



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Análise ao Sistema de Controlo de Gestão da Nors

O caso do Paradoxo do Modelo *Beyond*

Budgeting na Nors

Maria Corte-Real Lencart Ferreira Miranda

Católica Porto Business School

2021



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Análise ao Sistema de Controlo de Gestão da Nors

O caso do Paradoxo do Modelo *Beyond*
Budgeting na Nors

Trabalho Final na modalidade de Dissertação
apresentado à Universidade Católica Portuguesa
para obtenção do grau de mestre em (Controlo de Gestão)

por

Maria Corte-Real Lencart Ferreira Miranda

sob orientação de
Professor Luís Marques

Católica Porto Business School

Março 2021

Agradecimentos

A todos aqueles que permitiram que este trabalho fosse possível. Em especial, agradeço:

Ao meu orientador, o Professor Doutor Luís Marques por toda a disponibilidade, e apoio sempre demonstrado ao longo da realização desta investigação.

A todos os entrevistados da Nors, nomeadamente, ao Dr. Tomás Jervell, à Dra. Ana Salomé, ao Dr. Rui Miranda, ao Dr. João Ferreira, ao Dr. Nuno Guimarães e à Dra. Isabel Basto, pela enorme disponibilidade que demonstraram em participar nas entrevistas e em ajudar no que fosse necessário.

À minha família, por acreditarem sempre em mim sendo o meu porto seguro. Por toda a paciência nos momentos de maior pressão e pelo orgulho que sempre demonstraram. Aos meus Pais, em particular, por me proporcionarem a oportunidade de realizar este mestrado.

Aos meus amigos pela incondicional força e motivação que me deram.

Resumo

Nos anos 90 surgiu um modelo alternativo ao orçamento designado por *Beyond Budgeting*, cujo intuito era melhorar a capacidade de resposta das organizações ao contexto em que se inserem, através da flexibilidade, da transparência e da delegação de autonomia. O *Beyond Budgeting* pode ser implementado de forma total ou parcial e um dos objetivos desta investigação, é dar a conhecer como ocorre a adoção parcial do modelo e de que forma esta pode funcionar.

Esta investigação foi realizada utilizando o método Caso de Estudo analisando a organização Nors, que recorre ao modelo *Beyond Budgeting* desde 2012. O modelo *Beyond Budgeting* fomenta a flexibilidade e a descentralização da tomada de decisão sendo, por isso, paradoxal que o modelo em estudo seja adotado por organizações com cultura de comando e controlo bastante presente, como é o caso da Nors.

O objetivo deste Trabalho Final de Mestrado é perceber de que forma o paradoxo da adoção do modelo *Beyond Budgeting* afeta, na prática, a organização Nors, e como é realizada a adoção parcial do modelo na instituição.

Verificou-se, com o presente estudo, que o paradoxo teórico do modelo *Beyond Budgeting*, na prática não afeta a sua implementação. A adoção parcial é uma das formas possíveis de adotar o modelo e sendo este um modelo flexível, as organizações podem adaptá-lo ao seu caso concreto.

Concluindo a Nors adota o *Beyond Budgeting* de forma parcial desde a sua implementação, ajustando-o às suas necessidades. O paradoxo do modelo, apesar de existir, não afeta negativamente a organização, potenciando a criação de valor por parte da Nors.

Palavras chave: Orçamento; Modelo *Beyond Budgeting*; Paradoxo de Controlo; Adoção Parcial

Abstract

In the 1990s has emerged *Beyond Budgeting*, an alternative model to budget, which aimed to improve the responsiveness of organizations into the context in which they operate, through flexibility, transparency and delegation of autonomy. *Beyond Budgeting* can be implemented as a whole or partially, and one of the objectives of this investigation is to show how this partial adoption occurs.

This investigation was carried out using the Case Study method analysing Nors organization, which has been using *Beyond Budgeting* model since 2012. Semi-structured interviews were carried out with different people of the Nors group to obtain information and data relevant to the investigation and the organization's Report and Accounts. The *Beyond Budgeting* model promotes flexibility and decentralization of decision-making and, therefore, it is paradoxical that the model under study is adopted by organizations with a culture of command and control that is still very present, as is the case of the institution under study.

The goal of this Final Master's Work is to understand how the paradox of the adoption of *Beyond Budgeting* model affects, in practice, the Nors organization, and how the partial adoption of the model is carried out in the institution.

It was exposed, with the present study, that the theoretical paradox of *Beyond Budgeting* model, in practice, does not affect its implementation. Partial adoption is one of the possible ways to adopt the model and since it is a flexible one, organizations can adapt it to their specific case.

In conclusion, Nors has adopted *Beyond Budgeting* partially since its implementation, adjusting the model to its needs. The paradox of the model, although exists, does not negatively affect the organization, enhancing the creation of value by Nors.

Keywords: Budget; *Beyond Budgeting* model; Control Paradox; Partial Adoption

Índice

Agradecimentos	iv
Resumo	vi
Abstract	viii
Índice	x
Índice de tabelas	xii
Introdução	13
Capítulo I - Revisão da Bibliografia	16
1.Orçamento: modelo e críticas	16
1.1. Orçamento: modelo	16
1.2. Críticas ao orçamento	18
2. O modelo <i>Beyond Budgeting</i>	20
2.1. História do modelo <i>Beyond Budgeting</i>	20
2.2. Princípios.....	21
2.3. Implementação do modelo	23
2.4 Benefícios do modelo	28
2.5. Problemas e desvantagens do BB	30
3. Paradoxo de controlo	34
Capítulo II – Caso de estudo: Grupo Nors	39
1. Questão de investigação	39
2. Metodologia do caso de estudo	42
3. Grupo Nors	44
3.1 História do Grupo Nors	44
3.2. Caracterização da organização	45
3.3. Implementação do Modelo <i>Beyond Budgeting</i> na Nors	52
Capítulo III - Adoção parcial e paradoxo do modelo <i>Beyond Budgeting</i> na Nors	60
1. Implementação Parcial	60
A Escolha dos princípios por parte da Nors	65

2. Paradoxo do modelo na Nors	70
Capítulo IV - Discussão.....	72
Adoção parcial do modelo na Nors	72
A adoção parcial funciona na Nors	74
Recomendações.....	80
Paradoxo do modelo	80
A eficiência do Modelo na Nors- Desempenho e méritos	83
Exemplos concretos do BB na Nors	86
Conclusão.....	90
Conclusões da investigação.....	90
Contributos para a literatura.....	93
Limitações do estudo	94
Oportunidades de investigação futura.....	94
Oportunidades de investigação futura no âmbito da organização Nors	95
Bibliografia	96
Anexo 1 - Guião das Entrevistas	100
Anexo 2 - Análise aos Casos de Estudo da Organização Nors	102
Anexo 3 - explicação do nome Nors.....	108

Índice de tabelas

Tabela 1 - Críticas ao Sistema de Orçamentação Tradicional.....	19
Tabela 2 - Princípios do modelo BB	22
Tabela 3 - Áreas de negócio do Grupo Nors.....	47
Tabela 4 - Análise aos casos de estudo da organização Nors.....	106

Introdução

O modelo *Beyond Budgeting* (BB) foi apresentado em 1997, por Becker, Messner e Schäffer (2020), como abordagem alternativa ao modelo de orçamentação tradicional (Hope & Fraser, 1997). O referido modelo não surgiu com o intuito de eliminar o orçamento, mas como tentativa de resposta às críticas feitas ao orçamento. Surgiu com o objetivo de tornar as organizações mais flexíveis e com melhor capacidade de responder às alterações do contexto (Olaf, Agnieszka, & Thomas, 2019). Este modelo é aplicado pelas organizações no âmbito do controlo de gestão.

O BB é utilizado por várias organizações, no entanto, nem todas o implementam na sua totalidade. Enquanto existem organizações que optam pela implementação total do modelo, existem outras que optam por implementá-lo parcialmente (Matějka, Merchant, & O'Grady, 2020), adaptando as práticas e os princípios do modelo à organização em questão.

Existe um paradoxo de controlo, com o qual os gestores têm que lidar no dia a dia (Streatfield, 2001). Isto é, os gestores têm e não têm, em simultâneo, controlo sobre a organização, pois existem vários fatores imprevisíveis que não conseguem controlar. O facto de muitas vezes os gestores não saberem lidar com o desconhecido, cria-lhes ansiedade e, para reduzirem esta ansiedade, procuram aumentar o controlo aplicando práticas e mecanismos de controlo.

Tendo em conta o paradoxo apresentado por Streatfield (2001) em que, de facto, os gestores não detêm controlo sobre toda a organização e as tensões existentes apresentadas por Simons (1994), o modelo BB poder ser visto como forma de gerir estas duas situações nas organizações. Este é um modelo dinâmico, que procura ser mais do que um conjunto de práticas e ferramentas, pretendendo ser um conjunto de princípios orientadores (Player, 2003), no sentido de auxiliar as organizações, mais concretamente os gestores, a delegarem

autonomia e a conseguirem acompanhar de forma mais dinâmica e atualizada os mercados e os contextos em que se inserem.

A estrutura desta investigação inicia-se com a revisão de literatura de forma a dar a conhecer as críticas ao orçamento tradicional, a explicação do modelo BB, a implementação parcial do modelo BB, bem como o paradoxo de controlo que está presente nas organizações. De seguida, será realizado um caso de estudo à organização Nors, para perceber de que forma o modelo BB permite que a organização seja eficiente, sabendo que esta não o adota na sua totalidade.

A questão de investigação deste Trabalho Final de Mestrado (TFM) é a seguinte:

“Será a adoção do *Beyond Budgeting* no caso da Nors, um paradoxo do sistema de controlo de gestão?”

O objetivo central deste trabalho (TFM) é, assim, analisar o sistema de controlo de gestão da Nors, mais especificamente o modelo *Beyond Budgeting*; perceber como é realizada a adoção parcial do modelo; qual o critério que foi utilizado por parte da Nors, na escolha das ferramentas e dos princípios do modelo; e ainda perceber se existe um paradoxo entre os pressupostos de (não) comando e controlo do modelo e os efeitos nas práticas da empresa.

A questão de investigação surgiu da análise de vários TFMs anteriormente realizados sobre o modelo *Beyond Budgeting*, em particular aplicados à Nors, bem como da leitura de alguns livros e artigos que analisam o orçamento e o *Beyond Budgeting*, em geral.

Deste modo, foi possível perceber que, em termos teóricos, existe um paradoxo entre os elementos de controlo e flexibilidade, isto é, uma organização para ser mais flexível tem que descentralizar a tomada de decisão, ou seja, reduzir o controlo sobre um determinado assunto. Por sua vez, na prática, existem organizações - como a Nors - cuja cultura de comando e controlo é bastante forte, mas que, no entanto, adotam o *Beyond Budgeting* de forma a tornarem-se mais flexíveis.

Este TFM procura, não apenas responder à questão de investigação inicial, mas servir também como exemplo da aplicação parcial do modelo *Beyond*

Budgeting. O tema da adoção parcial do modelo *Beyond Budgeting* ainda é um tema pouco explorado pela literatura e, assim sendo, este TFM visa tentar colmatar essa falha.

O método escolhido para melhor responder à questão de investigação proposta é o caso de estudo de uma organização, neste caso o grupo Nors. Este método de investigação permite, através da análise e do estudo de uma situação real e contemporânea, obter mais informações e dados relevantes sobre um determinado tema (Yin, 1994). O caso de estudo da Nors tem como objetivo compreender melhor o funcionamento do paradoxo do modelo BB e de que forma é realizada a sua adoção parcial.

De forma a obter dados relevantes para responder à questão de investigação, foram analisados diferentes estudos realizados ao Grupo Nors, particularmente entre os anos 2013 e 2020, que permitiram perceber melhor o funcionamento da organização como um todo, bem como o processo de adoção do modelo *Beyond Budgeting*. O Relatório e Contas Consolidadas 2019 da Nors também foi uma fonte de informação bastante relevante para o estudo. Foram ainda realizadas várias entrevistas a diferentes membros da organização, com base num guião semiestruturado potenciando uma maior abertura de respostas.

No próximo capítulo será apresentada a revisão da literatura, analisando o conceito de orçamento e as suas críticas, bem como a explicação do modelo BB e o paradoxo do controlo.

Capítulo I - Revisão da Bibliografia

1.Orçamento: modelo e críticas

1.1. Orçamento: modelo

O orçamento é uma ferramenta de gestão, mais especificamente de controlo de gestão, que, desde a sua criação, sempre foi visto como a ferramenta principal de controlo de gestão. No entanto, ao longo das últimas décadas, tem perdido relevância por não conseguir dar resposta às necessidades dos gestores (Alsharari, 2019).

Ao longo do estudo realizado por Libby e Lindsay (2010), conclui-se que o orçamento continua a ser a ferramenta de controlo de gestão mais utilizada pelas empresas e a maior parte não tenciona deixar de a utilizar. A principal razão para as organizações oferecerem resistência à mudança explica-se pelo facto de o orçamento fornecer uma estrutura e procedimentos constantes que garantem o controlo e estabilidade da organização (Rodríguez Rivero, 2013; Libby & Lindsay, 2010). No entanto, e mesmo com as inúmeras críticas de que é alvo, o orçamento continua a ser a ferramenta chave de controlo de gestão, mas, como afirmam Roosli e Kaduthanam (2018), é uma ilusão de controlo.

A mudança do sistema de orçamentação tradicional para um sistema mais flexível é um desafio porque implica realizar alterações nos procedimentos, nas estruturas, nas ferramentas e, ainda mais difícil, de acordo com Olaf, Agnieszka e Thomas (2019), alterar as mentalidades não só dos gestores, mas de todos os colaboradores da organização.

Outra razão que leva as organizações a não quererem abandonar o orçamento é a falta de informação disponível sobre as consequências de abandonar esse sistema. O maior medo para os gestores, quanto ao abandono do orçamento, é a perda de controlo, sobretudo a perda do controlo dos custos (Bogsnes, 2016). No estudo de Matějka, Merchant e O’Grady (2020), encontram-se evidências de que práticas de controlo de gestão bem estabelecidas, tais como o orçamento anual para auxiliar a tomada de decisão e medidas financeiras para avaliar a performance, são muito difíceis de abandonar. A falta de compreensão sobre quais as práticas fundamentais a adotar após abandonar o orçamento e quais as menos relevantes também contribui para a permanência do orçamento como ferramenta fundamental da gestão (Matějka, Merchant & O’Grady, 2020).

No entanto, já existem algumas organizações, como por exemplo a Handelsbanken e a Ahlsell, que optaram por tornar mais eficiente o seu sistema de controlo de gestão, decidindo abandonar o orçamento como ferramenta de controlo. Estas empresas estão recetivas a modelos alternativos, nomeadamente o *Beyond Budgeting* (Hope & Fraser, 2003), que será abordado de modo mais detalhado mais à frente.

Num estudo realizado por Hope e Fraser (2003), intitulado “Who needs budget”, é referido que os orçamentos, assim como outras práticas tradicionais de controlo de gestão, deveriam ser eliminados devido à elevada centralização do poder e da tomada de decisão. Estas práticas limitam a capacidade de reação das organizações para responderem a alterações no mercado. Mesmo havendo algumas empresas que optaram por implementar diferentes ferramentas, como *Balanced Scorecard* (BSC), não atingiram os resultados esperados (Hope, & Fraser, 2003). O que demonstra que é necessário ir mais longe em termos de alterar o sistema de controlo de gestão.

1.2. Críticas ao orçamento

Ao longo da segunda metade do século XX, começaram a surgir as primeiras críticas ao orçamento como ferramenta de gestão (Hansen, Otley, & Van der Stede, 2003). A percepção das fraquezas desta ferramenta, por parte das organizações, levou à crescente insatisfação com a mesma.

A tabela seguinte sistematiza as críticas que diferentes autores apontaram ao orçamento como ferramenta tradicional de controlo de gestão:

Autor	Críticas
Hope & Fraser (2003)	<ul style="list-style-type: none">• Elevada duração do processo de orçamentação o que implica abdicar de atividades com maior valor acrescentado;• O processo de orçamentação desencoraja a troca de informação;• Reduzido poder de tomada de decisão e liberdade de ação nos níveis mais operacionais da organização;• Exige muito tempo de resposta face às alterações do mercado;• Através das metas fixas apenas consegue obter melhoria incremental e não total;• Através dos incentivos fixos cria o medo de falhar;• Os planos rígidos e fixos levam ao conformismo e não à criação de valor;• Alocação de recursos não é dinâmica, é predefinida, criando assim, desperdícios pelo medo da redução de recursos no futuro, por exemplo provocando maiores custos de stock;• A tomada de decisão centralizada não permite reagir nem responder às alterações do mercado.
Østergren & Stensaker (2011)	<ul style="list-style-type: none">• Encoraja a miopia de curto prazo;• É dispendioso (por ex. a Ford Motor Company gastava cerca de 1,2 biliões de dólares por ano em orçamento);• O foco está na redução de custos e não na criação de valor;• Limita a ótima alocação de recursos gerando miopia na tomada de decisão;• O planeamento estratégico é realizado de forma separada do orçamento, dificultando o alinhamento dos colaboradores com a estratégia organizacional;• Implica uma estrutura vertical de comando e controlo, que centraliza a tomada de decisão não permitindo que os colaboradores tomem iniciativa;
Roosli & Kaduthanam (2018)	<ul style="list-style-type: none">• Elevado desperdício de tempo a justificar os desvios;• Ferramenta vista como inútil, demorada e desmotivadora;

Autor	Críticas
	<ul style="list-style-type: none"> • Permite transferir o <i>cash flow</i> para outros períodos para aumentar os incentivos, provocando enormes danos à organização.
Matějka, Merchant, & O'Grady (2020)	<ul style="list-style-type: none"> • O ciclo de orçamentação anual é demasiado rígido para realizar, de forma eficaz, previsões, alocação de recursos e objetivos de avaliação da performance; • A atualização das necessidades é realizada através de valores fixos previamente determinados;
Ploder, Dilger, & Bernsteiner (2020)	<ul style="list-style-type: none"> • Os processos de orçamentação prejudicam as organizações em termos da informação disponível; • A informação disponível é previamente analisada e trabalhada, no entanto, rapidamente fica desatualizada.

Tabela 1 - Críticas ao Sistema de Orçamentação Tradicional
(Fonte: diversos autores)

Apesar das inúmeras críticas apresentadas pelos autores mencionados acima, o orçamento continua a ser a ferramenta chave de controlo de gestão, mas é, todavia, uma ilusão de controlo como já mencionado (Roosli & Kaduthanam, 2018).

2. O modelo *Beyond Budgeting*

2.1. História do modelo *Beyond Budgeting*

Os negócios têm vindo a sofrer constantes alterações e estão a mudar para um modelo de planeamento e controlo de previsão contínua. O foco do sucesso organizacional passou a englobar o curto prazo e deixou de ser apenas a médio e longo prazo. As ferramentas e técnicas do modelo adotado aumentam a possibilidade de as organizações serem bem sucedidas tanto no curto, médio como no longo prazo (Zeller & Metzger, 2013).

O mundo está cada vez mais volátil, com maiores incertezas, mais complexo e mais ambíguo devido à crescente globalização que fez aumentar a concorrência e, por sua vez, as organizações estão a convergir para os modelos de negócio disruptivos. Desta forma, tem vindo a crescer e a difundir-se o conceito VUCA (*Volatility, Uncertainty, Complexity, Ambiguity*), o que faz com que seja necessário deixar para trás práticas e ferramentas de gestão tradicionais, como por exemplo o orçamento (Bogsnes, 2016). A verdade é que, cada vez mais, o inesperado passa ser a norma e a capacidade de planear e prever é cada vez menor (Roosli & Kaduthanam, 2018). Em concreto, refira-se a atual situação de pandemia, totalmente imprevisível.

Com o crescente aumento das críticas ao modelo de orçamentação tradicional, surgiram novos modelos com o objetivo de dar resposta às críticas e problemas associados ao orçamento tradicional (Olaf, Agnieszka e Thomas, 2019) nomeadamente *zero-based Budgeting* e o *forecasting model*.

Devido ao aumento da complexidade e da incerteza, conjugadas com o aumento das críticas impostas ao orçamento, surgiram abordagens alternativas como foi o caso do *Beyond Budgeting* (Hansen et al., 2003), que é um modelo alternativo ao sistema de orçamentação tradicional (Libby & Lindsay, 2010; Hope & Fraser, 2013).

O *Beyond Budgeting* (BB) foi desenvolvido ao longo de vários anos e foi conceptualizado em 1997 segundo Becker, Messner e Schäffer (2020), tornando-

se uma das mais recentes inovações para o controlo de gestão, apesar de bastante contestado. Este novo e inovador modelo surgiu, de facto, nos anos 90, quando Jeremy Hope e Robin Fraser apresentaram vários estudos para dar a conhecer uma nova forma de gerir e controlar uma organização (Hope & Fraser, 1997, 1998). Estes autores tinham como objetivo explicar às organizações, com forte cultura de comando e controlo, que existiam alternativas ao sistema de orçamentação tradicional.

2.2. Princípios

Este modelo é uma abordagem holística que permite maior flexibilidade e agilidade em toda a organização (Roosli & Kaduthanam, 2018). Relativamente aos seus princípios, apresenta duas dimensões que estão interligadas: a liderança descentralizada e um processo de gestão mais adaptativo. Cada uma destas duas dimensões tem seis princípios associados. Se as duas dimensões do BB estiverem equilibradas - liderança descentralizada e processo de gestão dinâmico/adaptativo - então o modelo é coerente e holístico (Roosli & Kaduthanam, 2018).

Na tabela seguinte, estão descritos os princípios de liderança, bem como os processos de gestão associados ao modelo BB:

Princípios de Liderança	Descrição
1. Propósito	Inspirar e motivar os colaboradores para uma determinada causa e não para metas financeiras de curto prazo.
2. Valores	O governo deve ser feito com base em valores partilhados e no bom senso, com regras e regulamentos pouco detalhados.
3. Transparência	Tornar a informação acessível a todos no sentido de promover a autorregulação, inovação, aprendizagem e o controlo, em vez de aplicar restrições.

4. Organização	Fomentar um forte sentido de pertença. As equipas devem ser ágeis e responsáveis. Evitar grandes burocracias e controlos hierárquicos.
5. Autonomia	Confiar nos colaboradores dando-lhes liberdade para agir. Evitar punir os colaboradores que abusem de autonomia.
6. Clientes	Interligar as funções de todos os colaboradores com as necessidades dos clientes. Evitar conflitos de interesse.
Processos de gestão	Descrição
7. Ritmo	Os processos de gestão devem ser organizados de forma dinâmica, de acordo com o ritmo dos negócios e dos eventos, isto é, adequados ao contexto e não ao ano civil.
8. Metas	Definir metas e objetivos ambiciosos, relativos e orientadores. Evitar definir metas fixas em cascata.
9. Planos e Previsões	O processo de planear e prever deve ser contínuo, e flexível e não um processo rígido.
10. Alocação de Recursos	Os recursos devem estar disponíveis <i>just in time</i> e não <i>just in case</i> . Ou seja, a alocação de recursos deve estar ajustada às necessidades e às alterações do mercado e não com base em valores fixos previamente definidos, como é o caso dos orçamentos anuais. E ainda promover uma mentalidade de consciência para os custos.
11. Avaliação da performance	A avaliação de performance deve ser realizada de forma holística e ter um feedback associado. O feedback é realizado através da comparação com os <i>peers</i> de modo a gerar aprendizagem e desenvolvimento. Evitar uma avaliação de performance baseada apenas nas medidas e nas recompensas.
12. Recompensas	Recompensas devem fomentar o sucesso do grupo e a competição saudável e não o sucesso individual. Evitar os contratos fixos de performance.

Tabela 2 - Princípios do modelo BB

(Fonte: Ploder, Dilger, & Bernsteiner, 2020 e BBRT 2016).

Tendo em conta os princípios de liderança e os processos de gestão do modelo *Beyond Budgeting* apresentados e descritos acima, veremos de seguida de que modo poderá ser feita a implementação desse mesmo modelo.

2.3. Implementação do modelo

De modo a ser alcançada a máxima vantagem na aplicação do modelo BB, a sua implementação exigirá uma mudança difícil e estrutural como a alteração das mentalidades mais tradicionais dos colaboradores das organizações (Roosli, & Kaduthanam, 2018) , modificando a cultura de comando e controlo.

A envolvente está em constante mudança e para que as transformações dos negócios sejam bem sucedidas, tem que haver capacidade das organizações se adaptarem a essas mudanças. Uma organização para conseguir dar resposta às alterações do mercado e da envolvente, precisa de adotar processos de desenvolvimento dinâmicos e contínuos (Roosli & Kaduthanam, 2018). O BB surgiu com o objetivo de tornar as organizações mais flexíveis e ágeis e com melhor capacidade de responder às alterações da envolvente, mantendo o foco na melhoria contínua de modo a superar os concorrentes (*peers*) (Olaf, Agnieszka, & Thomas, 2019).

É fundamental referir que o BB não é uma ferramenta do sistema de controlo de gestão, como é a ferramenta BSC (*Balanced Scorecard*), (Olaf, Agnieszka, & Thomas, 2019) é uma estrutura inovadora formada por várias ferramentas e técnicas.

Ao longo dos anos, com o aumento de estudos, publicações e *case studies* sobre o modelo BB, aumentou também o interesse por parte das organizações, dos profissionais, dos consultores, entre outros, sobre esse modelo. Neste contexto surgiu a associação *Beyond Budgeting Round Table* (BBRT), criada em 1998 no Reino Unido, por Jeremy Hope, Robin Fraser e Peter Bunce que está assente nos princípios do BB. Atualmente, é constituída por profissionais na área dos negócios, professores e investigadores e pretende dar resposta à crescente insatisfação com o orçamento tradicional.

A BBRT apoia os interessados em pertencer a uma rede de constante inovação da gestão para obter vantagens competitivas através do alinhamento dos princípios de gestão, com os do modelo BB. Envolve um processo de planeamento e previsão contínua que engloba um conjunto de pessoas e organizações que acreditam e confiam numa gestão sem orçamentos (Ploder,

Dilger, & Bernsteiner, 2020). Deste modo, a associação BBRT, vem mostrar o crescente interesse pelo modelo BB por parte de diferentes organizações, bem como diferentes pessoas e entidades, de acordo com as informações do *website* da BBRT, que mostra que atualmente existe uma comunidade ativa na Europa, na qual aceitam organizações de todas as regiões. Esta fundação é, de acordo com Bogsnes (2016), uma excelente forma de partilhar experiências de implementação do BB quer tenham sido bem sucedidas quer tenham falhado no sentido de promover entreajuda entre os membros.

As organizações, ao adotarem o BB, tiveram que analisar e estudar bem o modelo para se conseguirem adaptar ao mesmo. Com adoção do BB, os colaboradores deixam de sentir pressão para não cometer erros e deixam de estar constantemente a justificar os erros ou desvios, ou seja, são mais livres para errar, mas, por outro, também têm que ser eles próprios a resolver os seus erros. A implementação do modelo permite responsabilizar quer colaboradores quer unidades de negócio pelos seus resultados, o que demonstra maior autonomia. De forma a comparar o desempenho da organização quer dos colaboradores, as organizações adotaram a comparação com os pares para ter uma referência e conhecer a sua posição face aos concorrentes (Hope, & Fraser, 2003). Ou seja, para ter um *benchmarking* que é uma técnica para avaliar a performance de uma organização em comparação com a performance das outras.

Neste sentido, deixa de existir a alocação prévia dos recursos bem como a intenção de utilizarem todos os recursos disponíveis para evitar redução dos recursos atribuídos no ano seguinte. A alocação passa a ser flexível adaptando-se às necessidades da organização. É dada maior autonomia aos gestores na definição das ações necessárias para atingir os resultados. Passaram a ter metas relativas, quer financeiras quer não financeiras, como, por exemplo, o tempo que o produto demora a chegar ao mercado (Hope, & Fraser, 2003).

Relativamente aos objetivos, metas e aos KPIs (*Key Performance Indicator*) passam a adotar objetivos de longo prazo, metas e KPIs relativos para avaliar a performance que passou a ser um *benchmarking* interno. Assim, conseguem obter

maior capacidade de ação e adaptação às alterações do mercado (Hope, & Fraser, 2003).

O *Rolling Forecast* (RF) é uma das ferramentas fundamentais do modelo BB, através da qual são realizadas previsões constantes e reavaliações regulares dos planos de ação, de forma a reagir antecipadamente às alterações do mercado (Hope, & Fraser, 2003). Esta ferramenta permite que os gestores e outros colaboradores da organização realizem previsões contínuas com o intuito de criar valor para os acionistas (Zeller, & Metzger, 2013). Os gestores dedicam mais tempo a preparar e interpretar os RF o que faz com que o CEO possa antecipar melhor alterações na performance e melhorar as expectativas para que sejam mais realistas (Hope & Fraser, 2003).

De acordo com Hope e Fraser (2001), as ferramentas numéricas que auxiliam o modelo são os modelos de criação de valor tal como EVA (*Economic Value Added*), RF e *Benchmarking*. De acordo com Player (2003), as ferramentas que auxiliam o modelo são, para além das anteriormente mencionadas, o BSC e a gestão baseada em atividades *Activity-based management*. Outras ferramentas de apoio de acordo com BBRT (2018) citado em (Gonçalves, 2018) são as ferramentas de gestão do relacionamento com o cliente para melhor satisfazer as necessidades dos clientes, através de um maior acesso aos dados dos clientes, tal como CRM (*Customer relationship management*). Ainda neste artigo são referidos os sistemas de informação organizacionais e Rolling Forecasts como ferramenta de apoio que proporcionam diferentes visões do negócio permitindo, aos gestores, relacionar o trabalho e os custos imputados aos clientes.

A implementação do modelo BB fez com que, quer os colaboradores quer as unidades, tenham maior flexibilidade de atuação, de modo a dar resposta rápida às alterações das necessidades dos consumidores nas diferentes regiões em que atuam. As organizações usam diferentes práticas do modelo, para tomarem decisões e o seu sistema de controlo deixa de estar totalmente apoiado no orçamento.

É de realçar que as principais práticas de implementação do BB, segundo o estudo realizado por Matějka, Merchant e O'Grady (2020), assentam na elevada descentralização, alocação flexível de recursos, definição de metas relativas e redução dos planos de incentivos individuais (visto que, de acordo com o presente artigo os incentivos individuais dificultam a implementação do BB) que permitem que a tomada de decisão e o sistema de controlo reduzam a dependência do orçamento fixo anual.

Apesar de ter sido realizado um estudo por Matějka, Merchant, e O'Grady (2020) com o objetivo de perceber a relação entre os diferentes fatores e a implementação do modelo BB, este estudo apenas permitiu perceber a relação de alguns fatores com a adoção do BB, sendo que os autores indicam que existe ainda pouca literatura referente a este tópico. Nesse estudo apresentaram como principais fatores que determinam a predisposição de uma organização a adotar o modelo, a incerteza da envolvente, a importância da coordenação dentro da organização, a confiança nos colaboradores e a disponibilidade da informação sobre os pares.

Apenas foi possível concluir que a importância da coordenação intra-organizacional está negativamente relacionada com a implementação do BB. O que sugere que o orçamento anual fixo ainda tem elevada importância para as organizações com necessidade de coordenar previamente os investimentos a longo prazo. O sistema de informação também é uma das potenciais variáveis que afeta a implementação do BB e está relacionado com a sofisticação do sistema de informação da organização. Ou seja, os avanços tecnológicos podem facilitar a implementação de algumas práticas do modelo BB, nomeadamente na atualização frequente dos planos, o rápido *feedback* e avaliação de performance relativa. Se o sistema de informação estiver desatualizado ou se não for flexível, a capacidade de implementar o modelo BB é reduzida (Matějka, Merchant & O'Grady, 2020).

No entanto, ainda não existe um elevado detalhe na literatura referente aos fatores que determinam a predisposição das organizações para adotarem o modelo, sendo que os autores do estudo de Matějka, Merchant e O'Grady (2020)

afirmam que ainda existem uma grande possibilidade de análise de outros fatores e variáveis que afetam a adoção do modelo. De facto, existe alguma variação, em termos do que é que a implementação do modelo BB implica.

O que ficou demonstrado foi que muitas empresas já adotavam ideias deste modelo sem terem consciência (Becker, Messner, & Schäffer, 2020). No entanto, segundo de Olaf, Agnieszka e Thomas (2019), ainda não existe um *framework* que permita, à organização que adota o modelo BB, saber as vantagens e desvantagens da sua adoção, em diferentes circunstâncias organizacionais.

2.3.1. A implementação parcial do *Beyond Budgeting*

A implementação parcial do modelo *Beyond Budgeting* difere da implementação total no sentido em que existem organizações que não adotam todos os princípios do modelo, ou optam por escolher as práticas e ferramentas que mais se adequam à sua organização ou à própria cultura. Desta forma, conseguem usufruir das vantagens do modelo não tendo que realizar tantas alterações na organização.

No entanto, a implementação parcial do BB não tem sido alvo de muitos estudos. Efetivamente existe uma grande falha na literatura quanto às razões para uma adoção parcial do modelo (Matějka, Merchant, & O'Grady, 2020) sendo possível perceber que existem casos em que as organizações optam pela implementação parcial (cerca de 30% dos inquiridos) e não por uma implementação total. Neste estudo, algumas das organizações que implementaram o BB apenas aplicavam os RF sem adotarem a alocação flexível de recursos, ou sem executarem a avaliação relativa de *performance*. As organizações que optavam pela adoção parcial continuavam a depender principalmente de atualizações do plano anual, e continuavam a considerar os planos anuais os mais relevantes, contrariamente às que implementavam de forma total o modelo que, consideravam os planos de longo prazo os mais importantes. Numa implementação parcial de acordo com o mesmo estudo, a avaliação é realizada através de medidas de performance mais individuais e com

tendência a serem financeiras, em vez de serem medidas de performance não financeiras e de grupo.

Como se pode constatar pela bibliografia consultada, as organizações norueguesas aplicam medidas de avaliação da performance que, na sua generalidade, estão alinhadas com o modelo; a avaliação é realizada de forma holística e o *feedback* é feito recorrendo aos pares. Por sua vez, o sistema de incentivos não segue por completo os princípios do modelo porque não estavam previstas recompensas de grupo (Melangen & Sofo, 2019). Note-se que as ferramentas e técnicas apresentadas pelo modelo BB não são novas. São, no entanto, desenvolvidas e implementadas com uma nova abordagem, de modo a diferenciarem-se da teoria de comando e controlo (Olaf, Agnieszka & Thomas, 2019).

Enquanto que, por um lado, existem organizações que realizam grandes alterações quando adotam o BB (Becker, 2014 citado por Matějka, Merchant e O'Grady, 2020), por outro lado, há organizações que se focam apenas nas práticas de planeamento e previsão, como afirmam Matějka, Merchant e O'Grady (2020). Estes autores concluíram que a implementação do modelo, na prática, varia muito e as organizações adotam diferentes subconjuntos de práticas de controlo de gestão, apresentadas na literatura. A implementação parcial do modelo tem sido alvo de estudos (Matějka, Merchant, & O'Grady, 2020), no entanto, ainda não existe informação sobre as razões que levam à implementação parcial do modelo.

2.4 Benefícios do modelo

Ao longo de várias décadas têm sido apresentados inúmeros benefícios do modelo BB, principalmente por parte das organizações que o implementaram. Por exemplo, na análise de Hope e Fraser (2003), as organizações, ao adotarem a ferramenta RF, têm um sistema de controlo de gestão mais transparente e o fluxo de informação contínuo, possibilitando que todos os colaboradores acedam à mesma informação em tempo real. Segundo estes autores, esta ferramenta permite obter previsões mais precisas do que o orçamento, visto que, as previsões

são revistas e atualizadas de forma contínua pela informação mais recente disponível. Para além disto, e conforme os referidos autores (Hope & Fraser, 2003), ao recorrerem ao RF, deixa de existir motivação à manipulação dos dados porque as metas e os objetivos não são fixos, são relativos e vão sendo atualizados de acordo com o contexto.

Como já foi mencionado, com a adoção do modelo BB, as metas usadas, quer sejam financeiras quer sejam não financeiras, passam a ser relativas. Deste modo, as unidades de negócio e os colaboradores são responsabilizados pelos resultados do negócio, o que demonstra maior autonomia e responsabilização de acordo com Hope & Fraser (2003). Segundo os mesmos autores, quanto à performance do grupo, esta passou a ser comparada com os *peers*, através do *benchmarking*, de modo a criar um termo de comparação para os colaboradores e para a organização, destacando a sua posição face aos concorrentes. Esta comparação é realizada, de modo a que, os colaboradores não se foquem apenas em atingir uma meta predefinida, mas incutir a vontade de ser cada vez melhor e de querer superar constantemente os concorrentes. A vantagem é que só têm acesso aos resultados no fim do período em análise, de modo a serem constantemente incentivados a dar o seu melhor (Hope & Fraser, 2003).

Outra vantagem, na adoção do modelo, é a maior facilidade no acesso aos recursos devido à maior autonomia, menor burocracia e maior responsabilização pela ação (Hope & Fraser (2003). Deixa, assim, de existir a intenção de utilizar recursos não necessários (Hope & Fraser, 2003). A título de exemplo, cite-se a empresa dinamarquesa petroquímica, Borealis, que teve uma redução de cerca de 30% dos custos fixos durante cinco anos após adoção do modelo BB (Hope & Fraser, 2003). A aplicação deste modelo tem um elevado impacto nas organizações que o adotam (Hope & Fraser, 2003), tendo maior capacidade de ação e adaptação às alterações do mercado.

No que se refere ao tempo disponível após a implementação do BB, este aumentou significativamente visto que muitas das organizações deixam de realizar orçamentos, ou passaram a dedicar muito menos tempo a essa atividade. Desta forma, e de acordo com Hope & Fraser (2003), os gestores têm mais tempo

disponível para analisar o mercado e os consumidores obtendo mais informações sobre as alterações das tendências, e das preferências do mercado.

A capacidade de resposta e de adaptação da organização é muito superior, bem como a atualização constante da estratégia à envolvente. Com o modelo BB, a estratégia deixa de ser imposta pelos níveis hierárquicos superiores e passa a ser comunicada e formulada a partir dos níveis mais operacionais (Hope & Fraser, 2003). Os colaboradores das organizações sentem-se mais motivados para trabalharem numa organização onde existe maior autonomia o que está de acordo com a teoria do BB (Bogsnes, 2018; Hope & Fraser, 2003).

De facto, de acordo com o estudo de Matějka, Merchant e O'Grady (2020) as organizações que implementaram o BB têm elevados níveis de descentralização; uma alocação de recursos flexível; definição de metas relativa e que promovem os incentivos de grupo. O que vai ao encontro do estudo de Roosli e Kaduthanam (2018) que indica que, desde os anos 90, existem organizações que optaram pela descentralização dos ramos de atividade, como no caso da Handelsbanken, da Toyota, da Statoil. Nestas organizações, ocorreu a descentralização dos ramos de atividades, aumentando a responsabilidade nas diferentes unidades de negócio e nas filiais. O que, resultou numa maior satisfação por parte dos colaboradores e maior flexibilidade de atuação face às alterações do mercado e preferências dos consumidores nas diferentes regiões em que atuam (Roosli & Kaduthanam, 2018).

Concluindo, o estudo realizado por Alsharari (2019), através da observação das rotinas e práticas do dia-a-dia dos colaboradores, procurou demonstrar que a implementação do BB não é uma mera inovação, mas sim um conjunto de alterações fundamentais e essenciais na estrutura e nos sistemas dos diferentes níveis organizacionais.

2.5. Problemas e desvantagens do BB

Não obstante o que foi dito, e apesar das vantagens mencionadas, este modelo, tem os seus pontos menos positivos. A adoção de um novo modelo em termos

de controlo de gestão implica enormes mudanças e esforços para uma organização (Olaf, Agnieszka e Thomas, 2019), por isso é essencial que exista uma forma de avaliar a estrutura organizacional e se a organização está preparada para se adaptar a um novo modelo.

Enquanto que, por um lado, as organizações procuram obter maior autonomia, por outro lado, querem mais estabilidade e controlo, o que leva ao “*control dilemma*” impedindo assim que as organizações sejam mais dinâmicas (Hope et al., 2011 citado por Olaf, Agnieszka e Thomas, 2019). O problema é que não há uma estrutura que consiga avaliar as vantagens da implementação do modelo, o que leva as organizações a serem mais conservadoras quanto à adoção do BB. Segundo o estudo realizado por Matějka, Merchant e O’Grady (2020), a adoção do modelo pode implicar muito tempo e pode não gerar os efeitos desejados.

É de salientar que alguns dos princípios do BB são desafiantes e que, na prática, não são fáceis de aplicar, de acordo com um estudo realizado a diferentes empresas por Melangen e Sofo (2019). O principal desafio prende-se com a definição das metas, concluindo que é difícil definir metas relativas, financeiras e não financeiras que sejam ambiciosas e ao mesmo tempo atingíveis.

Outro problema apresentado pelas empresas, está relacionado com a falta de alinhamento no sistema de incentivos que, por sua vez, pode não estar alinhado com os princípios do modelo BB, ignorando os princípios que desincentivam as recompensas individuais e promovem as recompensas de grupo (Melangen & Sofo, 2019). Apesar de grande parte dos princípios do BB terem sido implementados com sucesso, como por exemplo, a alocação flexível dos recursos, outros foram mais difíceis de aplicar, como é o caso da transparência, da confiança e da responsabilidade (Alsharari, 2019).

O sistema de gestão da performance, que se baseia no modelo BB, varia de empresa para empresa. Nem todos os aspetos de gestão de performance são coerentes com este modelo. Alguns dos princípios do modelo são percecionados como desafiantes e difíceis de implementar na prática (Alsharari, 2019). Uma das possíveis razões para as organizações adotarem uma atitude conservadora

quanto à aplicação do BB, segundo Olaf, Agnieszka e Thomas (2019), pode estar relacionada com a própria estrutura das organizações que não permite aplicar o modelo, nem ter acesso às vantagens do mesmo. De acordo com o estudo realizado por Matějka, Merchant e O'Grady (2020), mesmo para as organizações que apoiam o modelo, as práticas que aparentam ser mais difíceis de abandonar são o orçamento anual fixo para tomar decisões e para avaliar, com base nas medidas de performance financeiras.

Por vezes o que sucede é que, por um lado, a estratégia é bem comunicada através de metas desafiantes, por outro lado, não permite a integração dos colaboradores no processo da sua definição, o que resulta numa falta de orientação para os colaboradores dos níveis mais operacionais (Gustavsen, & Hornnes, 2019). Adicionalmente, outro problema relativo às metas, relaciona-se com o facto de, por vezes, se basearem no ano financeiro e não se justarem ao RF. As metas, ao estarem ajustadas ao RF, evitam ficar desatualizadas (Gustavsen, & Hornnes, 2019).

Existem estudos que avaliavam o modelo recorrendo a critérios de complexidade das organizações e incerteza da envolvente (Horváth, 2003; Sandalgaard, 2013; Weber & Linder, 2008 citados por Olaf, Agnieszka e Thomas, 2019). A complexidade das organizações, de acordo com, Olaf, Agnieszka e Thomas (2019) não aparenta ter elevado impacto na avaliação da adoção do modelo, sendo que existem organizações complexas e que o modelo permite que sejam lucrativas. Segundo Becker et al. (2010), citado por Olaf, Agnieszka e Thomas (2019) foi demonstrado que a maioria das organizações que adotam o BB são complexas e de grandes dimensões, como por exemplo, a organização Borealis ou o Handelsbanken, um dos bancos mundiais mais eficientes em termos de custos.

No artigo referido anteriormente, alguns autores, defendiam que era vantajoso adotar o modelo em situações de elevada incerteza, por sua vez, Olaf, Agnieszka e Thomas (2019) mostraram que este critério pode ser questionado sendo que existem organizações que atuam em mercados com envolventes díspares e que adotam o modelo com sucesso.

De acordo com o mesmo artigo, não existe um *framework* que permita determinar as vantagens e desvantagens da adoção do modelo BB. Um dos grandes problemas deste modelo pela visão de Matějka, Merchant e O'Grady (2020), é que, apesar do BB ser uma grande inovação desenvolvida para as práticas de controlo de gestão, ainda nos dias de hoje existem poucas evidências sobre o seu funcionamento.

Em modo de conclusão, mesmo com os estudos e investigação realizados ao modelo BB, o seu conceito continua amorfo e mal definido (Matějka, Merchant, & O'Grady, 2020).

3. Paradoxo de controlo

Para muitos gestores, ainda é difícil compreender que para controlar não é necessária uma coordenação centralizada. Apesar de as organizações serem menos controladas, existe um maior alinhamento dentro das mesmas, promovendo uma coordenação eficiente. Ou seja, uma coordenação eficiente não necessita obrigatoriamente de ter um coordenador. A investigadora Margaret Wheatley afirma que “The two forces that we have placed in oppositions to each other -freedom and order- turn out to be partners in generating healthy, well-ordered systems”. Ou seja, o que anteriormente era visto como incompatível, passou a ser complementar (Roosli, & Kaduthanam, 2018).

A ideia de que um gestor ou diretor está a controlar (“in control”), ou seja, de que tem tudo sob controlo, é um paradoxo de acordo com a investigação realizada por Streatfield (2001). A abordagem tradicional de gestão defendia que a função principal de um gestor era controlar e que para um gestor ser eficaz tinha que evitar a ocorrência de incertezas. Assim, o gestor conseguia garantir o controlo e o sucesso da organização. No entanto, segundo a experiência de Streatfield (2001), foi possível perceber que a função principal de um gestor não é garantir o total controlo sobre a organização, até porque é impossível ter controlo sobre tudo, visto que, frequentemente ocorrem situações desconhecidas e imprevisíveis. Apesar dos gestores não terem controlo total sobre os acontecimentos, não significa, que não tenham controlo sobre a organização.

É necessário que o gestor tenha uma participação ativa nos processos de produção, de forma a conseguir dar resposta aos acontecimentos inesperados e obter o sucesso dos processos de gestão. Uma organização consegue ter uma gestão participativa e, no entanto, os gestores podem não ter controlo de tudo o que sucede, de facto, não significa que a organização esteja fora de controlo (Streatfield, 2001). As decisões dos gestores vão sendo tomadas à medida que o contexto se vai alterando, assim, existe uma adaptação contínua ao contexto e às alterações da envolvente.

A investigação realizada por Streatfield (2001) tinha como objetivo perceber se os gestores têm ou não controlo sobre os negócios em que operam. Uma das conclusões retiradas do estudo foi que existe um paradoxo de controlo, no qual os gestores têm e não têm, simultaneamente, controlo sobre a organização.

Desta forma Streatfield (2001) procurou perceber como é que os gestores conseguem operar de forma eficaz numa organização onde nem sempre estão a controlar. A forma que Streatfield apresentou para lidar com o paradoxo de controlo foi através de um processo complexo de comunicação interativa. Ou seja, os gestores têm e não têm, simultaneamente, controlo e conseguem, apesar dessa situação paradoxal, ter a coragem de continua a participar interactivamente na criação de um propósito. As conversas que ocorrem diariamente na organização contribuem, para a padronização dos processos de criação de propósito, o que vai ao encontro da teoria do modelo BB, que defende uma maior transparência e circulação da informação.

Streatfield (2001), na sua investigação, apercebeu-se que os seres humanos têm uma enorme necessidade de sentir que têm controlo sobre as situações. Tal como para um indivíduo é fundamental sentir que tem controlo e que é capaz de controlar os eventos, os gestores também sentem essa necessidade e por isso, sentem ansiedade perante incertezas, o que os leva a procurar garantir o controlo de todas as situações reduzindo essa ansiedade.

A abordagem tradicional da gestão defendia que era necessário haver controlo numa organização, evitando a falta de orientação ou de propósito, para atingirem o sucesso. Os gestores tentavam eliminar ou reduzir a incerteza pela aplicação de fortes controlos que alterassem os comportamentos dos colaboradores, de forma, a obter o comportamento desejado. Utilizavam, para este fim, diferentes mecanismos tais como diálogos com os colaboradores, ou indicadores financeiros, impondo, assim, comportamentos para tentar evitar acontecimentos imprevisíveis (Streatfield, 2001).

Tal como Streatfield (2001) apresenta o paradoxo que existe nas organizações referente ao controlo, Simons (1994) apresenta o paradoxo em termos das tensões que ocorrem nas organizações. Simons defende que existe tensão entre os

controles (formais ou informais), e a liberdade que os colaboradores procuram ter para serem mais inovadores e para cometer erros. As tensões apresentadas por ambos os autores estão interligadas.

A estratégia de comando e controlo está associada ao sistema tradicional de controlo de gestão, no qual a estratégia é definida pelo topo e comunicada aos restantes níveis hierárquicos (*top-down*), onde os gestores pretendem atingir os resultados previstos, de forma a que não seja necessário lidar com “surpresas” (Simons, 1994).

No entanto, com o passar dos anos, as técnicas de comando e controlo apresentadas deixaram de conseguir satisfazer as necessidades dos gestores, como já foi referido. A desatualização das técnicas como referido por Simons (1994), ocorreu graças à presença das organizações em ambientes de elevada competitividade, onde a procura pela criatividade e iniciativa são os elementos críticos para atingir o sucesso do negócio.

Simons (1994) mostrou que, em todas as organizações, existe uma certa tensão. Cada organização apresenta uma tensão diferente entre os elementos, mas a verdade é que todas as organizações sofrem de uma determinada tensão que pode ser vista como paradoxo. Os gestores têm que saber equilibrar a tensão entre a procura associada a uma maior flexibilidade, e o objetivo de aumentar a rendibilidade da organização, tal como o modelo BB propõe com os princípios de maior autonomia e descentralização.

No entanto, Streatfield (2001), com a sua experiência de vida, deparou-se com o facto do controlo ser uma ilusão e que os gestores têm que saber viver com o paradoxo de controlo. Assim sendo, uma gestão eficaz é composta pela capacidade do gestor saber lidar com o paradoxo de controlo e mesmo assim, ter a coragem de continuar a participar de forma criativa, mesmo não estando a controlar. Desta forma, o modelo BB pode ser visto como auxiliar do controlo promovendo maior proximidade entre os colaboradores e melhor circulação da informação.

A estratégia de Simons (1994) consiste numa estratégia de controlo, baseada em quatro mecanismos que representam a solução para equilibrar as tensões que

existem nas organizações. Este sistema designa-se por *levers of control* e depende da interação contínua entre forças positivas e negativas¹, procurando demonstrar que através dos quatro mecanismos, é possível dinamizar a tensão existente nas organizações.

O sistema de *levers of control* está dividido em duas categorias: permissão e restrição. Os mecanismos de permissão consistem no sistema de crenças e de controlos interativos e os mecanismos de restrição consistem no sistema de restrições e de controlos de diagnóstico. De forma, a que os gestores possam lidar com o paradoxo entre conceder maior liberdade de atuação e ao mesmo tempo, atribuir responsabilização aos diferentes colaboradores (Simons, 1994).

Simons (1994) indica que um gestor para conseguir gerir a tensão na organização tem que recorrer ao sistema de controlos positivos e negativos. Os controlos positivos servem para motivar, premiar, orientar e promovem aprendizagem. Por sua vez, os controlos negativos servem para controlar, coagir, punir e ordenar. Estes controlos funcionam como forças opostas que existindo em simultâneo, tornam os controlos eficazes. Para gerir as tensões positivas e negativas de uma organização, Simons (1994) sugere que os gestores identifiquem os quatro mecanismos de controlo, que devem ser flexíveis e ajustáveis a diferentes contextos, estratégias e às diferentes necessidades dos gestores.

Concluindo, segundo Streatfield (2001) existe um paradoxo de controlo com o qual os gestores têm que lidar no seu dia a dia. As imprevisibilidades associadas ao desconhecido criam ansiedade e para lidar com esta ansiedade os gestores aplicam práticas e mecanismos de controlo, como por exemplo alteração do comportamento dos colaboradores, de modo, a estarem alinhados com os interesses das organizações. No entanto, o que obtêm é uma ilusão de controlo

¹ As forças que Simons (1994) refere são as forças positivas e negativas referenciadas na filosofia chinesa. As forças yang, que representam o sol, aquecimento e luz, são as forças relacionada com motivação, aprendizagem e recompensas. Por sua vez, as forças negativas, são as forças yin que representam a escuridão e o frio, e estão relacionadas com a coerção, punição, proibição e controlos.

porque existem imprevisibilidades nas organizações, que criam o paradoxo de controlo.

Simons (1994) afirma que todas as organizações sofrem de uma determinada tensão que também é visto como paradoxo entre aplicar controlos e ao mesmo tempo conceder maior liberdade de atuação. Para lidar com este paradoxo o autor apresenta o sistema *levers of control* no qual indica quatro mecanismos de controlo a que os gestores podem recorrer, no sentido a auxiliar os gestores a sentirem que estão a controlar, o que vai ao encontro do paradoxo apresentado anteriormente por Streatfield (2001).

A forte cultura de comando e controlo de uma organização é uma das formas a que as organizações recorrem para lidar com o desconhecido e incertezas, apesar de, segundo Streatfield (2001), ser uma ilusão de controlo. O modelo BB pode ser visto pelas várias organizações que ainda têm bastante presente a cultura de comando e controlo, bem como pelas organizações onde existe as tensões e os paradoxos referidos por Streatfield (2001) e por Simons (1994), como uma forma de manter o controlo e ao mesmo tempo garantir maior flexibilidade de atuação e resposta às alterações do contexto.

Ao longo desta investigação foi possível perceber que existem, de facto, várias lacunas. Neste TFM vão ser abordadas as falhas na literatura referentes à forma como é que a adoção parcial é realizada e qual o critério de escolha dos princípios. E ainda como é que organizações com elevada cultura de comando e controlo utilizam um modelo mais flexível que promove maior autonomia e descentralização de tomada de decisão.

No próximo capítulo, será apresentada a Questão de Investigação deste TFM, bem como a metodologia através da qual se irá responder a esta questão.

Capítulo II – Caso de estudo: Grupo Nors

1. Questão de investigação

Ao longo das últimas décadas, as críticas ao orçamento têm aumentado de forma exponencial, o que potenciou a procura de modelos de controlo de gestão alternativos, como foi o caso do *Beyond Budgeting* (BB). O orçamento como ferramenta de controlo de gestão perdeu utilidade pela falta de flexibilidade e capacidade de adaptação às alterações da envolvente, deixando de dar respostas às necessidades dos gestores (Alsharari, 2019). Segundo o mesmo autor, o orçamento tradicional já não é a ferramenta mais adequada de controlo de gestão, no entanto, apesar das várias críticas, continua a ser a ferramenta principal de controlo de gestão (Libby & Lindsay, 2010).

A crescente globalização fez aumentar a concorrência tornando o mundo mais volátil, incerto e complexo. Para dar resposta às constantes alterações da envolvente e dos mercados, as organizações precisam de deixar de seguir as práticas e ferramentas de gestão mais tradicionais, nomeadamente o orçamento (Bogsnes, 2016). Neste sentido, o modelo BB segue uma abordagem holística e que procura fornecer maior autonomia e flexibilidade às organizações em que atua (Roosli & Kaduthanam, 2018).

O modelo foi apresentado como um conjunto de práticas a adotar a fim de obter uma organização com maior capacidade de se adaptar à envolvente, reduzir custos e desperdícios de recursos. Existem, porém, organizações que optam por implementar o modelo de forma parcial.

Esta adoção parcial passa por aplicar apenas alguns princípios e ferramentas do modelo. Os autores concluíram que as práticas do modelo BB, variam muito

de organização para organização e que as organizações adotam subconjuntos dessas práticas conforme lhes for mais conveniente. O que mostra que o modelo não segue uma abordagem prescritiva, mas sim uma abordagem que serve de inspiração como alternativa ao orçamento tradicional (Alsharari, 2019).

Foi ainda referido o paradoxo de controlo que existe nas organizações. Ou seja, apesar dos gestores muitas vezes procurarem aumentar o controlo sobre a organização, recorrendo a práticas e políticas de elevado controlo uma ilusão de controlo (Roosli & Kaduthanam, 2018). Esta ilusão existe porque, numa organização, ocorrem frequentemente situações imprevisíveis e o controlo aplicado pelos gestores vem tentar colmatar essas situações, com as quais os gestores não sabem lidar. Não sendo possível eliminar por completo as imprevisibilidades, os gestores encontram-se numa situação paradoxal, em que, simultaneamente, têm e não têm controlo sobre a organização (Streatfield, 2001). Por mais que aumentem e implementem mecanismos de controlo, os imprevistos continuam a ocorrer.

Simons (1994), por sua vez, defende que nas organizações existe um paradoxo de controlo que cria uma certa tensão. No sentido de gerir esta tensão, o gestor deve recorrer ao sistema *levers of control* que inclui controlos positivos e negativos. Os mecanismos são flexíveis, no sentido, a adaptarem-se a diferentes contextos e necessidades.

Chegados a este ponto, propomo-nos agora esclarecer o propósito deste estudo. Neste sentido, tentar-se-á perceber a adoção parcial do BB bem como o paradoxo que existe na implementação deste modelo apresentado na literatura e a sua utilização na prática, aplicando a um caso concreto: a organização Nors. Apesar de existir literatura sobre o paradoxo de controlo, não existe investigação sobre o paradoxo relativamente ao modelo BB, pelo que este TFM representará uma inovação em termos de investigação.

O BB é um modelo que procura aumentar a autonomia e descentralizar as organizações de forma a que estas possam responder de forma rápida às alterações do mercado. No entanto, ainda há organizações, como a Nors, com forte cultura de comando e controlo e que, paralelamente, adotam o modelo BB.

Em algumas organizações existe o paradoxo apresentado por Streatfield (2001), nas quais os gestores procuram obter controlo total sobre as suas organizações, mas que, no entanto, é impossível de alcançar. Bem como o paradoxo mencionado por Simons (1994), em que os gestores, por um lado, querem aplicar controlo, mas por outro procuram aumentar a liberdade para inovar e permitir erros. É, de facto, útil perceber de que forma é que estes paradoxos estão associados à organização em estudo.

Desta forma, a questão de investigação que me proponho é: “Será a adoção do *Beyond Budgeting* no caso da Nors, um paradoxo do sistema de controlo de gestão?” Para dar resposta a esta questão de investigação, será realizado um caso de estudo à Nors, organização que, há cerca de sete anos, adota o modelo BB de forma parcial, mantendo uma forte cultura de comando e controlo.

2. Metodologia do caso de estudo

A metodologia utilizada na realização deste TFM é o caso de estudo, uma das estratégias de investigação mais utilizadas nas ciências sociais, nomeadamente, na área de economia, para teses e dissertações (Yin, 1994). Segundo Schramm (1971, citado por Yin, 1994), o foco de um caso de estudo é dar ênfase a uma decisão ou conjunto de decisões, elucidando porque é que determinadas decisões foram tomadas, como é que foram implementadas e quais foram os resultados obtidos dessa implementação.

De acordo com o estudo de Yin (1994) sobre as metodologias de investigação, o caso de estudo é apresentado como uma análise a acontecimentos e factos contemporâneos, num determinado contexto, e sobre os quais o investigador tem reduzido ou nenhum controlo. Ainda segundo Yin (1994), a metodologia de caso de estudo é a mais adequada para estudar e analisar os fenómenos organizacionais. Esta estratégia de investigação procura dar respostas às questões “como” e “porquê”, que é precisamente o caso deste TFM.

Segundo Yin (1994), no caso de uma organização, mesmo que a recolha de dados se possa basear nas informações obtidas através de entrevistas, as conclusões não podem ter apenas as entrevistas como fonte de informação. Isto porque estes dados permitem obter informação sobre a perceção que os indivíduos têm da organização, mas não a perceção da organização em si.

Numa investigação, as provas podem ser recolhidas através de diferentes fontes, nesta dissertação foram utilizados três tipos diferentes de provas: os registos existentes – trabalhos de investigação realizados anteriores por alunos da Universidade Católica do Porto à organização Nors; documentos disponibilizados pela empresa como o relatório e contas; e foram também realizadas várias entrevistas. Foram entrevistados dois Diretores Executivos, nomeadamente, a diretora executiva da empresa Onedrive Dra. Isabel Basto, e o diretor executivo da empresa Auto-Sueco automóveis Dr. Nuno Guimarães; o CEO (*Chief Executive Officer*) Dr. Tomás Jervell; o CFO (*Chief Financial Officer*) Dr. Rui Miranda; um membro da comissão executiva, Dra. Ana Salomé, e ainda o Diretor do Planeamento e Gestão de Performance Dr. João Ferreira.

3. Grupo Nors

3.1 História do Grupo Nors

A Nors tem como função distribuir soluções de transporte e equipamentos de construção a nível mundial. Surgiu em 1933, quando Luís Jervell se tornou representante da Volvo em Portugal. Em 1949, foi criada a Auto-Sueco (AS), quando Luís Jervell e Yngvar Poppe Jensen conseguiram autonomizar o negócio. O elevado crescimento da Auto-Sueco resultou, em 1959, na criação de uma fábrica em Coimbra.

Em 1991 a Auto-Sueco começou o processo de internacionalização expandindo-se para Angola. Prosseguiu com a Auto-Sueco Espanha, onde adquiriu a *Volmaquinaria Construcción* em 1999 e em 2001, continuou a expansão para África Subsariana.

No ano de 2003, o crescimento interno originou a necessidade de se iniciar no *Aftermarket* pesados, em que para além da comercialização passou a ter serviço após-venda, através da aquisição da CIVISPARTS.

A expansão para os Estados Unidos da América ocorreu em 2004, através da criação da Ascendum USA e iniciou as operações da AS na Namíbia passando a deter a representação exclusiva da marca Volvo de camiões, autocarros e motores industriais e camiões da marca Renault. A criação da Auto-maquinaria, em 2005, ajudou a construir Angola pela distribuição de máquinas de construção.

Em 2006, a AS Parts começou a oferecer soluções *Aftermarket* para ligeiros, acompanhando de perto os seus clientes. O crescimento mundial prosseguiu com AS Quénia, AS Botswana e AS Tanzânia e, em 2007 o Brasil, onde se iniciou como concessionário de camiões e autocarros Volvo.

Os 75 anos da organização foram comemorados em 2008, ano em que o Grupo adquiriu a Sotkon. Adicionalmente, em 2010, adquiriu a AS São Paulo, o maior concessionário de camiões e autocarros Volvo do Brasil e América Latina. Esta aquisição fez aumentar a sua presença no mercado brasileiro. Nesse ano, continuou a expansão internacional através do investimento na Ascendum Turk

Makina, na Turquia. No ano 2012, a AS Coimbra passou a designar-se Ascendum e a nível internacional investiu no México.

Comemorou, em 2013, os 80 anos da sua criação alterando o nome do grupo para Nors. De acordo com o atual CEO, Tomás Jervell, a alteração do nome tinha como objetivo dar resposta à elevada diversidade de marcas que o grupo detém. O nome Auto-Sueco estava muito associado à marca Volvo e à venda de automóveis, no entanto, o grupo atua em várias geografias, tem elevada diversidade de operações, negócios e marcas muito diversificadas. O nome Auto-Sueco limitava muito a comunicação externa do grupo. A alteração do nome para Grupo Nors, em 2013, coincidiu com o início de um projeto de índole estratégica.

Ainda em 2013, expandiu-se para nove países da Europa central, sob a designação Ascendum e em 2014, adquiriu a Agro New e iniciou a sua atividade no Uganda e em Moçambique. A Galius, empresa distribuidora e importadora de camiões Renault Trucks, apareceu em Portugal em 2015. Além de vender, presta também assistência após-venda.

Por último, em 2020 a KinLai, outra empresa do grupo Nors, começou a realizar distribuição de camiões da DongFeng em Angola. Ainda neste mesmo ano, em Março, a Nors expandiu-se para o mercado canadiano adquirindo a STRONCO.

3.2. Caracterização da organização

De acordo com o Diretor Executivo, a Nors é empresa *holding* e tem um modelo de *governance* dividido por regiões sendo que cada região é constituída por um conjunto de empresas. A *holding* é formada pela comissão executiva com vários administradores e cada empresa de cada região tem um diretor executivo.

O grupo Nors atua em quatro áreas de negócio: Nors Mobility, Nors Off-road, Nors Aftermarket e Nors Ventures (Relatório e Contas 2019). Na tabela seguinte, apresenta-se de modo mais detalhado, cada uma destas áreas.

Quadro das áreas de negócio da Nors:

Área de Negócio	Descrição	Marcas	Atuação
Nors Mobility	Área de negócio dedicada à oferta de soluções de mobilidade e transporte (venda de veículos pesados, camiões, automóveis, autocarros, outros)	Auto Sueco	Representante da marca Volvo. Valores: confiança, paixão, mudança e performance. O foco é o cliente. Atua em Angola, Brasil, Botswana, Moçambique, Namíbia e Portugal. Oferta ajustada às regiões de atuação. Oferece gama diversificada de produtos (camiões, autocarros, motores marítimos e industriais) da marca Volvo e geradores Kohelr-SDMO.
		Auto Sueco Automóveis	Comercialização de veículos. Atua em Portugal através de seis concessionários. Equipa especializadas em vendas. O foco está no serviço de qualidade de pós-venda. Distribuidor das marcas Volvo, Mazda, Land Rover, Jaguar e Honda.
		Galius	Distribuidor exclusivo da marca Renault Trucks em Portugal. Rede de revendedores presente em nove postos a nível nacional. Serviço de venda e após-venda com qualidade de excelência. Profissionalismo e acompanhamento personalizado.
		Kinlai	Distribuidor oficial em Angola da marca de camiões Dongfeng Trucks. Objetivo de atuar em Angola com elevado nível de excelência, segurança, durabilidade e desempenho. Oferta do serviço para alavancar diferentes setores (distribuição, soluções especiais, mineração, silvicultura).
Nors Off-road	Área de negócio responsável por distribuir e fornecer equipamentos agrícolas, de construção, industriais e infraestruturas, fiáveis e eficientes.	Ascendum	Um dos maiores distribuidores mundiais da marca Volvo Construction Equipment. Está presente em 14 locais em termos internacionais. Comercializa equipamentos de construção e industriais. Oferta de assistência técnica, serviço de aluguer de equipamentos e logística
		Auto-maquinaría	Oferta de uma gama muito eficiente de produtos na área de construção. Foco na qualidade, segurança e desempenho. Atua no mercado Angolano. Distribuidor da marca Volvo Construction Equipment, dos produtos Groove, Hyster, outros.
		AgroNew	Distribuidor de equipamentos agrícolas em São Paulo.

Área de Negócio	Descrição	Marcas	Atuação
			O principal produto vendido é a recolha de cana de açúcar.
		STRONGCO	Distribuidor de equipamentos móveis. Oferta de equipamentos e atendimento de elevada qualidade. Atua no Canadá em 26 filiais. Vende, aluga e presta serviços de manutenção a equipamentos em diversas indústrias.
Nors After-market	Especializada na distribuição e retalho de peças de várias marcas para autocarros, automóveis e camiões.	AS Parts	Operava em Portugal como distribuidor independente de componentes mecânicas e carroçaria para o setor automóvel. Hoje em dia, faz parte do grupo Onedrive. Oferta de elevada qualidade e diversidade de produtos.
		Onedrive	Marca de após-venda especializada em peças para automóveis. Oferta de serviços de apoio técnico especializado. Concessionários em Angola e Portugal.
		Civiparts	Atua no mercado Angolano, Espanhol e Português Foco no <i>Aftermarket</i> . Oferta de um serviço diversificado e profissional. Importa e distribui peças e equipamentos para aplicar em camiões e autocarros de diferentes marcas.
Nors Ventures	Área de negócio que faz mediação de seguros, venda de vidros de construção, soluções ambientais, entre outros.	Sotkon	Em 2019 passou a ser detida pela Nors a 100%. Dedica-se ao design, fabrico e venda de sistemas modulares de reciclagem e recolha de resíduos sólidos urbanos. Detém diversos produtos patenteados. Está presente em Angola, Espanha França, Portugal e Turquia.
		Amplitude Seguros	Consultor de seguros e riscos. Especializada na mediação de seguros. Oferta de um vasto leque de serviços de consultoria e corretagem de seguros.
		Vitrum	Está presente em Angola. Foco na qualidade do atendimento ao cliente. Detém uma vasta disponibilidade de produtos. Empresa pioneira especializada na distribuição de vidro de construção.

Tabela 3 - Áreas de negócio do Grupo Nors
(Fonte: Relatório e Contas 2019)

Informações financeiras:

De acordo com o Relatório e Contas de 2019 (R&C), o volume de negócio teve um aumento de 21,5% face ao ano anterior, tendo apresentado em 2019 um valor de 782,7 M€. Este aumento deve-se principalmente ao crescimento da atividade no mercado brasileiro, mas também ao mercado português e angolano. No Brasil, houve um crescimento de 50% das vendas, enquanto que, em Portugal, houve uma maior estabilidade no mercado de camiões de gama alta.

O ano de 2019 foi também fundamental em termos dos projetos que permitiram às empresas evoluir e redefinir os seus modelos de negócio conseguindo estar preparadas para dar resposta a futuras mudanças de paradigma. Embora tenha havido crescimento do volume de negócios, o mercado angolano tem sofrido quebras desde 2015, pelo contexto estrutural em que se insere.

Com o aumento do volume de negócios, cresceu também a margem bruta, tendo passado de 117,4 M€ para 132,6 M€ entre 2018 e 2019. Este aumento resultou maioritariamente do bom desempenho do mercado brasileiro. No entanto, a margem bruta percentual sofreu uma diminuição devido à alteração do mix de negócio e da sua contribuição para a margem. Por sua vez, o aumento da margem bruta juntamente com a estabilidade dos custos levou a um aumento do EBITDA (*Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortizations*) de 44 M€ para 58,5 M€.

Respeitante à dívida, a Nors apresentou uma redução de 98,7 M€ em 2018 para 72,1 M€ em 2019. Esta redução resultou principalmente da produção de *cash flow* operacional e da venda de ativos não estratégicos, como foi o caso da empresa Biosafe, por 3,1 M€. O resultado líquido apresentou um crescimento de 4,3 M€ tendo passado de 20,02 M€ em 2018 para 24,3 M€ em 2019, graças ao crescimento do EBITDA, que compensou o ligeiro aumento dos gastos financeiros.

Definições estratégicas

O propósito da Nors: “*driving trust through long-lasting relationships*”, relaciona-se com a confiança que cria através da proximidade com os seus clientes. A sua

proposta de valor é “*we drive your relationships further*”, o que demonstra elevada preocupação com o futuro e ambição de chegar mais longe.

A visão da Nors assenta num futuro mais ágil, forte e resiliente. O principal objetivo do grupo é garantir qualidade, agilidade e transparência mantendo a confiança gerada ao longo de mais de 87 anos.

A Nors centra-se no cliente, alinhando e aproximando-se dos mesmos conhecendo os seus objetivos, desejos e contextos ,para proporcionar experiências memoráveis.

Quanto aos recursos humanos de acordo com o Relatório Anual 2018, são outra componente muito valorizada pela Nors. As pessoas são o ativo principal do grupo e há um elevado investimento face à gestão das mesmas, como se pode ver pelo elevado investimento realizado a nível das formações dentro e fora da empresa, como é o caso das parcerias com universidades. Procuram também premiar os colaboradores de acordo com o desempenho e potenciar o seu progresso. As pessoas são a chave do sucesso do desempenho bastante favorável do grupo Nors.

A Nors está ciente que a responsabilidade social é fundamental, demonstrando aumento das preocupações sociais, valorizando a ética e a sustentabilidade das comunidades onde se insere. Age de acordo com normas globais de conduta, operando de forma idêntica nas várias empresas do grupo. Apoia programas de mecenato cultural como, por exemplo, a Fundação e Museu de Serralves, e ainda instituições de cariz social como o Banco Alimentar Contra a Fome, reforçando o apoio e responsabilidade social (Relatório Anual 2018).

Hoje em dia, e de acordo com o CEO e o CFO, a estratégia é definida para um prazo de cinco ou três anos, dependendo da necessidade de rever a estratégia. Existem várias sessões de discussão estratégica com a comissão executiva de modo a definir a estratégia pondo tudo em questão e isso é fundamental para garantir o foco da organização no *core business* (CFO). Após a definição da estratégia são determinadas as linhas estratégicas que dão origem às linhas de

orientação, que geram os planos de ação que, por sua vez, dão origem aos indicadores.

A estratégia é comunicada à organização através dos indicadores partilhados com toda a organização e é revista anualmente para perceber se é necessário realizar algum ajuste face as alterações do contexto.

Para garantir o alinhamento com a estratégia é realizado um processo de acompanhamento da execução estratégica por um conjunto de colaboradores que acompanham e monitorizam periodicamente os principais indicadores. Fazem ajustes, propõem medidas adicionais e se necessário, são abandonados os objetivos estratégicos não relevantes. A Nors tem várias ferramentas, como o Office 365, que ajudam a divulgar as informações, além de outros mecanismos mais tradicionais, como a revista corporativa. De acordo com o CFO, a Nors tem instrumentos de informação para garantir o alinhamento com a estratégia.

Para além da estratégia global do grupo, cada empresa tem uma estratégia própria, como se fosse uma micro estratégia. É realizada uma reflexão estratégica na qual é definida a estratégia e, durante o ano, são realizados ajustes se necessário. Quanto ao alinhamento da estratégia global, de acordo com o CEO, é partilhada a informação com os diferentes quadros do grupo, de modo a garantir que a estratégia global, bem como as micro estratégias estão alinhadas com o que a organização defende.

Cada membro da comissão executiva tutela um conjunto de empresas do grupo e é responsável por comunicar as linhas estratégicas a cada empresa que tutela.

Após a estratégia global ser definida e comunicada, cada uma das empresas determina a sua micro estratégia. A Nors define a estratégia global e a estratégia de cada empresa tem que estar alinhada com a estratégia definida pela *holding*.

Em cada ciclo estratégico é necessário analisar quais são as prioridades da organização. Através da reflexão estratégica e do foco no *core business*, a Nors optou por vender algumas empresas, como foi o caso da Expressglass e Mastertest porque não iam ao encontro do *core business* do grupo (CFO). Outro exemplo foi a aquisição da empresa StrongoCo no Canadá, pela necessidade de

reforçar o peso na área das máquinas, adquirindo uma empresa de máquinas num mercado maduro (CFO).

Quanto à estratégia da Auto-Sueco automóveis, é definida a cinco anos. É realizado um *business plan* dos cinco anos seguintes projetando as principais variáveis do negócio, como a volume de negócios, a margem bruta, o EBITDA, o investimento e análises de risco de forma a planear a cinco anos. O plano de investimentos, de acordo com o Diretor Executivo, tem que estar alinhado com as prioridades do grupo.

Atualmente, e devido à pandemia, a comunicação é feita à equipa de gestão principal que, por sua vez, comunica aos restantes elementos. Nessas reuniões apresentam as principais direções da empresa a longo prazo, mas o foco principal é a previsão dos 15 meses seguintes para manter o foco da equipa. O objetivo é transmitir à equipa o que é *core* no grupo, quais os investimentos essenciais e aproveitar oportunidades que forem surgindo.

Modificações estruturais na organização

A Nors, em 2012, iniciou um período de grandes mudanças, com base nos princípios da descentralização, tendo sofrido uma profunda reestruturação e reorganização.

Modificou os processos e a estrutura de *governance*, originando alterações no sistema organizacional. De acordo com João Ferreira, atual *controller* da Nors, passou de estar estruturada por unidades de negócio e por produtos para estar dividida por regiões, adaptando o modelo de *governance* aos desafios atuais e futuros. As regiões em que atua são Angola, África, Brasil e Península Ibérica. Cada uma destas regiões é vista como unidade operacional individual liderada pelo conselho de região.

Em 2015 foi apresentada a nova orientação estratégica da Nors designada por "*wanted position 2020*" (R&C, 2019) que se divide em dois ciclos. O primeiro de 2015 a 2018, englobava três pilares estratégicos: rentabilidade, consolidação e liderança. O segundo ciclo iniciou-se em março de 2018, tendo sido definidos diferentes pilares estratégicos, e consecutivamente *guidelines* e ações para a sua

concretização: rentabilidade, desenvolvimento, inovação e liderança. As *guidelines* e as ações correspondentes podem ser consultadas no Relatório e Contas Nors (2019).

Para a Nors “2019 foi um ano extraordinário” de acordo com o CEO permitindo analisar o que já tinha sido realizado e aceitar novos desafios. Foram delineadas novas ambições para uma melhor comunicação e clarificação do propósito.

3.3. Implementação do Modelo *Beyond Budgeting* na Nors

Até 2012, a Nors recorria ao modelo de orçamentação tradicional pelo qual a estratégia da Nors era definida e comunicada (CEO). O orçamento anual era realizado através das previsões para o ano seguinte, tendo por base os dados e valores históricos (Ramos, 2019). O orçamento englobava a gestão dos centros de responsabilidade criando um alinhamento entre a gestão de topo e os centros de responsabilidade (Caldeira, 2017).

O processo de orçamentação passava pela análise de indicadores e comportamentos padronizados da organização, para obter os valores dos indicadores para a tomada de decisão e alocação de recursos previamente determinada.

A ferramenta que utilizavam para medir e gerir o desempenho da empresa era o BSC, através da análise de indicadores financeiros de curto prazo interligados com os objetivos apresentados no orçamento (Caldeira, 2017). No entanto, este processo era muito demorado e complexo e exigia uma tomada de decisão com elevada antecedência, o que resultava maioritariamente na desatualização dos valores previstos e enviesamento da informação (Ramos, 2019).

Ou seja, este sistema de orçamentação tradicional apresentava vários problemas: era muito demorado e implicava um elevado investimento de recursos humanos e de capital; objetivos alocação dos recursos e tomada de decisão rapidamente desatualizados; planos pouco eficientes; previsões pouco credíveis e dinâmicas e grandes desperdícios de recursos (Ramos, 2019). O orçamento implicava elevados custos e não cumpria com a função de planear

operações nem orientar as ações porque o que era planeado rapidamente ficava desatualizado. Todas estas críticas levaram à insatisfação com o sistema adotado e fomentaram a procura de um sistema mais adequado.

Em consequência da insatisfação com o sistema de orçamentação tradicional e da crescente instabilidade dos mercados após a crise de 2008, a Nors decidiu implementar um modelo que permitisse uma maior flexibilidade de tomada de decisão e maior adaptação face às mudanças e à instabilidade dos negócios (Borges, 2017).

De acordo com o CEO da Nors, a adoção do modelo BB surge do desconforto sentido por vários elementos da organização em relação ao modelo de orçamentação tradicional. O orçamento era discutido por cada uma das empresas do grupo e posteriormente havia uma reunião na *holding* do grupo de forma a discutir o orçamento global da organização para “fechar o orçamento” (CEO). Depois de definido o orçamento cada empresa tinha que reportar mensal e trimestralmente numa reunião.

No entanto, como o contexto macroeconómico se alterava bastante, as reuniões acabam por ser irrelevantes porque o contexto em causa já era diferente do contexto em que o orçamento tinha sido criado. Ou seja, as reuniões serviam para discutir e ajustar o orçamento em vez de discutir os resultados (CEO).

O modelo BB foi implementado em 2013 pela Nors, tendo iniciado em 2012 o processo de abandono do modelo de orçamentação tradicional. De acordo o *controller*, a implementação do modelo surgiu pela demora e detalhe que o processo de orçamentação exigia e pela sua rápida desatualização. Relativamente ao processo de orçamentação demorava cerca de três meses para preparar as DF's e, no entanto, não analisavam todas as componentes do balanço e os desvios de final do ano eram muito elevados, cerca de 30% (*controller*).

Após várias pesquisas, Manuel Ferreira responsável em 2013 pelo departamento de controlo de gestão da Nors, sugeriu que o modelo mais adequado a aplicar seria o *Beyond Budgeting* (*controller*). Este modelo de acordo com o CEO, foca-se na discussão das ações e não na discussão do orçamento ou

do contexto macroeconómico, é um foco diferente do modelo de orçamentação tradicional.

The Darwin Project foi o nome atribuído ao processo de abandono do orçamento tradicional e implementação do BB (Borges, 2017). De acordo com Diretor Executivo o modelo surgiu da necessidade de maior dinamismo no acompanhamento da performance das empresas do grupo.

Através da adoção do modelo o CEO e a Comissão Executiva passaram a ter acesso mais rápido ao panorama das empresas para gerir de forma mais antecipada. Do ponto de vista da direção da empresa este modelo implica maior antecipação e permite à organização ser mais flexível, obrigando a gerir a informação com maior antecedência e não apenas a gerir resultados do passado.

Esta implementação foi realizada recorrendo a três ferramentas principais (Borges 2017): o mapa estratégico designado por *My Darwin*; a estratégia financeira de médio e longo prazo e os *Rolling Forecast*. O *My Darwin* é o novo BSC adotado pela Nors e é através desta ferramenta que são definidos os valores, missão e ambições de cada negócio. Permite medir e implementar a estratégia. A estratégia de médio e longo prazo, designada por *Target*, engloba o planeamento do qual resultam as metas e objetivos que são comunicados através do mapa da estratégia. Os RF são previstos numa perspetiva de 15 meses e revistos mensalmente (Ramos 2019).

O processo de implementação passou por quatro fases (Borges 2017). A primeira implicou a definição da estratégia do grupo definindo para onde querem ir. A fase seguinte, englobava análise dos negócios e realização de um plano de negócios a 4 anos criado por cada gestor de negócio. A terceira fase, estava relacionada com implementação dos *Rolling Forecast* a 15 meses com revisões mensais e do novo BSC. Na última fase, o PGD, apoiava os gestores a criar os RF e a gerir de forma holística os negócios, para melhorar o desempenho.

No início a implementação do modelo não foi fácil, de acordo com o CEO. As principais mudanças ocorreram ao nível da mentalidade dos colaboradores e na lógica mais operacional de acompanhamento dos negócios. O orçamento foi abandonado a 100%, segundo testemunho do CEO, e substituído pelos RF.

Deixar de utilizar o orçamento implicou mudança na mentalidade dos colaboradores que estavam habituadas a ter o orçamento como ferramenta de trabalho. No entanto, hoje em dia o CEO considera que este modelo está mais divulgado e bastante incutido no dia a dia da organização. Os colaboradores já estão mais familiarizados com o modelo e com a rotina da organização, sabendo que os gestores fazem *forecast* a 15 meses e que no início do ano são discutidos *targets*, sabem também que é fundamental discutir ações de gestão quando os resultados não correm como previsto.

A grande mudança que o modelo provocou na organização, do ponto de vista do *controller*, foi deixar de analisar os desvios apenas face ao orçamento e passaram a relacioná-los com as tendências fazendo análises e comparando com o contexto a cada momento.

Efetivamente, o modelo implicou várias mudanças para a Nors principalmente em termos da mentalidade dos colaboradores. O regime de planeamento proposto pelo modelo era muito diferente face ao que estavam habituados especialmente para os gestores (CFO). O período de previsão que se alterou face às previsões anteriormente realizadas obrigou a deixar de prever apenas para um ano (*controller*).

Referente à alocação de recursos na Nors, após a adoção do modelo e de acordo com os entrevistados, são analisadas no conselho de administração de cada empresa mensalmente as variáveis mais críticas do negócio, a informação disponível bem como o contexto para perceber as alterações. A alocação de recursos é realizada mensalmente e depois é comunicada à restante equipa (diretor executivo).

O modelo criou, de facto, mudanças de diálogo e mentalidades dentro da organização que foram fundamentais.

Do ponto de vista de Ana Salomé, este modelo é um *mindset* ou seja é uma mentalidade com que se aborda a gestão e através dele é possível perceber melhor as ocorrências na organização e as premissas de gestão

Com o abandono do orçamento, houve uma mudança “radical na forma como vemos o nosso negócio” (Isabel Basto). Todos os meses a diretora executiva reúne com o *controller* no sentido de perceber as diferenças de *targets* face ao ano anterior para depois planear novamente os próximos 15 meses. O planeamento em *rolling* faz com que os diferentes diretores estejam constantemente a par do que se passa na empresa, com os resultados da empresa, com os negócios e com os indicadores.

De seguida são apresentados os tópicos principais de cada TFM realizado anteriormente sobre a Nors de alunos da Universidade Católica do Porto ([Anexo 2](#)). Através destes trabalhos de investigação, foi possível perceber melhor o funcionamento da Nors enquanto organização e acompanhar a adoção do modelo BB pela mesma. Assim sendo, estes trabalhos foram fundamentais para a definição da minha Questão de Investigação.

De acordo com a investigação de Ana Ramos intitulada *A Alocação Dinâmica de Recursos – O Caso do Beyond Budgeting na Nors*, partindo do ponto em que a Nors não implementa o modelo BB no seu todo, optando por uma implementação personalizada, um dos meus objetivos é perceber como é que ocorre a aplicação parcial do modelo na prática e de que forma, uma organização com elevada centralização de controlo consegue obter tanta flexibilidade. Ou seja, perceber como é que dois elementos – controlo e descentralização – que, na teoria, são um paradoxo, na prática funcionam. E ainda, perceber se este paradoxo funciona no caso Nors.

A investigação realizada por Maria João Mouro tinha como título *O controller e o CSO: uma relação atual Estudo de caso: Nors*. Esta investigação permitiu perceber melhor o funcionamento da organização Nors em termos dos *controllers*, quer da holding quer das regiões e como é que é realizada a comunicação dentro da organização. Esta investigação traduziu-se numa ajuda para a minha investigação no sentido em que me permitiu perceber, por um lado, que a Nors tem uma estrutura organizacional matricial que fomenta as relações entre cargos

de diferentes departamentos e níveis hierárquicos e, por outro, a função dos diferentes *controllers*.

No estudo *A utilidade das metas relativas do Beyond Budgeting. Estudo de caso Nors*, de Diogo Filipe Sousa, foi possível perceber melhor a adoção do modelo BB na Nors, e constatar que esta adoção foi gradual. O autor salienta as alterações fundamentais que o modelo proporcionou, tais como, um maior dinamismo da gestão da organização, alteração do foco da Nors para a estratégia, ação e desempenho. Foi ainda possível perceber que a Nors alterou o seu foco apenas de curto prazo para um foco de curto, médio e longo prazo. Definiu um plano para 2015-2020, um plano intermédio e estabeleceu reuniões trimestrais para acompanhar a ferramenta RF. O modelo BB adotado pela Nors induz a execução da estratégia, graças à utilização das metas e dos indicadores de performance relativa.

Através da investigação de Catarina Caldeira *Rolling Forecast, substitutos ou complementos do budget*, foi possível perceber o funcionamento dos RF em termos do modelo *Beyond Budgeting*. As críticas ao orçamento, que explicam a adoção do BB, foram fundamentais para perceber, na prática, as consequências de utilizar o orçamento, e a necessidade de ter um modelo mais dinâmico. Uma das partes que mais contribuiu para o meu TFM foi a adoção do modelo BB pela Nors. Este modelo ainda não foi implementado na sua totalidade e necessita de melhorias contínuas, principalmente em termos da cultura da empresa, pois convencer os colaboradores da necessidade da mudança é o principal desafio.

Beyond Budgeting at Nors- How the group dealt with Business Volatility, de Gustavo Borges, foi a investigação que me permitiu obter mais amplo conhecimento sobre as críticas realizadas ao orçamento, bem como a implementação dos 12 princípios do modelo. Foi possível perceber que, através da adoção do modelo, a organização conseguiu aumentar muito significativamente a eficiência operacional dos negócios e, ainda, que a gestão de topo passou a ter melhor acesso à informação de mercado, principalmente de Angola e Brasil (áreas de grande volatilidade). Um dos entraves da empresa está relacionado com a cultura de comando e controlo que ainda está bastante

presente, limitando o acesso à descentralização proposta pelo modelo. A Nors faz uma adoção personalizada do modelo BB, com base nos princípios de gestão adaptativa. Mesmo com a adoção parcial do modelo, a organização conseguiu reagir de forma eficaz às alterações de mercado que ocorreram em Angola e no Brasil. A organização adotou uma abordagem customizada do modelo, o que vai ao encontro da questão de investigação definida.

O estudo de Susana Dias da Fonte *Controlo de gestão orçamental -O controlo de gestão orçamental no Grupo Auto Sueco*, de Susana Dias da Fonte, auxiliou-me na perceção do processo de mudança do modelo de orçamentação tradicional para o modelo BB. No entanto, como este estudo foi realizado no início dessa implementação, não foi possível apurar as vantagens e desvantagens que esta implementação teve na prática. Foi possível perceber que o processo de descentralização ainda estava bastante imaturo e que a cultura de comando e controlo da organização limitava a capacidade de alargar os processos de descentralização. De acordo com a investigação realizada, a descentralização é uma das condições necessárias para o sucesso da implementação do BB. Uma das questões centrais para o meu TFM, é perceber se realmente a cultura de comando e controlo é um entrave à adoção do modelo.

Assim sendo a minha questão de investigação é: “Será a adoção do *Beyond Budgeting* no caso da Nors, um paradoxo do sistema de controlo de gestão?”. Sendo a Nors uma organização que adota o modelo de forma parcial, e que ainda tem uma forte cultura de comando e controlo, de que forma, consegue garantir o bom funcionamento organizacional, bem como a sua eficiência?

Após a explicação da história da organização, da sua caracterização, bem como da implementação do modelo BB juntamente com estudos anteriormente realizados, de forma a dar resposta a esta questão de investigação, foram realizadas várias entrevistas a diferentes elementos da organização Nors nomeadamente ao CEO, ao CFO, a um elemento da comissão executiva, dois diretores executivos e o controller.

De seguida apresenta-se a adoção parcial bem como o paradoxo do modelo no caso da Nors.

Capítulo III - Adoção parcial e paradoxo do modelo *Beyond Budgeting* na Nors

1. Implementação Parcial

A Nors iniciou a implementação do modelo *Beyond Budgeting* em 2013 e nos dias de hoje, ainda não o adota na sua totalidade, de acordo o CEO, existindo parâmetros do modelo que foram adaptados à realidade da empresa em causa. A adoção parcial do modelo está presente principalmente na definição de metas e objetivos anuais e consecutivamente na avaliação de performance e nas recompensas. Está também presente na autonomia associada à descentralização, que ainda é reduzida. Estes foram os princípios mais referidos nas entrevistas como aqueles não estão totalmente implementados pela Nors.

O modelo BB não apresenta objetivos anuais, tal como referiu o CEO, porque o modelo funciona numa lógica de previsões contínuas através do *Rolling Forecast (RF)*. A Nors realiza o RF a 15 meses, tal como previsto pelo modelo, no entanto, continua a fixar e a recorrer a objetivos e metas anuais. O modelo de premiação dos colaboradores ainda está associado aos objetivos e metas anuais, o que faz com que os colaboradores não percam de vista os objetivos de fim de ano. Desta forma, se os colaboradores cumprirem com as metas finais de ano, devem ser premiados, porque a Nors recorre a ciclos anuais de avaliação. Como as remunerações dos trabalhadores continuam a ser anuais, inevitavelmente há maior preocupação com estas metas para obter bonificação.

O Brasil é um caso específico em que as metas anuais são utilizadas porque o contexto do país o obriga, ou seja, segundo o *controller*, é obrigatório as bonificações dos colaboradores serem anuais porque são obtidas com base nos

acordos anuais. Neste caso o contexto obriga a manter as metas e as bonificações anuais.

A data final de ano, ou seja, a visão anual, continua a ser fundamental para a organização, como mencionou o CEO “nós, mesmo com a adoção do modelo, não perdemos de vista os números finais do ano”. Esta data continua a ter elevada importância para a organização visto que os *stakeholders* da empresa não recorrem ao modelo BB, nem o contexto de mercado em que esta se insere onde as contas são fechadas em dezembro. Ainda existe um elevado grau de exigência com o 31 de dezembro, em termos de metas anuais e dos resultados finais de ano, para a Nors (CFO).

Numa perspetiva mais operacional, as metas anuais também são essenciais, nomeadamente para os gestores, do ponto de vista do diretor executivo da Auto-Sueco Automóveis que apesar do modelo promover a gestão dinâmica a 15 meses existe ainda uma grande necessidade de definir as metas anuais e acompanhar o panorama da empresa à data de 31 de dezembro, essencialmente por causa das marcas com quem a empresa se relaciona que têm planos e objetivos anuais.

É fundamental para a empresa Auto-Sueco Automóveis, para além das metas e objetivos anuais, fazer previsão contínua e ter uma gestão dinâmica acompanhando as alterações do mercado.

A Nors em termos das premiações ainda recorre muito a metas anuais, mas em termos da gestão do negócio e da implementação das ações recorre mais ao RF.

A autonomia é outro dos princípios que a Nors adota de forma diferente do estipulado pelo modelo. Desta forma, a descentralização associada à autonomia ainda está bastante condicionada.

O sistema de controlo de gestão da Nors é mais centralizado devido à sua cultura de comando e controlo, do que aquele que se espera de uma organização que adota o modelo BB. A descentralização, no caso da Nors, é aplicada numa lógica “mais equilibrada” segundo o CEO, quando comparado com o que o modelo BB define. Relativamente às decisões mais operacionais, são tomadas

localmente entre os gestores e as suas equipas, enquanto que, as decisões mais estruturais, são mais centralizadas e têm menor autonomia, sendo da responsabilidade da Comissão Executiva.

As decisões com maior importância ainda são muito centralizadas no topo da organização, no entanto, os gestores têm cada vez mais “voz” para darem o seu parecer quanto aos projetos e medidas que tencionam implementar (Ana Salomé). Este é um sinal notório de que a Nors está a percorrer um caminho que promove a descentralização.

A tomada de decisão relativamente às empresas, por norma, é realizada no conselho de administração da região e não apenas pela comissão executiva o que demonstra já alguma descentralização. Por sua vez, os assuntos de elevada importância corporativa ainda têm necessidade de estar centralizados.

As políticas e regulamentos da Nors preveem um elevado nível de descentralização no entanto, na prática, não é isto que ocorre porque apesar de existir alguma descentralização, ainda está muito incutido nos colaboradores a necessidade de partilhar a decisão com a chefia, partilhando a responsabilidade. Este tipo de comportamento deriva da forte cultura organizacional, que é muito difícil de alterar principalmente quando está tão enraizada nas pessoas que a constituem.

Existe alguma centralização da tomada de decisão quando implica uma grande utilização de recursos. Por sua vez, no dia-a-dia da organização o *controller* defende que a tomada de decisão é bastante local, o que vai ao encontro da opinião do CEO. Segundo Ana Salomé, já existe alguma descentralização na Nors, apesar de a organização ter quase 90 anos e as empresas mais antigas terem maior matriz de controlo, existe maior comunicação entre os níveis intermédios e os de topo. A reduzida descentralização limita a implementação do princípio de autonomia como mencionado no ponto seguinte

A descentralização ainda não está muito presente pois a tomada de decisão continua muito centralizada. Não obstante que de facto a organização começa a estar mais descentralizada face ao que era antes da implementação do modelo, esta.

O princípio de autonomia também não está adotado na sua totalidade. O grau de autonomia é definido pela comissão executiva, no entanto, segundo o CEO, o grau de autonomia dos gestores tem vindo a aumentar. O objetivo da Nors, com a implementação do princípio da autonomia, era e é que os gestores e as suas equipas, desenvolvam pensamento crítico propondo novas ideias e projetos. Esta mentalidade começa a estar mais presente na Nors e a surgir cada vez mais de patamares inferiores, como refere o *controller*.

Numa perspetiva mais operacional existem dois pontos de vista distintos. Por um lado, a diretora executiva da empresa Onedrive, Isabel Basto, considera que os diretores executivos têm reduzida autonomia porque têm que reportar a um administrador que acompanha o negócio pelo qual é responsável e com quem reúne mensalmente. O administrador é bastante próximo e tem uma grande presença executiva assim sendo, a falta de autonomia de um diretor acaba por ser compensada pela grande proximidade hierárquica superior e inferior em conjunto com maior transparência e fácil comunicação, como acentuou Isabel Basto.

A elevada proximidade entre o diretor e o administrador, acaba por atenuar a necessidade dos gestores ou diretores terem maior autonomia. Do ponto de vista do CEO, esta forma de governo permite que os gestores estejam mais disponíveis para agir perante assuntos mais operacionais e os administradores acabam por ficar mais responsáveis pelos assuntos mais corporativos.

Por sua vez, o Diretor Executivo da Auto-Sueco Automóveis, demonstra ter elevado grau de autonomia, delegada pelo conselho de administração com quem reúne mensalmente afirmando que o grau de autonomia que lhe é concedido funciona bem no modelo BB. De acordo com o seu testemunho, a autonomia vai aumentando ao longo do tempo porque está associada à confiança profissional.

Do ponto de vista do CEO, a autonomia que os gestores têm para tomar decisões é bastante equilibrada, ou seja os diretores executivos têm bastante autonomia em termos das decisões com pouco impacto no negócio e nas decisões básicas do dia a dia, mas têm pouca autonomia no que se refere aos serviços partilhados. O CFO acrescenta que, os gestores têm, de facto, autonomia

suficiente para gerirem na continuidade (nas atividades do dia a dia), no entanto, não têm autonomia para “arriscar”.

Na perspectiva do *controller*, os gestores e diretores têm autonomia média. No que se refere às situações previamente definidas na estratégia, existe liberdade de atuação até ao limite estabelecido, no entanto, referente a situações que não estejam previamente previstas na estratégia, tal como novos investimentos, é necessário apresentar o projeto para obter aprovação, porque implica utilização adicional de recursos. Os recursos são finitos e escassos, desta forma é necessário garantir uma alocação correta dos mesmos (*controller*).

A autonomia na Nors é funcional, está associada à descrição das funções por nível organizacional. Dependendo da função que exercem e do nível hierárquico em que se encontram, vão sendo definidos patamares ou alçadas sobre as quais até determinado valor existe liberdade de decisão e autonomia de atuação (Ana Salomé).

Existem três fatores que promovem a autonomia na Nors do ponto de vista do *controller*. O primeiro prende-se com a distância física entre as pessoas criando a necessidade de obter maior autonomia para promover a tomada de decisões mais imediatas, vindo de parte a lógica de comando e controlo. Ou seja, quanto maior for a distância física entre as pessoas maior a necessidade de delegar autonomia.

O segundo fator está relacionado com o próprio estilo do administrador executivo que, enquanto líder, tem evoluído positivamente. Ou seja, a postura de comando e controlo, antes detida pelos órgãos de topo, está cada vez mais a passar para postura de *follow-up* mais próximo. Deixaram de ditar o que tem que ser feito para passarem a garantir que o que foi decidido está a ser executado. Atualmente a responsabilização recai mais sobre o diretor e não se centra apenas no administrador, passando o diretor executivo a ter mais liberdade para atuar e executar as ações.

O terceiro fator prende-se com o estilo do próprio diretor porque existem diretores que gostam de liderar e gerir a sua empresa de forma relativamente autónoma, mas ainda existem alguns que gostam de “ser mandados” (*controller*).

A autonomia ainda é bastante limitada no caso da Nors porque, como o CFO referiu, não se trata apenas de gerir a afetação de recursos ou aplicar o modelo, existe associado à autonomia o risco corporativo e a forma como a organização é vista no mercado. Ou seja, a Nors não adota a autonomia a 100% porque existe um elevado risco associado às decisões que implicam obter aprovação.

De forma a evitar conflitos e discordância nas atuações, são impostos os limites que estão dispostos a tolerar. Até certo valor existe autonomia, após o qual, existe um limite para a garantir que a organização não incorre em grandes riscos. Na maioria dos casos, os recursos já estão previamente aprovados e as decisões não são tomadas por uma hierarquia centralizadora, recorrendo a patamares de aprovação que concedem autonomia parcial.

O problema que a Nors apresenta quer com a autonomia quer com a descentralização está associada à sua cultura de comando e controlo que ainda hoje está muito presente na organização.

A autonomia associada à descentralização da tomada de decisão não é algo que se decida por decreto, tal como referiu o CEO. Está relacionado com a história e a cultura da organização que são muito difíceis de alterar porque não depende apenas do desejo de atribuir maior autonomia ou descentralizar mais a tomada de decisão, está relacionado com a tradição e com as pessoas que trabalham na Nors.

Na realidade, apesar de haver vontade por parte da comissão executiva para descentralizar e aumentar a autonomia, a forma como a organização está estruturada não cria nos gestores e diretores executivos a necessidade de ter maior autonomia.

A Escolha dos princípios por parte da Nors

A Nors não adota o modelo BB na sua totalidade ou, como mencionado pelo CFO e Ana Salomé, a organização não faz uma adoção “purista do modelo” BB. A escolha dos princípios e das práticas deste modelo deriva do conhecimento, da experiência e do contexto em que se insere a Nors, como referiu o CEO. Os

princípios teóricos do modelo foram estudados e analisados pela organização para que melhor se adaptassem à realidade do grupo.

O CFO explicou que não existe um critério de escolha das ferramentas nem dos princípios do modelo por parte da Nors. Quando ocorreu a implementação do modelo, este foi estudado e analisado pelos diferentes membros da comissão executiva, analisando as vantagens, desvantagens e opções quanto à sua implementação, no sentido de criar valor para a organização.

Tal como referido anteriormente por BBRT (2016), os princípios do BB dividem-se em dois grandes grupos, nomeadamente, os princípios de liderança (que, segundo o *controller*, estão relacionados com a descentralização de poder) e os princípios de gestão (que, de acordo com o *controller*, estão relacionados com a flexibilização dos processos).

De acordo com a apresentação realizada pelo *controller*, durante a entrevista, sobre os princípios adotados atualmente pela Nors, foi possível perceber a sua adoção e o respetivo grau de implementação na Nors.

Quanto aos princípios de liderança, o propósito, os valores e os clientes têm um grau de implementação elevado e estão relativamente bem aplicados, exceto relativamente aos objetivos financeiros de curto prazo que ainda existem de forma genérica. Para a Nors, estes três princípios foram facilmente adotados porque é um grupo com vários anos de experiência, com uma grande ligação à marca Volvo e por trabalhar sempre com o mesmo fornecedor, o que faz com que seja mais fácil criar o propósito e os valores de querer ser melhor e querer ter maior quota de mercado face à concorrência, sendo já intrínseco à organização trabalhar para as necessidades dos clientes.

Ainda dentro dos princípios de liderança, os que têm menor grau de implementação são por sua vez a transparência, organização e autonomia. Quanto à transparência tem havido um grande esforço para promover este princípio, mas envolve muita gestão de expectativas, gestão de pessoas e gestão de terceiros e por isso atualmente a implementação ainda é reduzida, do ponto de vista do *controller*.

No que se refere à organização, ainda é hierarquizada o que faz com que não exista muita flexibilidade nos níveis mais operacionais. É uma das partes do modelo que a Nors ainda não conseguiu implementar, ainda falta ter esse “clique de mentalidade que ainda não fomos capazes de dar,” (Ana Salomé). As hierarquias estão efetivamente definidas, mas começam a ficar menos centralizadas e burocráticas.

O princípio de autonomia já foi explicado anteriormente, tendo ainda uma reduzida taxa de implementação porque a Nors descentraliza pouco, em determinados assuntos, a tomada de decisão, limitando a capacidade de atuar dos gestores e diretores, condicionando a autonomia delegada.

No que se refere aos princípios de gestão dos processos estes podem ser divididos entre os que têm uma alta taxa de implementação e os que têm reduzida taxa de implementação.

Uma das principais razões da implementação do BB por parte da Nors foi o princípio do ritmo sobre o qual a organização exerceu um grande esforço e dedicação. Os processos passaram a ser geridos de forma dinâmica para acompanhar o mercado e não apenas geridos por ciclos anuais de planeamento. Este princípio apresenta uma elevada taxa de implementação e apesar da Nors ainda utilizar o planeamento anual, este é complementado com o *forecasting*.

O planeamento e *forecasts* normalmente são realizados *down-up* e não *top-down*. Por exemplo, na definição dos *targets*, o *forecast* é realizado pelos diretores que o definem em conjunto com as suas equipas e depois apresentam-no aos níveis superiores. Este princípio apresenta elevada taxa de implementação.

A alocação dos recursos também tem elevado grau de implementação porque é realizada tendo em conta as necessidades atuais. Os recursos são alocados não pelo que foi previamente aprovado, mas pelo cumprimento da estratégia delineada. Se a estratégia não estiver a ser cumprida os recursos não vão ser alocados apenas por já terem sido aprovados. Para que os recursos sejam concedidos é necessário que a estratégia esteja a ser implementada. Está associado ao risco referido anteriormente na autonomia porque os recursos são

escassos e limitados e é necessário garantir a sua implementação correta como refere o *controller*.

A fraca adoção dos princípios da gestão dos processos assenta na avaliação da performance, nas recompensas e no *target*/metas. Quanto às metas já existe maior flexibilidade do que anteriormente, no entanto, continuam a ser definidas anualmente e estão ainda muito ligadas à avaliação de performance e recompensas. Por um lado, já são mais de longo prazo porque, em termos de acompanhamento, estão associadas à estratégia a cinco anos. No entanto, por outro lado, no primeiro ano as metas continuam a ser utilizadas para realizar avaliação de performance e para o pagamento das recompensas anuais.

Segundo o *controller*, um dos grandes problemas da Nors é o esquema de bonificação que não é totalmente compatível com o modelo: “enquanto não mudarmos o nosso esquema de bonificação anual efetivamente não vamos conseguir avançar mais nisto”.

Os princípios do modelo não estão totalmente inculcados na organização, mas a filosofia subjacente ao modelo e as suas ferramentas estão bem implementados, na opinião de Isabel Basto. Do ponto de vista da diretora executiva, o modelo ainda não está totalmente implementado na área das pessoas. É necessário ainda um grande esforço por parte da organização para que o modelo esteja presente em todos os colaboradores da organização.

Embora os colaboradores percebam a metodologia do modelo BB, conhecendo as suas ferramentas, compreendendo a necessidade de reuniões frequentes para um melhor acompanhamento do mercado e percebendo a importância da reflexão estratégica, nem todos têm a noção de que por de trás das práticas, das ferramentas e das rotinas está um modelo.

2. Paradoxo do modelo na Nors

O modelo BB é um modelo que valoriza a flexibilidade e a descentralização, no entanto, a Nors tem ainda uma forte cultura de comando e controlo sendo bastante centralizadora.

A organização aplica de forma personalizada as ferramentas e os princípios do modelo, de modo a que o mesmo se adapta à organização e não haja entraves à sua utilização. A cultura que está intrínseca à organização faz com que os diretores e gestores tenham menor autonomia quando comparado com a teoria apresentada pelo modelo. No entanto, as ferramentas do modelo, a clareza na definição dos objetivos, a reunião de definição da estratégia, bem como a sua revisão mensal, acabam por reduzir o entrave da forte cultura organizacional segundo afirma a diretora executiva.

Por um lado, a cultura de comando e controlo é considerada com um “travão” à adoção total do modelo (Ana Salomé). Por outro lado, o modelo permite moldar a cultura da organização tornando-a mais descentralizada e dinâmica com o decorrer do tempo.

O paradoxo entre o comando e controlo ainda presente na Nors e a flexibilidade do modelo está relacionado com a forma como a organização olha para os princípios do modelo. O facto de recorrerem a um modelo mais flexível e descentralizado não significa que deixem de ter um modelo de *governance* com maior controlo.

O comando e controlo é visto pelo *controller* numa lógica purista no sentido “um diz o outro faz e depois vai controlar e aplicar consequências sobre essas ações”. Esta versão do comando e controlo, no sentido purista, tem vindo a desvanecer na organização graças à mudança das equipas e à maior interiorização do modelo como “*mindeset*”, no entanto, continua ainda bastante relacionada com a liderança.

A Nors ainda recorre a ferramentas que mantêm a lógica de comando e controlo no grupo. As políticas corporativas que, descrevem e identificam as regras gerais do grupo e as linhas orientadoras, são um exemplo de comando e controlo ainda presente na Nors (*controller*). Algumas das decisões estão

previamente definidas e são, posteriormente, tomadas devido à estrutura do grupo, como por exemplo, o facto da Nors utilizar o modelo BB, que é algo que já está estipulado previamente, ou recorrer ao IFRS (*International Financial Reporting Standards* (Normas Internacionais de Informação Financeira) no caso das Demonstrações Financeiras.

É efetivamente paradoxal a Nors ainda ter uma cultura forte de comando e controlo e, mesmo assim, adotar um modelo mais flexível que valoriza a descentralização (*controller*). A situação da Nors está muito relacionada com o estilo de liderança do grupo e, consecutivamente, com a relação existente entre diferentes elementos, tal como a relação entre administradores e diretores executivos, ou entre diretores executivos e gestores de após venda.

Apesar da Nors conceder pouca autonomia aos gestores e diretores, derivado da sua forte cultura de comando e controlo, mesmo assim, a organização consegue ser bastante flexível porque adapta constantemente os seus negócios à realidade, através das reuniões frequentes que geram discussão sobre o tema e levam à mudança. A Nors procura orientar os seus colaboradores para ser uma organização ágil e adaptativa.

Capítulo IV - Discussão

Adoção parcial do modelo na Nors

Antes de implementar o modelo BB, a Nors adotava o sistema de orçamentação tradicional. No entanto, no ano de 2012, optou por deixar de recorrer a esse sistema devido às críticas que apresentava. Implicava um processo muito complexo, detalhado e moroso que, rapidamente ficava desatualizado e apresentava desvios finais muito elevados como referiu o *controller* da empresa.

Através da teoria apresentada na revisão da bibliografia foi possível perceber que o orçamento, como ferramenta de orçamentação tradicional, tem sido bastante criticado por diversos autores (Hope & Fraser (2003), Roosli & Kaduthanam (2018) e Ploder Dilger & Bernsteiner (2020)). Assim sendo, foi apresentado um modelo alternativo designado por modelo *Beyond Budgeting* (BB) por Hope e Fraser.

O BB serve como modelo alternativo ao modelo de orçamentação tradicional e procura fornecer uma maior descentralização na tomada de decisão, maior capacidade de adaptação à envolvente, bem como a promoção de uma maior autonomia e flexibilidade das organizações (Roosli & Kaduthanam, 2018).

No ano de 2013, a Nors adotou o *Beyond Budgeting*, depois de vários estudos e análises a diferentes modelos mais flexíveis que permitissem uma contínua e rápida adaptação às alterações do mercado. Implementaram o modelo BB porque, no contexto em que a organização se insere, com uma envolvente muito volátil, consideraram ser o modelo mais adequado. O que está de acordo com Zeller e Metzger (2013) que defendem que os negócios procuram um modelo que permita realizar um planeamento e controlo de previsão contínua.

Relembrando Olaf, Agnieszka e Thomas (2019), o modelo BB tem como objetivo tornar as organizações mais flexíveis de modo a terem maior capacidade de resposta às alterações da envolvente. Era, precisamente, o que a Nors procurava obter com a adoção deste modelo: elevada flexibilidade e a capacidade de responder às alterações do mercado.

De facto, já Bogsnes (2016) concluía que a volatilidade tem vindo a aumentar, bem como as incertezas, o que levava as organizações a procurarem modelos mais flexíveis e com a capacidade de acompanhar de perto as alterações do contexto em que se inseriam. A Nors procurava, com a adoção desse modelo, conseguir acompanhar melhor o mercado, principalmente através da ferramenta RF alocando de forma mais dinâmica os recursos.

Este modelo BB permitiu à Nors a alocação dos recursos *Just in time* deixando de ser *Just in case*, fazendo uma constante análise aos recursos, o que representa um dos principais benefícios para a organização, de acordo com o *controller*. A alocação dinâmica dos recursos *Just in time* está presente nos princípios apresentados por Ploder, Dilger e Bernsteiner (2020).

A adoção deste modelo, por parte da Nors, implicou alterações das mentalidades dos colaboradores que, como referiu o CEO, estavam ainda muito habituados a trabalhar numa lógica de orçamentos. Roosli e Kaduthanam (2018) defendiam que era necessário haver alteração das mentalidades quando ocorre a adoção do modelo BB.

As dificuldades que a Nors obteve com a implementação do modelo foi, de facto, em termos da definição das metas tal como é referido no estudo de Melangen e Sofo (2019) sendo que a Nors ainda está bastante focada nas metas de curto prazo dificultando por vezes o alinhamento no sistema de incentivos.

No estudo de Alsharari (2019), um dos princípios implementados com maior sucesso foi a alocação dos recursos, tal como ocorreu na Nors, onde os recursos passaram a ser alocados *just in time*. Por sua vez, e como referido no mesmo estudo, um dos princípios mais difíceis de aplicar foi a autonomia com vista a promover a confiança e a responsabilidade.

Uma das possíveis razões para as organizações adotarem uma atitude conservadora quanto à aplicação do BB, segundo Olaf, Agnieszka e Thomas (2019), pode estar relacionada com a própria estrutura das organizações que não possibilita a aplicação do modelo, nem o acesso às vantagens do mesmo.

A adoção parcial funciona na Nors

A Nors adotou o modelo BB de forma parcial porque, apesar do modelo estar presente em todo o grupo, como referiu o *controller*, não adota na totalidade todos os seus princípios.

As metas anuais ainda estão muito presentes na organização o que contraria Hope e Fraser (2003) que referem que os objetivos, as metas e os KPIs devem privilegiar o longo prazo. A Nors ainda atribui uma grande importância às metas anuais e à data final do ano, porque as empresas e o contexto em que se inserem, na sua maioria, não utilizam o modelo BB. Para conseguir comunicar e manter relações com os seus *stakeholders* a Nors não perde de vista a data de fim de ano. As metas e objetivos anuais estão diretamente relacionados com as bonificações, o que gera ainda um grande foco por parte dos colaboradores nas metas.

A Nors adota de forma parcial o modelo no que se refere às metas anuais com base no estudo de Matějka, Merchant e O'Grady (2020). Segundo este estudo, existem organizações que optam pela sua implementação parcial o que faz com que continuem a depender de planos anuais e que os consideram relevantes, que é o caso da Nors.

No entanto, para além das metas anuais, a Nors utiliza o RF para fazer previsões e planeamentos contínuos. Desta forma, e como afirma o CFO, a utilização de metas anuais não é “contraproducente nem elimina os méritos do modelo” porque permite à Nors obter uma gestão mais dinâmica do que tinha antes da sua adoção e uma previsão contínua mensal e a 15 meses, criando valor à organização. As metas anuais não são contraditórias nem incoerentes com o modelo, são antes complementares.

Como mencionado, a Nors recorre ao RF para realizar previsões contínuas, de forma, a rever e atualizar rapidamente as ações e a alocação dos recursos,

antecipando as alterações do mercado e aumentando o valor criado para os acionistas (Hope & Fraser, 2003; Zeller & Metzger, 2013).

Uma das razões que leva a que a organização continue a atribuir grande importância à data final de ano assenta nas instituições financeiras, nomeadamente bancos, que pedem as contas finais do ano. Por sua vez, a Nors tem conseguido fazer um esforço para ir ao encontro do modelo visto que os bancos, com que a empresa se relaciona, já não pedem orçamentos, mas sim estimativas de fecho do ano (*controlle*). Para garantir uma atualização constante dos valores o Diretor Financeiro, Tiago Brito, contacta frequentemente com os bancos.

A Nors faz um esforço para ir ao encontro do modelo, definindo metas de forma relativa, tal como apresentado no princípio do *target* do BB, para que seja possível associar a performance ao contexto.

Por exemplo, a variável relativa quota de mercado é fundamental em termos da comunicação aos gestores da evolução do mercado. De forma a que a Nors consiga analisar a sua prestação e evolução comparativamente ao mercado em que se insere, é necessário privilegiar as metas relativas face às absolutas. Porque, se a Nors vender 1 000 camiões e se o mercado vender 10 000, neste caso a empresa teve uma fraca prestação quando comparado com o mercado. Mas, se a meta for de 20% assim já se associa a performance da organização ao contexto, de modo a conjugar os interesses do administrador, do gestor e do fabricante (CFO).

A comparação da performance do grupo com os *peers* permite à Nors ter uma referência e perceber a sua posição face aos concorrentes, como defendiam Hope e Fraser (2003). A Nors utiliza *benchmarking* para perceber qual a sua posição em função dos seus concorrentes, permitindo que tanto a organização no seu todo, como os seus colaboradores tenham noção da sua posição no mercado (Hope & Fraser, 2003).

Concluindo, apesar da Nors ainda recorrer a metas e objetivos anuais, estes não impactam negativamente com a aplicação do modelo.

Constatamos, porém, que a autonomia na Nors ainda não está totalmente implementada. Por um lado, existe elevada autonomia nas decisões do dia e a dia e nas decisões relativas a recursos previstos na estratégia. Por outro lado, nas decisões referentes à utilização de recursos com elevado risco corporativo a autonomia ainda é bastante reduzida.

Numa perspetiva mais operacional foi possível perceber que, de facto, existem diretores executivos com elevada autonomia, tal como o diretor executivo da Auto-Sueco Automóveis, cujo administrador lhe delega bastante autonomia. No entanto, tal como referiu o *controller*, ainda existem na organização administradores que não delegam muita autonomia, tal como ocorre com a diretora executiva da empresa Onedrive, que afirmou ter reduzida autonomia.

O risco corporativo associado à autonomia e a responsabilização são dois entraves apresentados à implementação da autonomia. Há, de facto, na Nors gestores que procuram obter mais autonomia, no entanto, não pretendem ser responsabilizados pelos seus atos, como referiu o *controller*, o que está associado aos estilos de liderança. Lembrando Hope e Fraser (2003), os colaboradores devem ser responsabilizados pelos resultados do negócio, isto é, associada à delegação de autonomia está a responsabilização. No entanto, na Nors a responsabilização ainda não está incutida em todos os colaboradores, sendo uma das componentes que precisa de ser mais explorada.

De facto, ainda existem algumas “figuras chave” na organização que recusam a responsabilização, o que dificulta o aumento e delegação da autonomia por parte do topo (*controller*). Porém, já se começa a perceber os benefícios que a autonomia permite atingir. Uma das vantagens apresentadas por Hope e Fraser (2003) associada à autonomia, passa pela motivação dos colaboradores.

A autonomia permite obter maior liberdade de atuação, no entanto, é necessário que os colaboradores tenham capacidade para agir e responder pelas suas ações (Hope & Fraser, 2003). De facto, na Nors, quer a autonomia quer a responsabilização, ainda não estão muito incutidas, gerando situações, como referiu Ana Salomé, nas quais os diretores não promovem a autonomia por não

quererem ser responsabilizados. Adicionalmente, o diretor executivo defende que o grande problema da autonomia é que “muita gente ainda tem medo de errar e de reconhecer o erro”. De facto, o problema da autonomia é a falta de capacidade e vontade de assumir responsabilidade pelas ações.

Apesar de, na Nors, ainda existir reduzida autonomia, esta acaba por não afetar negativamente a organização porque a forma como o modelo está atualmente implementado permite clarificar os objetivos, os KPIs, o propósito quer do grupo quer de cada empresa, aumentando a orientação e permitindo que cada um saiba o que tem que fazer para dar o seu melhor (diretora executiva).

Efetivamente, tanto os gestores como as próprias equipas têm alguma autonomia, graças ao esforço que tem sido realizado ao longo dos anos. Comparando a Nors atualmente com o ano em que adotou o modelo, é possível perceber que, de facto, a autonomia tem aumentado, no entanto, ainda não está implementada a 100% em todo o grupo. Como referiu a diretora executiva, faz parte do novo ciclo estratégico da Nors, com início no ano 2021, conceder maior autonomia aos gestores e descentralizar mais a tomada de decisão.

A Nors procura aumentar a autonomia para que no futuro tenha gestores “mais globais” (CFO), assim sendo, a Nors está a realizar um caminho no sentido de ir mais ao encontro do modelo BB. Por sua vez, o aumento da autonomia não é responsabilidade apenas da administração do grupo, é também dos gestores que têm que ter competências para tal e transmiti-la aos seus subordinados, de modo a que a autonomia aumente sucessivamente ao longo dos diferentes níveis organizacionais. Segundo Bogsnes (2018), o modelo BB fomenta a delegação de autonomia que não pode apenas ser concedida pelo topo, mas os restantes níveis da organização têm que ter capacidade e procurar obter autonomia bem como ser responsabilizados pelas suas ações e decisões.

O modelo BB, segundo Player (2003), procura auxiliar as organizações e os seus colaboradores a delegar maior autonomia e acompanhar de forma mais dinâmica para reagir rapidamente às alterações do contexto, o que se tem verificado embora de forma não muito evidente na Nors.

Apesar da necessidade de aumentar a autonomia, o atual grau que existe na Nors funciona graças à proximidade que existe entre os gestores e os administradores e devido aos fluxos criados internamente para promover essa autonomia. Por exemplo, atualmente já não é necessário obter a aprovação do diretor executivo ou do administrador para aprovar uma linha de crédito. Existe a Nors Share que faz análise de risco de crédito e conseqüentemente aprova-o atribuindo um *plafond* (*controller*).

Embora a literatura existente sobre o modelo BB defenda que as organizações que optam por implementar este modelo apresentam elevados níveis de descentralização (Matějka, Merchant, & O'Grady, 2020), por sua vez, a Nors ainda apresenta níveis reduzidos. No entanto, não afeta negativamente a eficácia do modelo porque existem outros pilares do modelo, que estão bem assentes na organização, que funcionam bastante bem.

De acordo com Ana Salomé, a falta de flexibilidade nos níveis mais operacionais da Nors explica-se porque a Nors ainda está a implementar o modelo, é um caminho que vai percorrendo. Sendo a metodologia do modelo BB dinâmica, molda a organização de modo a tornar-se mais flexível, contrariando a tendência de centralização associada à sua cultura de comando e controlo, no sentido de obter maior flexibilidade (Roosli & Kaduthanam, 2018).

A descentralização, pelo parecer do Diretor Executivo, deve ser delegada “de cima” e dentro da esfera de responsabilidade de cada um, como sublinhou, no sentido de “não ter aquele controlo absoluto sobre tudo o que se passa”. Na empresa Auto- Sueco Automóveis já começa a existir maior descentralização, atribuindo-se elevada responsabilidade aos colaboradores, solicitando-se a entrega de resultados com maior detalhe.

Desta forma, quer a autonomia quer a descentralização demonstram estar associadas à responsabilização, por um lado, atribuir maior liberdade de atuação e, por outro, aplicar um certo controlo. O que vai ao encontro do modelo *levers of control* apresentado por Simons (1994) bem como ao *control dilemma* apresentado por Hope et al. (2011) citado por Olaf, Agnieszka e Thomas, 2019.

De facto, as organizações como a Nors procuram, por um lado, delegar mais autonomia, mas, por outro, pretendem obter menor risco e maior controlo. No sentido de aumentar a autonomia e a descentralização da tomada de decisão, é necessário que os indivíduos das áreas administrativa e de topo estejam disponíveis para abdicar de algum controlo. Tem que ser criada uma relação de compromisso: há maior delegação de autonomia na Nors e em troca os subordinados apresentam resultados mostrando a evolução e impacto das suas ações, como sugeriu o diretor executivo.

A Nors é um dos casos em que a organização não realizou grandes alterações para adotar o modelo, optando por adequá-lo à sua realidade, como defendiam Matějka, Merchant e O'Grady (2020). A implementação deste modelo não segue um padrão, acabando as organizações por adotarem diferentes conjuntos de práticas e princípios conforme o que lhes for mais conveniente (Matějka, Merchant & O'Grady, 2020).

Pelas entrevistas realizadas foi possível perceber que, apesar da literatura não ter informação substancial sobre as razões que levam à implementação parcial do modelo (Matějka, Merchant & O'Grady, 2020), na prática o que a Nors fez foi analisar e estudar ao pormenor o modelo para compreender o que mais se adequa à organização e graças aos vários anos de experiência, conseguiram adaptar o modelo à sua realidade

De facto e de acordo com a opinião dos entrevistados, a Nors não é “purista” na adoção do modelo. Aplica-o nos parâmetros que lhe permitem criar valor ser mais dinâmica reagindo com antecedência e de forma mais rápida às alterações do mercado e alocando os recursos de forma eficiente.

A aplicação do modelo BB já está bastante presente em toda a organização. Deixou de haver apenas objetivos financeiros, existem também objetivos por quota de mercado e por nível de satisfação do cliente (Isabel Basto).

O propósito do grupo é uma das componentes do modelo que já está bastante bem incorporada na Nors. Por exemplo, no caso da empresa Onedrive que é uma pequena empresa num grupo com grande dimensão, definiu como propósito: ter visibilidade e notoriedade no grupo em que se insere. Ou seja, o modelo ajudou

não só em termos globais do grupo Nors, mas também individualmente em cada empresa.

Recomendações

A Nors tem capacidade para adotar de forma mais profunda o modelo BB sendo que a alteração e o ajuste do processo cultural da organização, faz-se por contágio e ao longo do tempo, segundo afirma o CFO. É preciso saber comunicar e a quem comunicar porque o modelo já está presente a um nível mais operacional.

No entanto, ainda há áreas onde poderiam ser implementadas metas e medidas mais objetivas e onde o modelo, apesar de aplicado, pode ainda não ter sido abordado ou explicado. Por exemplo, os mecânicos podem precisar de metas objetivas e de curto prazo para se orientarem. Assim, no final de cada semana analisar-se-ia se cumpriram ou não os objetivos quantitativos. A este nível, a gestão é de muito curto prazo e o modelo não tem o sucesso desejado, sendo necessário combinar o modelo com outras ferramentas mais operacionais, como salientou o CFO. É necessário haver um equilíbrio quanto à implementação do modelo em termos dos técnicos de gestão abaixo da gestão operacional (CFO).

Paradoxo do modelo

O paradoxo de controlo teórico apresentado por Streatfield (2001), que demonstra que os gestores procuram garantir o total controlo sobre a organização, na prática, não é possível garantir esse controlo total porque no dia a dia das empresas ocorrem situações imprevisíveis que fazem com que o gestor não tenha, de facto, controlo sobre tudo o que se passa na organização. A Nors, atua num mercado com elevadas imprevisibilidades, tem este paradoxo bem presente.

No entanto, associado ao paradoxo de controlo (Streatfield, 2001) foi possível perceber que o modelo BB, além de procurar aumentar a descentralização

(Matějka, Merchant, & O'Grady, 2020) e a flexibilidade de atuação potenciando uma rápida resposta às alterações do mercado (Roosli & Kaduthanam, 2018), também é paradoxal com a cultura de comando e controlo ainda presente em algumas empresas e que está associada ao sistema tradicional de controlo de gestão (Simons, 1994). Recentemente, Roosli e Kaduthanam (2018) associam a adoção do BB à alteração da cultura de comando e controlo.

Por sua vez, a Nors mostra que este paradoxo, que existe na teoria, na prática, não afeta a organização no que diz respeito à criação de valor que este modelo permite. Tal como afirmou o CEO, a Nors tem demonstrado que na prática este paradoxo não se faz sentir porque o modelo funciona graças à conjugação de sistemas, processos e pessoas. Assim sendo, a Nors procura recrutar as melhores pessoas no mercado garantindo que têm as competências necessárias para executarem as tarefas e interiorizarem a cultura e os valores organizacionais, permitindo aumentar a descentralização e autonomização da tomada de decisão. O controlo exercido na Nors é baseado em sistemas robustos e cujo investimento em sistemas e processos é elevado, garantindo que o controlo é bem exercido. Através destas três componentes, a Nors procura atribuir maior autonomia e responsabilização aos colaboradores.

Na Nors, o controlo exercido tem uma conotação positiva, não procura repreender pelas ações ou ter um sentido “parental”, como assinalou o CEO. É um controlo que visa garantir que as ações tomadas são relevantes do ponto de vista económico e que fomentam a boa performance do grupo.

Existe na Nors, por um lado, vontade e esforço para aumentar a autonomia e a responsabilização, mas, por outro, os controlos ainda estão muito associados à cultura de comando e controlo.

Uma das possíveis respostas ao paradoxo teórico, por parte da Nors, foi seguir de forma “inconsciente” o sistema de *Levers of control* de Simons (1994), constituído por diferentes mecanismos de controlo aos quais os gestores podem recorrer. Os mecanismos positivos promovem a liberdade de atuação e o pensamento crítico, neste caso concreto, a vontade da Nors delegar maior autonomia e responsabilização associada ao desenvolvimento do pensamento

crítico. Por sua vez, os mecanismos negativos aplicam limites na tomada de decisão e de atuação com vista a reduzir o risco corporativo que, no caso da Nors, refletem-se na limitação da autonomia e descentralização da tomada de decisão com o objetivo de atenuar o risco corporativo. Simons (1994) demonstrou que uma organização que procura aumentar a sua capacidade de adaptação ao mercado de forma mais inovadora, aplica técnicas de comando e controlo, tal como ocorre com o caso da Nors.

O modelo BB permitiu à Nors agregar as tendências do *mindeset*, modelo de maior flexibilização na utilização de recursos e fácil comunicação, com tendência de maior centralização associada à cultura de comando e controlo.

Streatfield (2001) evidenciou que as organizações, para responderem ao paradoxo de controlo, de forma a que os gestores e diretores consigam atuar eficazmente, devem ter um processo complexo de comunicação frequente. Tal como os entrevistados referiram, o modelo funciona na Nors porque fomenta a fácil e constante comunicação e mesmo ainda existindo alguma hierarquização, a informação flui bastante bem e “chega a quem tem que chegar” (diretor executivo).

A cultura da Nors foi se modificando e ajustando com a introdução do modelo BB, apresentando uma lógica diferente da do orçamento. Atualmente, a Nors tem uma maior cultura de ajustamento, o que gera maior capacidade para adequar as medidas de gestão e alocação de recursos ao contexto.

A Nors tem percorrido um caminho quanto à implementação do modelo e adaptação da sua cultura de comando e controlo ao *mindeset* do modelo. A Dra. Ana Salomé, o CFO e o *controller* defendem que este caminho que a Nors está a percorrer teve como ponto de partida a sua cultura de comando e controlo onde era aplicado elevado controlo e centralização, com gestores muito centralizadores, no entanto, com o passar do tempo este caminho tem permitido à organização promover maior autonomia, com esforço contínuo e aprendizagem permanente. A mudança numa organização não é fácil de fazer e exige tempo, “Se demorar 10 ou 15 anos numa organização com mais de 80 não é muito tempo, é normal” como afirma o CFO.

Este modelo tem auxiliado a Nors a delegar mais autonomia numa lógica de responsabilização, ou seja, atribuir maior autonomia aos gestores, mas de forma a que estes sejam responsabilizados pelas suas ações. A Dra. Ana Salomé refere, de acordo com de Simons (1994), que, na Nors, existem tensões que permitem que o paradoxo do modelo BB funcione. As tensões vão-se moldando, alterando e ajustando permitindo que este paradoxo teórico funcione na prática.

Na entrevista ao CFO foi possível perceber que o “mundo não é binário”, ou seja, não pode haver só autonomia, descentralização e flexibilidade ou só controlo e a Nors é prova disso. O modelo BB permite incrementar e promover a autonomia do lado dos gestores utilizando regras, patamares e alçadas que permitem aumentar a autonomia, por um lado e, por outro, aplicar o controlo que ainda está bastante presente na organização.

A eficiência do Modelo na Nors- Desempenho e méritos

Apesar de, por um lado, a Nors não adotar o modelo na sua totalidade e, por outro, existir um paradoxo entre a flexibilidade do modelo e a cultura de comando e controlo da organização, o modelo funciona e é vantajoso para a Nors.

O modelo BB adotado pela Nors permite que esta organização se torne mais eficiente e eficaz tanto no dia a dia como a longo prazo, em termos de clarificação da estratégia (CEO). Como referiu o CEO, o CFO e o *controller* da Nors, o modelo apresenta vários méritos.

Na opinião do CEO, os principais méritos estão relacionados com o facto de os órgãos administrativos e executivos terem começado a discutir gestão e medidas de gestão com maior frequência. Através do referido modelo, as discussões passaram a ser conversas dinâmicas de gestão. Na opinião da Dra. Ana Salomé, a maior divulgação e comunicação de informação, que o modelo proporcionou, permitiu dinamizar as discussões e promover o diálogo contribuindo para reduzir a estaticidade do modelo orçamental que era produzido com base no contexto da previsão e não o contexto atual. O que está de acordo com Hope e Fraser (2003), que defendem que o modelo proporciona

um sistema de controlo de gestão mais transparente e com fluxo de informação contínuo facilitando a discussão.

A eficácia do modelo, do ponto de vista do CFO, está relacionada com a afetação dos recursos. A adoção do modelo possibilitou um maior acesso à informação melhorando as discussões com os gestores quanto à racionalidade da afetação dos recursos. A discussão deixou de ser apenas sobre vendas, EBITDA e resultado líquido, passando a englobar os *drivers* que melhor explicam e clarificam se as decisões dos gestores estão adequadas ao contexto, tendo em conta os objetivos e *targets* definidos. Isto é, perceber até que ponto as ações dos gestores vão ao encontro das suas decisões-

Para Dra. Ana Salomé, o BB é visto como um *mindset* na forma como aborda a gestão da organização. Aumentaram os momentos de discussão graças às previsões constantes através do RF para melhor acompanhar as tendências.

Como se pode ver, o modelo permitiu à Nors melhorar a qualidade das discussões bem como o acesso à informação.

Ainda na opinião do CEO, o segundo mérito reporta-se à eficácia do modelo na rapidez de atuação, essencialmente em contextos como o atual, provocado pela pandemia Covid-19 (contexto recessivo). A capacidade da organização ser mais dinâmica permite à Nors adaptar-se rapidamente ao contexto em causa. Ao contrário do orçamento, que era estático, o modelo BB força os gestores e restantes colaboradores a acompanharem de forma constante o mercado e a definir novas metas para se adaptarem às condições do mercado. Permite, através dos *forecasts* mensais, atuar mais rapidamente motivando os gestores a discutirem e a tomarem decisões, no sentido de adaptarem a organização ao contexto atual.

O modelo BB adapta-se rapidamente ao contexto, quer quando ocorre uma grande melhoria quer quando ocorre uma grande queda do mercado, permitindo que a organização responda de forma mais rápida às alterações da envolvente. Este modelo permite que a Nors acompanhe mais de perto o contexto competitivo tornando-se mais eficaz, assertiva e rápida nas decisões que toma. Tal como Hope e Fraser (2003) referem, pela adoção do modelo as organizações

têm maior capacidade de reação e adaptação às alterações do mercado o que vai ao encontro da opinião do *controller*. Uma das vantagens do modelo é a grande capacidade de evoluir e adaptar-se à cultura da organização (*controller*). Por exemplo, no caso do Brasil, os níveis mais operacionais implicam maior comando e controlo porque a autonomia nesses níveis não funciona bem. No entanto, esta situação não implica abandonar os restantes princípios do modelo apenas porque o princípio de autonomia não resulta naquela cultura em particular. O que mostra que o modelo tem capacidade para se adaptar à cultura, ao negócio e ao mercado em que a empresa se insere. O modelo BB de acordo com Player (2003), procura ser mais dinâmico adaptando-se melhor ao contexto em causa.

O *controller* refere ainda que, outra das grandes vantagens do modelo BB, e um dos princípios que está melhor implementado na Nors, é a alocação dos recursos *just in time* que permite a adaptação dos mesmo à envolvente. Segundo os estudos de Henttu-Aho e Järvinen (2013) e de Matějka, Merchant e O'Grady (2020), o modelo BB permitiu reduzir o desperdício de recursos através da sua adoção flexível o que de facto, ocorreu na Nors.

Na opinião do CFO, um dos méritos deste modelo é a sua capacidade de equilibrar as decisões do dia a dia com as exigências de médio e longo prazo. Ou seja, o modelo promove o autoequilíbrio colocando o regime de auto controlo entre as decisões de curto prazo, que são tomadas pelos gestores no seu dia a dia, com as metas de médio e longo prazo, que são determinadas pela administração.

Outro mérito do modelo, para a Dra. Ana Salomé, está relacionado com a capacidade de uniformizar a linguagem dinâmica de gestão, permitindo que a nível de gestão intermédia os gestores, diretores e outros membros de topo “falem a mesma linguagem”. Os *Templates*, a linguagem utilizada, bem como o *reporting* baseiam-se no modelo BB o que permite unificar uma realidade muito dinâmica e díspar. A Nors tenta garantir que todos os processos são implementados por todas as empresas do grupo e qualquer empresa que entre tem que adotar os processos do grupo. Existe um *template* criado e que pode ser adaptado à realidade de cada negócio ou de cada região, mas o *template* é igual para todas. Foi o caso da StrongCo, que desde logo se adaptou à realidade da

Nors. Começaram por fazer *forecasting* e a apresentar a previsão para os quatro anos seguintes, mesmo continuando a fazer orçamentos anuais numa fase inicial.

Numa perspetiva mais operacional, a implementação do modelo permitiu melhorar a eficiência e a eficácia organizacional trazendo vantagens para as empresas do grupo. No caso concreto da empresa Onedrive, o BB tem se mostrado bastante eficiente. De acordo com a sua Diretora Executiva, o modelo permitiu aumentar a eficiência organizacional bem como a motivação dos colaboradores, o que está de acordo com o estudo de Roosli e Kaduthanam (2018), que referem que o modelo potencia uma maior satisfação por parte dos colaboradores. Com a utilização do modelo foi ainda possível aumentar o nível de satisfação do cliente e criar valor para o acionista.

Para a Auto-Sueco Automóveis o modelo BB permitiu aumentar a capacidade de antecipar e a rapidez de reação promovendo uma perspetiva mais dinâmica do negócio através do RF. Na perspetiva do diretor executivo, o modelo permitiu obter maior rapidez e flexibilidade de atuação. A ferramenta fundamental é o relatório de gestão mensal que é realizado com base no modelo BB e que contém informação fulcral para a tomada de decisão. É essencial que os diretores e gestores do grupo tenham a capacidade de interpretar a informação do relatório de gestão mensal para perceberem o impacto que tem na organização com vista a tomarem decisões acertadas. A compreensão da informação produzida é fulcral, para avaliar o impacto desses valores na organização, melhorando a sua capacidade de se adaptar às alterações do contexto.

É um modelo muito adaptativo graças à forma como a Nors analisa e gere constantemente a informação. É através disto que conseguem reagir rapidamente às alterações do mercado.

Exemplos concretos do BB na Nors

Em seguida são apresentados dois exemplos concretos em que o modelo BB foi fundamental para a Nors.

O primeiro exemplo reporta-se ao ano de 2015- ano de crise nos mercados do Brasil e Angola em simultâneo- que foi o “grande teste” para o modelo BB na

Nors (*controller*). De acordo com a análise feita pelo *controller* às contas da organização ao longo dos últimos 10 anos, 2015 apresentou resultados negativos. No entanto, após esse ano, a rentabilidade aumentou substancialmente graças à utilização da ferramenta RF, em termos da alocação dinâmica dos recursos. De acordo com Hope e Fraser (2003), esta ferramenta permite reagir de forma antecipada às alterações do mercado, como ocorreu na Nors. Segundo o *controller*, o RF permitia reduzir ou alargar a estrutura de acordo com o contexto e com a evolução do mercado.

Nesse ano de 2015, a Nors optou por abrir uma filial no Brasil e, através das ferramentas do modelo que permitem atualizações frequentes, foi possível acompanhar de perto as alterações no mercado brasileiro e como o mercado estava a decrescer, no final do ano optou-se por encerrar essa filial. Efetivamente, demonstra que, através da adoção do modelo, a Nors passou a ter maior capacidade de reação e de acompanhar o mercado, na mesma perspetiva de Player (2003). É possível compreender esta melhoria ao longo dos anos através do indicador dívida sobre EBITDA, o qual permite medir a eficiência dos recursos e perceber melhor a estruturas de custos da instituição.

Pode-se, ainda, constatar a eficiência dos custos através da evolução da componente “FSE” (fornecimento e serviços externos) e “Gastos com o pessoal” (*controller*). Os custos aumentaram até ao ano da crise de 2015; após esta data o seu crescimento ocorreu numa proporção menor comparativamente com o crescimento das vendas.

Outro exemplo, no qual a adoção do modelo teve impacto positivo para a Nors, foi com a pandemia provocada pelo Covid-19. No início da pandemia a Nors enfrentava elevados níveis de incerteza da envolvente que, de acordo com o artigo de Hansen et al. (2003), é um dos motivos do aparecimento do modelo. O que prova que o modelo procura auxiliar as organizações em contextos de elevada incerteza. Através da pandemia houve, de facto, uma grande alteração do contexto e a Nors utilizou o modelo como resposta a essa alteração.

O *forecasting* realizado passou a ser semanal e as suas revisões mensais. Esta ferramenta, como já referido anteriormente, permite antecipar e reagir mais

rapidamente às alterações do mercado (Hope, & Fraser, 2003). A organização manteve o *forecasting* a 15 meses, mas recorreu ao *forecasting* semanal de forma complementar, para aumentar a capacidade de reação à incerteza do contexto. O *forecasting* semanal permite rápida atualização dos principais KPI's para perceber melhor o impacto da pandemia. As medidas de gestão eram discutidas e implementadas semanalmente para definir os gastos a reduzir, os negócios a encerrar e quais deveriam permanecer abertos.

Este modelo teve um grande impacto na pandemia, principalmente em termos de realocação de investimentos, o que permitiu perceber quais os investimentos a reduzir e onde aplicar mais recursos. As medidas que estavam a implementar eram recolhidas quase em *real time*, bem como os impactos financeiros dessas medidas, de forma, a criar indicadores para acompanhar a situação. Normalmente, a informação é reportada mensalmente por parte dos diretores executivos ao conselho de administração, no entanto, devido à pandemia a comissão executiva passou a reunir cerca de três vezes por semana e os diretores executivos passaram a reportar semanalmente.

Foi criado um grupo de tomada de decisão constituído pela comissão executiva e pela DPC (Direção de Pessoas e Comunicação) para acompanhar as medidas de segurança que estavam a ser implementadas pelos colaboradores e para seguir os casos dentro da organização. O departamento de Planeamento e Gestão de Performance estava encarregue de coordenar a análise do contexto financeiro com os negócios. A informação era obtida através das equipas operacionais. Ou seja, a Nors criou diferentes formas de dar resposta à incerteza trazida pela pandemia.

O modelo permitiu à Nors um acompanhamento mais próximo da realidade avaliando com maior frequência se aquilo que os gestores faziam e decidiam era coerente com o contexto em que estavam. “O modelo foi de facto muito útil”, como referiu o CFO. A Nors utiliza o modelo BB há mais de 7 anos, o que promoveu um processo de aprendizagem ao longo dos anos permitindo tornar a gestão de recursos muito mais dinâmica e ativa. Desta forma, mesmo com a

pandemia, a Nors conseguiu acabar o ano de 2020 com um resultado bastante positivo, embora longe do *target* (*controller*).

Na situação concreta da pandemia, o modelo ajudou bastante dada a sua elevada capacidade de adaptação e dinamismo, permitindo uma rápida reação. De facto, a Nors é um exemplo de como dar respostas às alterações de mercado através do modelo BB, que a tornou mais dinâmica (Roosli & Kaduthanam, 2018).

Concluindo, a Nors adota um modelo que fomenta a flexibilidade, a autonomia e a descentralização, mas tendo ainda bastante presente a sua cultura base de comando e controlo, sendo necessário adaptar os modelos e as soluções à realidade da organização, à realidade do negócio e à realidade do contexto, visto que “na vida não existem soluções perfeitas nem modelos perfeitos”, nas palavras do CFO. Desta forma é possível perceber que o modelo, apesar de adotado de forma parcial e não purista, funciona e permite que a organização seja mais eficiente e crie valor.

Quanto ao paradoxo do modelo, trata-se de um paradoxo teórico e que, na prática, não afeta a sua utilização. A Nors tem uma cultura de comando e controlo ainda bastante acentuada, mas ao longo dos anos tem vindo a realizar um esforço notório concedendo maior autonomia, descentralizando mais, promovendo o pensamento crítico e a opinião dos seus colaboradores.

A Nors é um exemplo concreto da adoção parcial do BB, mostrando assim, que não é necessário que todas as organizações o implementem de forma teórica e purista porque cada empresa vai adotando o modelo à sua realidade e contexto. É um modelo que, nas palavras de Alsharari (2019), serve de inspiração e de alternativa, ao modelo de orçamentação tradicional.

Conclusão

Conclusões da investigação

Ao longo de vários anos, o orçamento, enquanto ferramenta de orçamentação tradicional, tem recebido várias críticas que, por sua vez têm aumentado devido à maior volatilidade dos mercados. Por esta razão, as empresas começaram a procurar sistemas e modelos alternativos ao sistema de controlo de gestão tradicional.

No seguimento desta procura, surgiu o modelo *Beyond Budgeting*, na década de 1990, apresentado por Jeremy Hope e por Robert Fraser. Este modelo permite às organizações terem maior flexibilidade e agilidade, de forma a conseguirem mais rapidamente darem resposta às alterações do mercado.

O paradoxo de controlo foi outro tema abordado neste TFM, no sentido em que, os gestores acreditam ter controlo sobre a organização mas, na realidade, não o têm completamente devido à incerteza da envolvente em que a organização se insere. Desta forma, os gestores não devem procurar garantir o total controlo da organização, devem antes promover a comunicação interativa dentro da organização, fomentando um acompanhamento da mesma. O paradoxo de controlo também está associado por um lado, aos controlos impostos pelos gestores e diretores e por outro, à liberdade de atuação.

Desta forma, o paradoxo do modelo BB surge no sentido em que há organizações com elevada cultura de comando e controlo e que, mesmo assim, adotam o modelo *Beyond Budgeting*, que valoriza a flexibilidade e descentralização para uma rápida adaptação à envolvente.

Assim sendo e, de forma, a responder à questão de investigação apresentada: “Será a adoção do *Beyond Budgeting* no caso da Nors, um paradoxo do sistema de controlo de gestão?”, foi analisada a adoção do modelo *Beyond Budgeting* por parte da Nors, através de entrevistas a diferentes colaboradores.

A análise realizada à adoção atual do modelo por parte da Nors permitiu concluir que o grupo não adota o modelo BB na sua totalidade, opta por adotá-lo de forma customizada, aumentando o seu o valor para a organização. Existem alguns princípios do modelo que a organização não adota, conforme apresentado pela teoria do modelo.

Esta organização ainda recorre às metas anuais para realizar avaliação de performance e a respetiva remuneração. No entanto, não tem sido um entrave à utilização do modelo BB. A autonomia é outro dos princípios adotados de forma customizada pela organização. Não é delegada a autonomia, conforme se previa no modelo teórico, é por sua vez, aplicada de forma “mais equilibrada” garantindo liberdade, mas ao mesmo tempo limitando-a, de forma a garantir o controlo associado à cultura da organização.

Desta forma, surge o paradoxo do modelo BB que está associado à dicotomia controlo-liberdade. Sejam os controlos formais ou informais, existem tensões nas organizações entre os controlos impostos pelos gestores e a liberdade para inovar e cometer erros. A organização Nors tem uma cultura de comando e controlo bastante presente e ainda é bastante hierarquizada com reduzida descentralização em determinados níveis, sendo esta uma das principais razões pelas quais ainda não adotam o *mindset* que está associado ao modelo estudado.

Assim sendo, o modelo BB é conjugado com o sistema de *levers of control* de modo a garantir que, por um lado, a Nors consegue aumentar a sua flexibilidade para ter maior capacidade de reagir às alterações do mercado, alocando os recursos de forma mais flexível e que, por outro lado, mantenha um certo controlo associado à sua cultura, o qual ainda está bastante presente.

Foi possível perceber através desta investigação que a Nors procura adaptar o modelo ao seu caso concreto porque, por exemplo, ainda recorre às metas anuais, à bonificação dos trabalhadores e a autonomia também não é total. Este modelo

é muito adaptativo e permite que as empresas adequem o modelo, adaptando os seus princípios e práticas à organização em questão. Através das diferentes entrevistas, foi possível perceber que o modelo BB tem trazido benefícios, permitindo à organização em estudo, ter uma cultura de gestão mais dinâmica disseminada por toda a organização, o que seria difícil de obter sem este modelo.

O BB é uma ferramenta fundamental para a Nors permitindo que os gestores desenvolvam competências de pensamento crítico e que tenham capacidade de atuar de forma alinhada com os interesses dos acionistas. Este modelo fomenta também as discussões, permitindo um diálogo informado e construtivo. Traz ainda benefícios em termos do desenvolvimento da capacidade de gestão e da eficiência financeira porque é fundamental que a organização acrescente valor para o acionista.

Não convém a uma empresa dizer que adota um modelo na sua totalidade se, na realidade, essa adoção não lhe permitir acrescentar. A cultura de comando e controlo da Nors, que já existe há cerca de 87 anos, está muito presente e vai sempre existir. Esta cultura vai-se ajustando ao modelo e o modelo vai-se ajustando à realidade de forma a que este acrescente valor à organização.

De facto, a Nors, não é purista na adoção do modelo BB. A sua implementação não segue uma abordagem prescritiva, ou seja, não é igual em todas as organizações. O modelo BB permitiu que a Nors se tornasse mais adaptativa e com maior *empowerment*. Ou seja, ainda existe orientação para a performance financeira, mas também já começa a estar mais orientada para a performance do serviço.

O que eu procurei mostrar, é que o paradoxo de controlo surge como uma oportunidade para as organizações adotarem o modelo BB, sendo que este permite ter maior comunicação e transparência de informação bem como maior flexibilidade de atuação e maior autonomia. Ou seja, o sistema *levers of control* pode ser complementado como o modelo BB.

O presente estudo permitiu concluir que a Nors adota o modelo BB de forma parcial e que não tem como prioridade a sua adoção total. O modelo tem sido uma mais valia para a empresa que o vai adequando à sua organização. A Nors

beneficiária com uma maior delegação de autonomia e com a descentralização da tomada de decisão, de forma a ter respostas mais imediatas às alterações do mercado e da envolvente em que atua.

Concluindo, o atual sistema de controlo de gestão da Nors, designado por *Beyond Budgeting*, funciona na sua modalidade de adoção parcial, no sentido de ser customizada de acordo com as necessidades e interesses da organização. Relativamente à escolha dos princípios, esta está relacionada com dois aspetos: a experiência e o estudo realizado ao modelo BB, que permitiram perceber quais os princípios que mais se adequam à organização e que permitem criar valor. O paradoxo do modelo, no caso da Nors, é um paradoxo teórico porque o modelo permitiu que a cultura de comando e controlo, bem como a própria organização, se fosse adaptando ao longo dos anos tornando-se mais flexível, havendo ainda espaço para melhorias.

Contributos para a literatura

O presente TFM apresenta diferentes contributos para a literatura existente, nomeadamente:

- A apresentação das críticas ao orçamento;
- A comparação entre o modelo de orçamentação tradicional e o modelo do *Beyond Budgeting*;
- A implementação do modelo numa organização em concreto;
- A adoção parcial e customizada numa organização;
- A apresentação do paradoxo de controlo analisando se de facto existe um paradoxo face ao modelo *Beyond Budgeting*.

Através do presente estudo é possível compreender melhor o paradoxo de controlo presente nas organizações bem como o paradoxo teórico associado ao modelo *Beyond Budgeting*. Aborda ainda o processo de adoção parcial e customizada do modelo.

Limitações do estudo

Existiram algumas limitações na realização deste trabalho. A primeira prende-se com a atual pandemia Covid-19 que limitou a investigação. Numa primeira fase, as entrevistas foram adiadas, acabando por ser realizadas de forma remota impedindo um contacto mais direto e personalizado com os entrevistados.

Uma segunda limitação está relacionada com as funções dos entrevistados, o que impediu ter uma visão mais operacional sobre o tema.

Considero que o tempo para a realização do TFM é outra limitação, no sentido em que poderia ter alargado o número de entrevistados e abordado mais áreas de atuação. O estudo apenas se concentra numa organização, o que representa outra limitação à investigação.

Não obstante, as limitações presentes podem dar origem a novas oportunidades de investigação.

Oportunidades de investigação futura

Ao longo do presente TFM foi possível perceber que existem algumas lacunas na literatura tendo surgido algumas oportunidades de investigação futura.

O estudo da adoção parcial bem como do paradoxo de controlo poderiam ser abordados em diferentes organizações que implementam o modelo *Beyond Budgeting*, porque, a meu ver, seria bastante vantajoso ter uma noção mais alargada não apenas relativamente ao processo de adoção parcial, como também se o paradoxo teórico do modelo *Beyond Budgeting* limita, na prática a adoção do mesmo.

Outra oportunidade de investigação assenta na tentativa de perceber quais são as principais práticas da implementação do modelo *Beyond Budgeting* e qual é a relação que existe entre os diferentes fatores de uma organização e a adoção do modelo.

Existe, ainda, uma lacuna na investigação, no sentido em que, ainda não existe um *framework* que consiga auxiliar as organizações que adotam o modelo BB, dando a conhecer as vantagens e desvantagens da sua adoção. É importante

conseguir explicar os constrangimentos e as limitações sentidos pelas empresas quando adotam, ou ponderam adotar, o BB.

Oportunidades de investigação futura no âmbito da organização

Nors

O sistema *Beyond Budgeting* não foi adota pela Nors na sua totalidade seria relevante no futuro analisar a a evolução da implementação do princípio de autonomia, bem como os seus efeitos na organização.

Outra oportunidade de investigação passa pelos princípios de avaliação de performance e de remunerações o qual ainda está bastante associado a metas anuais.

Bibliografia

Alsharari, N. M. (2019). Accounting changes and Beyond Budgeting principles (BBP) in the public sector: Institutional isomorphism. *International Journal of Public Sector Management*. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-10-2018-0217>

BBRT (2016). The 12 Beyond Budgeting principles. *Beyond Budgeting Institute*. <https://bbrt.org/the-beyond-budgeting-principles/>. [Acedido em janeiro 2021]

Becker, S. D., Messner, M., & Schäffer, U. (2020). The Interplay of Core and Peripheral Actors in the Trajectory of an Accounting Innovation: Insights from Beyond Budgeting. *Contemporary Accounting Research*. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12593>

Bogsnes, B. (2016). Implementing Beyond Budgeting. In *Implementing Beyond Budgeting*. Wiley. <https://doi.org/10.1002/9781119449577>

Bogsnes, B. (2018). Hitting the target but missing the point. *Controlling & Management Review* 62(5), 8-13. <https://doi.org/10.1007/s12176-018-0029-7>

Borges, G. (2017). *Beyond Budgeting at Nors*. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa.

Bourmistrov, A., & Kaarbøe, K. (2013). From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying “beyond budgeting” ideas. *Management Accounting Research*. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.04.001>

Caldeira, C. (2017) *Rolling Forecasts, substitutos ou complementos do budget: o caso da Nors*. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa.

Chase, R. L. (1997). The Knowledge-Based Organization: An International Survey. *Journal of Knowledge Management*. <https://doi.org/10.1108/EUM0000000004578>

Fonte, S. (2013). *Controlo de gestão orçamental: o controlo de gestão orçamental no Grupo Auto Sueco*. Relatório de estágio. Universidade Católica Portuguesa.

Gonçalves, M. S. (2018). *Beyond Budgeting no Grupo Efacec*. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa.

Gustavsen, J. S. & Hornnes, K. F. (2019) *The Impact of targets and incentive systems in a Beyond Budgeting setting. A case study of how target-setting and incentive systems are applied in a firm employing Beyond Budgeting principles*. University of Agder.

Hansen, S. C., Otley, D. T., & Van der Stede, W. A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*. <https://doi.org/10.2308/jmar.2003.15.1.95>

Henttu-Aho, T., & Järvinen, J. (2013). A Field Study of the Emerging Practice of Beyond Budgeting in Industrial Companies: An Institutional Perspective. *European Accounting Review*. <https://doi.org/10.1080/09638180.2012.758596>

Hope, J., & Fraser, R. (2001). *Beyond Budgeting Questions and Answers*. CAM-I, BBRT, Dorset.

Hope, J., & Fraser, R. (n.d.). Who Needs Budgets? *Harvard Business Review*. Retrieved from <https://hbr.org/2003/02/who-needs-budgets>

Libby, T., & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56–75. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>.

Matějka, M., Merchant, K. A., & O'Grady, W. (2020). An Empirical Investigation of Beyond Budgeting Practices. *Journal of Management Accounting Research*. <https://doi.org/10.2308/jmar-19-010>

Melangen, M., & Sofo, N. (2019). *Beyond Budgeting and Performance Management: A multiple case study of how performance is managed drawing on the Beyond Budgeting principles*. (dissertation). Retrieved from <https://uia.brage.unit.no/uia-xmlui/handle/11250/2626344>

Mouro, M. J. (2018) *O controller e o CSO: uma relação atual: estudo de caso: Nors*. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa.

Olaf, S. S., Agnieszka, M., & Thomas, H. (2019). Beyond Budgeting-A Fair Alternative for Management Control? Examining the Relationships between beyond Budgeting and Organizational Justice Perceptions. *Studies in Business and Economics*. <https://doi.org/10.2478/sbe-2019-0032>

Østergren, K., & Stensaker, I. (2011). Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice. *European Accounting Review*, 20(1), 149–181. <https://doi.org/10.1080/09638180903487842>

Player, S. (2003). Why Some Organizations Go “Beyond Budgeting”. *The Journal of Corporate Accounting & Finance* *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 14(3), 3–9. <https://doi.org/https://doi.org/10.1002/jcaf.10146>

Ploder, C., Dilger, T., & Bernsteiner, R. (2020). A Framework to combine Corporate Budgeting with Agile Project Management. In *Software Engineering Workshops 2020*. Innsbruck. <http://ceur-ws.org/Vol-2581/aesp2020paper4.pdf>.

Ramos, A. (2019). *A Alocação Dinâmica de Recursos – O Caso do Beyond Budgeting na Nors*. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa.

Rodríguez Rivero, E.J. (2013), In which direction is budgeting moving? A report in large firms of Spain, *Contaduría y Administración*, Vol. 58, No. 4, pp. 59–93. [https://doi.org/10.1016/S0186-1042\(13\)71234-8](https://doi.org/10.1016/S0186-1042(13)71234-8)

Röösli, F., & Kaduthanam, S. (2018). Beyond Budgeting as a mindset and a framework for action. *Management Journal Change*, 20–22. https://bbri.org/wp-content/uploads/2018/06/R%C3%B6sli_Kaduthanam_Beyond-Budgeting-as-a-mindset-and-a-framework-for-action.pdf.

Simons, R. (1994). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business Press.

Sousa, D. (2018). *A utilidade das metas relativas do Beyond Budgeting : estudo do caso Nors*. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa.

Streatfield, P. J. (2001). *The Paradox of Control in Organizations*. Routledge.

Yin, R. K. (1994). *Pesquisa Estudo de Caso - Desenho e Métodos*, 2 ed., Porto Alegre, Bookman.

Zeller, T. L., & Metzger, L. M. (2013). Good Bye Traditional Budgeting, Hello Rolling Forecast: Has The Time Come? *American Journal Of Business Education*, 6 (3). doi: <https://doi.org/10.19030/ajbe.v6i3.7810>.

Anexo 1 - Guião das Entrevistas

1. Em que contexto surgiu a adoção do modelo *Beyond Budgeting*?
2. Do seu ponto de vista, de que forma, é que o modelo *Beyond Budgeting* auxilia a Nors nas atividades do dia a dia?
3. Como é que o modelo *Beyond Budgeting* tem sido adotado pelo grupo?
4. A implementação do modelo *Beyond Budgeting* implicou muitas mudanças em termos organizacionais?
5. Considera que este modelo permitiu aumentar a eficiência e a eficácia da organização? Seria possível exemplificar uma situação concreta?
6. A Nors ainda valoriza bastante o controlo? De que forma é que uma organização que valoriza tanto o controlo, adota um modelo que valoriza a descentralização?
7. Como é que a Nors, consegue garantir o controlo, adotando um modelo mais flexível e com elevada descentralização? Ou seja, na teoria são elementos contraditórios, mas na prática funcionam?
8. Quais as principais razões para o paradoxo funcionar?
9. Considera que a Nors aplica o modelo na sua totalidade? Aplica todos os princípios do *Beyond Budgeting*?
10. Qual é o critério de escolha dos princípios, das ferramentas das práticas do modelo, visto que adotam uns e outros não?
11. É possível perceber que a Nors não tem o modelo BB totalmente implementado, quando é que preveem terminar a implementação do BB?
12. Quanto à descentralização, de que forma funciona na organização? Considera que a Nors descentraliza muito a tomada de decisão, ou ainda centraliza?
13. E quanto ao grau de autonomia? Considera que existe bastante autonomia do seu ponto de vista? Como é delegada a autonomia aos diferentes colaboradores?

14. Ainda recorrem a metas anuais? De que forma é que isso impacta com o modelo? De que forma é que definem os objetivos e as metas? De uma forma geral, são relativos ou absolutos? São mais financeiros ou não financeiros?
15. Na sua opinião ainda existe na Nors o “medo de errar”?
16. Como é que é definida a estratégia? O que fazem para garantir o alinhamento da estratégia e mantê-la atualizada? Com que regularidade é revista?
17. Como é que a Nors tem elevada capacidade para se adaptar às alterações do mercado? A que ferramentas do *Beyond Budgeting* recorre?
18. Em termos da pandemia Covid-19, de que modo é que a Nors reagiu e em que termos é que o modelo auxiliou?
19. Como é que consegue manter o sistema de controlo de gestão integrado?

Anexo 2 - Análise aos Casos de Estudo da Organização Nors

Nome	Ano	Conclusões principais
A Alocação Dinâmica de Recursos - O Caso do <i>Beyond Budgeting</i> na Nors (Ana Ramos)	2019	<p>A Nors, implementou o BB em 2012, no entanto a sua implementação não está concluída. A empresa não adota o modelo BB na sua plenitude, opta por um modelo híbrido que assenta em pacotes de control.</p> <p>As ferramentas auxiliares aos processos de gestão utilizadas pela Nors, permitem um ajuste dos recursos às alterações no mercado, possibilitando que a organização se torne mais flexível e adaptativa. Por sua vez, a tomada de decisão ainda está bastante centralizada nos órgãos de administração e gestão.</p> <p>Quanto aos princípios da descentralização, por sua vez, não foram totalmente adotados e, desta forma, a alocação de recursos não é tão dinâmica como se esperava que fosse.</p>
O <i>controller</i> e o CSO: uma relação atual. Estudo de caso: Nors (Maria João Mouro)	2018	<p>Com este estudo foi possível perceber que a função do <i>controller</i> sofreu alterações ao longo dos anos passando a exercer funções mais estratégicas. A estratégia das organizações tem ganho importância e o <i>Chief Strategy Officer (CSO)</i> é visto como uma mais valia para as organizações. Por sua vez, a relação entre <i>controller</i> e o CSO, apesar de ser uma relação indireta, tem se intensificado cada vez mais devido à maior competitividade organizacional.</p> <p>Quanto aos <i>controllers</i> na Nors, existem 2 tipos. O <i>controller</i> responsável pelo controlo de gestão da holding (diretor de planeamento gestão e performance) e o <i>controller</i> da região responsável apenas pela região que lhe é atribuída. O <i>controller</i> da holding está presente nas reuniões de formulação da estratégia, não tem poder para a definir, mas pode criticar o que foi definido, quanto à sua execução e tem que garantir que os objetivos do grupo são cumpridos. São realizadas reuniões trimestrais, onde o <i>controller</i> da holding faz um resumo do que até ao momento foi alcançado e o que ainda falta conseguir. Nas reuniões de <i>follow up</i> o <i>controller</i> tem que analisar as ações realizadas em vários níveis estratégicos. A análise dos <i>KPIs</i> e do</p>

Nome	Ano	Conclusões principais
		<p>plano de cumprimentos é diária e tem que ser realizada de forma crítica. Por sua vez, o <i>controller</i> da região apenas reúne com o administrador executivo e presidente da região no que diz respeito ao desenvolvimento estratégico, para garantir a execução da estratégia. É da sua responsabilidade garantir o cumprimento dos objetivos da região que lhe foi atribuída. Não está presente nas reuniões de <i>follow up</i> nem trimestrais apenas reúne com o administrador executivo e presidente da região. É da sua responsabilidade analisar diariamente e de forma crítica os <i>KPIs</i> e o plano de cumprimentos da sua região.</p> <p>No caso da Nors a relação entre os <i>controllers</i> e o CSO é indireta pois nenhum responde diretamente ao CSO. Esta relação tem por base a troca de informações, opiniões e dados comunicados através de reuniões.</p>
<p>A utilidade das metas relativas do <i>Beyond Budgeting</i>. Estudo de caso Nors (Diogo Filipe Sousa)</p>	<p>2018</p>	<p>Este estudo tinha como objetivo perceber de que forma a utilização das metas relativas pelo modelo BB, na Nors, permitem alinhar a organização com a execução da estratégia. As metas relativas são para a Nors um instrumento de mensuração da execução da estratégia e avaliação do desempenho dos gestores. Deste modo, este instrumento utilizado pela Nors, apresenta diversas vantagens, nomeadamente, permite aumentar a competitividade e a motivação dos colaboradores incentivando a melhoria contínua e a superação do contexto em que se inserem; incita a uma cultura de performance transversal; e ainda, orienta as ações de gestão levando ao cumprimento das diretrizes estratégicas. As metas relativas potenciam um maior alinhamento cultural na Nors e levam à execução da estratégia. A utilização de metas de performance relativa visa demonstrar se através da medição dos <i>drivers</i> de valor se cumprem ou não as diretrizes estratégicas.</p> <p>Quanto aos indicadores estratégicos de performance relativa, que são uma ferramenta do modelo BB, o presente estudo tentou perceber o impacto deste instrumento no alinhamento organizacional e na resposta às diretrizes estratégicas que orientam os planos de ação. Foi possível perceber que o Grupo define previamente os <i>drivers</i> chave de criação de valor dos negócios e comunica-os através de diretrizes estratégicas. Após</p>

Nome	Ano	Conclusões principais
		<p>este processo são definidos os indicadores estratégicos de performance no sentido de os mensurar.</p> <p>Para que os indicadores de performance sejam eficazes é necessário definir um conjunto de indicadores relativos e <i>targets</i> absolutos. O maior desafio é escolher os indicadores de performance relativa mais indicados para medir a criação de valor.</p> <p>Ainda através das entrevistas realizadas, foi possível ao autor, compreender que esta ferramenta tem impactos na gestão corporativa e do negócio e fomenta a execução da estratégia. Tem em conta a visão de longo prazo da organização, graças à criação da cultura transversal de performance e da orientação das ações.</p> <p>O uso adequado dos indicadores de performance relativa, permite à Nors antecipar e agir de forma proactiva de acordo com o contexto em que se insere. Para além disto, estes indicadores permitem também aumentar a orientação estratégica possibilitando a implementação das ações dos gestores das unidades de negócio. O Grupo conseguiu assim, assumir o conceito de performance relativa, presente nos diferentes níveis hierárquicos. O foco dos gestores de negócio passou a estar direccionado para o desempenho, aumentando a competitividade e motivação, de forma a superar, continuamente, o contexto em que se inserem.</p> <p>A avaliação do desempenho tem indicadores de performance relativa, o que faz com que os incentivos e as motivações divulguem a cultura da performance e aumentem o desempenho nos diversos níveis hierárquicos, cumprindo as orientações estratégicas, o que leva à execução da estratégia, para atingir as metas dos indicadores.</p>
<p><i>Rolling Forecast</i>, substitutos ou complementos do <i>budget</i>. O caso da Nors</p>	<p>2017</p>	<p>Foi analisado o modelo de orçamentação tradicional utilizado anteriormente pela Nors, bem como a passagem para o modelo BB motivado pela insatisfação com o anterior modelo de controlo de gestão implementado. Foi através do projeto My Darwin que a Nors iniciou a alteração do modelo de orçamentação tradicional, para um modelo mais dinâmico, o modelo BB. Foram apresentadas as críticas ao orçamento que levaram ao abandono do mesmo por parte da Nors.</p>

Nome	Ano	Conclusões principais
(Catarina Caldeira)		<p>O orçamento implicava custos elevados e grande disponibilidade de recursos humanos para a sua realização, gerando um enorme desfasamento temporal entre a realização e a execução o que levava à desatualização dos objetivos previamente definidos.</p> <p>Desta forma, para ultrapassar as limitações do anterior modelo de controlo de gestão, a Nors optou por adotar o modelo BB como modelo alternativo de controlo de gestão. Este modelo permitiu que a instituição se tornasse mais dinâmica e com processos mais flexíveis, com grau de descentralização mais elevado em termos da tomada de decisão. As ferramentas de apoio são fundamentais para garantir o bom funcionamento do BB e a Nors optou por adotar os RF, de forma a ter uma visão contínua do futuro mais provável.</p> <p>Como conclusão do estudo realizado à organização Nors, foi possível perceber que os RF são, de facto, substitutos do orçamento. Foi também possível concluir que a Nors utiliza o modelo BB como substituto do modelo orçamental tradicional, visto que deixou de utilizar o orçamento.</p>
<i>Beyond Budgeting at Nors- How the group dealt with Business Volatility</i> (Gustavo Borges)	2017	<p>O objetivo deste era perceber se o modelo BB permitia uma maior adaptação à envolvente volátil. Para tal foi analisada a organização Nors, por ter adotado, recentemente, o modelo e por operar em contextos de elevada volatilidade.</p> <p>No caso da Nors, através da adoção do referido modelo, a organização conseguiu reagir às rápidas alterações do mercado graças à informação disponível pelos novos processos de planeamento e reporte e ainda conseguiu melhorar os processos de planeamento, fornecendo informações sobre as operações de negócio que são essenciais à gestão de topo em contextos voláteis como Brasil e Angola, possibilitando a adaptação da organização às mudanças do mercado. As alterações em termos dos recursos e da estrutura nas duas regiões permitiu que a Nors apresentasse em 2016 o mesmo resultado positivo do que em 2014, com menor volume de vendas.</p> <p>Conclui que a implementação do modelo BB permitiu, principalmente nestas duas regiões, obter uma elevada redução dos recursos. Através da adoção dinâmica dos recursos, em que estes são alocados de acordo com a necessidade e não com base</p>

Nome	Ano	Conclusões principais
		em previsões previamente definidas, foi possível reduzir o desperdício.
<p>Controlo de gestão orçamental. O controlo de gestão orçamental no Grupo Auto Sueco (Susana Dias da Fonte) Relatório de estágio</p>	2013	<p>Este estudo tem como foco compreender quais as ferramentas adotadas e utilizadas pela Nors (até 2012 designado por grupo Auto Sueco) e perceber as razões que levaram a adotar o modelo BB.</p> <p>Segundo este estudo, a Nors adotou o modelo BB devido às falhas do modelo de orçamentação tradicional sentidas, nomeadamente, o tempo excessivo necessário para realizar o orçamento, bem como elevados custos e desajuste temporal tendo em conta o contexto competitivo em que se encontrava. Permitiu aprofundar o conhecimento relativamente à alteração do modelo de controlo de gestão numa organização, neste caso a Auto Sueco. Até 2012, o Grupo considerava que o orçamento era uma boa ferramenta de planeamento e alinhamento da organização com a sua estratégia. Em 2011, iniciara-se a insatisfação com o orçamento e, em 2012, iniciou-se o processo de alteração do modelo para um outro mais flexível e dinâmico, posto em prática 2013.</p> <p>A adoção do modelo implicou a realização de determinadas tarefas como gestão do projeto, aplicação de processos de descentralização e de processos adaptativos. Tendo em conta as tarefas gerais, primeiramente foi comunicado o novo modelo e organizou-se a equipa responsável pelo mesmo, de modo, a obter os melhores resultados. Quanto aos processos adaptativos, acabaram com as metas anuais fixas, foi feita uma revisão ao sistema de avaliação e recompensas. Foram ainda revistas as ações, os processos de planeamento e os processos de formulação da estratégia. Alteraram os processos de <i>reporting</i> e houve mudanças na gestão das reuniões.</p> <p>Relativamente aos processos de descentralização, ponto crítico da implementação do projeto, a organização realizou algumas alterações como a criação de novas regras de decisão e divulgação interna das mesmas, no entanto, este princípio ainda não foi atingido.</p>

Tabela 4 - Análise aos casos de estudo da organização Nors.

Anexo 3 - explicação do nome Nors

De acordo com informações obtidas através da organização Nors, o nome Nors remete principalmente para dois pontos: primeiro para a associação ao “nós” que por sua vez é personalizado com o “R” que secundamente remete para norte. A filosofia do nome Nors está associado à expressão “nórdico” porque por um lado, a nível geográfico está no norte do país e por outro lado, está associado ao “gene N” e ao “ADN nórdico no qual está presente a qualidade associada às pessoas do Norte.