

iscte

INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

Análise Sistemática e Bibliométrica da Literatura em Gestão da Qualidade na Investigação em Contabilidade de Gestão

Marta Nunes Gomes

Mestrado em Contabilidade

Orientador:

PhD Maria João Martins Ferreira Major, Professora
Catedrática,
Iscte Business School, Departamento de Contabilidade

Setembro, 2021



BUSINESS
SCHOOL

Departamento de Contabilidade

**Análise Sistemática e Bibliométrica da Literatura em
Gestão da Qualidade na Investigação em Contabilidade de
Gestão**

Marta Nunes Gomes

Mestrado em Contabilidade

Orientador:

PhD Maria João Martins Ferreira Major, Professora
Catedrática,
Iscte Business School, Departamento de Contabilidade

Setembro, 2021

Agradecimento

Gostaria de agradecer às seguintes pessoas por me ajudarem a finalizar, com sucesso, a minha dissertação e mestrado.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer à minha orientadora, a professora Dr.^a Maria João Major, pela paciência, *feedback* e incentivos demonstrados desde o primeiro dia.

Aos meus pais, irmão e avós maternos a oportunidade, que me proporcionaram, para realizar este grau académico. O apoio incondicional, paciência e incentivo demonstrados, quando este era mais necessário, foram essenciais nesta etapa.

Ao meu namorado e amigos pela ajuda e, principalmente, o apoio demonstrado nos momentos cruciais da realização deste trabalho.

Resta-me concluir, agradecendo mais uma vez a presença dos mencionados nesta etapa.

Resumo

O presente estudo tem como base investigar a relação entre a contabilidade de gestão e as ferramentas e abordagens da gestão da qualidade, nomeadamente, o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing*, recorrendo para tal à análise de publicações nas principais revistas académicas da área da contabilidade, num período entre 2000 e 2020.

Apesar de existir uma vasta literatura sobre os temas acima mencionados e a da sua relevância na investigação e prática na contabilidade de gestão, existe pouco conhecimento sistematizado sobre trabalhos na área da gestão da qualidade publicados em revistas académicas de contabilidade. Através de uma análise da literatura sistemática e bibliométrica (Booth et al., 2016; Tranfield et al., 2003), o presente estudo pretende ser um contributo para responder a este *gap*. Na análise da evolução sobre a investigação relacionada com o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing* foram consideradas diversas variáveis, nomeadamente, a caracterização dos autores, os métodos de investigação utilizados, a teoria organizacional adotada, o tópico abordado e o número de citações, tendo algumas destas variáveis sido associadas entre si, sempre que relevante.

Os resultados deste estudo mostram que a investigação nesta área é dominada por autores do sexo masculino, na sua maioria afiliados em instituições universitárias na Europa ou nos EUA. O método de investigação adotado na condução dos estudos na Europa foi, maioritariamente, o estudo de caso, e nos EUA o questionário, o que reflete as tradições intelectuais e de investigação na contabilidade de gestão em cada uma destas regiões geográficas. A teoria da contingência foi a mais adotada nos estudos sobre a gestão da qualidade, ainda que, as teorias *actor-network* e institucional tenham sido objeto de adoção frequente no período em análise. É de salientar que em nenhum artigo do universo investigado foi abordado, somente, o tema do *Kaizen Costing*.

Classificação JEL: M40, M41

Palavras-chave: TQM; *Life-Cycle Costing*; *Target Costing*; *Kaizen Costing*; Contabilidade de Gestão; Revisão Sistemática e Bibliométrica

Abstract

This study is based on the investigation of the relation between management accounting and quality management tools and approaches, in particular TQM, Life-Cycle Costing, Target Costing and Kaizen Costing, using the analysis of publications in the most renowned accounting journals between 2000 and 2020.

Despite the vast existing literature on the above-mentioned topics and their relevance on the research and practice of management accounting, there is a little systematic knowledge about works in quality management area, in accounting journals. Through an analysis of systematic and bibliometric literature (Booth et al., 2016; Tranfield et al., 2003), this study aims to answer this gap. In the analysis of the investigation evolution about TQM, Life-Cycle Costing, Target Costing and Kaizen Costing, different variables were considered, such as author's characterization, research methods, underlying organizational theory, studied subjects and number of citations. Some of these variables were associated whenever relevant.

The present study's results show that investigation in this area is largely dominated by male authors, mainly affiliated in Europe or US university institutions. The research method adopted in European studies was, mostly, the case study and in the US the survey, which reflects the intellectual and research traditions in management accounting in each of these geographic regions. The contingency theory was the most adopted organizational theory, although, actor-network and institutional theories were also used in a relevant number of studies. It should be noted that there is no article of the researched universe that was covered, only the Kaizen Costing tool.

JEL Classification System: M40, M41

Key Words: TQM; Life-Cycle Costing; Target Costing; Kaizen Costing; Management Accounting; Systematic and Bibliometric Review

Índice Geral

Agradecimento	i
Resumo	iii
Abstract	v
Índice de Quadros.....	ix
Índice de Figuras	xi
Glossário.....	xiii
Capítulo 1 - Introdução	1
1.1. Enquadramento do Estudo e Objetivos Propostos	1
1.2. Metodologia de Investigação Adotada e Questão de Investigação Formulada.....	2
1.3. Estrutura do Estudo	2
Capítulo 2 - Revisão da Literatura	5
2.1. Importância da Qualidade no Atual Ambiente de Negócios.....	5
2.2. Conceito de Qualidade	5
2.3. Principais <i>Experts</i> da qualidade	7
2.4. Origem e evolução do termo <i>Total Quality Management</i>	12
2.5. <i>Total Quality Management</i>	13
2.6. <i>Life-Cycle Costing</i>	16
2.7. <i>Target Costing</i>	17
2.8. <i>Kaizen Costing</i>	22
Capítulo 3 - Estudo Empírico.....	25
3.1. Metodologia	25
3.2. Introdução aos dados e caracterização do universo em estudo.....	27
3.3. Variáveis.....	31
3.3.1. Autores	31
3.3.2. Métodos de Investigação Adotados.....	34
3.3.3. Teoria Organizacional Adotada	34
3.3.4. Tópico Abordado.....	35
3.3.5. Número de Citações	36
3.4. Análise das Associações entre Variáveis	36
3.4.1. Associação entre o tópico abordado e o país de afiliação dos autores.....	37
3.4.2. Associação entre o tópico abordado e os métodos de investigação utilizados.....	38
3.4.3. Associação entre o tópico abordado e a teoria organizacional.....	39
3.4.4. Associação entre o método de investigação utilizado e o país de afiliação do autor	41
3.4.5. Associação entre método de investigação e a teoria organizacional.....	42
3.4.6. Associação entre teoria organizacional e país de afiliação do autor	43
3.4.7. Associação entre número de citações e tópico abordado	44
3.4.8. Associação entre número de citações e método de investigação utilizado	45

3.4.9. Associação entre número de citações e o tema	45
Capítulo 4 - Conclusões	47
4.1. Resultados do Estudo Realizado	47
4.2. Contributos	49
4.3. Limitações do Estudo	49
4.4. Recomendações para investigação futura	50
Referências Bibliográficas	51
Apêndices	55

Índice de Quadros

Quadro 2.1. - 14 passos para a melhoria da qualidade	9
Quadro 2.2. - 14 princípios fundamentais para o alcance de qualidade.....	10
Quadro 2.3. - 10 referências para o sucesso da qualidade	11
Quadro 2.4. - Dimensões do TQM.....	15
Quadro 3.1. - Lista de revistas acadêmicas na área científica da contabilidade com classificação 4*, 4 e 3 segundo a CABS	26
Quadro 3.2. - Lista de artigos extraídos por revista acadêmica	29

Índice de Figuras

Figura 2.1. - Etapas do Target Costing.....	20
Figura 3.1. - Distribuição das temáticas por revista académica.....	30
Figura 3.2. Evolução dos artigos relacionados com o TQM, o Life-Cycle Costing, o Target Costing e o Kaizen Costing desde 2000 a 2020.....	31
Figura 3.3. - Distribuição do género.....	32
Figura 3.4. - Distribuição do país de afiliação.....	33
Figura 3.5. Distribuição dos métodos de investigação utilizados.....	34
Figura 3.6. - Distribuição da teoria organizacional.....	35
Figura 3.7. - Distribuição do tópico abordado.....	36
Figura 3.8. - Distribuição da associação do tópico abordado e do país de afiliação.....	38
Figura 3.9. - Distribuição da associação do tópico abordado e os métodos de investigação utilizados.....	39
Figura 3.10. - Distribuição da associação do tópico abordado e a teoria organizacional.....	41
Figura 3.11. - Distribuição da associação do método de investigação e o país de afiliação....	42
Figura 3.12. - Distribuição da associação do método de investigação utilizado e a teoria organizacional.....	43
Figura 3.13. - Distribuição da associação da teoria organizacional e o país de afiliação.....	44

Glossário

AAA – *Accounting, Auditing and Accountability Journal*

AH – *Accounting Horizons Journal*

AOS – *Accounting, Organizations and Society Journal*

AR – *Accounting Review Journal*

BAR – *British Accounting Review Journal*

CABS – *Chartered Association of Business*

CPR – *Critical Perspectives on Accounting Journal*

EAR – *European Accounting Review Journal*

EUA – *Estados Unidos da América*

FAM – *Financial Accountability and Management*

IJA – *International Journal of Accounting*

JIAAT – *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*

MAR – *Management Accounting Research Journal*

QFD – *Quality Function Deployment*

TQM – *Total Quality Management*

VE – *Value Engineering*

Capítulo 1 - Introdução

1.1. Enquadramento do Estudo e Objetivos Propostos

Recentemente concluiu-se que, no mercado internacional, 80% dos consumidores de bens e serviços consideram o fator qualidade de importância igual ou superior ao fator preço no momento da compra (Dixon, 2016; Svizzero & Tisdell, 2016). A qualidade de um bem ou serviço começou, assim, a ser considerada uma vantagem competitiva (Androniceanu, 2017). Contudo, o conceito de qualidade é bastante subjetivo e difícil de definir, sendo que este está dependente das expectativas dos clientes, para determinado produto ou serviço, e das suas necessidades.

Desta forma e com o objetivo de garantirem a sua permanência no mercado, as empresas começaram a desenvolver bens e serviços com a qualidade e características que alcançassem as expectativas dos clientes. No entanto, o aumento da concorrência a nível mundial exerceu uma pressão sobre estas para tornarem os preços dos seus produtos e serviços competitivos. A solução não passava por reduzir os custos de produção comprometendo as questões relacionadas com a qualidade. Era, então, importante produzir bens de qualidade, que correspondessem às necessidades e expectativas dos clientes, e a custos reduzidos. Neste sentido, é fulcral a adoção, por parte das empresas, de abordagens como o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing*, as quais têm em consideração os custos incorridos durante todo o ciclo de vida de um produto ou serviço.

A literatura existente para as abordagens acima mencionadas é vasta, bem como a sua relevância na investigação e prática na contabilidade de gestão. Porém existe um reduzido conhecimento sistematizado de trabalhos na área da gestão da qualidade publicados em revistas académicas na área da contabilidade. Com uma análise da literatura sistemática e bibliométrica (Booth et al., 2016; Tranfield et al., 2003), o presente estudo pretende ser um contributo para responder a este *gap*.

Assim, a presente dissertação tem como base investigar a relação entre a contabilidade de gestão e as ferramentas e abordagens da gestão da qualidade, mais concretamente, o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing*, recorrendo para tal à análise de publicações nas principais revistas académicas da área da contabilidade entre os anos de 2000 e 2020. Para a análise da investigação sobre os temas acima referidos foram consideradas diversas variáveis, mais especificamente, a caracterização dos autores, os métodos de

investigação utilizados, a teoria organizacional adotada, o tópico abordado e o número de citações, tendo algumas destas variáveis sido associadas, sempre que relevante. Como mencionado anteriormente, o presente estudo consiste numa análise bibliométrica, uma vez que o objetivo é medir e comparar a evolução das variáveis identificadas acima, ao longo do tempo.

1.2. Metodologia de Investigação Adotada e Questão de Investigação Formulada

O presente estudo consistiu numa revisão de literatura sistemática e bibliométrica, a qual foi desenvolvida de acordo com Tranfield et al. (2003) e Booth et al. (2016), o que significa que os dados foram tratados de forma sistemática e rigorosa. Tal como Tranfield et al. (2003) sugerem no seu artigo, o desenvolvimento desta revisão de literatura sistemática e bibliométrica foi dividida em três fases: (i) Planeamento da Revisão; (ii) Desenvolvimento da Revisão; e (iii) Análise e Discussão dos Resultados.

Na fase do Planeamento da Revisão foram definidos os critérios de pesquisa, mais especificamente, qual o período temporal e quais as revistas académicas, as palavras-chave e as bases de dados a utilizar. O período temporal estabelecido foi entre os anos 2000 e 2020. Quanto às revistas académicas, estas eram as que apresentavam uma classificação de 4*, 4 e 3, de acordo com *ranking* da *Chartered Association of Business Schools (CABS)*, na data da recolha. Já relativamente às palavras-chaves foram estipuladas as seguintes: “*Quality*”; “*Quality Management*”; “*TQM*”; “*Life-Cycle Costing*”; “*Target Costing*”; e “*Kaizen Costing*”. Por último, foram definidas como bases de pesquisa a base de dados da *B-ON*, da *ABI-INFORM* e da *ScienceDirect*. Ainda nesta primeira fase, foram também estipuladas as variáveis, as quais se encontram enumeradas na secção 1.1. deste capítulo. A fase de Desenvolvimento da Revisão correspondeu à análise e a descrição das variáveis previamente selecionadas. Na última fase deste estudo, algumas variáveis foram associadas entre si, sempre que relevante, e no final foi elaborada uma síntese dos resultados, tanto para as variáveis como para as associações.

Para a concretização deste estudo foi formulada a seguinte questão de investigação: Como se caracterizam os trabalhos de investigação sobre o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing* publicados em revistas académicas de contabilidade listadas no *ranking* da CABS no período de 2000 até 2020?

1.3. Estrutura do Estudo

A estrutura desta dissertação inclui, para além do capítulo da introdução, três capítulos adicionais: os capítulos da Revisão de Literatura, Estudo Empírico e Conclusão. No capítulo da

Revisão de Literatura, a literatura relevante sobre o tema em análise é apresentada. Para tal, a importância da qualidade no atual ambiente de negócios, a evolução do conceito de qualidade, os principais contributos de cada um dos *experts* da qualidade, mais concretamente, Joseph Juran, Philip Crosby, Edwards Deming, Armand Feigenbaum, Kaoru Ishikawa e Genichi Taguchi, e uma breve contextualização teórica sobre o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing*. No capítulo do Estudo Empírico, procede-se à análise dos artigos publicados em revistas académicas da área da contabilidade, de acordo com a metodologia descrita acima. Por último, no capítulo da Conclusão são discutidos os resultados, os contributos e limitações da investigação conduzida, bem como apresentadas sugestões para investigações futuras na área.

Capítulo 2 - Revisão da Literatura

2.1. Importância da Qualidade no Atual Ambiente de Negócios

Segundo a *American Accounting Association*, a contabilidade é um processo de identificação, medição e comunicação das informações económicas, as quais permitem realizar julgamentos e tomar decisões informadas por parte dos utilizadores da informação (Drury, 2001). A contabilidade de gestão é considerada um ramo interno da contabilidade, uma vez que fornece informações relevantes, atempadas e precisas sobre a performance da empresa aos utilizadores da mesma. Estas informações, por norma, consistem em dados de desempenho, os quais são utilizados para o controlo e tomada de decisão.

Até aos anos 80 do século XX, as empresas estavam obrigadas a competir, principalmente, no mercado interno devido à tecnologia limitada, a qual atuava como proteção para as empresas ocidentais (Drury, 2001). Durante este período, as práticas de gestão, bem como a maximização de eficiência não tinham grande relevância, visto que não existia um incentivo para tal. Com a globalização, as barreiras ao mercado internacional começaram a desaparecer e as empresas ocidentais foram confrontadas com produtos competitivos provenientes do oriente. Na sua maioria, estes bens eram oriundos do Japão e apresentavam uma qualidade superior, bem como preços reduzidos. Esta evolução foi um fator impulsionador ao desenvolvimento da contabilidade de gestão, pois as empresas foram obrigadas a implementar processos altamente eficientes e práticas de gestão revolucionárias de forma a sobreviverem. Foi também nesta altura, que as empresas começaram a perceber a importância do fator qualidade.

Drury (2018) afirma que a variável qualidade é tão importante, atualmente, que já não pode ser ignorada pela contabilidade. Nos dias de hoje, os clientes procuram produtos com qualidade, não sendo o preço o único fator a ter em consideração no momento da compra. Assim, é importante que as empresas implementem abordagens como o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing*, de forma a produzirem bens e serviços de qualidade, que correspondam às necessidades e expectativas dos seus clientes e, ainda, a custos reduzidos.

2.2. Conceito de Qualidade

Estudos recentes (Dixon, 2016; Svizzero & Tisdell, 2016) concluem que 80% dos consumidores de produtos e serviços, no mercado internacional, consideram o fator qualidade de importância igual ou superior ao fator preço no momento da decisão da compra (Pellettieri, 2015; Pollifroni, 2014). Desta forma, e de acordo com Androniceanu (2017), a qualidade de um

bem ou serviço é considerada uma vantagem competitiva importante. No entanto, definir qualidade, bem como compará-la não é tão simples.

O conceito de qualidade é bastante subjetivo e está dependente das expectativas dos clientes para determinado produto ou serviço, bem como das suas necessidades. Por exemplo, Stanleigh (1992, obra citada por Manuele, 1995, p. 113) afirma que “*quality is what the customer says it is*”.

Por outro lado, Joseph Juran define qualidade como “*the property of a product to be suitable for consumption in terms of design, conformity to the specifications, reliability, market availability and scope of use*” e “*suitable for use*” (Juran & Gryn, 1973, obra citada por Androniceanu, 2017, p. 63). Deste modo e segundo Juran (1974), a qualidade é composta por cinco vertentes: (i) qualidade do design; (ii) qualidade de conformidade; (iii) disponibilidade; (iv) segurança; e (v) utilidade.

Juran (1999) defende ainda a existência de duas perspetivas distintas do conceito de qualidade. A primeira refere-se às características do bem corresponderem às necessidades dos clientes apresentando um conceito de qualidade orientado para o lucro, através de um aumento da satisfação dos clientes. Um aumento dos custos de qualidade também se encontra ligado a esta perspetiva. Já a segunda perspetiva diz respeito aos produtos estarem livres de deficiências, onde, ao contrário da primeira, se apresenta um conceito orientado para os custos. Uma diminuição da não-conformidade dos produtos implica uma redução dos custos.

Crosby (1979, sem paginação, obra citada por Androniceanu, 2017, p. 63), por sua vez, define qualidade como “*the conformity to the requirements*”. No seu conhecido livro “*Quality is free*” (1979), o autor afirma que a baixa qualidade dos bens ou serviços custa, aproximadamente, 20% das receitas de uma empresa, podendo estes custos ser evitados através da melhoria da qualidade.

Desta forma, o autor defende que a qualidade deve ser mensurada através de uma monitorização contínua dos custos “*of doing things wrong*” (Suarez, 1992, p. 3) e, portanto, a sua abordagem é focada em “*doing things right the first time and every time*” (Suarez, 1992, p. 4).

Com o intuito de melhorar a qualidade, Crosby sugere que seja adotado o princípio de “*Zero Defects*”, segundo o qual todos na organização devem estar comprometidos permanentemente com o objetivo de produzir com ‘defeito zero’. Para este *expert*, “*Quality is free, but it is not a gift*” (Crosby, 1979, obra citada por Suarez, 1992, p. 5), pois qualidade e custos não são duas variáveis em competição visto que à medida que a qualidade aumenta, os custos, por sua vez, diminuem.

Na década de 80 do século XX, Edwards Deming define uma nova perspectiva do conceito. O autor foca os seus estudos nos recursos humanos, os quais afirma contribuir para a qualidade dos produtos. Para além disso, salienta que os recursos humanos de uma empresa devem ser motivados e encorajados para entenderem e desenvolverem corretamente a sua função, com vista à obtenção da qualidade desejada. Assim, o autor explica que “*good quality means a predictable degree of uniformity and durability, with quality appropriate for the market*” (Deming, 1986, obra citada por Androniceanu, 2017, p. 63) e “*a product or a service possesses quality if it helps somebody and enjoys a good and sustainable market*” (Deming, 2000, p. 2).

Para Feigenbaum (1983, p. 7) qualidade é “*The total composite product and service characteristics of marketing, engineering, manufacture, and maintenance through which the product and service in use will meet the expectations of the customer.*”.

Segundo Ishikawa (1985), o conceito de qualidade está relacionado com a inexistência de variação nas características de qualidade. Por outro lado, para Taguchi et al. (2005, p. 1622), qualidade é “*the loss imparted by a product to society from the time the product is shipped*”.

2.3. Principais *Experts* da qualidade

Joseph Juran, Philip Crosby, Edwards Deming, Armand Feigenbaum, Kaoru Ishikawa e Genichi Taguchi são considerados os principais gurus da qualidade devido aos importantes contributos que deram para a abordagem desta temática. Contudo, como descrito anteriormente, o conceito de qualidade difere de autor para autor. Juran tem um conceito de qualidade orientado para os clientes, enquanto Crosby tem uma definição mais orientada para processos. Já Feigenbaum e Taguchi definem este conceito com uma abordagem mais voltada para o valor e, por último, Deming e Ishikawa com uma abordagem mais focada nos empregados.

Com base nestes investigadores, passa-se a descrever os seus principais contributos relativamente à temática em questão.

- **Joseph Juran**

Para ser possível reduzir os custos de qualidade é necessário identificar quais os custos que devem ser incluídos neste conceito, bem como aqueles que devem ser excluídos. Todavia, definir os custos que devem ser excluídos não é simples. De acordo com Juran (1974), após vários estudos, são estipuladas quatro categorias principais de custos associadas à qualidade: (i) custos de falhas internas; (ii) custos de falhas externas; (iii) custos de prevenção; e (iv) custos de deteção.

Os custos de falhas internas são aqueles que são incorridos ao corrigir os erros e defeitos nos produtos antes destes serem entregues aos clientes. Juran (1974, p. 4) afirma “*These are costs which would disappear if no defects existed in the product prior to shipment to the customer*”. Alguns exemplos de custos desta categoria são os custos de *rework*, de *retest* do produto, de desperdícios e de paragens para manutenção. Os custos de falhas externas são os que ocorrem após a entrega de um produto com defeitos ao cliente. Os custos de transporte dos produtos, de reparação através da garantia, de apoio ao cliente e de perda dos clientes, em alguns casos, são custos que exemplificam esta categoria. Relativamente aos custos de prevenção estes, tal como o nome indica, estão associados à prevenção de erros ou defeitos na produção, ou seja, “*These costs are incurred to keep failure and appraisal costs to a minimum*” (Juran, 1974, p. 5). Alguns exemplos dos custos de prevenção são os custos de avaliação dos fornecedores, formação dos empregados, manutenção preventiva dos equipamentos e controlo do processo. Por último, os custos de deteção que são suportados pela empresa para detetar erros ou defeitos nos produtos, isto é, “*the costs incurred to discover the condition of the product, mainly during the first time through*” (*ibid*). Os custos de inspeção e teste, de avaliação dos inventários e de inspeção do material recebido são exemplos de custos de deteção.

Após diversos estudos, Juran conclui que as empresas precisavam de delinear uma nova direção no que diz respeito à gestão pela qualidade (Juran, 1986). Contudo, definir este rumo para uma entidade levantava diversas questões, visto que a variedade de funções, de níveis hierárquicos e de linhas de produto eram bastante extensas. Desta forma, e com o intuito de encontrar uma “fórmula” aplicável a todas as funções, hierarquias e linhas de produto, surge a *Quality Trilogy*, também conhecida por *Juran Trilogy* (*ibid*).

A *Quality Trilogy* considera que gestão pela qualidade assenta em três princípios básicos orientados para a qualidade do processo. O primeiro princípio é o ‘Planeamento da Qualidade’ e consiste em estabelecer planos para melhorar a qualidade, a fim de corresponder às necessidades e expectativas dos clientes. O ‘Controlo da Qualidade’ é o segundo princípio e refere-se ao “*the process for meeting quality goals during operations*” (Juran, 1986, p. 21), ou seja, com este princípio é possível controlar os desperdícios da produção, pois se estes forem superiores aos estipulados irá suscitar a atenção dos gestores para averiguar as razões para este aumento e tomarem ações corretivas de forma a regular os níveis de desperdícios. O último princípio consiste na ‘Melhoria da Qualidade’, o qual assenta na ideia de, permanentemente, procurar melhorias nos produtos e nos processos subjacentes à sua produção.

Tal como referido anteriormente, o conceito de qualidade definido por Juran é orientado para o cliente, uma vez que a qualidade reside na adequação ao uso. Juran no seu livro “*Quality*

Control Handbook” (1974), afirma que as características da qualidade podem ser classificadas em duas categorias principais: qualidade do design e qualidade de conformidade. Para explicar o conceito de qualidade do design, o autor começa por exemplificar que para uma pessoa se deslocar, esta pode utilizar como meio de transporte um autocarro, um carro de marca Volkswagen, um Rollys-Royce ou, até mesmo, um jato privado, ou seja, a forma como esta se desloca está dependente das suas necessidades ou expectativas. Desta forma, a qualidade do design consiste num conjunto de características existentes nos produtos ou serviços que atendem às necessidades ou expectativas dos consumidores. Em contrapartida, qualidade de conformidade está relacionada com os bens ou serviços produzidos atenderem às especificações da produção e do design.

- **Phillip Crosby**

Phillip Crosby defende que elevados níveis de qualidade reduzem custos e, ainda, aumentam os lucros de uma empresa (Dale, 2003). A abordagem deste *expert* da qualidade incide sobre quatro pontos da gestão da qualidade. Os pontos são os seguintes: (i) qualidade é definida como a conformidade com os requisitos; (ii) o sistema para o alcance da qualidade deve ser de prevenção e não de avaliação; (iii) procura incessante de produzir com “*zero defects*”; e (iv) a unidade de medida de qualidade é o custo de qualidade (*ibid*).

Este *expert* delinea, ainda, 14 passos a seguir, os quais potenciam uma melhoria da qualidade (cf. quadro 2.1.). Estes 14 passos incidem sobre como mudar a empresa e consistem em ações específicas para implementar essas mudanças (Dale, 2003).

Quadro 2.1. - 14 passos para a melhoria da qualidade

1.	Compromisso da gestão para com a qualidade
2.	Criar equipas de melhoria da qualidade
3.	Criar mecanismos de medição da qualidade
4.	Identificar custos de qualidade
5.	Consciencialização de toda a empresa sobre a importância da qualidade
6.	Ações corretivas
7.	Criar e implementar planos de zero defeitos
8.	Educação para a qualidade com a formação dos trabalhadores
9.	Dia de zero defeitos
10.	Estabelecer metas
11.	Dar a oportunidade aos trabalhadores de poderem comunicar à gestão de topo os problemas que os impedem de alcançar a melhoria da qualidade
12.	Reconhecimento do esforço para melhorar a qualidade
13.	Criar um conselho de qualidade para partilha de problemas, experiências e soluções
14.	“ <i>Do it over again</i> ” (a melhoria da qualidade é um processo contínuo)

Fonte: Adaptado de Suarez (1992, p. 5)

- **Edwards Deming**

No seu livro “*Out of the crisis*” (2000), Deming apresenta os catorze princípios que considera fundamentais para o alcance de qualidade e mudança da cultura da empresa. Segundo o autor “*The 14 points are the basis for transformation of American industry*” (Deming, 2000, p. 23) são aplicáveis a todo o tipo de empresas, pelo que a sua aplicabilidade não depende da dimensão, localização e tipologia de indústria da empresa. Estes princípios encontram-se enumerados no Quadro 2.2. que se apresenta seguidamente.

Quadro 2.2. - 14 princípios fundamentais para o alcance de qualidade

1.	Criar um propósito consistente para melhorar o produto ou serviço, com o objetivo de ser competitivo e permanecer no negócio.
2.	Adotar a nova filosofia (tomar a liderança pela mudança).
3.	Reduzir a dependência de inspeção para atingir a qualidade (qualidade do produto em primeiro lugar).
4.	Terminar com a prática de realização de negócios com base no preço.
5.	Melhorar constantemente o sistema de produção, de forma a melhorar a qualidade e produtividade e a reduzir os custos.
6.	Apostar na formação dos trabalhadores.
7.	Instituir liderança através da supervisão por parte dos gestores de topo, a qual garante uma melhor realização das atividades.
8.	Evitar liderança com base no medo.
9.	Terminar com as barreiras entre departamentos, isto é, os departamentos devem trabalhar em equipa.
10.	Acabar com os <i>slogans</i> e exortações com base na fixação de metas, pois criam relações de rivalidade.
11.	Eliminar o trabalho por quotas numéricas, bem como a gestão com base em objetivos e indicadores quantitativos.
12.	Terminar com avaliação de desempenho dos trabalhadores com base em <i>rankings</i> .
13.	Instituir programas rigorosos de educação e desenvolvimento de capacidades e conhecimentos.
14.	Incentivar toda a organização a participar no processo de transformação da empresa.

Fonte: Adaptado de Deming (2000, p. 23)

Como forma de potenciar a melhoria contínua defendida pelo teórico, este defende a utilização do ciclo *Plan-Do-Check-Act* desenvolvido por Shewhart (Suarez, 1992). Este ciclo auxilia no procedimento a seguir para a melhorar uma etapa (Deming, 2000). Na primeira fase do ciclo, *Plan*, pretende-se planear a mudança, bem como responder a diversas questões, nomeadamente, quais as alterações ambicionadas e que informação existe disponível (Deming, 2000). No que diz respeito à etapa do *Do*, esta consiste em executar o planeado, de preferência em pequena escala. A terceira fase do ciclo, como o nome indica, passa por observar os efeitos

daquilo que foi executado. Por último, a fase do *Act* assenta na avaliação dos resultados, sendo que caso estes sejam favoráveis será percorrido novamente o ciclo, mas num meio envolvente diferente, de forma a verificar se os resultados favoráveis se aplicam a meios distintos (*ibid*).

- **Armand Feigenbaum**

Para Armand Feigenbaum, o alcance da qualidade é da responsabilidade de todos departamentos da empresa e apenas será possível atingir melhorias significativas nesta temática através do envolvimento de todos os trabalhadores (Dale, 2003).

De acordo com a definição de qualidade apresentada por este *expert* no seu livro “*Total Quality Control*” (1983), é possível aferir qualidade como sendo um conceito multidimensional, composto por diversas características individuais (marketing, design) e, simultaneamente, dinâmico, uma vez que as necessidades dos clientes têm caráter subjetivo e são alteradas com o decorrer do tempo.

Contrariamente aquilo que Deming e Crosby contribuem para o desenvolvimento da temática qualidade, nomeadamente, os ‘14 princípios para a melhoria da qualidade’ e os ‘14 passos para o alcance da mesma’, respetivamente, Feigenbaum apresenta dez referências para o sucesso da qualidade, as quais se apresentam enumeradas no quadro abaixo (ver quadro 2.3.).

Quadro 2.3. - 10 referências para o sucesso da qualidade

1.	Qualidade é um processo que envolve toda a empresa
2.	Qualidade é aquilo que o cliente diz que é
3.	Qualidade e custo são uma soma, não uma diferença entre ambos
4.	Qualidade requer entusiasmos individual e coletivo
5.	Qualidade é uma forma de gerir
6.	Qualidade e inovação são variáveis dependentes
7.	Qualidade é uma ética
8.	Qualidade requer melhoria contínua
9.	Qualidade é o caminho mais económico e menos dispendioso
10.	Qualidade é implementada com um sistema conectado com fornecedores e clientes

Fonte: Adaptado de Dale (2003, p. 56)

- **Kaoru Ishikawa**

O contributo de Kaoru Ishikawa foca-se no desenvolvimento do diagrama de causa-efeito, também conhecido por *fishbone*.

O diagrama de causa-efeito ou *fishbone* tem como objetivo representar através de um gráfico a relação entre um problema e as suas respetivas causas, bem como auxiliar na averiguação minuciosa das possíveis causas de um problema relacionado com qualidade

(Hackman & Wageman, 1995). Para a elaboração do diagrama, é necessário identificar os problemas através de *brainstorming* em equipa e, posteriormente, dividir o problema em categorias. Após esta etapa, os problemas são colocados no lado direito de uma página, constituindo, assim, a cabeça do peixe. A identificação das causas é realizada, novamente, em equipa e ficam em linha, formando os “ossos” (*ibid*).

- **Genichi Taguchi**

O principal contributo deste *expert* consiste no desenvolvimento dos Métodos de Taguchi (na língua inglesa *Taguchi Methods*). Os Métodos de Taguchi são os seguintes: (i) a função perda de qualidade; (ii) as experiências do design; e (iii) o controlo da qualidade *offline*.

No seu conhecido livro “*Taguchi’s Quality Engineering Handbook*” (Taguchi et al., 2005, p. 1622), o autor define a função perda de qualidade como “*a parabolic approximation of the quality loss that occurs when a quality characteristic deviates from its best or target value*”, sendo a unidade monetária a unidade de medida. As experiências do design são métodos experimentais e de análise para a construção de modelos matemáticos relacionados com as respostas às variáveis. Por último, o controlo de qualidade *offline* está relacionado com atividades que utilizam as experiências do design para otimizar o produto e o processo de design, como por exemplo, atividades de design do sistema e design de parâmetros.

2.4. Origem e evolução do termo *Total Quality Management*

Do sistema de contabilidade de gestão de uma empresa é esperado que este forneça informação relevante, atempada e precisa sobre a performance da mesma. A variável qualidade é tão importante, atualmente, que já não pode ser ignorada pela contabilidade (Bhimani et al., 2019; Drury, 2018). Nos dias de hoje, os clientes procuram produtos com qualidade, não sendo solução reduzir os custos de produção comprometendo questões relacionadas com a qualidade para obter maiores margens de lucro. Neste sentido, é importante que as empresas adotem abordagens como o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing* para produzir produtos de qualidade, que correspondam às necessidades e expectativas dos clientes e, ainda, a custos reduzidos potenciando assim o lucro ambicionado pela empresa.

Com a globalização, o comportamento das empresas no mercado e o tipo de bens e serviços consumidos foi influenciado de uma forma bastante significativa. A intensificação da concorrência a nível global permitiu que as empresas com ótimos desempenhos desenvolvessem novos sistemas integrados de gestão da qualidade baseados em tecnologia da informação e comunicação (Androniceanu & Drăgulănescu, 2012). Deste modo, compreende-

se o facto de os gestores das empresas estarem constantemente preocupados em desenvolver estratégias abrangentes com base na gestão pela qualidade.

É desta forma que surge o *Total Quality Management* (na língua portuguesa, Gestão pela Qualidade Total). O TQM não tem uma data concreta para o seu aparecimento, pois alguns autores afirmam que as empresas começaram a aplicar alguns dos princípios do TQM, evidenciados no quadro 2.4. (ver secção seguinte), desde o início do século XX, muito antes da abordagem se ter popularizado com o termo pela qual é conhecida. Para diversos autores, uma grande parte dos elementos do TQM foram desenvolvidos entre a década de 50 e 70 (Martínez-Lorente et al., 1998). Efetivamente, os anos 70 e 80 do século XX no Japão e os anos 90 do mesmo século nos países ocidentais são considerados para alguns como a “*golden era*” do TQM (Pimentel & Major, 2016). De salientar, que apesar de o Japão ter sido pioneiro na aplicação da abordagem TQM, a maioria dos desenvolvimentos teóricos tiveram origem nos Estado Unidos da América (*ibid*).

A razão da origem do termo *Total Quality Management* pode estar relacionada com a substituição do termo “controlo” pelo termo “gestão”, visto que a qualidade não é apenas um assunto de controlo, mas algo que tem de ser gerido. Esta razão é realçada por Crosby (1979), pois este afirma que não é necessário controlo quando uma empresa atinge um nível de zero defeitos nos seus produtos. O conceito anterior de *Total Quality Control* (na língua portuguesa Controlo pela Qualidade Total) não incluía alguns elementos que o TQM considera, tais como o trabalho de equipa e o *empowerment* das pessoas.

Powell (1995, p. 16) refere que “*TQM’s origins can be traced to 1949, when the Union of Japanese Scientists and Engineers (JUSE) formed a committee of scholars, engineers, and government officials devoted to improving Japanese productivity, and enhancing their post-war quality of life*”. No entanto, “*American firms began to take serious notice of TQM around 1980*” (*ibid*). A Ford, a Xerox e a Motorola foram das primeiras empresas americanas a adotar a abordagem do TQM e, devido ao sucesso alcançado, outras empresas industriais também começaram a aplicar esta abordagem. Consequentemente, no final da década de 80, uma parte significativa das empresas industriais nos EUA tinham adotado o TQM (*ibid*).

2.5. Total Quality Management

O aumento da concorrência global resultou num aumento da importância do conceito de qualidade nas empresas e, consequentemente, o *Total Quality Management* tornou-se um problema chave na gestão (Bhimani et al., 2019; Drury, 2018; Martínez-Lorente et al., 1998).

O *Total Quality Management* é considerado uma ferramenta de gestão para uma melhoria contínua da performance, a qual contribui para o sucesso do negócio. Esta abordagem é um sistema moderno de gestão que integra os princípios formulados por Deming, Juran, Crosby, Feigenbaum, Ishikawa e os valores japoneses relativos à qualidade e melhoria contínua.

Esta abordagem, segundo Hankes (1993, obra citada por Manuele, 1995, p. 112), procura “*continuous improvement in quality, productivity and effectiveness*”, sendo a “melhoria” refletida em termos da quantidade fornecida de produtos e serviços de elevada qualidade a custo reduzido.

De acordo com Hellsten & Klefsjö (2000, p. 241), o TQM é definido como “*management system consisting of values, tools and techniques, the aim of which is to increase external and internal customer satisfaction with a reduced amount of resources*”.

A tentativa de introdução do TQM nas empresas, por vezes, não é bem-sucedida. Venkateswarlu & Nilakant (2005) afirmam que não são os princípios e os métodos do TQM que estão incorretos, mas sim a maneira como este é implementado, pois a forma como se aborda a sua implementação difere de país para país e, até mesmo, de empresa para empresa. Isto é, uma vez que as políticas, as culturas e as filosofias das empresas são distintas, a forma como o TQM é aplicado também difere. Assim, empresas diferentes aplicam a abordagem TQM de forma distinta. Relativamente ao tipo de empresas que aplicam esta abordagem, estas podem ser de todo o tipo, desde empresas industriais, de serviços, sem fins lucrativos ou até mesmo governamentais (Powell, 1995).

A implementação da abordagem TQM requer paciência e persistência, uma vez que implica um dispêndio elevado de recursos em termos de tempo, dinheiro e esforço da gestão, e os resultados são obtidos unicamente a longo prazo (Venkateswarlu & Nilakant, 2005). A falha desta ferramenta irá implicar um desperdício de tais recursos, bem como dificultar a sua implementação no futuro.

Ahire *et al.* (1996), Dale *et al.* (1994), Flynn *et al.* (1994) e Saraph *et al.* (1989) definem várias dimensões do TQM (Martínez-Lorente *et al.*, 1998). No total são definidas dez dimensões: (i) suporte da gestão de topo; (ii) relação com os clientes; (iii) relação com os fornecedores; (iv) gestão dos trabalhadores; (v) atitudes e comportamentos dos funcionários; (vi) processo de design do produto; (vii) gestão de fluxo do processo; (viii) dados e relatórios de qualidade; (ix) papel do departamento de qualidade; e (x) avaliação comparativa. Através da análise do quadro 2.4., é possível verificar que nenhum autor considera a existência das dez dimensões, em simultâneo. Contudo, é possível aferir, que todos consideram o suporte da gestão

de topo, a relação com os fornecedores, a gestão dos trabalhadores, a gestão do fluxo do processo e dados e relatórios de qualidade como dimensões do TQM.

Quadro 2.4. - Dimensões do TQM

Dimensões \ Autores	Dale <i>et al.</i> (1994)	Saraph <i>et al.</i> (1989)	Flynn <i>et al.</i> (1994)	Ahime <i>et al.</i> (1996)
Suporte da gestão de topo	✓	✓	✓	✓
Relação com os clientes	✓	----	✓	✓
Relação com os fornecedores	✓	✓	✓	✓
Gestão dos trabalhadores	✓	✓	✓	✓
Atitudes e comportamentos dos funcionários	✓	----	✓	✓
Processo de design do produto	----	✓	✓	✓
Gestão de fluxo do processo	✓	✓	✓	✓
Dados e relatórios de qualidade	✓	✓	✓	✓
Papel do departamento de qualidade	----	✓	----	----
Avaliação comparativa	----	----	----	✓

Fonte: Adaptado de Martínez-Lorente et al. (1998, p. 379)

O TQM é caracterizado por quatro princípios: (1) satisfação do cliente, (2) melhoria contínua (3) envolvimento dos empregados e (4) liderança da gestão (Venkateswarlu & Nilakant, 2005). O princípio da satisfação dos clientes está, intrinsecamente, relacionado com desenvolvimento de bens e serviços que atendam às necessidades e características que os clientes ambicionam encontrar nos seus produtos, bem como a capacidade de resposta das empresas às alterações dos desejos dos clientes. O segundo princípio assenta em que uma melhoria contínua da performance geral da empresa deve ser um objetivo permanente da mesma. O envolvimento dos empregados consiste em todos participarem no processo, desde o gestor ao operário e a existência de equipas multifuncionais. O último princípio mencionado, o da liderança da gestão, encontra-se relacionado com o compromisso do gestor para com a qualidade, pelo que o processo de melhoria contínua deve iniciar com o compromisso da gestão.

Segundo Hoque e Alam (1999) e Powell (1995), o TQM possibilita a criação de valor devido aos seus diversos benefícios, tais como, o aumento da produtividade e da quota de mercado, uma melhor perceção das necessidades dos clientes, da satisfação dos mesmos, da comunicação interna e da melhoria das relações com os trabalhadores, do fortalecimento da relação com os fornecedores e da redução de erros e desperdícios.

2.6. *Life-Cycle Costing*

Nas abordagens tradicionais de gestão de custos, os custos de um bem ou serviço são apenas tidos em consideração durante a fase de produção, não sendo considerados os custos que são incorridos após a sua venda (Drury, 2018). Por este motivo, muitas empresas falham no controlo dos seus custos.

Com o intuito de responder a este problema, surge a ferramenta do *Life-Cycle Costing*, a qual estima os custos incorridos ao longo do ciclo de vida de um produto ou serviço. Os custos do ciclo de vida de um bem compreendem todos os custos desde a sua conceção até aqueles que o consumidor incorre durante a vida do mesmo (incluindo custos de instalação, operação, manutenção e apoio e suporte). Para White e Ostwald (1976, p. 39 obra citada por Woodward, 1997, p. 336), o *Life-Cycle Costing* é “*the sum of all funds expended in support of the item from its conception and fabrication through its operation to be end of its useful life*”.

A importância desta análise é salientada com a intensificação da concorrência internacional, a evolução contínua da tecnologia e os curtos ciclos de vida dos produtos. (Dunk, 2004).

Aquando da implementação desta ferramenta nas empresas, verifica-se a existência de três fatores que influenciam a sua concretização, sendo estes o perfil do cliente, a vantagem competitiva e a qualidade da informação obtida através do sistema de informação (Dunk, 2004).

O perfil do cliente está relacionado com as empresas estarem atentas às alterações das necessidades dos seus clientes e à análise das especificidades que estes ambicionam ver transpostas nos bens ou serviços, de forma a poderem refletir as mesmas no design dos seus produtos (*ibid*).

A vantagem competitiva é um fator influenciador desta ferramenta, uma vez que exige às empresas um controlo de custos de produção, através do qual é possível colocar no mercado produtos a um preço competitivo (Dunk, 2004).

Por último, a qualidade da informação obtida através do sistema de informação também contribui para a análise do *Life-Cycle Costing*, uma vez que uma maior qualidade da informação implica, indiretamente, uma melhoria da produtividade e desempenho entre organizações.

A análise do ciclo de vida pode revelar que um bem com um custo de aquisição mais baixo pode ser menos desejável pelos clientes comparativamente a um produto concorrente com um custo inicial superior, caso o primeiro envolva custos elevados de operação, manutenção ou ambientais nas fases posteriores do ciclo de vida (Kreuze & Newell, 1994).

Por conseguinte, a adoção do *Life-Cycle Costing* gera vários benefícios para uma empresa, nomeadamente, uma melhor compreensão das dimensões financeiras dos seus produtos, desde

a concepção até ao final da sua vida (Dunk, 2004), possibilita agir antecipadamente para gerar lucro ou reduzir custos e auxiliar os gestores a encontrar o equilíbrio correto entre custos de investimento e gastos operacionais (Drury, 2018; Roubal, 2009).

As fases iniciais do ciclo de vida de um produto são fulcrais na ótica de consumo de recursos, pois, aproximadamente, 80% a 85% dos custos deste são definidos antes do início da sua produção, isto é, durante a sua fase de desenvolvimento (Kee, 2010). Assim, as decisões, relativamente a custos, tomadas durante a fase de engenharia e design do produto são de extrema importância, uma vez que têm impacto significativo nos custos de fabricação, bem como na qualidade final do produto (Kreuze & Newell, 1994; Monden & Hamada, 1991). Assim, surge o *Target Costing* e o *Kaizen Costing* como dois métodos utilizados para controlar o *Life-Cycle Costing* de um produto (Monden & Hamada, 1991). O *Target Costing* é utilizado para reduzir os custos durante a fase de design e desenvolvimento dos bens, enquanto o *Kaizen Costing* é usado para o mesmo fim, mas aplicado durante o processo de produção. Estes métodos em conjunto permitem gerir os custos totais de um bem ou serviço durante o seu ciclo de vida.

2.7. Target Costing

Com o aumento da concorrência a nível mundial e a fim de garantirem a sua sobrevivência, as empresas começaram a desenvolver produtos e serviços com a qualidade e características que satisfizessem as expectativas dos clientes. Este fator exerceu, ainda, uma pressão sobre as empresas para tornarem os preços dos seus bens e serviços competitivos. Como tal, e de forma a manter o nível de rentabilidade pretendido, as empresas começaram a utilizar a abordagem do *Target Costing* para introduzir produtos no mercado (Cooper & Slagmulder, 1999; Drury, 2018; Gagne & Discenza, 1995).

O *Target Costing* é um sistema de gestão de custos desenvolvido por empresas japonesas. Em japonês o termo é conhecido como “Genkakikaku” e tornou-se popular em empresas japonesas como a Toyota, Nissan, Sony, Komatsu, Olympus, Topcon e Isuzu no início dos anos 60 do século XX (Baharudin & Jusoh, 2019; Cooper & Slagmulder, 1999). O seu desenvolvimento foi gradual, começando com uma redução dos custos em partes individuais de produtos até ser aplicado a toda a organização (Baharudin & Jusoh, 2019). A abordagem *Target Costing* foca-se, por isso, na redução dos custos de um bem ou serviço durante a fase de planeamento e design destes, uma vez que a maioria dos custos do ciclo de vida dos produtos são determinados nesta fase (*ibid*).

O *Target Costing* é utilizado como um sistema de planeamento do lucro e gestão de custos dos produtos durante a fase de design e desenvolvimento, de forma que os novos produtos e modelos possam gerar lucros suficientes para atingir os objetivos de longo prazo da empresa (*ibid*). Para alcançar esta meta é necessário conceber bens ou serviços com a qualidade e as funcionalidades procuradas pelos clientes, bem como comercializá-los ao preço a que estes estão dispostos a pagar pelo mesmo – “*Target costing is an activity which is aimed at reducing the life-cycle costs of a new product, while ensuring quality, reliability, and other consumer requirements (...)*” (Kato, 1993, p. 33).

A abordagem em questão não é uma técnica, mas sim um sistema ou um processo (Kocsoy et al., 2009), pelo que deve ser abordada por uma equipa de trabalho multidisciplinar que integre membros dos departamentos de contabilidade, finanças, operações, marketing, vendas, entre outros (Zengin & Ada, 2010). De acordo com Gagne e Discenza (1995), aplicar o *Target Costing* com uma equipa multidisciplinar, que trabalha com o intuito de desenvolver um produto a preços competitivos, deve melhorar o processo geral de desenvolvimento de produtos.

O sistema em estudo assenta no princípio de que o preço de um bem é desenvolvido consoante o valor que os consumidores estão dispostos a pagar por este, isto é, o preço não é estipulado, apenas, tendo por base os custos obtidos na sua produção. O *Target Costing* exige, assim, um pensamento contrário ao das metodologias tradicionais. Desta forma, e de acordo com Cooper e Slagmulder (1999), o custo é considerado um *input*, ao invés, da abordagem tradicional, onde é tratado como um *outcome*.

De vários estudos realizados e analisados, Hamood et al. (2011) concluem que a adoção do *Target Costing* tem vindo a crescer. Segundo estes autores, de um estudo conduzido por Kato em 1993, pode-se concluir que 80% das empresas japonesas aplicam a técnica em questão, sendo que, em 1994, Tani et al. (1994) afirmam que 60,6% das empresas de fabrico registadas na *Tokyo Stock Exchange* adotam o *Target Costing*. Na Austrália, segundo Chenhall e Langfield-Smith (1998), 38% das empresas industriais deste país aplicavam este sistema e 35% das empresas indianas segundo Joshi (2001) também aplicavam o *Target Costing*.

O processo do *Target Costing* inicia-se com a questão “*What should a product’s cost be?*” (Feil et al., 2004, p. 14), sendo que a resposta é dada através do cálculo do *target cost*. O primeiro passo do processo do *Target Costing* é a definição das qualidades e funcionalidades que os clientes ambicionam nos produtos, tal como podemos observar através da figura 2.1.. Nesta primeira etapa é utilizada uma ferramenta da gestão de operações, o *Quality Function Deployment* (QFD). O QFD é usado para transpor nos bens ou serviços as preferências

subjetivas dos clientes (Hellsten & Klefsjö, 2000), isto é, através desta ferramenta é possível perceber quais são as funcionalidades e características que os clientes ambicionam encontrar nos produtos, bem como perceber a sua importância. Com esta análise é possível determinar o nível de qualidade e funcionalidade (Cooper & Chew, 1996) e obter informações dos clientes relativas ao mercado e ao preço (Zengin & Ada, 2010). De acordo com Hellsten e Klefsjö (2000), o *House of Quality* é uma ferramenta para utilizar conjuntamente com o QFD, o qual é utilizado como suporte para reunir informações sobre os requisitos dos clientes, funcionalidades e qualidade (Zengin & Ada, 2010). Seguidamente, as entidades passam por estabelecer o *target selling price* (na língua portuguesa preço de venda alvo), onde é necessário ter em consideração o conceito de valor percebido pelos clientes. Segundo as empresas japonesas, o preço de um produto tem de ser inferior aos benefícios que o consumidor retira deste, ou seja, o valor percebido do bem deve ser superior ao seu preço (Modarress et al., 2005). De acordo com Cooper e Slagmulder (1999), uma empresa só deve aumentar os seus preços de venda caso o valor percebido dos seus novos produtos seja superior aos anteriores e aos dos concorrentes. Por outras palavras, se uma empresa considerar que o seu bem tem características e funcionalidades superiores ao da concorrência poderá aumentar o seu preço. Ainda nesta etapa, é fundamental salientar que o *target selling price* definido deve ser realista e, para tal, a empresa deve ter em consideração diversos fatores internos e externos, entre os quais, a estratégia e objetivos da organização, a imagem, os atributos e funcionalidades dos produtos, o conceito subjacente ao produto, o seu ciclo de vida, o número de vendas esperadas aquando o lançamento do produto, o valor percebido pelos clientes, os preços dos produtos concorrentes e a reação dos concorrentes (*ibid*).

A terceira fase do processo do *Target Costing*, como ilustra a figura 2.1., é a determinação do *target profit margin* (na língua portuguesa margem de lucro pretendida). Nesta etapa deve ser tida em consideração os objetivos de longo prazo da empresa, uma vez que o *target profit margin* deve estar alinhado com os grandes objetivos da organização. É, ainda, fulcral que as margens de lucro sejam realistas e suficientes para cobrir os *Life-Cycle Costing* dos produtos. Algumas empresas japonesas para estabelecer o *target profit margin* utilizam o método simples, o qual consiste em usar como referência o *target profit margin* do produto antecessor realizando apenas alguns ajustes a este, de forma a atender às alterações das condições de mercado (Cooper & Slagmulder, 1999). Já outras empresas utilizam os métodos avançados onde o *target profit margin* é estabelecido através dos objetivos de médio e longo prazo, os quais estabelecem uma estratégia da empresa para três a cinco anos (*ibid*). Segue-se a determinação do *Target Costing*, o qual é calculado pela diferença entre o *target profit margin* e o *target selling price*. De acordo

com Cooper e Slagmulder (1999), nesta etapa as empresas japonesas distinguiram a definição de custo permitido (*allowable cost*), custo estimado (*estimated cost*) e *target cost*. O custo permitido é o valor a que o produto deve ser produzido, de forma a obter o *target profit margin*, considerando que este é vendido ao *target selling price* estipulado (Baharudin & Jusoh, 2019). O custo estimado, tal como o nome indica, é a estimativa dos custos das peças ou partes do bem (*ibid*). Por último, o *target cost* é um conjunto de ajustamentos entre o custo permitido e o custo estimado com o intuito de este ser mais realista e alcançável (*ibid*).

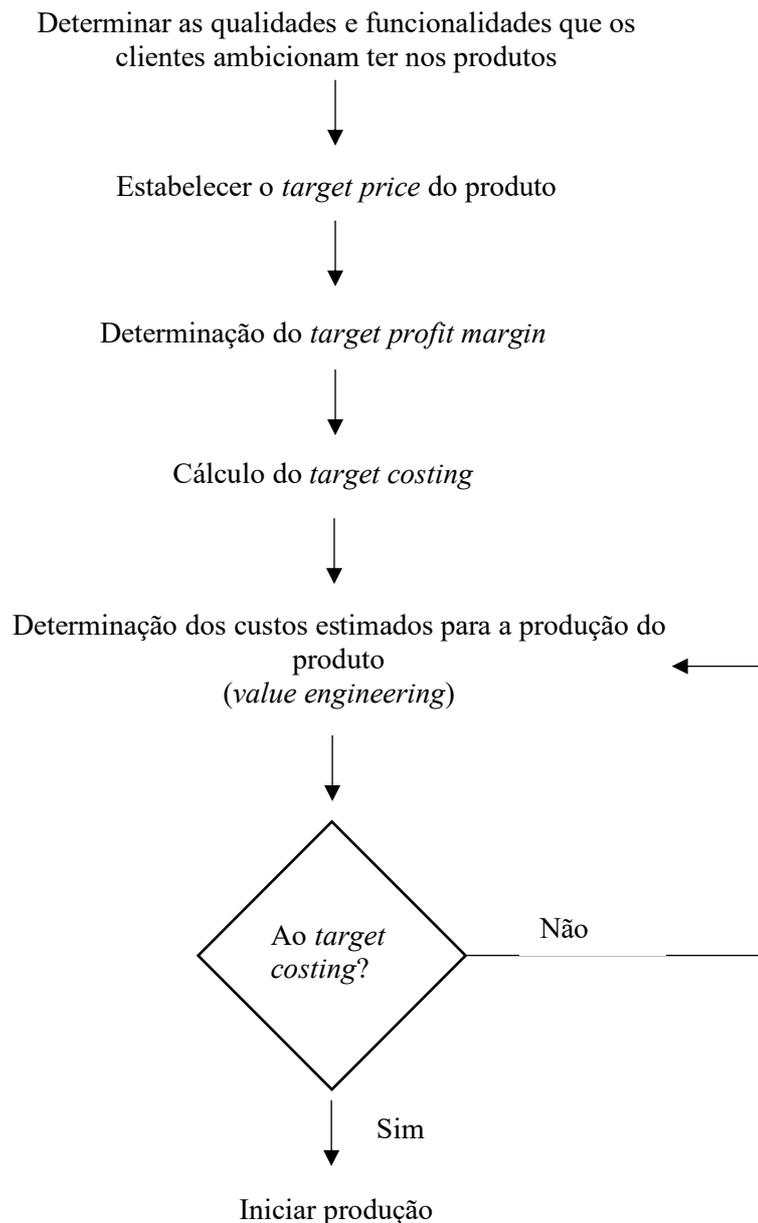


Figura 2.1. - Etapas do Target Costing

Fonte: Adaptado de Gagne e Discenza (1995)

O alcance do *Target Costing* é o principal objetivo da equipa de desenvolvimento e design do produto. Na etapa da determinação dos custos para a produção, quarta etapa do processo, é importante salientar que a Regra do Cardinal deve ser tida em consideração. A Regra do Cardinal assenta no fundamento que “*The target cost must never be exceeded*” (Cooper & Slagmulder, 1999, p. 29), garantindo, desta forma, que a disciplina do *target cost* é mantida durante a fase do design e desenvolvimento. Findo o primeiro design, os custos dos recursos utilizados para a sua produção são estimados. Se estes custos estimados forem superiores ao *Target Costing* calculado, então o produto tem de ser reformulado. Nesta etapa do processo recorre-se a uma ferramenta de gestão das operações denominada por *Value Engineering* (VE). O VE é utilizado para identificar quais as funções principais e secundárias dos produtos (Kee, 2010), sendo o seu objetivo entender quais as componentes que devem ser alvo de redução de custos, mantendo a qualidade e funcionalidades do bem. O VE pode ser aplicado da seguinte forma: (i) reduzir o número de partes; (ii) eliminar os processos caros e trabalhosos sempre que possível; (iii) substituir, sempre que possível e apropriado, os metais e vidros por plástico; e (iv) pressionar os fornecedores para reduzir os custos (Cooper & Slagmulder, 2004). Esta ferramenta resulta, assim, em diversas melhorias contínuas, pois refaz o produto o número de vezes que forem necessárias até que os custos da sua produção sejam iguais ou inferiores ao *Target Costing* definido, não descorando as necessidades dos clientes e a estratégia da empresa. Quando os custos estimados forem iguais ou inferiores ao *Target Costing*, a empresa está em condições de iniciar a produção. Na situação em que a redução de custos não seja possível de atingir, o desenvolvimento do produto é suspenso e não é iniciada a sua produção (Kee & Matherly, 2013).

A implementação do *Target Costing* pressupõe a existência de alguns fatores que podem ser cruciais para o sucesso da implementação, nomeadamente, os empregados estarem alinhados com os gestores de topo da empresa, as decisões serem tomadas em grupo de trabalho, pressupondo uma cultura orientada para o trabalho em equipa, a existência de compromisso para com o trabalho, a existência de uma relação de confiança entre gestores, empregados e fornecedores, as redes de informação entre clientes e fornecedores serem excelentes e uma aprendizagem através de “*learning-by-doing*” (Feil et al., 2004).

Após a conclusão do design do produto e a sua introdução no mercado, as atividades de redução de custos não terminam. Para permanecer competitivo no mercado é necessária uma redução, anual, de cerca de 5% dos seus custos (Williamson, 1997). Desta forma, para reduzir os custos durante a fase de comercialização dos bens e serviços é utilizado o *Kaizen Costing*.

2.8. *Kaizen Costing*

Como referido anteriormente, o *Kaizen Costing* surge ligado ao *Target Costing*, uma vez que estas duas ferramentas em conjunto permitem gerir os custos de um produto ou serviço durante o ciclo de vida deste. Contudo, a abordagem do *Kaizen Costing* só começou a despertar o interesse dos gestores quando estes perceberam que a sua adoção aumentava a produtividade da empresa e, ainda, auxiliava na produção de bens de elevada qualidade com erros mínimos.

O *Kaizen Costing* é, assim, uma técnica de gestão de custos utilizada desde a década de 60 que teve origem nas empresas japonesas após a segunda guerra mundial. Nas empresas japonesas esta técnica é conhecida por “Genkakaizen”. O termo *kaizen*, segundo Singh e Singh, (2009), significa realizar melhorias contínuas no processo produtivo, o que indica que existe sempre espaço para melhorar, não existindo um fim.

No seguimento da técnica do *Target Costing*, o *Kaizen Costing* foca-se na melhoria contínua dos custos dos bens e serviços durante a fase de produção dos mesmos (Modarress et al., 2005). De salientar que, tal como o *Target Costing*, o principal objetivo do *Kaizen Costing* é produzir um produto a preços reduzidos, que satisfaça o cliente em termos de qualidade e funcionalidades e, simultaneamente, gere lucro para a organização (Williamson, 1997). Assim, podemos afirmar, que os dois métodos são complementares no que diz respeito à redução de custos, sendo o *Target Costing* utilizado para reduzir custos na fase de design e desenvolvimento do produto, enquanto o *Kaizen Costing* é usado na fase de produção, onde o design e o VE já estão terminados.

Segundo Modarress et al. (2005), são dois os fatores que influenciam o sucesso da implementação da técnica em questão. O primeiro consiste no compromisso da equipa, ou seja, após ser definido o valor da redução, a equipa fica responsável por essa mesma redução. A segunda é que este método tem de ser consistente e reproduzido repetidamente (isto é, fazer parte da cultura da empresa), caso contrário, a sua implementação falhará.

O conceito do *Kaizen Costing* assenta em diversos princípios, tais como, um foco na melhoria contínua, o envolvimento de todos os membros da organização e satisfação dos clientes (Dale, 2003). De acordo com Dale (2003), os elementos-chave desta técnica são a adaptabilidade das pessoas e equipamentos, o uso da tecnologia existente para otimizar a capacidade, o envolvimento de todos os empregados e o desenvolvimento de uma atitude de “*Make it littler better each day*”.

De vários estudos realizados é possível afirmar que os benefícios de implementar o *Kaizen Costing* são os seguintes: (i) eliminação da maioria dos problemas funcionais; (ii) redução do

número de produtos rejeitados devido à ausência de qualidade nos mesmos; (iii) redução/eliminação dos processos de *rework*; (iv) poupança considerável de custos; (v) incremento das vendas; (vi) redução/eliminação de desperdícios; (vii) aumento da eficiência no processo de produção; e (viii) desenvolvimento de uma melhor comunicação interna (Singh & Singh, 2009).

Capítulo 3 - Estudo Empírico

3.1. Metodologia

O objetivo deste estudo tem como base investigar a relação entre a contabilidade de gestão e as ferramentas e abordagens da gestão da qualidade, nomeadamente, o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing*, recorrendo para tal à análise de publicações nas principais revistas académicas da área da contabilidade num período temporal entre os anos de 2000 e 2020.

Não obstante a vasta literatura existente sobre os tópicos acima mencionados e da sua importância na investigação e prática da contabilidade, o conhecimento sistematizado sobre os trabalhos na área da gestão da qualidade publicados em revistas académicas de contabilidade é reduzido. Assim, o presente estudo pretende responder a este *gap* através de uma revisão de literatura sistemática e bibliométrica, a qual foi desenvolvida de acordo com Tranfield et al. (2003) e Booth et al. (2016), o que significa que os dados foram tratados de forma sistemática e rigorosa. Segundo Tranfield et al. (2003), as revisões na área da gestão devem seguir a estrutura das revisões sistemáticas usadas nas pesquisas da área da medicina e o autor de uma revisão de literatura sistemática deve encontrar, sempre que possível, o máximo de informação. Esta informação, para além de estar relacionada diretamente com a temática em estudo, deve também incluir tópicos relevantes e relacionados com o tema. Assim, a presente revisão de literatura sistemática e bibliométrica não inclui apenas artigos relacionados com as abordagens da contabilidade de gestão, do TQM, do *Life-Cycle Costing*, do *Target Costing* e do *Kaizen Costing*, mas também literatura relevante que se encontre relacionada com o tema.

Tal como Tranfield et al. (2003) sugere no seu artigo, o desenvolvimento desta revisão de literatura sistemática e bibliométrica foi dividida em três fases: (i) Planeamento da Revisão; (ii) Desenvolvimento da Revisão; e (iii) Análise e Discussão dos Resultados.

- **Planeamento da Revisão**

Nesta primeira fase foi necessário definir quais os critérios de pesquisa, ou seja, qual o período temporal e quais as revistas académicas, as palavras-chave e as bases de dados a utilizar. Para este estudo, o período temporal estabelecido foi entre os anos 2000 e 2020. As revistas académicas definidas foram aquelas que, na área da contabilidade, apresentavam uma classificação de 4*, 4 e 3, de acordo com *ranking* da CABS, na data da recolha. Assim, a pesquisa suportou-se em vinte e sete revistas académicas na área da contabilidade, as quais se encontram enumeradas no quadro 3.1.. De referir, que todas estas revistas académicas abrangem um vasto número de tópicos relacionados com a contabilidade.

Quadro 3.1. - Lista de revistas acadêmicas na área científica da contabilidade com classificação 4*, 4 e 3 segundo a CABS

Título Revista Acadêmica	Ranking ABS
<i>Accounting Review</i> (AR)	4*
<i>Accounting, Organizations and Society</i> (AOS)	4*
<i>Journal of Accounting and Economics</i> (JAE)	4*
<i>Journal of Accounting Research</i> (JAR)	4*
<i>Contemporary Accounting Research</i> (CAR)	4
<i>Review of Accounting Studies</i> (RAST)	4
<i>Abacus</i> (Ab)	3
<i>Accounting and Business Research</i> (ABR)	3
<i>Accounting Forum</i> (AF)	3
<i>Accounting Horizons</i> (AH)	3
<i>Accounting, Auditing and Accountability Journal</i> (AAA)	3
<i>Auditing: A Journal of Practice and Theory</i> (AudJPT)	3
<i>Behavioral Research in Accounting</i> (BRIA)	3
<i>British Accounting Review</i> (BAR)	3
<i>British Tax Review</i> (BTR)	3
<i>Critical Perspectives on Accounting</i> (CPA)	3
<i>European Accounting Review</i> (EAR)	3
<i>Financial Accountability and Management</i> (FAM)	3
<i>Foundations and Trends in Accounting</i> (FTA)	3
<i>International Journal of Accounting</i> (IJA)	3
<i>Journal of Accounting and Public Policy</i> (JAPP)	3
<i>Journal of Accounting Literature</i> (JAL)	3
<i>Journal of Accounting, Auditing and Finance</i> (JAAF)	3
<i>Journal of American Taxation Association</i> (JATA)	3
<i>Journal of Business Finance and Accounting</i> (JBFA)	3
<i>Journal of International Accounting, Auditing and Taxation</i> (JIAAT)	3
<i>Management Accounting Research</i> (MAR)	3

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Para a pesquisa dos artigos nas revistas acadêmicas, mencionadas anteriormente, foram definidas como bases de pesquisa a base de dados da *B-ON*, da *ABI-INFORM* e da *ScienceDirect*. Por último, foram estipuladas as palavras-chave, as quais foram “*Quality*”, “*Quality Management*”, “*TQM*”, “*Life-Cycle Costing*”, “*Target Costing*” e “*Kaizen Costing*”.

Com a definição destes critérios de pesquisa houve a necessidade de definir condições de pesquisas, ou seja, os artigos extraídos tinham de corresponder a alguns requisitos para fazerem parte do universo de estudo. Para este estudo foram definidos os seguintes requisitos: (i) Os artigos tinham de estar escritos na língua inglesa; (ii) Ter, pelo menos, uma das palavras-chave mencionadas no título, *abstract* ou nas próprias palavras-chave; e (iii) Não incluir conferências

nem livros. De salientar, que na seleção efetuada foi necessário que todos os requisitos se verificassem de forma que o artigo pudesse fazer parte do universo de estudo.

Após a definição dos critérios e a extração dos artigos, foi elaborada uma base de dados em formato *Excel*, com o objetivo de organizar a informação contida em cada artigo de uma forma sistemática, possibilitando, assim, um estudo apropriado e rigoroso.

Ainda nesta fase de planeamento foram definidas as variáveis do estudo, as quais foram as seguintes: (i) caracterização dos autores, nomeadamente, o seu género, país e universidade de afiliação; (ii) métodos de investigação utilizados; (iii) teoria organizacional adotada; (iv) o tópico abordado; e (v) número de citações. Para esta última variável, número de citações, foi utilizado o *Google Scholar* para a recolha dos dados.

- **Desenvolvimento da Revisão**

A fase do desenvolvimento da revisão correspondeu à elaboração do estudo propriamente dito, envolvendo a análise e a descrição das variáveis previamente selecionadas. Esta fase está evidenciada na secção 3.3., identificando-se, previamente, na secção 3.2. os artigos que serviram de base a esta investigação.

- **Análise e discussão dos resultados**

Terminada a segunda fase e para melhor analisar a evolução e as características da investigação sobre o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing* com a literatura existente sobre a contabilidade, as variáveis indicadas anteriormente foram associadas entre si. Deste modo, as relações estabelecidas foram entre as características geográficas e da pesquisa, estando as mesmas evidenciadas na secção 3.4.. No capítulo 4 foi realizada uma síntese dos resultados, tanto para as variáveis como para as associações.

3.2. Introdução aos dados e caracterização do universo em estudo

A pesquisa nas bases de dados foi conduzida em fevereiro de 2021 e resultou na extração de 1744 artigos, das vinte e sete revistas académicas definidas. Todos os artigos cumpriam os critérios e requisitos necessários, porém, os 1744 artigos foram analisados com o intuito de avaliar o contexto das palavras-chave estabelecidas em cada um dos artigos. Desta análise, resultou a eliminação de 1701 artigos, visto que, apesar dos critérios e condições de pesquisa se terem verificado, os assuntos abordados nos artigos não se relacionavam com a contabilidade de gestão. Efetivamente, cerca de 90% dos artigos extraídos das bases de dados, estavam relacionados com a área da auditoria e não com a área da contabilidade de gestão. Com a exclusão de 1701 artigos, 16 das 27 revistas académicas, da área da contabilidade, foram também eliminadas do estudo, uma vez que não tinham nenhum artigo relacionado com o tema.

As revistas académicas em causa foram as seguintes: *Journal of Accounting Research* (JAR); *Review of Accounting Studies* (RAST); *Accounting and Business Research* (ABR); *Journal of American Taxation Association* (JATA); *Journal of Business Finance and Accounting* (JBFA); *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (AudJPT); *Behavioral Research in Accounting* (BRIA); *British Tax Review* (BTR); *Journal of Accounting and Economics* (JAE); *Accounting Forum* (AF); *Journal of Accounting and Public Policy* (JAPP); *Contemporary Accounting Research* (CAR); *Journal of Accounting, Auditing and Finance* (JAAF); *Foundations and Trends in Accounting* (FTA); *Journal of Accounting Literature* (JAL); *Abacus* (Ab). Em síntese, esta investigação foi realizada tendo por base 11 revistas académicas da área da contabilidade, as quais se encontram mencionadas no quadro 3.2.

Em resultado desta situação, o universo de estudo limitou-se a 43 artigos, os quais foram analisados pelas suas características bibliográficas e metodológicas, conforme anteriormente descrito. Esta análise apresenta-se na secção 3.3., sendo de salientar que a variável “Tópico Abordado” foi agrupada em *clusters*, os quais estão relacionados com o tema principal de investigação de cada um dos artigos. Desta análise resultou a formação de seis *clusters*: (i) custos de qualidade; (ii) sistemas de controlo de gestão; (iii) performance financeira; (iv) medidas de performance; (v) gestão de custos; e (vi) criação de valor.

O quadro 3.2. representa o universo em estudo. Esta engloba todos os artigos extraídos da *Accounting, Organizations and Society* (AOS), *British Accounting Review* (BAR), *Accounting Horizons* (AH), *Accounting Review* (AR), *European Accounting Review* (EAR), *Financial Accountability and Management* (FAM), *Accounting, Auditing and Accountability Journal* (AAA), *International Journal of Accounting* (IJA), *Critical Perspectives on Accounting* (CPA), *Management Accounting Research* (MAR) e *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* (JIAAT) entre 2000 e 2020. O número de artigos retirados para cada uma das revistas académicas varia entre 1 e 16, correspondendo a um total de 43 artigos (universo total do estudo).

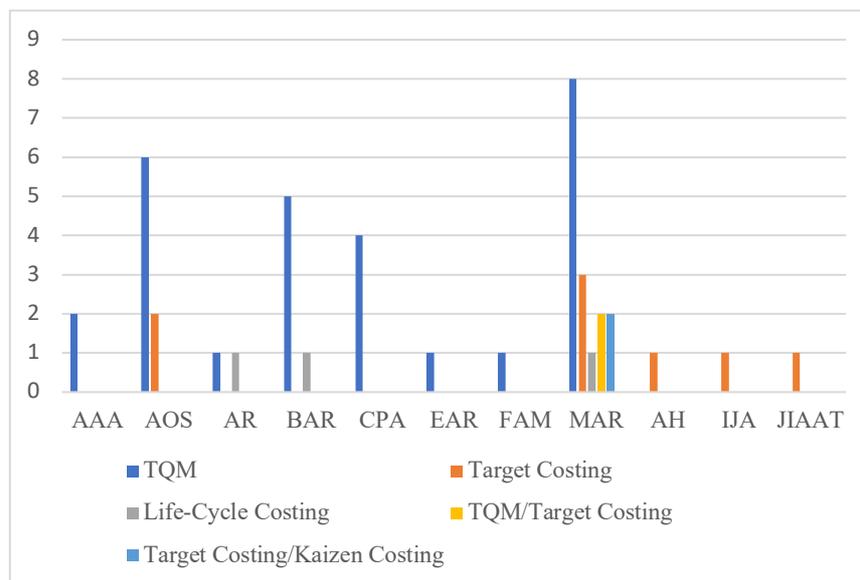
Quadro 3.2. - Lista de artigos extraídos por revista académica

<i>Accounting, Organizations and Society (AOS)</i>	<i>British Accounting Review (BAR)</i>
Chenhall, R. H. (2003) Ezzamel et al. (2004) Seal et al (2004) Gerdin, Jonas (2005) Fullerton and McWatters (2007) Banker et al. (2008) Fullerton et al. (2013) Gopalakrishnan et al. (2015)	Gurd et al. (2002) Chong and Rundus (2004) Abdel-Maksoud et al. (2005) Abdel-Kader and Luther (2008) Chain et al. (2014) Jarrar and Smith (2014)
<i>Accounting Horizons (AH)</i>	<i>Accounting Review (AR)</i>
Davila and Wouters (2004)	Davila and Foster (2005) Reichelstein and Rohlfing-Bastian (2015)
<i>European Accounting Review (EAR)</i>	<i>Financial Accountability and Management (FAM)</i>
Malmi et al. (2004)	Baird and Harrison (2017)
<i>Accounting, Auditing and Accountability Journal (AAA)</i>	<i>International Journal of Accounting (IJA)</i>
Emisley (2008) Modell (2009)	Wu et al. (2007)
<i>Critical Perspectives on Accounting (CPR)</i>	<i>Management Accounting Research (MAR)</i>
Dillard (2002) Lawrence and Sharma (2002) Hoque (2003) Gleadle and Cornelius (2008)	Mouritsen et al. (2001) Seal (2001) Cagwin and Bowman (2002) Lin and Yu (2002) Modell (2003) Said et al. (2003) Dunk (2004) Maiga and Jacobs (2006) Callen et al. (2008) Kennedy and Widener (2008) Agndal and Nilsson (2009) Sharma et al. (2010) Woods et al. (2012) Tilema and Van der Steen (2015) Navissi and Sridharan (2017) Berhausen and Thrane (2018)
<i>Journal of International Accounting, Auditing and Taxation (JIAAT)</i>	
Joshi (2001)	

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Pela figura 3.1. é possível obter uma melhor percepção do universo em estudo. A revista acadêmica MAR foi a que apresentou um maior número de artigos relacionados com o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing*, com um total de 16 artigos, o que representa cerca de 37% do universo em estudo (ver o Apêndice A). Contrariamente, as revistas acadêmicas com um menor número de artigos extraídos foram a EAR, a FAM, a AH, a IJA e a JIAAT, com apenas um artigo cada, ou seja, cada uma das revistas acadêmicas representa 2% do universo. Das 11 revistas acadêmicas apenas uma, a MAR, tem publicações sobre o TQM, o *Life-Cycle Costing* e o *Target Costing*. A AH, a IJA e a JIAAT não contêm publicações sobre o TQM. Relativamente às publicações sobre o *Life-Cycle Costing*, apenas três revistas acadêmicas englobam esta temática, a AR, a BTR e a MAR. Para o *Target Costing* somente a AOS, a MAR, a AH, a IJA e a JIAAT têm artigos relacionados com a tema. De salientar, que não foram encontrados artigos que abordassem unicamente o *Kaizen Costing*. Dos artigos analisados, 65% são sobre a temática do TQM, 19% sobre o *Target Costing* e 7% sobre o *Life-Cycle Costing*. Existem ainda dois artigos (5%), ambos publicados na MAR, que abordam em simultâneo o TQM e o *Target Costing*. A mesma situação verifica-se, em relação ao *Target Costing* e ao *Kaizen Costing*.

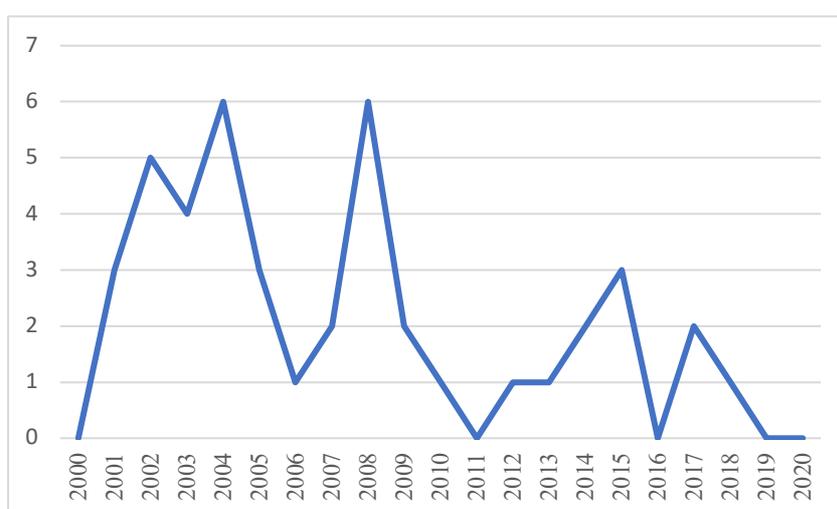
Figura 3.1. - Distribuição das temáticas por revista académica



Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

A evolução dos artigos que abordam o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing*, ao longo do período temporal em análise, é mostrado na figura 3.2. A evolução evidenciada no gráfico foi realizada com base no total do número de artigos extraídos por ano. Com a observação do gráfico em questão, podemos concluir que os anos de 2004 e 2008 apresentaram um maior número de publicações, com seis artigos em cada um dos anos. Por outro lado, nos anos de 2000, 2011, 2016, 2019 e 2020 não houve nenhum artigo relacionado com as temáticas em questão.

Figura 3.2. Evolução dos artigos relacionados com o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing* desde 2000 a 2020



Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

3.3. Variáveis

3.3.1. Autores

Esta secção tem como objetivo analisar e descrever os autores dos artigos extraídos através do número de artigos da autoria de cada autor, o género, o país de afiliação e a universidade de afiliação dos mesmos.

- **Autoria**

Neste estudo, 92 autorias foram identificadas, o que significa uma média de um artigo por autor, aproximadamente. O número de autores, no total, foi de 82, sendo que destes, 10 escreveram mais do que um artigo (cf. o Apêndice B). Os autores em causa foram: Rosemary R. Fullerton; Malcolm Smith; Willie Seal; Frances A. Kennedy; Sally K. Widener; Robert Luther; Antonio Davila; Sven Modell; Stewart Lawrence; e Umesh Sharma. Cada um dos autores mencionados

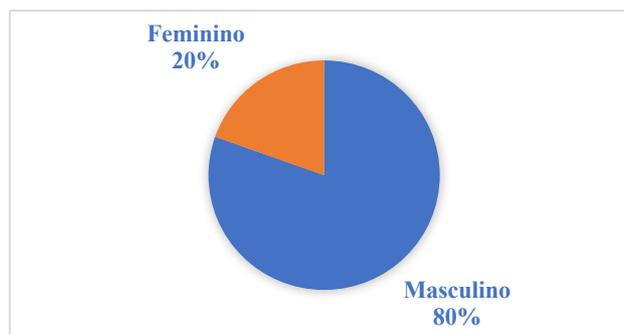
anteriormente participou na escrita de dois artigos, o que contabiliza 10% das autorias identificadas neste estudo. No que diz respeito aos restantes 72 autores, estes apenas escreveram um artigo cada.

- **Género**

Das 92 autorias identificadas, 74 são do sexo masculino e 18 do sexo feminino, o que se traduz 80% e 20% do universo em estudo, respetivamente (ver o Apêndice C). A revista académica MAR é aquela que detém a maior percentagem de autores, tanto do sexo masculino como feminino, sendo esta de 28% e 9%, respetivamente. De referir, que são várias as revistas académicas que não têm autores do sexo feminino, mais concretamente a AAA, a AH, a EAR, a FAM, a IJA e a JIAAT.

Desta forma, e através da figura 3.3., podemos aferir que cerca de quatro quintos das autorias do universo em questão são do sexo masculino.

Figura 3.3. - Distribuição do género



Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

- **País de Afiliação**

Para as 92 autorias identificadas nos artigos extraídos estão associados 15 países diferentes (cf. Apêndice D). Estes 15 países pertencem ao continente europeu, americano, asiático e da Oceânia.

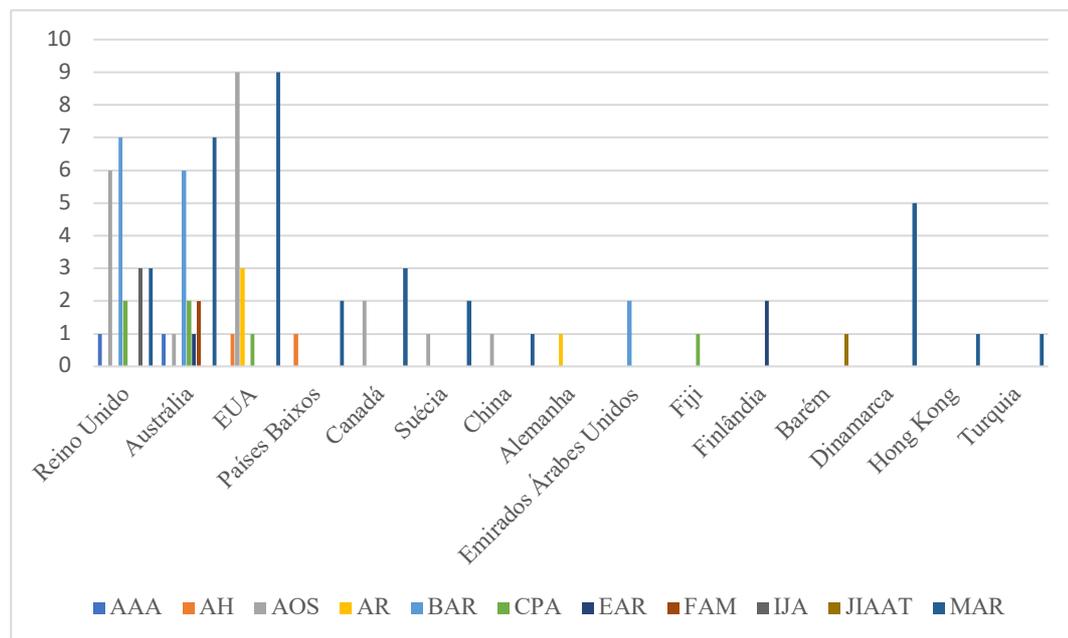
A Europa, com sete países presentes, é o continente com um maior número de autores afiliados, representando, aproximadamente, 40,3%. O continente americano é o segundo maior com 28 autores afiliados, o que se contabiliza 30,4% do universo em estudo. Seguidamente apresenta-se a Oceânia representada, apenas, por dois países, a Austrália e a Fiji. A Oceânia é o terceiro continente que mais contribui para o estudo do TQM, *Life-Cycle Costing*, *Target Costing* e *Kaizen Costing* nas revistas académicas analisadas, com 22,8% dos autores afiliados. A Ásia, apesar de ser representada por quatro países, Barém, China, Emirados Árabes Unidos

e Hong Kong, apenas conta seis autores afiliados. De salientar, que o único continente que não está presente neste estudo é o africano.

Dos 15 países mencionados anteriormente, 10 têm mais do que um autor associado a esse país, tal como se verifica pela análise da figura 3.4. Os países em questão são: Dinamarca, Finlândia, Países Baixos, Reino Unido, Suécia, Canadá, EUA, China, Emirados Árabes Unidos e Austrália. O Reino Unido, o EUA e a Austrália são os países com o maior número de autores afiliados e em conjunto representam mais de 70% das autorias deste estudo.

A MAR é a revista académica mais diversificada neste estudo, com autores de 10 países diferentes. Contrariamente, a JIAAT é a menos diversificada com apenas um país.

Figura 3.4. - Distribuição do país de afiliação



Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

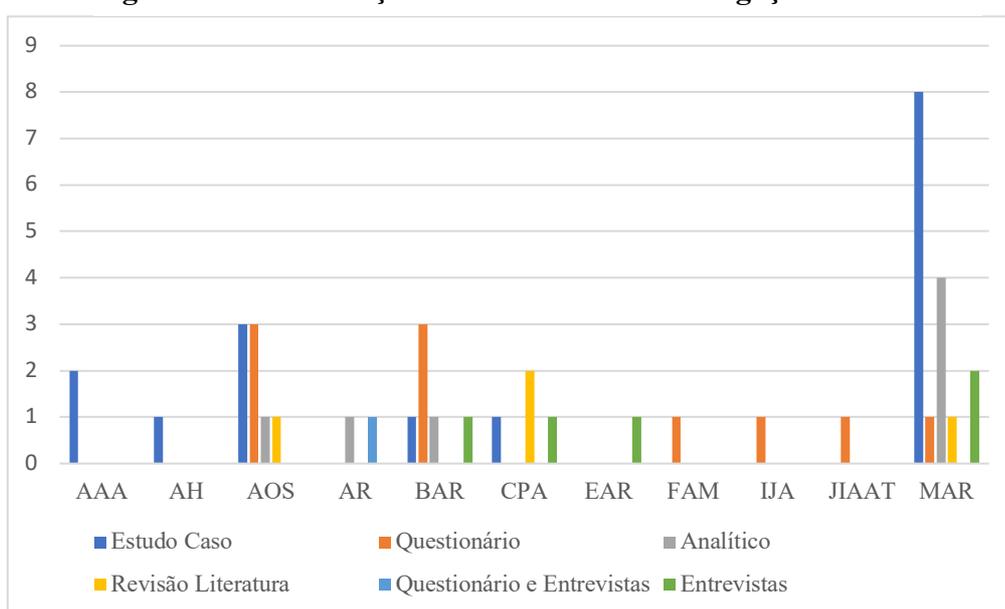
• Universidade de Afiliação

Neste estudo foram identificadas 59 universidades de afiliação, das quais 23 têm afiliados mais do que um autor (ver o Apêndice E). A *Copenhagen Business School* conta com cinco autores afiliados, o que significa que é o maior contribuinte para o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing*, no que diz respeito, aos artigos extraídos e às revistas académicas analisadas. Seguidamente, temos a *University of Waikato*, situada na Austrália, e a *Stanford University*, situada nos EUA, com quatro autores afiliados cada uma. As restantes universidades representam 3% dos autores cada uma.

3.3.2. Métodos de Investigação Adotados

A figura 3.5 providencia uma perspetiva relativamente aos métodos de investigação empregues para desenvolver os estudos que constam nos artigos analisados. É bastante evidente que o método de investigação preferencial para as investigações relacionadas com o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing* é o estudo de caso (37,2%), seguido pelos questionários com 23,3% (ver o Apêndice F). Existe um artigo do universo de estudo que utiliza múltiplos métodos de investigação, nomeadamente, o questionário e entrevistas.

Figura 3.5. Distribuição dos métodos de investigação utilizados



Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

O questionário é o método de investigação utilizado na maioria das revistas académicas analisadas, nomeadamente em seis das 11 em análise. A revisão de literatura foi o método de investigação mais utilizado na CPA, como podemos verificar na figura 3.5. Estudos analíticos e estudos de caso foram os métodos de investigação mais utilizados na MAR.

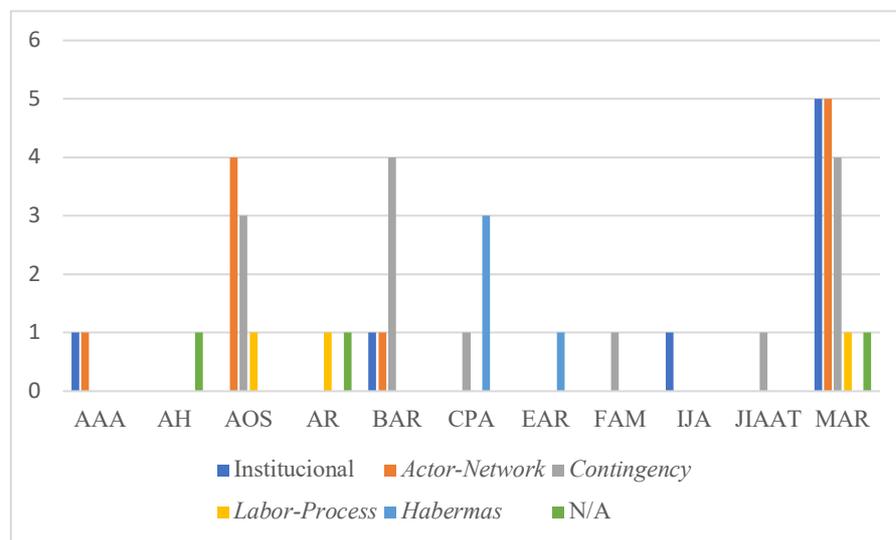
3.3.3. Teoria Organizacional Adotada

No universo em estudo, 93% dos artigos adotam uma teoria organizacional, com o objetivo de compreender melhor a dinâmica social do assunto em estudo. A teoria da contingência é a mais utilizada, visto que é utilizada em 32,6% dos artigos extraídos (ver o Apêndice G). A teoria *actor-network* e a teoria institucional posicionam-se logo a seguir a esta com 25,9% e 18,6%,

respetivamente. A teoria da contingência foi identificada em seis das 11 revistas académicas analisadas, o que significa que foi a teoria representada na grande maioria das publicações

Com a figura 3.6. é possível obter uma melhor percepção sobre a distribuição da teoria organizacional pelas 11 revistas académicas analisadas. A MAR, a AOS e a BAR são as três revistas académicas com uma maior diversidade de teorias organizacionais. A teoria organizacional *Habermas* apenas foi utilizada em duas revistas académicas, a CPA e a EAR. Na CPA esta teoria contabiliza três artigos, o que representa mais de metade do número de artigos analisados para esta revista académica. A teoria *labor-process* é utilizada em três dos 43 artigos extraídos estando estes três artigos na AOS, na AR e na MAR.

Figura 3.6. - Distribuição da teoria organizacional



Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

3.3.4. Tópico Abordado

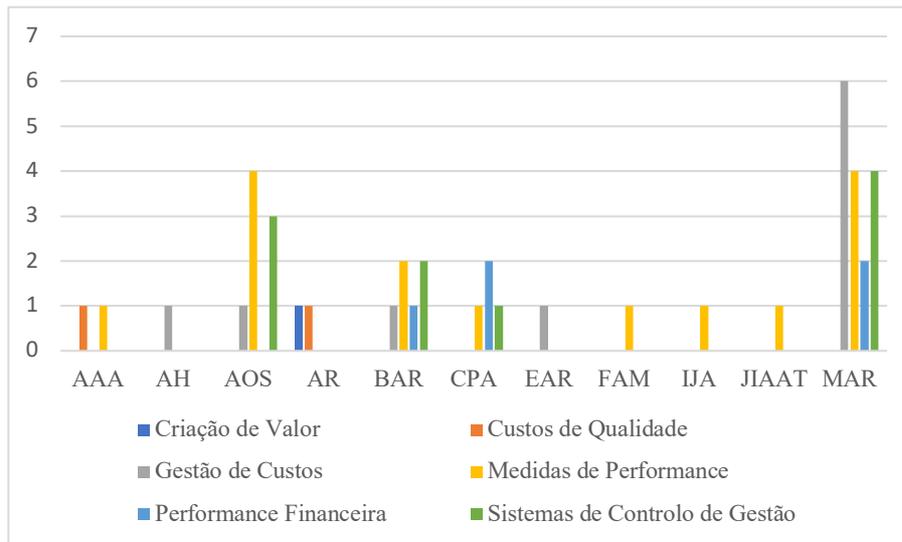
Os artigos que constituem o universo de estudo têm tópicos subjacentes, aos quais as ferramentas e abordagens do TQM, do *Life-Cycle Costing*, do *Target Costing* e do *Kaizen Costing* estão relacionadas. Na figura 3.7. estão identificados os tópicos, bem como a respetiva frequência com que são analisados. Os assuntos apresentados no gráfico são gerais e os artigos em estudos foram classificados de acordo com o *cluster* que melhor reflete o assunto do artigo, contudo os artigos podem abranger outros tópicos

As medidas de performance foram o tópico mais estudado, contabilizando 34,9% dos artigos do universo (cf. Apêndice H). A gestão de custos foi uma subárea da contabilidade de gestão abordada em 10 artigos, bem como os sistemas de controlo de gestão. A performance financeira e os custos de qualidade foram tópicos abordados em 11,6% e 4,7% dos artigos,

respetivamente. O tópico da criação de valor foi abordado em apenas um artigo, o qual encontra-se na revista acadêmica AR.

Na perspectiva das revistas académicas, a MAR e a BAR têm os artigos com uma maior diversidade de subáreas da contabilidade de gestão, abrangendo, cada uma, quatro tópicos. A AH, a EAR, a FAM, a IJA e a JIAAT abrangem só um assunto, uma vez que apenas foi extraído um artigo para cada uma.

Figura 3.7. - Distribuição do tópico abordado



Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

3.3.5. Número de Citações

Para a obtenção de dados sobre esta variável e, como mencionado anteriormente, foi utilizado o *Google Scholar*.

Com a análise do Apêndice I é evidente que o artigo “*Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*”, da revista académica AOS, é o mais citado entre os anos de 2000 e 2020, contabilizando 4487 citações. O segundo artigo com maior número de citações conta com 626 citações e foi publicado por Said et al. no ano de 2003 na revista académica MAR. O artigo com menor número de citações é o “*Control and Coordination of Design-Driven Innovation Processes: Case Evidence from the Automotive Industry*” da MAR com, apenas, 4 citações.

3.4. Análise das Associações entre Variáveis

Concluída a análise de todas as variáveis, algumas associações entre variáveis foram realizadas, com o objetivo de retirar conclusões. De salientar, que estas associações foram realizadas para

o universo em estudo, o qual é composto por 43 artigos publicados entre os anos de 2000 e 2020.

3.4.1. Associação entre o tópico abordado e o país de afiliação dos autores

A associação entre as variáveis país de afiliação dos autores e o tópico abordado nos artigos foi realizada com o intuito de melhor descrever o interesse dos assuntos em análise no contexto geográfico. Esta análise teve em consideração as 92 autorias.

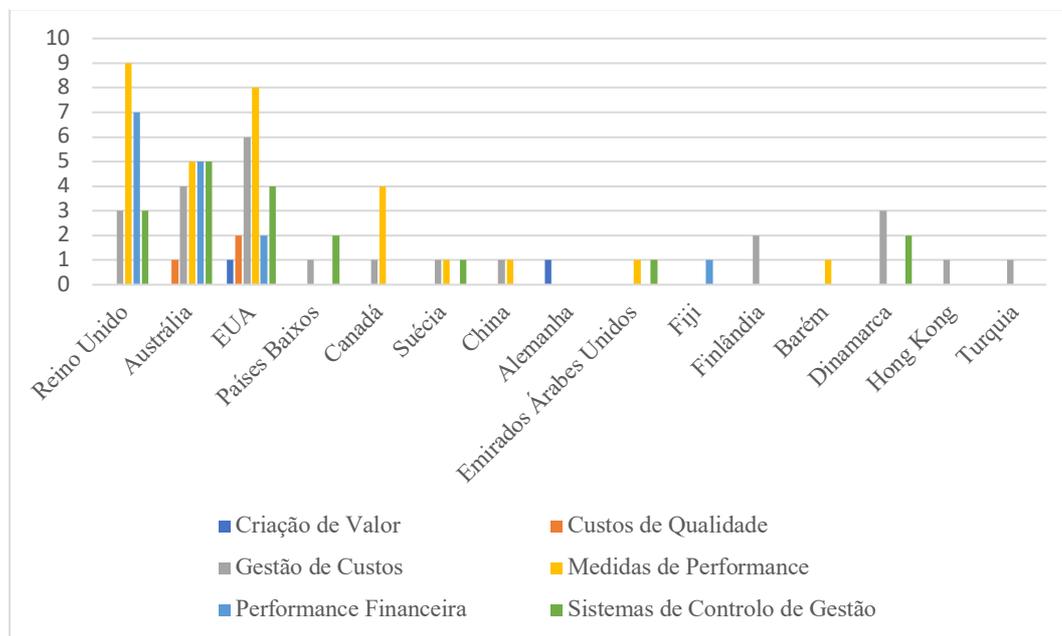
O tópico com um maior número de autores afiliados foi as medidas de performance, visto que 32,6% dos autores identificados desenvolveram estudos relacionados com esta subárea da contabilidade de gestão (ver o Apêndice J). Por outro lado, a gestão de custos foi o tópico que apresentou uma maior diversificação de nacionalidades dos autores, visto que 11 países diferentes foram associados a este (cf. figura 3.8.). Aproximadamente, 13% dos artigos relacionados com as medidas de performance foram vinculados a autores afiliados na América, 10,9% a autores afiliados na Europa, 5,4% a autores afiliados na Oceânia e 3,3% a autores afiliados na Ásia, o que significa que todos os continentes identificados neste estudo contribuíram para este tópico.

A gestão de custos foi relacionada a 26,1% do total de autores identificados. A distribuição de continentes para a gestão de custos foi de, cerca de, 12,1% para a Europa, 7,6% para a América, 4,3% para a Oceânia e 2,2% para a Ásia. De referir que, todos os continentes identificados no estudo contribuíram para esta subárea da contabilidade de gestão.

Os sistemas de controlo de gestão foram o terceiro tópico abordado com maior número de autores afiliados, contabilizando 18. Esta subárea da contabilidade de gestão apresenta 7 nacionalidades distintas. No que diz respeito ao tópico da performance financeira, este contém 15 autores afiliados, sendo estes de quatro nacionalidades diferentes.

Os custos de qualidade e a criação de valor foram os tópicos menos abordados. Os custos de qualidade foram abordados por 3,3% dos autores identificados, sendo estes, maioritariamente, do continente americano (2,2%). A criação de valor foi a subárea com menor percentagem de autores, contabilizando 2,2% dos autores identificados, uma vez que apenas existe um artigo para este assunto.

Figura 3.8. - Distribuição da associação do tópico abordado e do país de afiliação



Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

3.4.2. Associação entre o tópico abordado e os métodos de investigação utilizados

Nesta secção foi realizada a análise da associação entre o tópico abordado e o método de investigação utilizado para o desenvolvimento dos artigos. Como referido anteriormente, o estudo de caso foi o método de pesquisa predominante, com 37,2% dos estudos. Os questionários foram o segundo método mais utilizado, com uma taxa de adoção de 23,3%, seguidos pelo método analítico com 16,3% do universo de estudo. As entrevistas foram utilizadas em cinco artigos extraídos, o que representa 11,6%. Um artigo do universo de estudo utiliza múltiplos métodos de investigação, nomeadamente, questionário e entrevistas.

Na figura 3.9, podemos verificar que o assunto da criação de valor foi abordado em apenas um artigo e o método de investigação utilizado para o mesmo foi o método analítico.

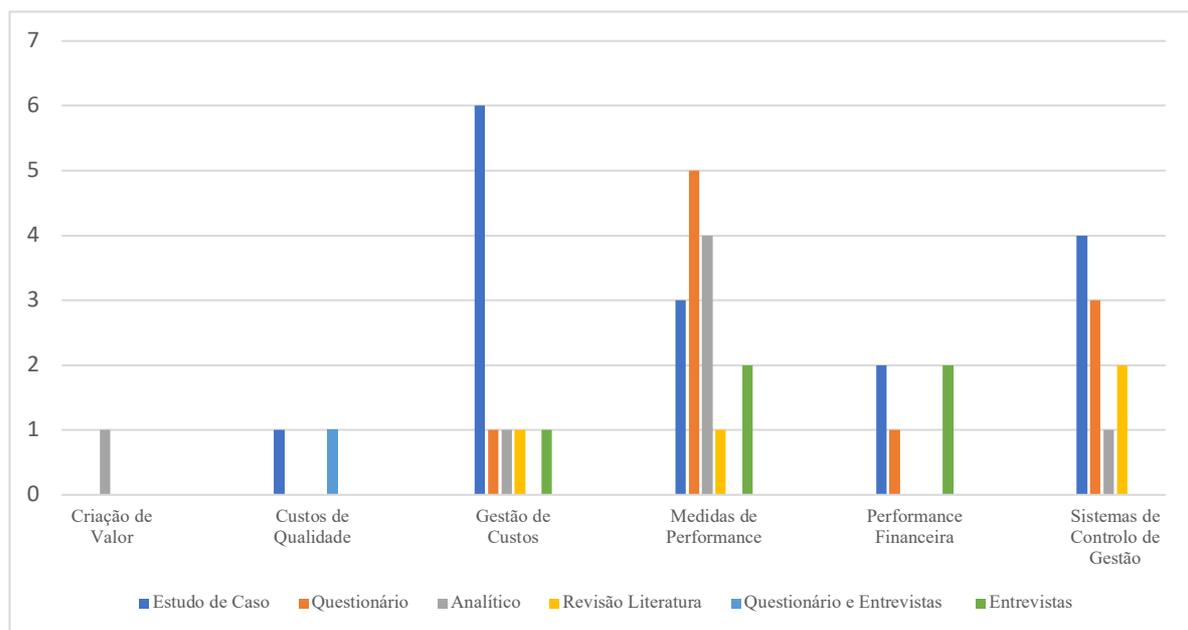
Para o desenvolvimento dos artigos relacionados com a gestão de custos foram utilizados os seguintes métodos: estudos de caso, questionários, analítico, revisão de literatura e entrevistas. O estudo de caso foi o método utilizado, em aproximadamente, 14% dos artigos relacionados com o tópico da gestão de custos (cf. Apêndice K). É importante referir que este método de investigação foi o mais usado para a subárea da contabilidade de gestão em questão e também o tópico onde o estudo de caso foi mais utilizado. Para além destes dois pontos, a

gestão de custos, bem como as medidas de performance, foram os tópicos mais diversificados, no que diz respeito ao método de investigação.

Os artigos relacionados com as medidas de performance foram desenvolvidos através de estudos de caso, questionários, analítico, revisão de literatura e entrevistas. O questionário foi o método de investigação mais utilizado neste caso, com, aproximadamente, 11,6% dos estudos.

O estudo de caso, o questionário, o analítico e a revisão de literatura foram os métodos de investigação utilizados para abordar o tópico dos sistemas de controlo de gestão, representando cada método, respetivamente, 9,3%, 7%, 2,3% e 4,7%. Relativamente ao tópico da performance financeira, este utilizou três métodos: o estudo de caso, o questionário e as entrevistas, sendo o estudo de caso e as entrevistas os predominantes, com, aproximadamente, 4,7% dos artigos, cada um. Os artigos relacionados com os custos de qualidade foram desenvolvidos por apenas dois métodos, o estudo de caso e o questionário em conjunto com entrevistas.

Figura 3.9. - Distribuição da associação do tópico abordado e os métodos de investigação utilizados



Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

3.4.3. Associação entre o tópico abordado e a teoria organizacional

A análise da associação entre o tópico abordado e a teoria organizacional foi realizada nesta secção com o auxílio da figura 3.10. e do Apêndice L. A teoria da contingência foi a mais utilizada, tendo sido usada em 32,6% dos artigos extraídos. A teoria *actor-network* e a teoria institucional posicionam-se logo a seguir, contabilizando 25,6% e 18,6%, respetivamente. A

Habermas e a *labor-process* foram as teorias organizacionais menos utilizadas, tendo sido usadas em cinco e dois artigos, respectivamente.

Começando pela análise do tópico medidas de performance, várias teorias organizacionais foram identificadas com esta subárea da contabilidade de gestão. As teorias organizacionais mais utilizadas foram a da contingência e a *actor-network*, com uma taxa de adoção de 42,9% e de 35,7%, respectivamente. Este foi o tópico com o maior uso da teoria da contingência. A institucional foi usada em 14,3% dos artigos e a teoria *Habermas* em 7,1%. Este foi o único assunto em que a teoria *labor-process* foi identificada.

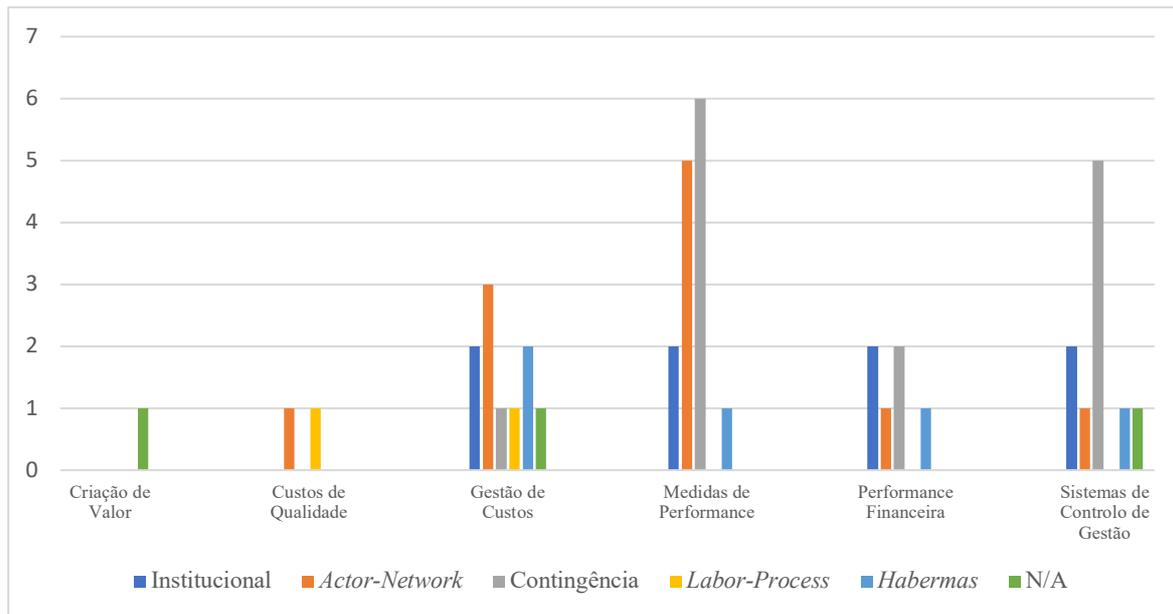
Os artigos relacionados com a gestão de custos adotam, maioritariamente, a teoria *actor-network*. Aproximadamente, 30% dos artigos relacionados com este tópico utilizam esta teoria. A teoria institucional e a *Habermas* foram teorias organizacionais presentes em 20% dos estudos de cada um destes tópicos. No que diz respeito à teoria da contingência e do *labor-process*, cada uma delas, foram utilizadas em 10% dos artigos relacionados com o tópico da gestão de custos. Para este tópico existe um artigo que não adota nenhuma teoria organizacional. De salientar, que a gestão de custos é o tópico que utiliza todas as teorias organizacionais identificadas.

Os sistemas de controlo de gestão foram um tópico que utilizou em, aproximadamente, 50% dos artigos a teoria da contingência. Relativamente à teoria institucional, esta foi utilizada em dois artigos relacionados com esta subárea, contabilizando, uma percentagem de 20%. Neste tópico existiu, também, um artigo que não aplicou nenhuma teoria organizacional.

A subárea da contabilidade de gestão relacionada com a performance financeira foi estudada, na sua maioria, pela teoria da contingência e institucional. Em conjunto estas duas teorias organizacionais apresentam uma percentagem de adoção de 66,6%. A teoria *actor-network* e *Habermas* foram usadas em 16,7% dos artigos, cada uma.

Os custos de qualidade foram um tópico abordado, somente, por duas teorias organizacionais, a *actor-network* e a *labor-process*, as quais representam, cada uma, 50% dos artigos. O único artigo relacionado com o tópico da criação de valor não adota nenhuma teoria organizacional.

Figura 3.10. - Distribuição da associação do tópico abordado e a teoria organizacional



Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

3.4.4. Associação entre o método de investigação utilizado e o país de afiliação do autor

A figura 3.11. e o Apêndice M auxiliam na análise da associação entre as variáveis método de investigação e país de afiliação dos autores, com o objetivo de concluir qual o método de investigação preferencial de uma perspectiva geográfica, relativamente aos artigos relacionados com o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing*.

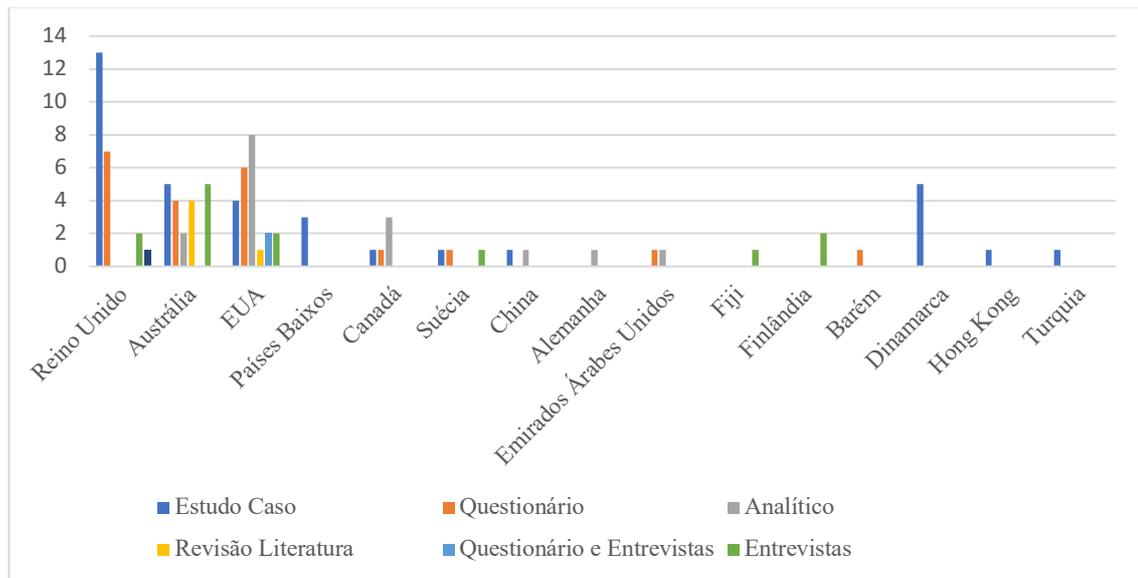
Como mencionado anteriormente, o estudo de caso é o método preferencial, visto que, aproximadamente, 38% dos artigos do universo em estudo são baseados nesta metodologia. Com 25% dos estudos, o continente europeu foi aquele onde o estudo de caso foi mais aplicado, sendo o Reino Unido o país que teve a maior contribuição (14,1%). Todos os países europeus identificados, à exceção da Alemanha, desenvolveram artigos com a metodologia estudo de caso. Os quatro continentes identificados no estudo tiveram artigos com o método em questão, sendo que a América e a Oceânia contabilizam cerca de 5,4%, cada uma, e a Ásia, com uma percentagem menor, de 2,2%.

Com uma percentagem de adoção de, cerca de, 22,8%, o questionário foi o segundo método de investigação mais utilizado. A Europa continuou a ser o continente que mais recorreu a esta metodologia, seguido da América. Novamente, o Reino Unido foi o país que mais contribuiu, com 33,3%.

O método de investigação analítico foi predominante no continente americano, com 12%. Este valor advém dos EUA, onde oito das 92 autorias utilizaram este método de investigação

nos seus artigos. As entrevistas, por sua vez, predominam na Oceânia com 6,5%, sendo a Austrália o país que mais contribuiu, com 5,4%. Como referido anteriormente, um estudo utilizando o método de investigação do questionário e entrevistas foi desenvolvido por dois autores dos EUA. A revisão de literatura foi identificada apenas na Oceânia e na América, sendo a Oceânia o continente com maior percentagem.

Figura 3.11. - Distribuição da associação do método de investigação e o país de afiliação



Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

3.4.5. Associação entre método de investigação e a teoria organizacional

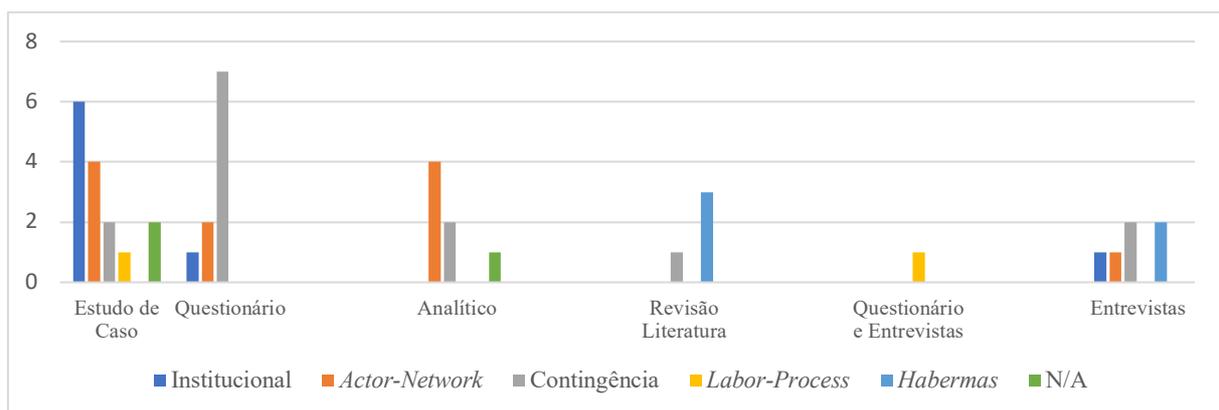
Esta secção analisa a relação entre a teoria organizacional subjacente e o método de investigação utilizado. A análise em questão é auxiliada pela figura 3.12. e o Apêndice N.

A teoria da contingência, como referido anteriormente, foi identificada, em aproximadamente, 32,6% dos estudos, o que significa que foi a teoria organizacional mais adotada dentro do universo de estudo. Todos os métodos de investigação identificados neste estudo, à exceção do artigo com método de investigação questionário e entrevistas, foram usados, pelo menos, uma vez para desenvolver estudos com a teoria da contingência subjacente. Isto significa que foi a teoria organizacional mais diversificada, relativamente aos métodos de investigação presentes no estudo. Contudo, em 70% dos casos, o método de investigação preferencial foram os questionários, ou seja, o questionário foi o método preferencial para a teoria organizacional em questão.

A teoria *actor-network* foi identificada em, aproximadamente, 25,6% dos artigos extraídos. Dos artigos relacionados com esta teoria, 36,4% eram estudos analíticos. A teoria institucional foi usada, na maioria, em estudos de caso. 75% dos artigos relacionados com esta teoria utilizavam o método de pesquisa estudo de caso. Para esta teoria existe apenas um artigo a utilizar o método de investigação do questionário e outro a adotar o método das entrevistas. A teoria *Habermas* é estudada, exclusivamente, em revisões de literatura e entrevistas. Dos cinco artigos que utilizam esta teoria, três eram revisões de literatura, o que se traduz em 60%. A teoria *labor-process* contabiliza apenas dois artigos, sendo que um utiliza o estudo de caso como método de investigação e o outro o questionário e entrevistas.

Existem ainda três artigos sem teoria organizacional. Dois deles utilizam o método de investigação estudo de caso e o outro questionário.

Figura 3.12. - Distribuição da associação do método de investigação utilizado e a teoria organizacional



Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

3.4.6. Associação entre teoria organizacional e país de afiliação do autor

Nesta associação é estabelecida a relação entre o país de afiliação dos autores e a teoria organizacional subjacente. Para auxílio desta análise existe a figura 3.13. e o Apêndice O.

A teoria *actor-network* e da contingência foram identificadas como estando representadas em todos os continentes identificados no estudo. Para a teoria *actor-network*, o continente americano foi aquele onde esta teoria teve maior expressão, com, cerca de, 48,1% dos artigos. Relativamente à teoria da contingência, o continente europeu foi aquele que mais contribuiu com 41,4% dos artigos. Dentro da Europa, o Reino Unido foi o país com maior número de artigos que aplicaram a teoria em questão.

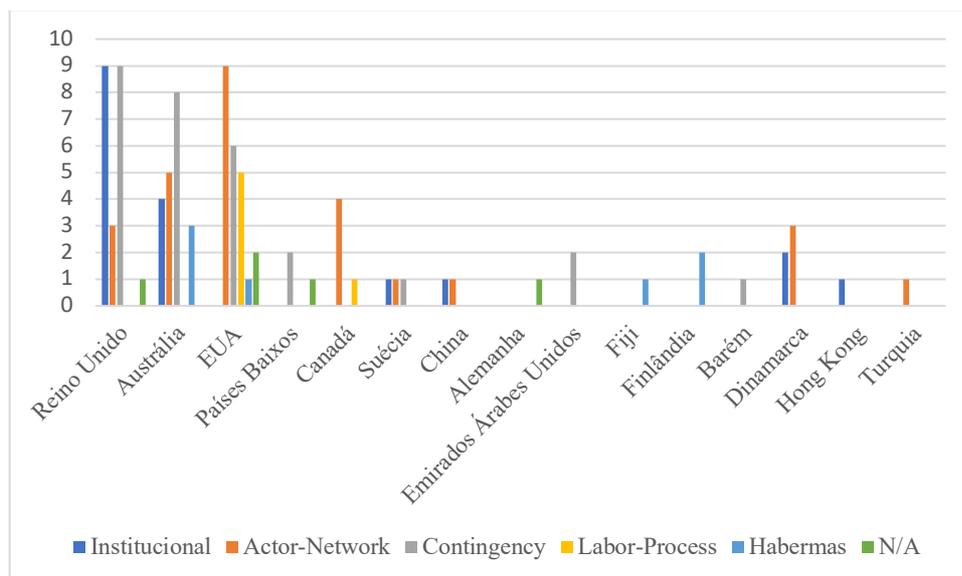
A teoria institucional estava representada em três dos quatro continentes identificados. O continente americano foi o único em que não se encontrou presente. Por sua vez, foi na Europa

que esta teoria foi mais identificada (66,7%), mais concretamente no Reino Unido, onde 50% dos estudos relacionados com a teoria institucional foram realizados.

A teoria *labor-process* foi estudada exclusivamente no continente americano. Nos EUA foram identificados, aproximadamente, 83,3% dos estudos relacionados com esta teoria. Os restantes 16,7% dos estudos foram elaborados no Canadá. A teoria Habermas foi desenvolvida na Europa, América e Oceânia, especialmente na Austrália (42,9%).

A Europa, a América e a Oceânia foram os três continentes associados à maioria das teorias organizacionais. Das cinco teorias organizacionais representadas apenas a *labor process* e a institucional não se encontram associadas ao continente europeu, da Oceânia e americano, respetivamente. A Ásia foi o continente com menor diversificação, tendo apenas associado três teorias organizacionais.

Figura 3.13. - Distribuição da associação da teoria organizacional e o país de afiliação



Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

3.4.7. Associação entre número de citações e tópico abordado

Nesta secção é feita a associação entre o número de citações e o tópico abordado. A tabela que se encontra no Apêndice P auxilia esta análise.

Como referido anteriormente, o artigo com maior número de citações foi o “*Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*” com 4487 citações. Este artigo aborda o tópico relacionado com os sistemas de controlo de gestão, fazendo, assim parte, dos 10 artigos do

nosso universo que abordam este assunto. O artigo com menor número de citações também aborda o tópico em questão.

3.4.8. Associação entre número de citações e método de investigação utilizado

Nesta associação é estabelecida a relação entre o número de citações e o método de investigação utilizado (ver o Apêndice Q).

O método de investigação utilizado para o artigo com maior número de citações foi a revisão de literatura, o qual foi um dos métodos menos utilizados no universo de estudo (em 4 artigos dos 43 do universo de estudo). Por sua vez o artigo com menor número de citações utilizou o método de investigação do estudo de caso, o mais utilizado neste estudo.

3.4.9. Associação entre número de citações e o tema

Na última associação é estabelecida a relação entre o número de citações e o tema dos artigos. Como foi mencionado anteriormente, a temática do TQM é a mais usual nos artigos, contabilizando 28 artigos. O tema do *Target Costing* e do *Life-Cycle Costing* contam, apenas, com 8 e 3 artigos, respectivamente.

O artigo “*Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*”, o qual contém maior número de citações aborda o tema do TQM (cf. Apêndice R). No que diz respeito, ao artigo com menor número de citações este aborda a temática do *Target Costing*.

Capítulo 4 - Conclusões

4.1. Resultados do Estudo Realizado

Este estudo foi desenvolvido com o intuito de analisar e retirar conclusões relativamente às variáveis mais relevantes e às suas respetivas associações, em artigos de contabilidade de gestão sobre o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing* publicados em revistas académicas da área da Contabilidade com classificação 4*, 4 e 3, no *ranking* da CABS, no período temporal entre os anos de 2000 e 2020.

Recentemente, vários estudos concluíram que, no mercado internacional, 80% dos consumidores consideram o fator qualidade de importância igual ou superior ao fator preço, no momento da compra (Dixon, 2016; Svizzero & Tisdell, 2016). No entanto, o conceito de qualidade é bastante subjetivo e está dependente das expectativas dos clientes, para determinado produto ou serviço, bem como das suas necessidades.

Assim, e a fim de garantirem a sua permanência no mercado, as empresas começaram a desenvolver bens e serviços com a qualidade e características que alcançassem as expectativas dos clientes. Por sua vez, o aumento da concorrência a nível mundial exerceu uma pressão sobre estas para tornarem os seus preços competitivos. A solução para esta dualidade não consistia em reduzir os custos de produção comprometendo as questões relacionadas com a qualidade. Era necessário produzir produtos e serviços de qualidade, que correspondessem às necessidades e expectativas dos clientes, e a custos reduzidos. Desta forma, é importante a adoção, por parte das empresas, de abordagens como o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing*.

Para as abordagens acima referidas, a literatura existente é vasta, tal como, a sua relevância na investigação e prática na contabilidade de gestão. Porém, o reduzido conhecimento sistematizado de trabalhos na área da gestão da qualidade publicados em revistas académicas de contabilidade leva à existência num *gap*, para o qual o presente estudo pretende contribuir.

Do universo estudado, foi possível verificar que, apesar, do número de artigos extraídos ser consideravelmente elevado, poucos artigos estavam relacionados com a contabilidade de gestão e as ferramentas e abordagens do TQM, do *Life-Cycle Costing*, do *Target Costing* e do *Kaizen Costing*. De salientar, que no período temporal estabelecido e nas revistas académicas analisadas não foi encontrado nenhum artigo que abordasse, unicamente, o *Kaizen Costing*. O número de artigos extraídos foi de 43 artigos, o que constitui uma reduzida amostra para o

estudo. Esta conclusão é reforçada pelo facto da África e da América do Sul não terem contribuições para esta investigação.

Relativamente aos autores, foi possível aferir que 80% eram do sexo masculino e 20% do sexo feminino. A maioria dos autores tinham como país de afiliação institucional a Europa (40,3%), posicionando-se logo a seguir os EUA com 28 autores afiliados (30,4%). Para a variável universidade de afiliação, aquela que contou com um maior número de autores afiliados foi a *Copenhagen Business School* (cinco autores).

O tópico abordado, mais frequente no universo de estudo, foi as medidas de performance, com 15 dos 43 artigos a abordarem esta subárea da contabilidade de gestão. O continente americano foi aquele que mais contribuiu para a investigação deste tópico (40%). Por outro lado, o tópico da gestão de custos representa 23,3% do universo de estudo, sendo este, frequentemente, mais desenvolvido no continente europeu (45,8%). Os artigos com o tópico das medidas de performance utilizaram, maioritariamente, o método de investigação do questionário. No que respeita à subárea da contabilidade de gestão relacionada com a gestão de custos, esta aplicou, principalmente, o método de investigação do estudo de caso.

O método de investigação mais utilizado foi o estudo de caso (37,2%), o qual foi empregue, maioritariamente, na Europa (65,7%), especialmente no Reino Unido (37,1%). O método do questionário foi adotado em 23,3% dos estudos, sendo, assim, o segundo mais utilizado. Este método de investigação foi aplicado, na sua maioria, no continente europeu (38,1%). O método de investigação analítico foi utilizado em sete dos 43 artigos extraídos, o que representou 16,3% do universo. Para este método, a América foi o continente onde este foi, principalmente, utilizado (68,8%). Esta conclusão, não é de estranhar dadas as tradições intelectuais e metodológicas em contabilidade de gestão na Europa e EUA (Major, 2017).

Em 93% dos artigos extraídos foram identificadas teorias organizacionais subjacentes, sendo a teoria da contingência a mais utilizada (32,6%). Esta teoria organizacional foi utilizada, principalmente, em artigos relacionados com o tópico das medidas de performance (42,9%) e estudada, maioritariamente, através de questionários (50%). Relativamente ao país de afiliação dos autores dos artigos que adotaram a teoria da contingência, estes na sua maioria foram do continente europeu (41,4%), mais concretamente, do Reino Unido. A teoria *actor-network* foi identificada em 25,6% dos artigos, sendo o continente americano (48,1%) o predominante, no que diz respeito ao país de afiliação dos autores. Esta teoria é também mais usual nos estudos sobre o tópico das medidas de performance (45,45%) e é desenvolvida, na sua maioria, pelo método de investigação analítico e estudos de caso (36,4% para cada um dos métodos).

O artigo com maior número de citações foi o “*Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*” com 4487 e foi publicado na revista académica AOS. O artigo em questão aborda o tópico dos sistemas de controlo de gestão e aplica o método de investigação da revisão de literatura. De referir, que o tema do artigo está relacionado com o TQM.

4.2. Contributos

Como mencionado acima, apesar de existir uma vasta literatura sobre o TQM, o *Life-Cycle Costing*, o *Target Costing* e o *Kaizen Costing* e da sua relevância na investigação e prática na contabilidade de gestão, existe pouco conhecimento sistematizado sobre os trabalhos na área da gestão da qualidade publicados em revistas académicas da área da contabilidade. Através de uma análise da literatura sistemática e bibliométrica, o presente estudo contribuiu para responder a este *gap*.

Para esta análise foram consideradas diversas variáveis, nomeadamente, a caracterização dos autores, os métodos de investigação utilizados, a teoria organizacional adotada, o tópico abordado e o número de citações, tendo algumas destas variáveis sido associadas entre si. A análise das variáveis, bem como as suas associações contribuem para uma melhor perspetiva sobre a forma como estes assuntos são, normalmente, estudados e quais os métodos de investigação ou a teoria organizacional frequentemente usados.

4.3. Limitações do Estudo

As limitações do estudo realizado são diversas. A primeira limitação está relacionada com a amostra que foi construída. Apesar do número de artigos extraídos ter sido elevado, o universo estudado foi reduzido, visto que a maioria dos artigos extraídos (aproximadamente 90%) estavam relacionados com a área de auditoria e não com a contabilidade de gestão. Uma amostra reduzida pode conduzir a algumas restrições no momento de retirar conclusões.

A segunda limitação pretende-se com a inexistência de artigos na amostra que abordem, somente, o tema do *Kaizen Costing*. Este ponto fraco do estudo pode levar a um enviesamento das conclusões, uma vez que esta abordagem aparece descrita nos artigos conjuntamente com o *Target Costing*.

Por último, os tópicos abordados nos artigos extraídos podem ser considerados subjetivos ou genéricos. Em alguns artigos, outros tópicos, nomeadamente o tema do *Just-In-Time*, o *Activity-Based Costing* ou do *Balanced Scorecard*, foram abordados para além dos

mencionados, no entanto, aquele que foi considerado para este estudo foi o mais geral e relevante.

4.4. Recomendações para investigação futura

Este estudo abre a possibilidade a novas investigações relacionadas com o tema da contabilidade de gestão e as ferramentas e abordagens da gestão da qualidade. Para colmatar o ponto fraco da amostra reduzida poderão ser incluídos, em estudos futuros, um maior número de revistas académicas ou alargar o período temporal. Para além deste aspeto, e dado os EUA e a Europa serem responsáveis pela maioria dos estudos relacionados com a temática das ferramentas da gestão da qualidade, ambos os continentes poderão ser alvo de uma investigação mais profunda.

Referências Bibliográficas

- Androniceanu, A. (2017). The three-dimensional approach of total quality management, an essential strategic option for business excellence. *Amfiteatru Economic*, 19(44), 61–78.
- Androniceanu, A., & Drăgulănescu, I. v. (2012). Sustainability of the organizational changes in the context of global economic crisis. *Amfiteatru Economic*, 14(32), 365–379.
- Baharudin, N., & Jusoh, R. (2019). Implementation of target cost management in a non-Japanese environment. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 16(1), 35-59. <https://doi.org/10.1108/QRAM-02-2018-0017>
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. (2019). *Management and Cost Accounting* (6th ed.). Pearson.
- Booth, A., Papaioannou, D., & Sutton, A. (2016). *Systematic Approaches to a Successful Literature Review* (2nd ed.). Sage.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), 1–19. <https://doi.org/10.1006/mare.1997.0060>
- Cooper, R., & Chew, W. B. (1996). Control tomorrow's costs through today's design. *Harvard Business Review*, 74, 88–97.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (1999). Develop profitable new products with target costing. *MIT Sloan Management Review*, 46(4), 23–33.
- Cooper, R., & Slagmulder, R. (2004). Achieving full-cycle cost management. *MIT Sloan Management Review*, 46(1), 45–52.
- Crosby, P. (1979). *Quality is Free*. Signet.
- Dale, B. G. (2003). *Managing Quality* (4th ed.). Blackwell Publishing.
- Deming, W. E. (2000a). *New economics: For industry, government, education* (2nd ed.). MIT Press.
- Deming, W. E. (2000b). *Out of Crisis*. MIT Press.
- Dixon, C. (2016). Why the global financial crisis had so little impact on the banking systems of emergent east asia. *Journal of Self-Governance and Management Economics*, 4(2), 28–62. <https://doi.org/10.22381/JSME4220162>
- Drury, C. (2001). *Management accounting for business decisions* (2nd ed.). Thomson Learning.
- Drury, C. (2018). *Management and Cost Accounting* (10th ed.). Cengage Learning.
- Dunk, A. S. (2004). Product life cycle cost analysis: The impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information. *Management Accounting Research*, 15(4), 401–414. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.04.001>
- Feigenbaum, A. (1983). *Total quality control* (3rd ed.). McGraw-Hill Book Company.
- Feil, P., Yook, K.-H., & Kim, I.-W. (2004). Japanese target costing: A historical perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, 2(4), 10–19.
- Gagne, M. L., & Discenza, R. (1995). Target costing. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 10(1), 16–22.
- Hackman, J. R., & Wageman, R. (1995). Total quality management: Empirical, conceptual, and practical issues. *Administrative Science Quarterly*, 40(2), 309–342. <https://doi.org/10.2307/2393640>
- Hamood, H. H., Omar, N., & Sulaiman, S. (2011). Target costing practices: A review of literature. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 6(1), 25–46.
- Hellsten, U., & Klefsjö, B. (2000). TQM as a management system consisting of values, techniques and tools. *The TQM Magazine*, 12(4), 238–244. <https://doi.org/10.1108/09544780010325822>
- Hoque, Z., & Alam, M. (1999). TQM adoption, institutionalism and changes in management accounting systems: A case study. *Accounting and Business Research*, 29(3), 199–210. <https://doi.org/10.1080/00014788.1999.9729580>

- Juran, J. M. (1974). *Quality control handbook* (3rd ed.). McGraw-Hill.
- Juran, J. M. (1986). The quality trilogy. *Quality Progress*, 19(8), 19–24.
- Juran, J. M. (1999). *Juran on leadership for quality* (5th ed.). The Free Press.
- Kato, Y. (1993). Target costing support systems: Lessons from leading Japanese companies. *Management Accounting Research*, 4(1), 33–47. <https://doi.org/10.1006/mare.1993.1002>
- Kee, R. (2010). The sufficiency of target costing for evaluating production-related decisions. *International Journal of Production Economics*, 126(2), 204–211. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2010.03.008>
- Kee, R., & Matherly, M. (2013). Target Costing in the presence of product and production interdependencies. *Advances in Management Accounting*, 22, 135–158. [https://doi.org/10.1108/S1474-7871\(2013\)0000022011](https://doi.org/10.1108/S1474-7871(2013)0000022011)
- Kocsoy, M., Gurdal, K., & Karabayir, M. E. (2009). Target costing in turkish manufacturing enterprises. *Problems and Perspectives in Management*, 7(1), 197–207.
- Kreuze, J., & Newell, G. E. (1994). ABC and life-cycle costing for environmental expenditures. *Management Accounting*, 75(8), 38–42.
- Major, M. J. (2017). Positivism and “alternative” accounting research. *Accounting and Finance Review*, 28(74), 173–178. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201790190>
- Manuele, L. E. (1995). The impact of the ‘total quality management’ movement on management accounting. *Journal of Accounting Education*, 13(1), 111–118. [https://doi.org/10.1016/0748-5751\(94\)00024-7](https://doi.org/10.1016/0748-5751(94)00024-7)
- Martínez-Lorente, A. R., Dewhurst, F., & Dale, B. G. (1998). Total quality management: Origins and evolution of the term. *The TQM Magazine*, 10(5), 378–386.
- Modarress, B., Ansari, A., & Lockwood, D. L. (2005). Kaizen costing for lean manufacturing: A case study. *International Journal of Production Research*, 43(9), 1751–1760. <https://doi.org/10.1080/00207540500034174>
- Monden, Y., & Hamada, K. (1991). Target costing and kaizen costing in japanese automobile companies. *Journal Management Accounting Research*, 3, 16–34. https://doi.org/10.1142/9781848160385_0005
- Pellettieri, M. (2015). *Quality management: essential planning for breweries*. Brewers Publications.
- Pimentel, L., & Major, M. (2016). Key success factors for quality management implementation: Evidence from the public sector. *Total Quality Management & Business Excellence*, 27(9–10), 997–1012. <https://doi.org/10.1080/14783363.2015.1055239>
- Pollifroni, M. (2014). Multidimensional analysis applied to the quality of the websites: Some empirical evidences from the italian public sector. *Economics & Sociology*, 7(4), 128–138. <https://doi.org/10.14254/2071-789X.2014/7-4/9>
- Powell, T. C. (1995). Total quality management as competitive advantage: A review and empirical study. *Strategic Management Journal*, 16(1), 15–37. <https://doi.org/10.1002/smj.4250160105>
- Roubal, J. (2009). Product life cycle cost management - Necessary tool for industrial companies. *Annals of DAAAM & Proceedings*, 20(1), 509–510.
- Singh, J., & Singh, H. (2009). Kaizen philosophy: A review of literature. *ICFAI Journal of Operations Management*, 8(2), 51–72.
- Suarez, J. G. (1992). Three experts on quality management: Phillip B. Crosby, W. Edwards Deming and Joseph M. Juran. *Total Quality Leadership Office*, 92(2), undefined-25.
- Svizzero, S., & Tisdell, C. (2016). The post-2015 global development agenda: A critical analysis. *Journal of Self-Governance and Management Economics*, 4(1), 72–94.
- Taguchi, G., Chowdhury, S., & Wu, Y. (2005). *Taguchi's quality engineering handbook* (1st ed.). Wiley-Interscience.

- Tani, T., Okano, H., Shimizu, N., Iwabuchi, Y., Fukuda, J., & Cooray, S. (1994). Target cost management in Japanese companies: current state of the art. *Management Accounting Research*, 5(1), 67–81. <https://doi.org/10.1006/mare.1994.1005>
- Tranfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a methodology for developing evidence-informed management knowledge by means of systematic review. *British Journal of Management*, 14(3), 207–222. <https://doi.org/10.1111/1467-8551.00375>
- Venkateswarlu, P., & Nilakant, V. (2005). Adoption and persistence of TQM programmes – Case studies of five new zealand organizations. *Total Quality Management & Business Excellence*, 16(7), 807–825. <https://doi.org/10.1080/14783360500077310>
- Williamson, A. (1997). Target and kaizen costing. *Manufacturing Engineer*, 76(1), 22–24. <https://doi.org/10.1049/me:19970111>
- Woodward, D. G. (1997). Life cycle costing—Theory, information acquisition and application. *International Journal of Project Management*, 15(6), 335–344. [https://doi.org/10.1016/S0263-7863\(96\)00089-0](https://doi.org/10.1016/S0263-7863(96)00089-0)
- Zengin, Y., & Ada, E. (2010). Cost management through product design: Target costing approach. *International Journal of Production Research*, 48(19), 5593–5611. <https://doi.org/10.1080/00207540903130876>

Apêndices

Apêndice A. Número de artigos analisados por revista acadêmica e por temática

	TQM		<i>Life-Cycle Costing</i>		<i>Target Costing</i>		<i>TQM/Target Costing</i>		<i>Target Costing/Kaizen Costing</i>		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
AAA	2	5%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	2	5%
AOS	6	14%	0	0%	2	5%	0	0%	0	0%	8	19%
AR	1	2%	1	2%	0	0%	0	0%	0	0%	2	5%
BAR	5	12%	1	2%	0	0%	0	0%	0	0%	6	14%
CPA	4	9%	0	2%	0	0%	0	0%	0	0%	4	9%
EAR	1	2%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	2%
FAM	1	2%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	2%
MAR	8	19%	1	2%	3	7%	2	5%	2	5%	16	37%
AH	0	0%	0	0%	1	2%	0	0%	0	0%	1	2%
IJA	0	0%	0	0%	1	2%	0	0%	0	0%	1	2%
JIAAT	0	0%	0	0%	1	2%	0	0%	0	0%	1	2%
Total	28	65%	3	7%	8	19%	2	5%	2	5%	43	100%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice B. Número de artigos por autor

Autores	Número de Artigos	%
Fullerton, Rosemary R.	2	2%
Smith, Malcolm	2	2%
Seal, Willie	2	2%
Kennedy, Frances A.	2	2%
Widener, Sally K.	2	2%
Luther, Robert	2	2%
Davila, Antonio	2	2%
Modell, Sven	2	2%
Lawrence, Stewart	2	2%
Sharma, Umesh	2	2%
McWatters, Cheryl S.	1	1%
Berry, Anthony	1	1%
Cullen, John	1	1%
Banker, Rajiv D.	1	1%
Bardhan, Indranil R.	1	1%
Chen, Tai-Yuan	1	1%

Gopalakrishnan, Mohan	1	1%
Libby, Theresa	1	1%
Samuels, Janet A.	1	1%
Swenson, Dan	1	1%
Gurd, Bruce	1	1%
Swaffer, Andrew	1	1%
Chong, Vincent K.	1	1%
Rundus, Michael J.	1	1%
Abdel-Kade, Magdy	1	1%
Jarrar, Nazmi Saeb	1	1%
Chain, Hing Kai	1	1%
Wang, Xiaojun	1	1%
Raffoni, Anna	1	1%
Abdel-Maksoud, Ahmed	1	1%
Dugdale, David	1	1%
Wouters, Marc	1	1%
Reichelstein, Stefan	1	1%
Rohlfing-Bastian, Anna	1	1%
Foster, George	1	1%
Emsley, David	1	1%
Dillard, Jesse F.	1	1%
Hoque, Zahirul	1	1%
Gleadle, Pauline	1	1%
Cornelius, Nelarine	1	1%
Malmi, Teemu	1	1%
Jarvinen, Pekka	1	1%
Lillbrank, Paul	1	1%
Baird, Kevin M.	1	1%
Harrison, Graeme L.	1	1%
Wu, Junjie	1	1%
Boateng, Agyenim	1	1%
Drury, Colin	1	1%
Joshi, P. L.	1	1%
Mouritsen, J.	1	1%
Hansen, A.	1	1%
Hansen, C. O.	1	1%
Lin, Z. Jun	1	1%
Yu, Zengbiao	1	1%
Dunk, Alan S.	1	1%
Agndal, Henrik	1	1%
Nilsson, Ulf	1	1%
Lowe, Alan	1	1%
Woods, Margaret	1	1%

Taylor, Lynda	1	1%
Ge Fang, Gloria Chen	1	1%
Callen, Jeffrey L.	1	1%
Morel, Mindy	1	1%
Fader, Christina	1	1%
Said, Amal A.	1	1%
HassabElnaby, Hassan R.	1	1%
Wier, Benson	1	1%
Maiga, Adam S.	1	1%
Jacobs, Fred A.	1	1%
Tillema, Sandra	1	1%
Van der Steen, Martijn	1	1%
Navissi, Farshid	1	1%
Sridharan, VG	1	1%
Berhausen, Nico Peter	1	1%
Thrane, Sof	1	1%
Cagwin, Douglass	1	1%
Bouwman, Marinus J.	1	1%
Chenhall, Robert H.	1	1%
Ezzamel, Mahmoud	1	1%
Willmott, Hugh	1	1%
Worthington, Frank	1	1%
Gerdin, Jonas	1	1%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice C. Género dos autores por revista académica

	Masculino		Feminino		Total	
	F	%	F	%	F	%
AAA	2	2%	0	0%	2	2%
AH	2	2%	0	0%	2	2%
AOS	14	15%	6	7%	20	22%
AR	3	3%	1	1%	4	4%
BAR	14	15%	1	1%	15	16%
CPA	4	4%	2	2%	6	6%
EAR	3	3%	0	0%	3	3%
FAM	2	2%	0	0%	2	2%
IJA	3	3%	0	0%	3	3%
JIAAT	1	1%	0	0%	1	1%
MAR	26	28%	8	9%	34	38%
Total	74	80%	18	20%	92	100%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice D. Distribuição dos países de afiliação dos autores por revista acadêmica

	AAA	AH	AOS	AR	BAR	CPA	EAR	FAM	IJA	JIAAT	MAR	Total	
	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	%
Europa	1	1	7	1	7	2	2	0	3	0	13	37	40,3%
Alemanha	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1,1%
Dinamarca	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	5	5,4%
Finlândia	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	2	2,2%
Países Baixos	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	2	3	3,3%
Reino Unido	1	0	6	0	7	2	0	0	3	0	3	22	23,9%
Suécia	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	2	3	3,3%
Turquia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1,1%
América	0	1	11	3	0	1	0	0	0	0	12	28	30,4%
Canadá	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	3	5	5,4%
EUA	0	1	9	3	0	1	0	0	0	0	9	23	25%
Ásia	0	0	1	0	2	0	0	0	0	1	2	6	6,6%
Barém	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1,1%
China	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	2	2,2%
Emirados Árabes Unidos	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	2	2,2%
Hong Kong	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1,1%
Oceânia	1	0	1	0	6	3	1	2	0	0	7	21	22,8%
Austrália	1	0	1	0	6	2	1	2	0	0	7	20	21,7%
Fiji	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1,1%
Total	2	2	20	4	16	6	3	2	3	1	34	92	100%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice E. Distribuição das universidades de afiliação dos autores por revista acadêmica

País	Instituição	AAA	AH	AOS	AR	BAR	CPA	EAR	FAM	IJA	JIAAT	MAR	Total	
		F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	%
Reino Unido	<i>University of Essex</i>	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	2	2%
	<i>Sheffield Hallam University</i>	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2%
	<i>Cambridge University</i>	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1%
	<i>University of Liverpool</i>	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1%

	<i>University of the East of England Bristol</i>	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	0	3	3%
	<i>Brunel University</i>	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	2	2%
	<i>Cardiff University</i>	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1%
	<i>The Open University Business School</i>	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1%
	<i>Aston University</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1%
	<i>Nottingham University</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	2%
	<i>University of Texas at Brownsville</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1%
	<i>University of Arkansas</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1%
	<i>University of East Anglia</i>	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	2	2%
	<i>University of the West of England</i>	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1%
	<i>Leeds Metropolitan University</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	2	2%
	<i>University of Huddersfield</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1%
	<i>The University of Manchester</i>	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1%
Austrália	<i>Monash University</i>	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	2	2%
	<i>Deakin University</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1%
	<i>The University of Western Australia</i>	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	2	2%
	<i>University of South Australia</i>	0	0	0	0	3	0	0	0	0	0	0	3	3%
	<i>Edith Cowan University</i>	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1%
	<i>Macquarie University</i>	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	2	2%
	<i>Griffith University</i>	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1%

	<i>University of Technology</i>	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1%
	<i>University of Waikato</i>	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	3	4	4%
	<i>University of Camberra</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1%
	<i>University of Sydney</i>	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1%
EUA	<i>Utah State University</i>	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2%
	<i>Virginia Commonwealth University</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1%
	<i>University of Toledo</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	2%
	<i>Temple University</i>	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1%
	<i>Clemson University</i>	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1%
	<i>College of Business & Behavioral Science</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1%
	<i>University of Wisconsin-Milwaukee</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1%
	<i>Georgia State University</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1%
	<i>Rice University</i>	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2	2%
	<i>University of Central Florida</i>	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1%
	<i>Arizona State University</i>	0	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	3%
	<i>Stanford University</i>	0	1	0	3	0	0	0	0	0	0	0	0	4	2%
Países Baixos	<i>University of Groningen</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	4%
	<i>University of Twente</i>	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1%
Canadá	<i>University of Toronto</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	2%
	<i>University of Waterloo</i>	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	2	2%

	<i>Faculty of Management, McGill University</i>	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1%
China	<i>Tsinghua University</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1%
	<i>University of Science and Technology</i>	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1%
Suécia	<i>Stockholm University</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2	2%
	<i>Orebro University</i>	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1%
Alemanha	<i>University of Tübingen</i>	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1%
Emirados Árabes Unidos	<i>American University in Dubai</i>	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1%
	<i>University of Sharjah</i>	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1%
Fiji	<i>University of the South Pacific</i>	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1%
Finlândia	<i>Helsinki University of Technology</i>	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	2	2%
Barém	<i>University of Bahrain</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1%
Dinamarca	<i>Copenhagen Business School</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	5	5%
Hong Kong	<i>Hong Kong Baptist University</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1%
Turquia	<i>Sabanci University</i>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1%
Total		2	2	20	4	15	6	3	2	3	1	34	92	100%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice F. Distribuição dos métodos de investigação utilizados por revista académica

Método Estudo	AAA	AH	AOS	AR	BAR	CPA	EAR	FAM	IJA	JIAAT	MAR	Total	
	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	%
Estudo de Caso	2	1	3	0	1	1	0	0	0	0	8	16	37,2%
Questionário	0	0	3	0	3	0	0	1	1	1	1	10	23,3%
Analítico	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	4	7	16,3%
Revisão Literatura	0	0	1	0	0	2	0	0	0	0	1	4	9,3%
Questionário e Entrevistas	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	2,3%
Entrevistas	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	2	5	11,6%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice G. Distribuição da teoria organizacional por revista académica

	AAA	AH	AOS	AR	BAR	CPA	EAR	FAM	IJA	JIAAT	MAR	Total	
	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	%
Institucional	1	0	0	0	1	0	0	0	1	0	5	8	18,6%
<i>Actor-Network</i>	1	0	4	0	1	0	0	0	0	0	5	11	25,6%
Contingência	0	0	3	0	4	1	0	1	0	1	4	14	32,6%
<i>Labor-process</i>	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	1	3	7%
<i>Habermas</i>	0	0	0	0	0	3	1	0	0	0	0	4	9,3%
N/A	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	1	3	7%
Total	2	1	8	2	6	4	1	1	0	1	16	43	100%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice H. Distribuição do tópico abordado por revista académica

	AAA	AH	AOS	AR	BAR	CPA	EAR	FAM	IJA	JIAAT	MAR	Total	
	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	F	%
Criação de Valor	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	2,3%
Custos de Qualidade	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	2	4,7%
Gestão de Custos	0	1	1	0	1	0	1	0	0	0	6	10	23,3%
Medidas de Performance	1	0	4	0	2	1	0	1	1	1	4	15	34,9%
Performance Financeira	0	0	0	0	1	2	0	0	0	0	2	5	11,6%
Sistemas de Controlo de Gestão	0	0	3	0	2	1	0	0	0	0	4	10	23,3%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice I. Distribuição do número de citações por revista acadêmica

	Número de citações do artigo
AAA	
<i>Bundling management control innovations: A field study of organisational experimenting with total quality management and the balanced scorecard</i>	169
<i>Different interpretations of a "fixed" concept: Examining Juran's cost of quality from an actor-network perspective</i>	61
AH	
<i>Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management</i>	159
AOS	
<i>The role of performance measures and incentive systems in relation to the degree of JIT implementation</i>	299
<i>Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting</i>	262
<i>The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance</i>	216
<i>The effect of cost goal specificity and new product development process on cost reduction performance</i>	61
<i>Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment</i>	239
<i>Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future</i>	4487
<i>Accounting and management-labour relations: the politics of production in the 'factory with a problem</i>	165
<i>Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach</i>	305
AR	
<i>Levelized Product Cost: Concept and Decision Relevance</i>	36
<i>Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies</i>	533
BAR	
<i>Factors Impacting on Accounting Lag: An Exploratory Study of Responding to TQM</i>	37
<i>Total quality management, market competition and organizational performance</i>	291
<i>The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis</i>	622

<i>Innovation in entrepreneurial organisations: A platform for contemporary management change and a value creator</i>	52
<i>An integrated approach for green design: Life-cycle, fuzzy AHP and environmental management accounting</i>	68
<i>Non-financial performance measurement in manufacturing companies</i>	290
CPA	
<i>Dialectical Possibilities of Thwarted Responsibilities</i>	56
<i>Total Quality Management and the Balanced Scorecard Approach: A Critical Analysis of their potential relationship and directions for research</i>	183
<i>Commodification of education and academic labour - Using the Balanced Scorecard in a University setting</i>	396
<i>A case study of financialization and EVA</i>	62
EAR	
<i>A collaborative approach for managing project cost of poor quality.</i>	54
FAM	
<i>The association between organizational culture and the use of management initiatives in the public sector.</i>	22
IJA	
<i>An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs</i>	91
JIAAT	
<i>The international diffusion of new management accounting practices: the case of India</i>	412
MAR	
<i>Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting</i>	514
<i>Management accounting and the challenge of strategic focus</i>	76
<i>Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application</i>	115
<i>Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector</i>	294
<i>Product life cycle cost analysis: the impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information</i>	247
<i>A control framework: Insights from evidence on lean accounting</i>	291

<i>Interorganizational cost management in the exchange process</i>	206
<i>Institutional contradiction and management control innovation: A field study of total quality management practices in a privatized telecommunication company</i>	166
<i>Electronics: A case study of economic value added in target costing</i>	66
<i>An Empirical Analysis of the Incentive- Action-Performance Chain of the Principal-Agent Model</i>	10
<i>An Empirical Investigation of the Performance Consequences of Nonfinancial Measures</i>	626
<i>Assessing the Impact of Benchmarking Antecedents on Quality Improvement and its Financial Consequences</i>	36
<i>Co-existing concepts of management control: The containment of tensions due to the implementation of lean production</i>	57
<i>Determinants of Target Costing Adoption: A Research Note</i>	14
<i>Control and Coordination of Design-Driven Innovation Processes: Case Evidence from the Automotive Industry</i>	4
<i>The association between activity-based costing and improvement in financial performance</i>	437

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice J. Associação entre o tópico abordado e o país de afiliação dos autores

	Criação de Valor		Custos de Qualidade		Gestão de Custos		Medidas de Performance		Performance Financeira		Sistemas de Controlo de Gestão		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Europa	1	1,1%	0	0%	11	12,1%	10	10,9%	7	7,6%	8	8,8%	37	40,3%
Alemanha	1	1,1%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%
Dinamarca	0	0%	0	0%	3	3,3%	0	0%	0	0%	2	2,2%	5	5,4%
Finlândia	0	0%	0	0%	2	2,2%	0	0%	0	0%	0	0%	2	2,2%
Países Baixos	0	0%	0	0%	1	1,1%	0	0%	0	0%	2	2,2%	3	3,3%
Reino Unido	0	0%	0	0%	3	3,3%	9	9,8%	7	7,6%	3	3,3%	22	23,9%
Suécia	0	0%	0	0%	1	1,1%	1	1,1%	0	0%	1	1,1%	3	3,3%
Turquia	0	0%	0	0%	1	1,1%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%
América	1	1,1%	2	2,2%	7	7,6%	12	13%	2	2,2%	4	4,3%	28	30,4%
Canadá	0	0%	0	0%	1	1,1%	4	4,3%	0	0%	0	0%	5	5,4%
EUA	1	1,1%	2	2,2%	6	6,5%	8	8,7%	2	2,2%	4	4,3%	23	25%
Ásia	0	0%	0	0%	2	2,2%	3	3,3%	0	0%	1	1,1%	6	6,6%
Barém	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%	0	0%	0	0%	1	1,1%

China	0	0%	0	0%	1	1,1%	1	1,1%	0	0%	0	0%	2	2,2%
Emirados Árabes Unidos	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%	0	0%	1	1,1%	2	2,2%
Hong Kong	0	0%	0	0%	1	1,1%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%
Oceânia	0	0%	1	1,1%	4	4,3%	5	5,4%	6	6,6%	5	5,4%	21	22,8%
Austrália	0	0%	1	1,1%	4	4,3%	5	5,4%	5	5,4%	5	5,4%	20	21,7%
Fiji	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%	0	0%	1	1,1%
Total	2	2,2%	3	3,3%	24	26,1%	30	32,6%	15	16,3%	18	19,6%	92	100%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice K. Associação entre o tópico abordado e os métodos de investigação utilizados

	Criação de Valor		Custos de Qualidade		Gestão de Custos		Medidas de Performance		Performance Financeira		Sistemas de Controlo de Gestão		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Estudo de Caso	0	0%	1	2,3%	6	14%	3	7%	2	4,7%	4	9,3%	16	37,2%
Questionário	0	0%	0	0%	1	2,3%	5	11,6%	1	2,3%	3	7%	10	23,3%
Análítico	1	2,3%	0	0%	1	2,3%	4	9,3%	0	0%	1	2,3%	7	16,3%
Revisão de Literatura	0	0%	0	0%	1	2,3%	1	2,3%	0	0%	2	4,7%	4	9,3%
Questionário e Entrevistas	0	0%	1	2,3%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	2,3%
Entrevistas	0	0%	0	0%	1	2,3%	2	4,7%	2	4,7%	0	0%	5	11,6%
Total	1	2,3%	2	4,6%	10	23,3%	15	34,9%	5	11,6%	10	23,3%	43	100%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice L. Associação entre o tópico abordado e a teoria organizacional

	Criação de Valor		Custos de Qualidade		Gestão de Custos		Medidas de Performance		Performance Financeira		Sistemas de Controlo de Gestão		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Institucional	0	0%	0	0%	2	20%	2	14,3%	2	33,3%	2	20%	8	18,6%
<i>Actor-Network</i>	0	0%	1	50%	3	30%	5	35,7%	1	16,7%	1	10%	11	25,6%
Contingência	0	0%	0	0%	1	10%	6	42,9%	2	33,3%	5	50%	14	32,6%
<i>Labor-process</i>	0	0%	1	50%	1	10%	0	0%	0	0%	0	0%	2	4,7%
<i>Habermas</i>	0	0%	0	0%	2	20%	1	7,1%	1	16,7%	1	10%	5	11,6%
N/A	1	100%	0	0%	1	10%	0	0%	0	0%	1	10%	3	7%
Total	1	100%	2	100%	10	100%	14	100%	6	100%	10	100%	43	100%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice M. Associação entre o método de investigação utilizado e o país de afiliação

	Estudo Caso		Questionário		Analítico		Revisão de Literatura		Questionário/ Entrevistas		Entrevistas		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Europa	23	25%	8	8,8%	1	1,1%	0	0%	0	0%	5	5,5%	37	40,3%
Alemanha	0	0%	0	0%	1	1,1%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%
Dinamarca	5	5,4%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	5	5,4%
Finlândia	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	2	2,2%	2	2,2%
Países Baixos	3	3,3%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	3	3,3%
Reino Unido	13	14,1%	7	7,6%	0	0%	0	0%	0	0%	2	2,2%	22	23,9%
Suécia	1	1,1%	1	1,1%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%	3	3,3%
Turquia	1	1,1%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%
América	5	5,4%	7	7,6%	11	12%	1	1,1%	2	2,2%	2	2,2%	28	30,4%
Canadá	1	1,1%	1	1,1%	3	3,3%	0	0%	0	0%	0	0%	5	5,4%
EUA	4	4,3%	6	6,5%	8	8,7%	1	1,1%	2	2,2%	2	2,2%	23	25%
Ásia	2	2,2%	2	2,2%	2	2,2%	0	0%	0	0%	0	0%	6	6,6%
Barém	0	0%	1	1,1%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%

China	1	1, 1 %	0	0%	1	1, 1 %	0	0	0	0%	0	0%	2	2,2%
Emirados Árabes Unidos	0	0 %	1	1,1 %	1	1, 1 %	0	0	0	0%	0	0%	2	2,2%
Hong Kong	1	1, 1 %	0	0%	0	0 %	0	0	0	0%	0	0%	1	1,1%
Oceânia	5	5, 4 %	4	4,3 %	2	2, 2 %	4	4,3 %	0	0%	6	6,5%	21	22,8 %
Austrália	5	5, 4 %	4	4,3 %	2	2, 2 %	4	4,3 %	0	0%	5	5,4%	20	21,7%
Fiji	0	0 %	0	0%	0	0 %	0	0 %	0	0%	1	1,1%	1	1,1%
Total	35	38 %	21	22, 8%	16	17, 4 %	5	5,4 %	2	2,2 %	13	14,1 %	92	100%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice N. Associação entre o método de investigação e a teoria organizacional

	Estudo de Caso		Questionário		Analítico		Revisão de Literatura		Questionário/ Entrevistas		Entrevistas		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Institucional	6	40%	1	10%	0	0%	0	0%	0	0%	1	16,7 %	8	18,6 %
<i>Actor- Network</i>	4	26,7 %	2	20%	4	57,1 %	0	0%	0	0%	1	16,7 %	11	25,6 %
Contingênci a	2	13,3 %	7	70%	2	28,6 %	1	25%	0	0%	2	33,3 %	14	32,6 %
<i>Labor- process</i>	1	6,7 %	0	0%	0	0%	0	0%	1	100%	0	0%	2	4,7%
<i>Habermas</i>	0	0%	0	0%	0	0%	3	75%	0	0%	2	33,3 %	5	11,6 %
N/A	2	13,3 %	0	0%	1	14,3 %	0	0%	0	0%	0	0%	3	7%
Total	15	100 %	10	100%	7	100 %	4	100%	1	100%	6	100 %	43	100%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice O. Associação entre a teoria organizacional e o país de afiliação

	Institucional		Actor- Network		Contingency		Labor- process		Habermas		N/A		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Europa	12	13,1%	8	8,8%	12	13,1%	0	0%	2	2,2%	3	3,3%	35	40,4%
Alemanha	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%	1	1,1%
Dinamarca	2	2,2%	3	3,3%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	5	5,5%
Finlândia	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	2	2,2%	0	0%	2	2,2%
Países Baixos	0	0%	0	0%	2	2,2%	0	0%	0	0%	1	1,1%	3	3,3%
Reino Unido	9	9,8%	3	3,3%	9	9,8%	0	0%	0	0%	1	1,1%	22	23,9%
Suécia	1	1,1%	1	1,1%	1	1,1%	0	0%	0	0%	0	0%	3	3,3%
Turquia	0	0%	1	1,1%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%
América	0	0%	13	14,1%	6	6,5%	6	6,5%	1	1,1%	2	2,2%	28	30,4%
Canadá	0	0%	4	4,3%	0	0%	1	1,1%	0	0%	0	0%	5	5,4%
EUA	0	0%	9	9,8%	6	6,5%	5	5,4%	1	1,1%	2	2,2%	23	25%
Ásia	2	2,2%	1	1,1%	3	3,3%	0	0%	0	0%	0	0%	6	6,6%
Barém	0	0%	0	0%	1	1,1%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%
China	1	1,1%	1	1,1%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	2	2,2%
Emirados Árabes Unidos	0	0%	0	0%	2	2,2%	0	0%	0	0%	0	0%	2	2,2%
Hong Kong	1	1,1%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%
Oceânia	4	4,3%	5	5,4%	8	8,7%	0	0%	4	4,4%	0	0%	21	22,8%
Austrália	4	4,3%	5	5,4%	8	8,7%	0	0%	3	3,3%	0	0%	20	21,7%
Fiji	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	1	1,1%	0	0%	1	1,1%
Total	18	19,6%	27	29,4%	29	31,6%	6	6,5%	7	7,7%	5	5,5%	92	100%

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice P. Associação entre o número de citações e o tópico abordado

	Número de citações do artigo	Tópico Abordado
AAA		
<i>Bundling management control innovations: A field study of organisational experimenting with total quality management and the balanced scorecard</i>	169	Medidas de Performance

<i>Different interpretations of a "fixed" concept: Examining Juran's cost of quality from an actor-network perspective</i>	61	Custos de Qualidade
AH		
<i>Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management</i>	159	Gestão de Custos
AOS		
<i>The role of performance measures and incentive systems in relation to the degree of JIT implementation</i>	299	Medidas de Performance
<i>Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting</i>	262	Medidas de Performance
<i>The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance</i>	216	Medidas de Performance
<i>The effect of cost goal specificity and new product development process on cost reduction performance</i>	61	Gestão de Custos
<i>Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment</i>	239	Sistemas de Controlo de Gestão
<i>Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future</i>	4487	Sistemas de Controlo de Gestão
<i>Accounting and management-labour relations: the politics of production in the 'factory with a problem</i>	165	Medidas de Performance
<i>Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach</i>	305	Sistemas de Controlo de Gestão
AR		
<i>Levelized Product Cost: Concept and Decision Relevance</i>	36	Criação de Valor
<i>Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies</i>	533	Custos de Qualidade
BAR		
<i>Factors Impacting on Accounting Lag: An Exploratory Study of Responding to TQM</i>	37	Performance Financeira
<i>Total quality management, market competition and organizational performance</i>	291	Medidas de Performance
<i>The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis</i>	622	Sistemas de Controlo de Gestão

<i>Innovation in entrepreneurial organisations: A platform for contemporary management change and a value creator</i>	52	Sistemas de Controlo de Gestão
<i>An integrated approach for green design: Life-cycle, fuzzy AHP and environmental management accounting</i>	68	Gestão de Custos
<i>Non-financial performance measurement in manufacturing companies</i>	290	Medidas de Performance
CPA		
<i>Dialectical Possibilities of Thwarted Responsibilities</i>	56	Sistemas de Controlo de Gestão
<i>Total Quality Management and the Balanced Scorecard Approach: A Critical Analysis of their potential relationship and directions for research</i>	183	Medidas de Performance
<i>Commodification of education and academic labour - Using the Balanced Scorecard in a University setting</i>	396	Performance Financeira
<i>A case study of financialization and EVA</i>	62	Performance Financeira
EAR		
<i>A collaborative approach for managing project cost of poor quality.</i>	54	Gestão de Custos
FAM		
<i>The association between organizational culture and the use of management initiatives in the public sector.</i>	22	Medidas de Performance
IJA		
<i>An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs</i>	91	Performance Financeira
JIAAT		
<i>The international diffusion of new management accounting practices: the case of India</i>	412	Medidas de Performance
MAR		
<i>Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting</i>	514	Gestão de Custos
<i>Management accounting and the challenge of strategic focus</i>	76	Sistemas de Controlo de Gestão
<i>Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application</i>	115	Gestão de Custos

<i>Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector</i>	294	Medidas de Performance
<i>Product life cycle cost analysis: the impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information</i>	247	Gestão de Custos
<i>A control framework: Insights from evidence on lean accounting</i>	291	Medidas de Performance
<i>Interorganizational cost management in the exchange process</i>	206	Gestão de Custos
<i>Institutional contradiction and management control innovation: A field study of total quality management practices in a privatized telecommunication company</i>	166	Sistemas de Controlo de Gestão
<i>Electronics: A case study of economic value added in target costing</i>	66	Performance Financeira
<i>An Empirical Analysis of the Incentive- Action- Performance Chain of the Principal-Agent Model</i>	10	Medidas de Performance
<i>An Empirical Investigation of the Performance Consequences of Nonfinancial Measures</i>	626	Medidas de Performance
<i>Assessing the Impact of Benchmarking Antecedents on Quality Improvement and its Financial Consequences</i>	36	Gestão de Custos
<i>Co-existing concepts of management control: The containment of tensions due to the implementation of lean production</i>	57	Sistema de Controlo de Gestão
<i>Determinants of Target Costing Adoption: A Research Note</i>	14	Gestão de Custos
<i>Control and Coordination of Design-Driven Innovation Processes: Case Evidence from the Automotive Industry</i>	4	Sistema de Controlo de Gestão
<i>The association between activity-based costing and improvement in financial performance</i>	437	Performance Financeira

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice Q. Associação entre o número de citações e o método de investigação utilizado

	Número de citações do artigo	Método de Investigação Utilizado
AAA		
<i>Bundling management control innovations: A field study of organisational experimenting with total quality management and the balanced scorecard</i>	169	Estudo de Caso

<i>Different interpretations of a "fixed" concept: Examining Juran's cost of quality from an actor-network perspective</i>	61	Estudo de Caso
AH		
<i>Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management</i>	159	Estudo de Caso
AOS		
<i>The role of performance measures and incentive systems in relation to the degree of JIT implementation</i>	299	Questionário
<i>Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting</i>	262	Estudo de Caso
<i>The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance</i>	216	Analítico
<i>The effect of cost goal specificity and new product development process on cost reduction performance</i>	61	Estudo de Caso
<i>Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment</i>	239	Questionário
<i>Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future</i>	4487	Revisão de Literatura
<i>Accounting and management-labour relations: the politics of production in the 'factory with a problem</i>	165	Estudo de Caso
<i>Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach</i>	305	Questionário
AR		
<i>Levelized Product Cost: Concept and Decision Relevance</i>	36	Analítico
<i>Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies</i>	533	Questionário e Entrevistas
BAR		
<i>Factors Impacting on Accounting Lag: An Exploratory Study of Responding to TQM</i>	37	Entrevistas
<i>Total quality management, market competition and organizational performance</i>	291	Questionário
<i>The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis</i>	622	Questionário

<i>Innovation in entrepreneurial organisations: A platform for contemporary management change and a value creator</i>	52	Analítico
<i>An integrated approach for green design: Life-cycle, fuzzy AHP and environmental management accounting</i>	68	Estudo de Caso
<i>Non-financial performance measurement in manufacturing companies</i>	290	Questionário
CPA		
<i>Dialectical Possibilities of Thwarted Responsibilities</i>	56	Revisão de Literatura
<i>Total Quality Management and the Balanced Scorecard Approach: A Critical Analysis of their potential relationship and directions for research</i>	183	Revisão de Literatura
<i>Commodification of education and academic labour - Using the Balanced Scorecard in a University setting</i>	396	Entrevistas
<i>A case study of financialization and EVA</i>	62	Estudo de Caso
EAR		
<i>A collaborative approach for managing project cost of poor quality.</i>	54	Entrevistas
FAM		
<i>The association between organizational culture and the use of management initiatives in the public sector.</i>	22	Questionário
IJA		
<i>An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs</i>	91	Questionário
JIAAT		
<i>The international diffusion of new management accounting practices: the case of India</i>	412	Questionário
MAR		
<i>Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting</i>	514	Estudo de Caso
<i>Management accounting and the challenge of strategic focus</i>	76	Estudo de Caso
<i>Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application</i>	115	Estudo de Caso

<i>Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector</i>	294	Entrevistas
<i>Product life cycle cost analysis: the impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information</i>	247	Analítico
<i>A control framework: Insights from evidence on lean accounting</i>	291	Entrevistas
<i>Interorganizational cost management in the exchange process</i>	206	Estudo de Caso
<i>Institutional contradiction and management control innovation: A field study of total quality management practices in a privatized telecommunication company</i>	166	Estudo de Caso
<i>Electronics: A case study of economic value added in target costing</i>	66	Estudo de Caso
<i>An Empirical Analysis of the Incentive- Action- Performance Chain of the Principal-Agent Model</i>	10	Analítico
<i>An Empirical Investigation of the Performance Consequences of Nonfinancial Measures</i>	626	Analítico
<i>Assessing the Impact of Benchmarking Antecedents on Quality Improvement and its Financial Consequences</i>	36	Questionário
<i>Co-existing concepts of management control: The containment of tensions due to the implementation of lean production</i>	57	Estudo de Caso
<i>Determinants of Target Costing Adoption: A Research Note</i>	14	Revisão de Literatura
<i>Control and Coordination of Design-Driven Innovation Processes: Case Evidence from the Automotive Industry</i>	4	Estudo de Caso
<i>The association between activity-based costing and improvement in financial performance</i>	437	Analítico

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese

Apêndice R. Associação entre o número de citações e o tema

	Número de citações do artigo	Tema
AAA		
<i>Bundling management control innovations: A field study of organisational experimenting with total quality management and the balanced scorecard</i>	169	TQM

<i>Different interpretations of a "fixed" concept: Examining Juran's cost of quality from an actor-network perspective</i>	61	TQM
AH		
<i>Designing Cost-Competitive Technology Products through Cost Management</i>	159	<i>Target Costing</i>
AOS		
<i>The role of performance measures and incentive systems in relation to the degree of JIT implementation</i>	299	TQM
<i>Disembedding the supply chain: institutionalized reflexivity and inter-firm accounting</i>	262	<i>Target Costing</i>
<i>The role of manufacturing practices in mediating the impact of activity-based costing on plant performance</i>	216	TQM
<i>The effect of cost goal specificity and new product development process on cost reduction performance</i>	61	<i>Target Costing</i>
<i>Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment</i>	239	TQM
<i>Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future</i>	4487	TQM
<i>Accounting and management-labour relations: the politics of production in the 'factory with a problem</i>	165	TQM
<i>Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach</i>	305	TQM
AR		
<i>Levelized Product Cost: Concept and Decision Relevance</i>	36	<i>Life-Cycle Costing</i>
<i>Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies</i>	533	TQM
BAR		
<i>Factors Impacting on Accounting Lag: An Exploratory Study of Responding to TQM</i>	37	TQM
<i>Total quality management, market competition and organizational performance</i>	291	TQM
<i>The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis</i>	622	TQM

<i>Innovation in entrepreneurial organisations: A platform for contemporary management change and a value creator</i>	52	TQM
<i>An integrated approach for green design: Life-cycle, fuzzy AHP and environmental management accounting</i>	68	<i>Life-Cycle Costing</i>
<i>Non-financial performance measurement in manufacturing companies</i>	290	TQM
CPA		
<i>Dialectical Possibilities of Thwarted Responsibilities</i>	56	TQM
<i>Total Quality Management and the Balanced Scorecard Approach: A Critical Analysis of their potential relationship and directions for research</i>	183	TQM
<i>Commodification of education and academic labour - Using the Balanced Scorecard in a University setting</i>	396	TQM
<i>A case study of financialization and EVA</i>	62	TQM
EAR		
<i>A collaborative approach for managing project cost of poor quality.</i>	54	TQM
FAM		
<i>The association between organizational culture and the use of management initiatives in the public sector.</i>	22	TQM
IJA		
<i>An analysis of the adoption, perceived benefits, and expected future emphasis of western management accounting practices in Chinese SOEs and JVs</i>	91	<i>Target Costing</i>
JIAAT		
<i>The international diffusion of new management accounting practices: the case of India</i>	412	<i>Target Costing</i>
MAR		
<i>Inter-organizational controls and organizational competencies: episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting</i>	514	<i>Target Costing</i>
<i>Management accounting and the challenge of strategic focus</i>	76	TQM/Target Costing
<i>Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application</i>	115	TQM/Target Costing

<i>Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector</i>	294	TQM
<i>Product life cycle cost analysis: the impact of customer profiling, competitive advantage, and quality of IS information</i>	247	<i>Life-Cycle Costing</i>
<i>A control framework: Insights from evidence on lean accounting</i>	291	TQM
<i>Interorganizational cost management in the exchange process</i>	206	<i>Target Costing/ Kaizen Costing</i>
<i>Institutional contradiction and management control innovation: A field study of total quality management practices in a privatized telecommunication company</i>	166	TQM
<i>Electronics: A case study of economic value added in target costing</i>	66	<i>Target Costing/Kaizen Costing</i>
<i>An Empirical Analysis of the Incentive- Action-Performance Chain of the Principal-Agent Model</i>	10	TQM
<i>An Empirical Investigation of the Performance Consequences of Nonfinancial Measures</i>	626	TQM
<i>Assessing the Impact of Benchmarking Antecedents on Quality Improvement and its Financial Consequences</i>	36	TQM
<i>Co-existing concepts of management control: The containment of tensions due to the implementation of lean production</i>	57	TQM
<i>Determinants of Target Costing Adoption: A Research Note</i>	14	<i>Target Costing</i>
<i>Control and Coordination of Design-Driven Innovation Processes: Case Evidence from the Automotive Industry</i>	4	<i>Target Costing</i>
<i>The association between activity-based costing and improvement in financial performance</i>	437	TQM

Fonte: Elaboração própria no âmbito da tese