistemas. A própria linguagem no que respeita aos relatórios e seus formatos é diferente de filial para filial. No entanto, hoje em dia, tem sido feito um esforço no sentido de tornar os processos cada vez mais uniformes” (Dr. António Mesquita – Responsável pelo Controlo de Gestão Internacional)

Temos portanto, na sede, a função do controlo de gestão facilitada através de sofisticados ERP's que agregam de forma rápida e segura grandes quantidades de informação, facultando outputs diversos para a função de reporting.

No entanto, apesar da existência de sistema de controlo que vai ai encontro dos objetivos finais do grupo, advinha-se a existência de diferenças de atuação no que respeita o controlo de gestão de filial para filial, tendo isto implicações ao nível do próprio papel que é executado.

Os princípios, o modelo, o reporting e a filosofia são semelhantes. A forma de atuação vai depender de caso para caso, isto é, de mercado para mercado e, portanto não existe uma solução única.

“Para standardizar os sistemas de controlo de gestão seria necessário dotar cada filial com competências para fazer a tal tradução da informação que hoje em dia é feita no centro. Atualmente existem filiais suficientemente grandes com capacidades para exercer esta responsabilidade, mas todas as outras, que são 75% das filiais que representam 25% do volume de negócio não têm essas competências.” (Dr. António Mesquita – Responsável pelo Controlo de Gestão Internacional)

Não podemos de facto ter uma forma de atuação de controlo de gestão igual, pois cada filial está localizada em pontos geográficos distintos e portanto, o tipo de controlo de gestão é diferente.

A forma de avaliar e interpretar os dados é muito diferente bem como os pontos de atenção e as variáveis necessárias, consoante o tipo de empresa, o país e a realidade em que estão envolvidos.

“Só através da adoção de um ERP’s comum a todas as filiais, e respeitando as regras de contabilidade local será possível o acesso à informação e respetiva correspondência para a sede. Seria benéfico que assim fosse, pois iria permitir que todas as filiais seguissem os mesmos procedimentos em termos de faturação, de produção, etc... No entanto nem todas as filiais têm recursos suficientes que permitam que seja implementada uma ferramenta suficientemente flexível que permita a standardização para todas as filiais.” (Dr. António Mesquita – Responsável pelo Controlo de Gestão Internacional)

A existência de sofisticados sistemas de informação nas filiais iriam permitir a automatização da produção de grande parte dos relatórios e indicadores essenciais ao acompanhamento do negócio de cada empresa, e ao mesmo tempo iria possibilitar melhor fiabilidade da informação uma vez que a sua produção deixa de ser realizada no centro.

“No entanto é importante a interação, de maneira a perceber todos os meses se nos estamos a afastar ou aproximar daquilo que pretendemos e estabelecer as ações corretivas. E portanto, é neste diálogo que pode surgir algum *input* útil pelo conhecimento que existe de outros mercados.” (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

É assim unânime a convicção quanto à prevalência de uma função completa e proativa de controlo de gestão na Corticeira Amorim. Sem um adequado

acompanhamento e criação de relações com as filiais internacionais qualquer performance estaria comprometida, desde a fase de planeamento e definição de metas e objetivos até à própria avaliação de desempenho e participação na tomada de decisão.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2002), “a maioria das práticas utilizadas para controlar as operações no exterior é similar às usadas para controlo das operações no país.”

“Conceptualmente é a mesma coisa, por exemplo, ter uma sede em Nova Iorque e filial em Los Angeles é quase a mesma coisa que ter sede em Portugal e filial em Paris, a distância é praticamente a mesma.

A questão da distância não é o que distingue, ou seja, ter um sistema de controlo de gestão numa empresa nacional que tenha muito dispersas as suas operações, conceptualmente tem o mesmo desafio do que ter em contexto internacional.

No entanto existem particularidades que tornam as coisas ligeiramente diferentes, nomeadamente a questão da língua (claramente diferentes), os aspetos culturais e as próprias práticas de gestão, que não são as mesmas entre países.” (Dr. Fernando Almeida – Administrador Executivo Corticeira Amorim)

A função de controlo de gestão não é, igualmente, indiferente às evoluções/mudanças socioculturais que se vão observando, tornando-se determinantes na forma de atuação do controlo de gestão.

“O peso de cada uma das filiais e competências de cada diretor geral faz com que a nossa atuação se diferencie relativamente às políticas comerciais, aos preços de transferência entre outros fatores.

Somos flexíveis enquanto holding e vamo-nos adaptando mediante o poder de argumentação dos nossos diretores gerais das suas competências e dimensão.

Mais uma vez não existe uma regra totalmente clara sobre a estratégia.
(Dr. António Mesquita – Responsável pelo Controlo de Gestão Internacional)

O controlo depende inteiramente do tipo de recetores de informação que se tem e como tal o controlo de gestão e os seus mecanismos vão se alterando e modificando conforme as pessoas que serve, sendo estas um pilar essencial na organização.

“As condições de remuneração e a valorização que cada mercado dá a determinado produto são diferentes e diferem muito de país para país, isto é, o mesmo produto com custos de produção idênticos num país resulta em preços de venda mais elevados que posteriormente é refletido nas margens brutas.

No centro tudo é tratado de forma semelhante mas o output revela informações totalmente dispares.” (Dr. António Mesquita – Responsável pelo Controlo de Gestão Internacional)

É dada a autoridade a cada filial para delinear as ações e produzir os resultados pretendidos, pois é localmente que o conhecimento e forma de atuação estão presentes, sendo vontade do grupo que assim permaneça. É através desta interação sistemática que se torna possível levar de um lado para o outro as melhores práticas.

“Tudo depende das características do mercado, das características de cada filial, das pessoas, etc... Por exemplo, nos Estados Unidos, um

mercado ótimo mas dominado por grandes grupos exige que sejam praticados maiores descontos e melhores preços, portanto neste tipo de mercados são praticados preços de venda mais baixos refletindo-se em margens mais baixas. Contrariamente temos Itália onde o mercado de vinhos e de espumante é bastante diversificado e com uma significativa carteira de clientes, sendo vendidas menos quantidades mas praticados preços mais elevados o que resulta em melhores margens.” (Dr. António Mesquita – Responsável pelo Controlo de Gestão Internacional)

Em resultado de tudo analisado até então, depreendemos que os sistemas de controlo de gestão devem ser entendidos como um fator que atua como agente facilitador na prossecução da estratégia definida pelas organizações. Neste sentido, ele envolverá todos os membros da organização, melhorando os seus desempenhos individuais e organizacionais, nomeadamente orientando o comportamento dos gestores no sentido da implementação da estratégia (Jordan *et al.*, 2007).

Deste modo, nenhum sistema de controlo de gestão deverá ser implemente sem se ter em conta as necessidades de cada gestor dado serem os seus principais utilizadores. Em contexto internacional, para além dos gestores desempenharem um papel essencial, é necessário ter a noção que à medida que o meio ambiente em que a organização está inserida muda, também os controlos irão mudar e se adaptar aos diferentes tipos de contexto político, geográfico, cultural ou económico em que as mesmas estão inseridas.

Assim, a partir do momento em que uma organização começa a internacionalizar são necessárias diversas adaptações. Essas adaptações vão desde o produto, da língua, das pessoas ou clientes de outro país. A internacionalização representa nos dias de hoje uma oportunidade para que as empresas se possam manter competitivas

A mudança do ambiente empresarial derivado a partir da internacionalização das empresas trás modificações significativas no sistema de controlo de gestão.

Capítulo 5

5. Considerações Finais

Este estudo teve por base uma organização líder no setor de transformação de cortiça, a Corticeira Amorim, S.G.P.S. O presente relatório debruçou-se sobre a temática dos sistemas de controlo de gestão em contexto internacional pretendendo dar resposta aquela que é a pergunta de partida: “Existe adaptação/standardização dos sistemas de controlo de gestão nas filiais internacionais da Corticeira Amorim?”

Para dar resposta à questão foi realizada uma revisão de literatura conduzida com o propósito de apresentar um dos principais estudos relativos ao controlo de gestão e levados a cabo por muitas organizações nos dias de hoje. A literatura apresentada baseou-se no estudo realizado por Malmi e Brown. Estes dois autores propõem um modelo como um conjunto de sistemas, compostos pelos tradicionais sistemas de controlo de gestão bem como sistemas individuais, administrativos e culturais.

Posteriormente, ainda na revisão de literatura foram identificados os fatores que influenciam os sistemas de controlo de gestão, isto porque devido a estes fatores são estabelecidas realidades específicas e distintas que conduzem à existência de diferentes mecanismos de controlo, adaptados consoante cada realidade.

Sendo que este estudo se insere em contexto internacional, torna-se pertinente expor quais as determinantes internas e externas à organização, que influenciam os sistemas de controlo pois sendo que o grupo possui empresas dispersas pelos cinco continentes é importante ter em consideração que cada ambiente tem a sua especificidade e que este irá influenciar a sua forma de atuação.

Neste estudo foi adotada uma metodologia qualitativa e o estudo de caso como método de investigação, no sentido de procurar um melhor entendimento teórico e prático sobre a temática da adaptação/standardização dos sistemas de controlo de gestão em contexto internacional.

Da entrevista realizada ao Dr. Fernando Almeida, foi possível verificar que existe no grupo Amorim um sistema de controlo de gestão bem desenvolvido e estruturado tendo em conta as necessidades da organização.

A implementação do Balanced Scorecard (BSC) veio permitir à empresa fazer significativas melhorias ao fornecer aos gestores uma visão global e integrada do desempenho da organização, através de um conjunto de indicadores de desempenho, ajudando assim, no alcance dos objetivos e procurando a convergência das ações de gestão da organização com a visão da mesma.

Em contexto internacional, o grupo tem atuado numa ótica meramente financeira, isto porque pela distância não é possível influenciar a gestão e controlar as operações e as pessoas, e portanto a estratégia do grupo em relação às filiais internacionais consiste em medir as consequências das ações através dos resultados.

Desta forma, e face à globalização e ao crescente intercâmbio entre países hoje em dia as organizações vão alterando o seu pensamento estratégico em relação à questão da internacionalização, levando a adaptações periódicas às condições sociais e económicas de cada país.

Por estas razões, o grupo Amorim em relação aos sistemas de controlo de gestão das suas filiais tem adotado a lógica da adaptação dos sistemas de controlo.

Por que razão a Corticeira Amorim adapta os seus Sistemas?

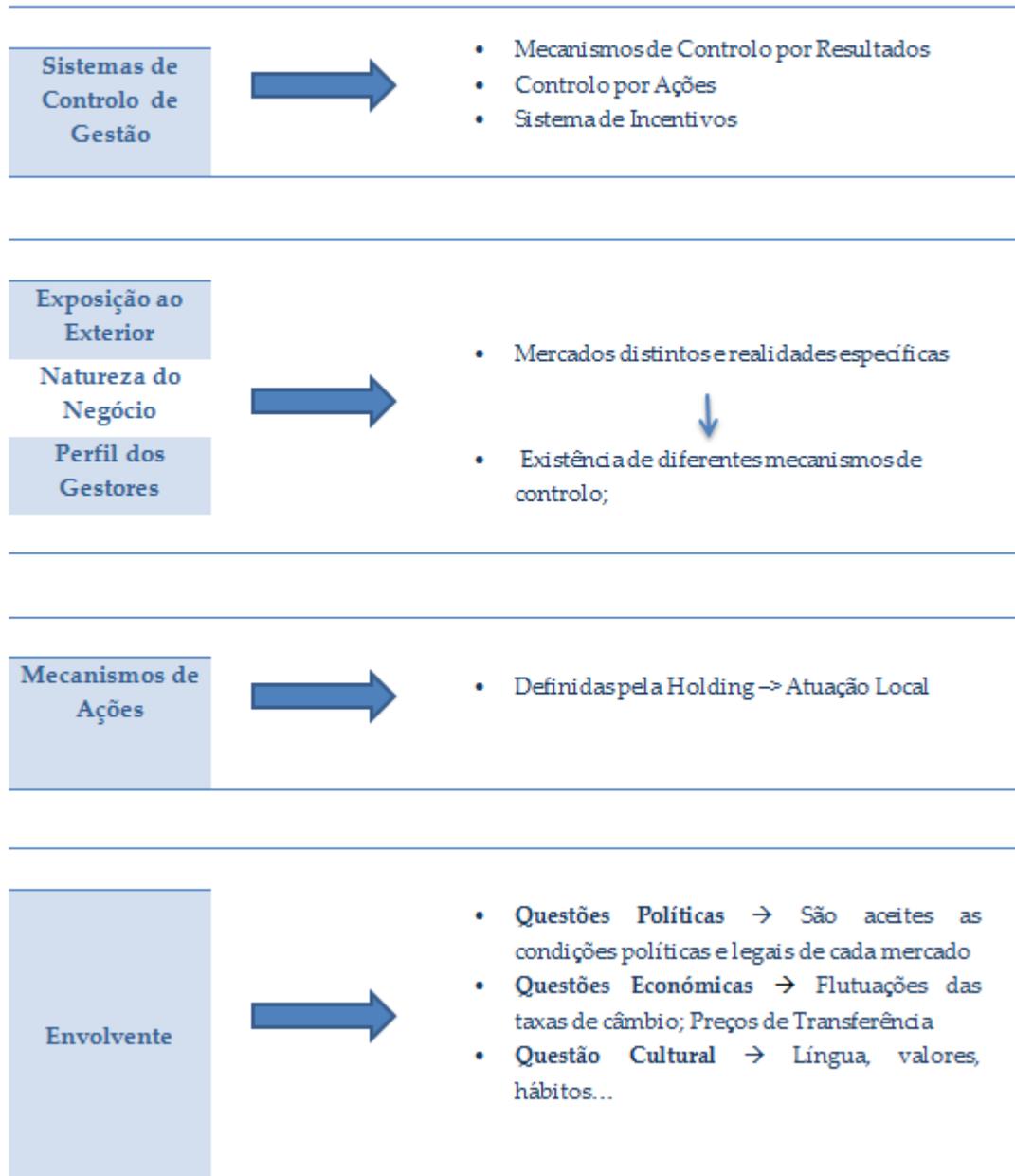


Figura 4 Razões de adaptação dos Sistemas de Controlo de Gestão (Elaboração própria)

Com base nos dados recolhidos através das entrevistas realizadas, podemos depreender que em contexto internacional, os sistemas de controlo de gestão que prevalecem são os sistemas de controlo por resultados.

No entanto tem sido feito um esforço no sentido de avaliar o desempenho e performance das filiais através de medidas não financeiras. Esta avaliação nas filiais é feita através de KPI's compostos por indicadores financeiros (cumprimento de determinado valor de vendas, margens, entre outros) e por indicadores não financeiros (aumento do número de clientes, entre outros).

Outro sistema muito utilizado na maior parte das filiais no estrangeiro é o sistema de recompensas. Este tipo de controlo permite gerir as pessoas para que estas permaneçam motivadas, comprometidas e empenhadas no cumprimento dos objetivos e sucesso do grupo. Para além disso, este sistema é utilizado de forma a assegurar melhores níveis de produtividade e desempenho. Com a implementação do Balanced Scorecard (BSC) foi possível reunir ambos os indicadores financeiros e não financeiros. Este tipo de sistema, denominados sistemas híbridos permitem avaliar o desempenho das organizações como um todo.

A entrevista realizada ao Dr. António Mesquita permitiu dar resposta à questão de investigação bem como perceber quais as razões do grupo para a adaptação dos sistemas de controlo de gestão nas filiais. A entrevista permitiu também perceber quais os requisitos necessários à standardização dos sistemas de controlo de gestão.

Os sistemas de controlo de gestão nas filiais estrangeiras do grupo Amorim, mesmo que não totalmente, são adaptados consoante o país onde estão localizadas.

Esperava-se que este grupo, que atualmente tem espalhadas inúmeras empresas pelo mundo e que em 2015 registou um resultado líquido na casa dos 55 milhões de euros, apresentasse um sistema de controlo totalmente

standardizado composto por sofisticados ERP's, tendo no entanto vindo a comprovar-se o contrário.

No sentido de aproveitar as melhores práticas, estratégia do grupo passa por aproveitar o conhecimento dos diretores gerais e respetivas equipas, bem como a cultura de cada mercado e entender a valorização que esta dá aos seus produtos já que existem inúmeros fatores que influenciam estes aspetos.

Capítulo 6

6. Limitações e sugestões para investigações futuras

Ao longo da realização desta tese verificou-se que ainda são poucos os estudos e a informação relacionada com os sistemas de controlo de gestão como um *package* e a forma como os diferentes sistemas interagem uns com os outros, tendo sido esta a primeira dificuldade sentida.

A escolha desta investigação prendeu-se com a vontade de abordar a temática dos sistemas de controlo de gestão e o contexto internacional, no sentido de constatar como é que as organizações nos dias de hoje implementam os sistemas de controlo nas suas filiais internacionais tendo em conta as diferenças culturais, os diferentes padrões contabilísticos e legais, e diferentes economias.

Assim, surgiu o interesse em verificar se os sistemas de controlo de gestão nas 20 filiais que compõe a organização em questão, a Corticeira Amorim, eram implementados numa ótica de standardização ou adaptação às características locais de cada mercado.

É de ressaltar que pequenas alterações foram feitas pois a realidade de uma organização multinacional é extensa e muito complexa e como tal esta investigação passou a abranger de forma geral todas as filiais que o grupo Amorim possui, deixando de parte aquele que foi o tópico inicial que tinha como objetivo analisar dois mercados específicos do grupo e as características dos mesmos.

De referir que os fatores identificados são específicos da organização particular estudada, pelo que as conclusões retiradas poderão não se aplicar noutras realidades distintas, nomeadamente em organizações com dimensão, situação financeira ou estrutura organizativa diferente.

Assim, poderão existir outros fatores mais adequados a outras realidades que podem justificar mais convenientemente a problemática estudada.

Como tal, a título de investigação futura seria interessante abordar esta temática noutra tipo de organizações com diferente estrutura, de modo a poder validar se os sistemas de controlo de gestão são sempre adaptados tendo em conta as características da envolvente ou se existe a possibilidade de estes serem standardizados.

Será ainda pertinente realizar a comparação em organizações semelhantes que atuam no mesmo setor de forma a validar se a adaptação dos sistemas de controlo a nível internacional se comportam da mesma forma.

Bibliografia

- Anthony, Robert N.; Govindarajan, Vijay (2007) – Management Control Systems. 12.^a ed. New York : *Mc Graw-Hill* International Edition.
- Chenhall, Robert H. (2003) - Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*. London. ISSN 0361-3682. 28 (2003)
- Ferreira, Aldónio; Otley, David T. (2009) - The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*. Manchester. ISSN 1044-5005. 20:4 (2009)
- Harrison G. L., McKinnon J., Panchapakesan, S. and Leung, M. (1994). The influence of culture on organizational design and planning and control in Australia and the United States compared with Singapore and Hong Kong. *Journal of International Financial Management and Accounting* 5(3)
- Hamilton III, R. D., Taylor, V. A. & Kashlak, R. J. (1996). Designing a Control System for a Multinational Subsidiary. *Long Range Planning*, 29(6)
- Hewege, Chandana R. (2012) – A Critique of the Mainstream Management Control Theory and the Way Forward. *Sage Open*. October-December (2012) 1-11.
- Jordan, H., Neves, J. C. das & Rodrigues, J. A. (2011). O controlo de Gestão – Ao serviço da Estratégia e dos Gestores (9th ed.). Lisboa: *Áreas Editora*.
- K. Langfield-Smith, “Management Control Systems and Strategy: A Critical Review,” *Accounting, Organizations and Society*, 22, no. 2 (February 1997)

- Kaplan Robert S.; Norton, David P (1992). - The Balanced Scorecard – Measures that drive performance. *Harvard Business Review*. Boston. ISSN 0017-8012. 70:1 (1992) 71-79.
- Malmi, T.; Brown, David A. (2008) - Management control system as *package*: Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*. Manchester. ISSN 1044-5005. 19:4 (2008) 287-300.
- Merchant, Kenneth A.; Van Der Stede, Wim A. (2012) – Management Control Systems: Performance, Measurement, Evaluation and Incentives. 3^a Ed. Harlow: *FT Prentice Hall*.
- Prahalad C./Doz, Y., An Approach to Strategic Control in MNCs, **Sloan Management Review**, summer 1981
- Simons, R. (1991). Strategic orientation and top management attention to control systems. *Strategic Management Journal*, 12(1)

Anexos

Guião de Entrevista

1. O Conceito de Controlo de Gestão tem evoluído no sentido de uma análise que não apenas financeira. Quando é que a Corticeira Amorim sentiu a necessidade de atuar desta forma?
 - 1.1. Este tipo de análise é também considerado nas filiais internacionais?
2. Qual a maior preocupação na coordenação e planeamento dos processos a nível internacional?
3. Ao nível dos sistemas de medidas financeiras, são as filiais a determinar a forma de atuação, isto é, são impostas métodos/procedimentos ou é a Holding que as impõe?
 - 3.1. Existe preocupação de motivar uma cultura de grupo comum a todas as filiais ou cada uma atua autonomamente?
4. O que é que a Corticeira Amorim perspetivou ao apostar em mercados tão distintos?
 - 4.1. Quais as vantagens que viu nesses mercados?
5. Segundo a literatura, a maioria das práticas utilizadas para controlar as operações no exterior é similar às usadas para controlo das operações no país. Acontece o mesmo na Corticeira Amorim?

6. Quando a Corticeira Amorim implementa a sua estratégia, esta considera para as suas filiais e para o ambiente em que operam?
7. A nível político (imposições governamentais por exemplo), económico e cultural (por exemplo cultura nacional e diferença entre culturas) que desafio é que as filiais enfrentam?
8. Que outros aspetos relevantes enfrentam as filiais? De que forma influenciam o Controlo de Gestão? Como é que a Corticeira Amorim atua?