

**CONCEPÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLO
DE GESTÃO NUMA PME**

Rui Maria Vaz Pinto Rebelo de Andrade

**Projecto submetido como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Gestão de Serviços e da Tecnologia**

Orientador:

Prof. Doutor Luís Pedro Vilela Pimentel, Prof. Auxiliar, ISCTE Business School – IUL,
Departamento de Contabilidade

Outubro 2014

Índice

Índice de Quadros e Figuras	iv
Quadros.....	iv
Figuras	iv
Resumo e Abstract.....	vi
Resumo	vi
Abstract.....	vii
1. Sumário Executivo	1
2. Definição do Contexto do Problema	3
3. Revisão Bibliográfica	4
3.1. O que é o Controlo de Gestão?	4
3.2. Instrumentos do Controlo de Gestão	6
3.2.1. Instrumentos de Pilotagem	6
3.2.2. Instrumentos de Orientação de Comportamento	11
3.2.3. Instrumentos de diálogo	14
4. Quadro Conceptual.....	16
5. Descrição da Empresa: A Porseg.....	18
5.1. História.....	18
5.2. O que faz a empresa?	18
5.3. Posicionamento da Porseg	19
5.4. Visão e Missão.....	19
5.5. Organigrama da Porseg.....	20
6. Método e Metodologia	21
7. O Sistema de Controlo de Gestão da Porseg Actual	24
7.1. Instrumentos de Direcção	24
7.1.1. Análise Externa.....	24
7.1.2. Análise Interna.....	28

7.1.3.	Estratégia	34
7.2.	Instrumentos de Pilotagem.....	35
7.2.1.	Orçamentos	35
7.2.2.	O “Painel de Gestão”	35
7.3.	Instrumentos de Orientação de Comportamento	37
7.4.	Instrumentos de Diálogo	38
8.	Análise e Sugestões ao Modelo de Controlo de Gestão da Porseg	39
8.1.	Instrumentos de Orientação de Comportamento	39
8.1.1.	Centros de Responsabilidade	40
8.1.2.	Preços de Transferência Interna	47
8.1.3.	Avaliação da Performance	53
8.2.	Instrumentos de Pilotagem.....	56
8.2.1.	Orçamento	56
8.2.2.	“Painel de Gestão”.....	57
8.3.	Instrumentos de Diálogo	62
8.4.	Prémios e Incentivos	63
9.	Conclusão	64
9.1.	Limitações.....	66
10.	Bibliografia.....	67
11.	Anexos.....	70

Índice de Quadros e Figuras

Quadros

Quadro 1: Importância das PME's em Portugal.....	3
Quadro 2: Posicionamento da Porseg.....	19
Quadro 3: Visão e Missão da Porseg.....	19
Quadro 4: Origem dos fornecedores da Porseg.....	31
Quadro 5: Fases do processo de vendas e respectivo responsável.....	32
Quadro 6: Estratégia da Porseg.....	34
Quadro 7: Responsáveis de cada uma das fases do ciclo processual da Porseg.....	44
Quadro 8: Definição dos fornecedores internos e clientes internos.....	48
Quadro 9: Modelo de cálculo do custo “hora/máquina”.....	50
Quadro 10: Cálculo do preço de transferência interna do serviço “armazenagem”.....	51
Quadro 11: Cálculo do preço de transferência interna do serviço “expedição”.....	52
Quadro 12: Cálculo do preço de transferência interna do serviço “instalação”.....	53
Quadro 13: Proposta do modelo de avaliação da performance dos novos centros de resultado.....	55
Quadro 14: Proposta do modelo de avaliação da performance dos novos centros de custo.....	56
Quadro 15: Novos indicadores para o “Painel de Gestão”.....	60
Quadro 16: Adaptação do Painel de Gestão.....	61

Figuras

Figura 1: O processo de Controlo de Gestão.....	6
Figura 2: Instrumentos de pilotagem.....	7
Figura 3: Fases para a concepção dos orçamentos.....	9

Figura 4: Perspectivas de um Balanced Scorecard.....	11
Figura 5: Quadro Conceptual.....	17
Figura 6: Ciclo processual da Porseg.....	43
Figura 7: Definição dos serviços a vender internamente.....	48
Figura 8: Repartição do orçamento pelos novos centros de resultado.....	57

Resumo e Abstract

Resumo

A importância do controlo de gestão nas empresas é cada vez mais evidente, enquanto a área que permite motivar e avaliar o desempenho dos gestores de uma organização e canalizar as suas acções a fim de que a estratégia definida seja conseguida.

Este projecto traduz-se na concepção de um sistema de controlo de gestão para uma PME portuguesa, líder no mercado das portas de segurança em Portugal e em Angola e que mantém processos de internacionalização para outros países.

Pelo diagnóstico efectuado à área do controlo de gestão desta organização, concluiu-se que existem algumas ferramentas bem concebidas e implementadas, como é o caso, por exemplo, do seu *tableau de bord*. No entanto, foi identificada como principal lacuna a falta de instrumentos que permitam informar os gestores de quais as áreas mais rentáveis da empresa e porquê. O presente projecto tem como principal objectivo a concepção de ferramentas de descentralização e responsabilização, para que a empresa consiga não só colmatar as lacunas identificadas, mas também maximizar o valor a gerar por todas as áreas da empresa.

A proposta deste projecto de mestrado consiste na concepção de centros de custos e de centros de resultados numa PME e no estabelecimento de preços de transferência interna e métodos de avaliação desses centros, com as características que Rodrigues e Simões (2009) atribuem a este tipo de instrumentos, para que todos os movimentos internos da empresa possam ser valorizados, contabilizados e avaliados. Para finalizar, adaptaram-se ainda os instrumentos actualmente existentes às propostas concebidas.

A presente investigação e as propostas que aqui se apresentam, pretendem contribuir para viabilizar o trabalho dos gestores ao nível das decisões práticas nas suas organizações.

Palavras-chave: Controlo de Gestão; Objectivos; Motivação; Resultados e Avaliação

JEL classification system:

M10 – General

M40 – General

Abstract

The importance of management control systems in companies is being more and more crucial, because it allows to motivate and to evaluate the performance of the firm's managers and guide their actions to the implementation of the strategy that has been defined.

The current project comprises the conception of a management control system for a Portuguese SME, which is the market leader of high-security doors in Portugal and Angola. The company has also been developing an internationalization process.

After the diagnosis of the management control area of this organization was made, it can be concluded that there are currently some well-conceived implemented tools, such as the *tableau de bord*. However, it was identified a main shortfall - the lack of frameworks that allow the managers to be informed about which of the firm's areas are the most profitable, and why that occurs. The main purpose of the present masters project is the conception of decentralized and accountability tools, so that the company can not only address the identified gaps, but also maximize the value added by each area of the firm.

The proposals hereby presented consist in the conception, according to the characteristics referred by Rodrigues e Simões (2009), of cost centres and profit centres in this SME, as well as the conception of internal transfer prices and evaluation criteria of those responsibility centres. This will allow the company's internal movements to be priced and valued. To conclude, the currently existing firm's frameworks were adapted according to the new proposals. These proposals are the contribution of this investigation, which may be useful to managers, at the level of practical decisions in their organizations.

Key-words: Management control; Objectives; Motivation; Performance

JEL classification system:

M10 – General

M40 – General

1. Sumário Executivo

Este trabalho enquadra-se na área do controlo de gestão e tem como principal objectivo identificar de forma descritiva o modelo de controlo de gestão, bem como sugerir ideias inovadoras para uma empresa real, a Porseg, classificada como PME (pequena/média empresa).

A Porseg é uma empresa familiar que nasceu há cerca de vinte anos e que, desde então, tem vindo sempre a apresentar melhores resultados, conseguindo ter actualmente a maior quota de mercado em Portugal. Apesar da Porseg ser uma pequena empresa, esta tem hoje em dia uma gestão complexa, na medida em que se trata de uma organização industrial e que, por isso, é constituída por uma quantidade significativa de recursos humanos e materiais. Desde que foi criada, a empresa tem vindo a conceber as suas ferramentas de gestão à medida que sentiu a sua necessidade. Exemplo disso foi a criação de um *tableau de bord*, para conseguir responder às exigências impostas pela certificação de qualidade ISO 9001.

A par da maioria das empresas portuguesas, o negócio da Porseg em Portugal tem estagnado nos últimos anos, devido principalmente à conjuntura económica actual. Tal situação obrigou a empresa a procurar novas soluções além-fronteiras, nomeadamente no mercado angolano. Fortes investimentos em investigação e desenvolvimento foram também realizados para que a empresa conseguisse responder às novas e diferentes necessidades dos clientes e atrair outros mercados.

A Porseg tem vindo a criar novas ferramentas e a adaptá-las às constantes mudanças dentro da organização. No entanto, o seu progressivo crescimento e internacionalização exigem uma ferramenta que descentralize a tomada de decisão e responsabilize os gestores que estão mais perto da linha de acção. Esta ferramenta vai permitir uma melhor repartição e avaliação dos objectivos, promovendo o espírito empreendedor destes gestores.

Concretamente, este projecto de mestrado visa responder à seguinte questão (*research question*):

‘Que ferramentas de controlo de gestão existem e como se poderá aperfeiçoar o sistema de controlo de gestão, para melhor responder às necessidades da Porseg?’

A recolha de informação para a concepção deste projecto de mestrado foi efectuada de três formas: i) através de uma revisão da bibliografia na área do controlo de gestão, em que se incluem livros e *papers* científicos; ii) através de entrevistas realizadas aos principais gestores da Porseg e iii) através de documentos, de diferente natureza, fornecidos pela empresa. Toda esta informação foi uniformizada e verificada ao nível da sua fiabilidade, fazendo-se uma triangulação dos dados provenientes de cada um destes três meios, para encontrar os aspectos em comum e excluir as incoerências.

Assim, depois de uma revisão bibliográfica aprofundada na área do “Controlo de Gestão”, optou-se pela concepção de centros de custos e centros de resultados, que permitam, através dos preços de transferência interna e dos métodos de avaliação dos centros propostos para a Porseg, descentralizar as decisões e responsabilizar os gestores pelos resultados alcançados. Pretende-se, portanto, que estas ferramentas sejam, não só uma motivação para os gestores de primeira linha para gerarem o maior valor possível para a Porseg, mas também uma fonte de informação importante, que ajude a responder a questões como ‘que áreas da empresa são mais valiosas e porquê?’ e ‘como melhorar as que são menos valiosas?’. No entanto, instrumentos dotados destas características implicam mudanças a nível estrutural da empresa e afectam, por isso, as ferramentas actualmente existentes. Este projecto de mestrado termina com uma proposta de adaptação das ferramentas actualmente existentes (o *tableau de bord*, os orçamentos, os instrumentos de diálogo e os sistemas de informação) aos instrumentos de orientação de comportamento identificados na literatura.

Assim, o objectivo último deste trabalho é a criação de ferramentas que deem autonomia aos gestores operacionais e que os responsabilizem pelos resultados apresentados, e a adaptação dos actuais instrumentos à nova realidade proposta.

Este projecto pretende, também, ser um auxílio para qualquer gestor que pretenda conceber um sistema de controlo de gestão em qualquer outra empresa.

2. Definição do Contexto do Problema

O controlo de gestão tem vindo a assumir, ultimamente, um papel cada vez mais importante na gestão das organizações. Esta importância deve-se ao aumento da complexidade dos problemas internos e externos na gestão e à necessidade de obter melhorias no desempenho e de acompanhar os resultados das organizações num ambiente empresarial cada vez mais agressivo. Assim, impõe-se às empresas uma descentralização e responsabilização das decisões, com o objectivo de alcançar a estratégia definida pelos gestores de topo com a maior eficiência e eficácia possíveis, sendo que esta descentralização e correspondente responsabilização exigem uma coordenação humana, material e financeira que poderão ser conseguidas através de sistemas de controlo de gestão bem elaborados. Podendo-se apenas melhorar o que é medido, realça-se a importância de criar estes sistemas para que as empresas sejam capazes de medir o seu desempenho global e o desempenho dos seus diferentes departamentos (*site* do ISCTE, 2014).

O peso das PME's em Portugal, como é perceptível no quadro 1, alerta-nos para a importância deste tipo de organizações na economia portuguesa, e por isso, para a necessidade destas manterem constantemente modelos de gestão inovadores.

Indicadores em 2008 de Portugal (INE)	PME's	Grandes Empresas
Tecido Empresarial	99,7%	0,03%
Gerador de Emprego	72,5%	23,5%
Volume de Negócios	57,9%	42,1%

Quadro 1 - Importância das PME's em Portugal

Fonte: Instituto Nacional de Estatística

Este projecto centra-se assim na concepção de um novo modelo de controlo de gestão para a Porseg, uma PME familiar portuguesa, através da transformação dos seus actuais instrumentos e da criação de novos instrumentos.

3. Revisão Bibliográfica

3.1. O que é o Controlo de Gestão?

Jordan *et al.* (2011:21), definem o conceito de controlo de gestão como “um conjunto de instrumentos que motivem os responsáveis descentralizados a atingirem os objectivos estratégicos da empresa, privilegiando a acção e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização”. Simons (2000) define, por seu lado, o controlo de gestão como um conjunto de rotinas e procedimentos formais baseados em informação, que é usado pelos gestores para manter ou alterar padrões em actividades organizacionais. Teall (1992) afirma que o controlo de gestão é o meio pelo qual os gestores seniores garantem que os gestores subordinados atinjam, eficientemente e efectivamente, a estratégia da empresa. Sintetizando, o controlo de gestão pode definir-se como um conjunto de instrumentos que tem como objectivo ajudar a alcançar os objectivos da empresa, através da delegação de autoridade e responsabilidade aos gestores operacionais, da concepção de metas financeiras e não financeiras e da contabilização e avaliação das mesmas.

Jordan *et al.* (2011) atribuem oito princípios ao controlo de gestão. O primeiro princípio afirma que o controlo de gestão tem instrumentos de natureza financeira e não financeira; o segundo princípio focaliza-se na importância da descentralização de decisões e delegação de autoridade que o controlo de gestão implica; o terceiro princípio realça a importância do controlo de gestão em organizar e convergir os interesses entre cada divisão/sector e a empresa no seu todo; o quarto princípio afirma que o controlo de gestão não deve ser apenas um acrescento à burocracia mas um incentivo à acção; o quinto princípio realça que o papel do controlo de gestão é orientar-se principalmente para o futuro; o sexto princípio diz que o controlo de gestão actua muito mais sobre os homens do que sobre os números; o sétimo princípio dá enfoque à obrigatoriedade do controlo de gestão ter um sistema de sanções e recompensas; o oitavo e último princípio afirma que “os gestores de primeira linha são muito mais os responsáveis operacionais do que os controladores de gestão”. (Jordan *et al.*, 2011:22).

Flamoltz (1996) identificou quatro funções principais do controlo de gestão nas organizações, sendo estas: i) a “focalização nos objectivos” – segundo o autor, os sistemas de controlo de gestão são responsáveis pelo papel de “motivadores” através da

atribuição de objectivos específicos para cada gestor ou trabalhador de primeira linha; ii) a “coordenação organizacional” – Flamoltz (1996) define este papel como a integração dos diferentes papéis de cada um dos departamentos da empresa. O controlo de gestão tem assim a função de coordenar através da atribuição de diferentes papéis e objectivos a cada gestor; iii) a “autonomia com controlo” – a função de permitir a descentralização das operações no dia-a-dia e, ao mesmo tempo, assegurar que os objectivos organizacionais sejam atingidos, através de, por exemplo, a avaliação de actividades críticas (produção, custos, retorno do investimento, qualidade, etc..) para controlar esta autonomia; e iv) a “implementação do plano estratégico” – sendo esta a função de facilitar a elaboração do plano estratégico e a sua implementação.

O processo de controlo de gestão está dividido em cinco processos organizacionais (figura 1). Este ciclo inicia-se com o planeamento, onde são decididos os objectivos quantificados e definidos os meios para os atingir. O segundo processo resume-se às operações, ou seja, ao sistema contínuo de execução das actividades básicas necessárias no dia-a-dia das empresas, como por exemplo a produção. O terceiro é a mensuração, em que são definidas as medidas quantificadas com que vão ser avaliadas as performances financeiras e não financeiras, as consequentes contabilizações e a “transformação” destas em informação. O quarto processo organizacional é a recepção do *feedback*, ou seja, a obtenção de toda a informação sobre as operações e os seus resultados. O *feedback* pode ter as características de *feedback* correctivo, a informação que tem como objectivo melhorar os pontos mais negativos diagnosticados ou de *feedback* avaliativo, a informação que tem como objectivo avaliar e recompensar. No último processo incluem-se a avaliação e a consequente recompensação ou punição das performances individuais e de grupo. (Flamoltz, 1996; Piedad e Hawkins, 2000)

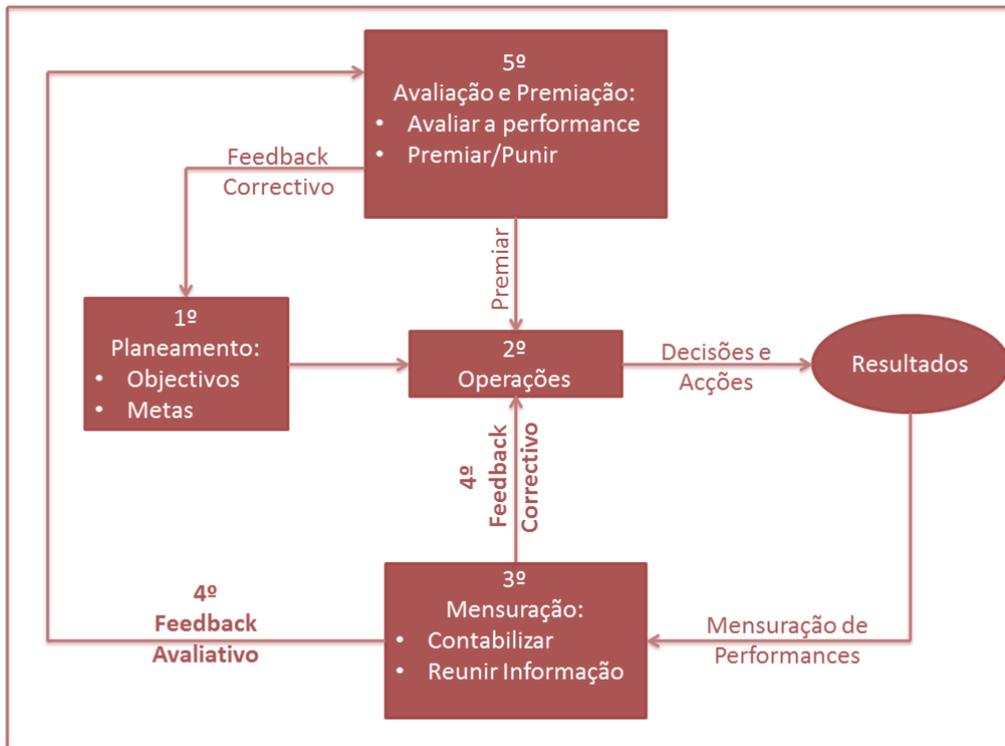


Figura 1 – O processo de controlo de gestão

Fonte: Flamholtz (1996:5)

3.2. Instrumentos do Controlo de Gestão

Anthony e Govindarajan (2007) afirmam que um sistema de controlo de gestão é um conjunto de instrumentos que auxilia a gestão de uma organização a alcançar os objectivos e a conseguir vantagem competitiva. Jordan *et al.* (2011) identificam três tipos de instrumentos do controlo de gestão: instrumentos de pilotagem; instrumentos de orientação de comportamento e instrumentos de diálogo.

3.2.1. Instrumentos de Pilotagem

Para a concepção dos instrumentos de pilotagem nos quais Jordan *et al.* (2011) incluem o plano operacional, o orçamento e os *tableaux de bord*, realça-se a importância dos instrumentos direcção, compostos pela análise estratégica e pelo plano estratégico, como demonstra a figura 2. Khandwalla (1972) salienta o impacto que o ambiente externo tem na concepção de um sistema de controlo de gestão de uma empresa. Banham (2010) afirma que a percepção das forças e fraquezas relacionadas com a análise externa são um resultado da análise SWOT, que é usualmente o primeiro passo no processo de planeamento. Meers e Robertson (2007) definem a análise SWOT como uma ferramenta usada para determinar os recursos que melhor capitalizam as

oportunidades, que melhor contrariam as iniciativas dos competidores, que melhor identificam e exploram as forças, e que melhor eliminam as fraquezas. Os mesmos autores definem ainda o plano estratégico como a ligação entre a estratégia e a *performance*. Ciaruffoli (1996) distingue o âmbito e propósito do plano estratégico do plano operacional. O autor afirma que o plano estratégico deverá ser definido pelos gestores de topo e visa, com base na análise estratégica, definir a visão, a missão e os objectivos a longo prazo (entre os três e cinco anos seguintes), e que o plano operacional, suportado pela missão e estratégia definidas no processo de planeamento estratégico, visa formular os objectivos e os planos de acção para o ano seguinte.

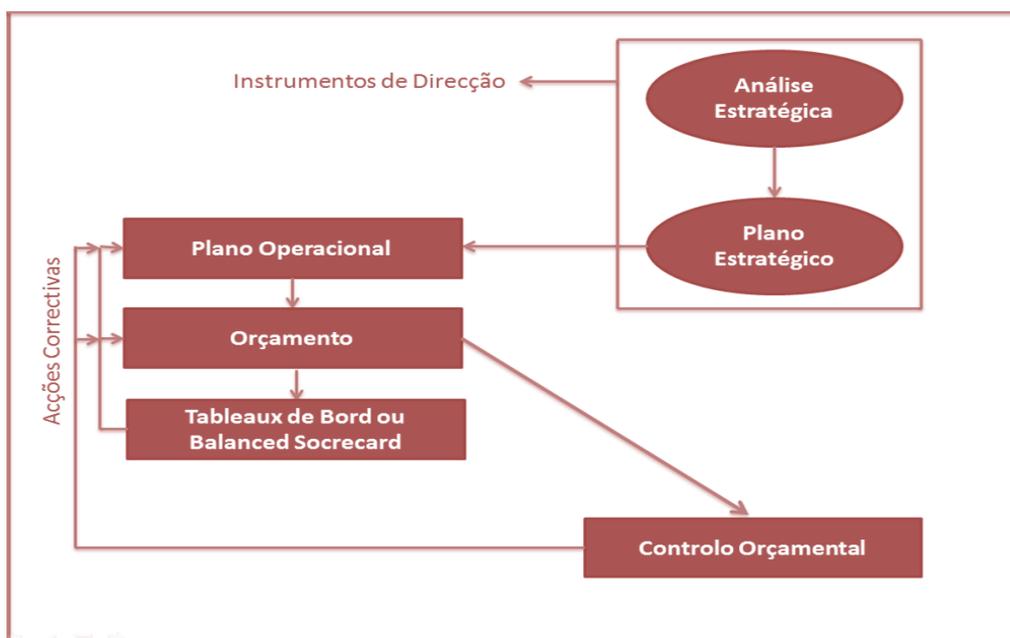


Figura 2 – Instrumentos de pilotagem

Fonte: Jordan *et al* (2011:33)

Plano Operacional

Johnson (2008) afirma que um plano operacional deve definir os objectivos, prazos e recursos para alcançar as metas de crescimento da unidade de negócio, do departamento ou da empresa. Este autor divide o plano operacional em cinco elementos chave: o primeiro consiste na definição dos serviços a fornecer; o segundo na escolha dos objectivos financeiros e não financeiros; o terceiro na descoberta de possíveis sinergias entre recursos que permitam otimizar processos ou colmatar efeitos negativos; o quarto na escolha dos prazos e da sequência dos passos principais a seguir; e o quinto e último no acordo entre todas as partes da escolha dos critérios de mensuração e dos *targets*.

Jordan *et al.* (2011) propõem uma metodologia de concepção de um plano operacional que consiste na entrega de objectivos (rendibilidade, crescimento, quota de mercado, etc.), de análises externas do mercado e da situação económica aos responsáveis pelos centros de responsabilidade. Esta informação servirá de base para estes elaborarem os planos de acção. Quando estes planos de acção estiverem terminados, serão entregues à direcção geral e à direcção de planeamento, para serem analisados e discutidos. Depois, conforme os resultados da análise, ou são devolvidos aos responsáveis pelos centros de responsabilidade para serem alterados, ou são aprovados. Aprovados os planos de acção, é possível quantificá-los através dos orçamentos

Orçamento

Aguiar *et al.* (2012: 45) definem o orçamento como “um instrumento de gestão que reflecte os objectivos de curto prazo de uma divisão da empresa e os recursos a serem alocados para o alcance desses objectivos”. Lafferti (2007) afirma que as técnicas de orçamentação podem melhorar muito a tomada de decisão e são um excelente meio de comunicação para os restantes membros da empresa. Jordan *et al.* (2011) definem orçamento como a quantificação dos planos de acção elaborados pelos gestores dos centros de responsabilidade. Estes atribuem 5 papéis principais ao orçamento: i) “instrumento de descentralização”, na medida em que deve existir um orçamento por cada centro de responsabilidade. O gestor de cada centro de responsabilidade é responsável por definir, em conjunto com os superiores hierárquicos, os objectivos da sua área, de acordo com os objectivos estratégicos da empresa; elaborar o plano de acção; quantificar os seus objectivos (orçamento); e responsabilizar-se por atingi-los. ii) “instrumento de planeamento”, pois o trabalho orçamental incentiva as organizações a identificarem as várias oportunidades de negócio e auxilia na concepção dos respectivos planos de acção (objectivos, recursos, etc.). iii) “instrumento de motivação”, já que a descentralização orçamental visa influenciar a motivação dos gestores para atingir os resultados e levar a uma maior satisfação no trabalho. iv) “Instrumento de avaliação”, pois trata-se de um instrumento que tem como um dos principais objectivos acompanhar resultados. v) “instrumento de coordenação” tanto vertical, uma vez que coordena os objectivos dos centros de responsabilidade com os departamentos das suas linhas hierárquicas, como horizontal, na medida em que tenta garantir a coerência entre os objectivos e os planos de acção. O ciclo orçamental (ver figura 3) pretende que o orçamento seja concebido de modo a alocar recursos de uma maneira eficiente, através

da concepção de planos de acção ajustados às necessidades das empresas, e a ir avaliando a empresa com base nos objectivos (Jordan *et al*, 2011). No entanto, Player (2003) afirma que o orçamento só fornece uma abordagem coerente e racional para gerir a performance quando as condições de mercado são relativamente estáveis, quando o capital é o principal constrangimento para um crescimento da empresa e quando as estratégias e ciclos de vida de um produto são longos. O autor realça a importância que um grande número de empresas têm dado a outros instrumentos, como o balanced scorecard, devido ao clima competitivo em que operam actualmente.

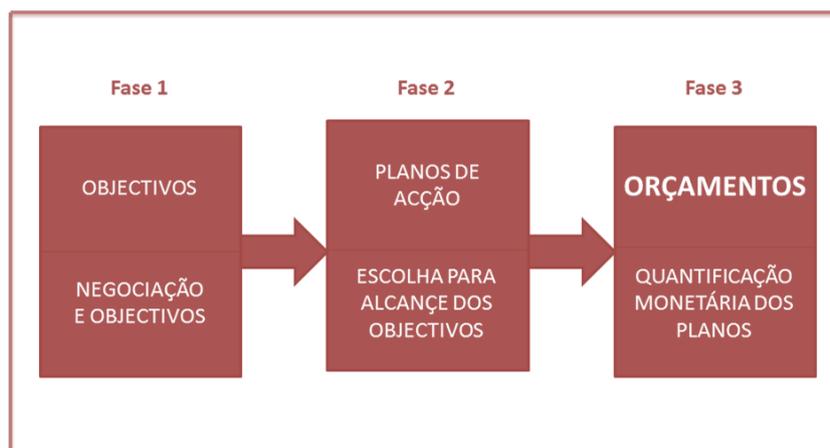


Figura 3 – Fases para a concepção dos orçamentos

Fonte: Jordan *et al* (2011:78)

Balanced Scorecard

Numa era em que as empresas eram frequentemente avaliadas apenas pela performance financeira, com informação tardia, Kaplan e Norton (1992) introduzem um novo conceito, o Balanced Scorecard, uma ferramenta de gestão que visa fornecer uma visão geral da empresa sob perspectivas não só financeiras, mas também não financeiras, que representam os objectivos estratégicos da organização. Epstein e Manzoni (1997) traduzem o balanced scorecard como um documento muito simples que fornece a visão completa da empresa. O balanced scorecard é então “*um conjunto de medidas que fornece aos gestores de topo uma visão rápida e compreensiva de todo o negócio da empresa*” (Kaplan e Norton, 1992: 71). Kaplan e Norton (1992) definem quatro perspectivas do conjunto de medidas (ver figura 4): i) a perspectiva financeira, que consiste no grupo de indicadores que representa a situação financeira da empresa (ex.: rentabilidade; crescimento, criação de valor); ii) a perspectiva dos clientes, que representa a relação entre a empresa e os seus clientes (ex.: rentabilidade dos clientes,

satisfação dos clientes, etc.); iii) a perspectiva dos processos internos, cujos indicadores representam os processos internos que são determinantes no bom serviço prestado aos clientes (qualidade; eficácia; eficiência; etc.) e iv) a perspectiva da aprendizagem e inovação, cujos indicadores representam as condições necessárias para um crescimento sustentado da organização (inovação; satisfação dos empregados; qualificação; tecnologia).

Kaplan e Norton (1996) atribuem quatro funções ao balanced scorecard enquanto ferramenta estratégica: i) objectivar e sintetizar a estratégia, ao transformá-la em metas, indicadores e medidas; ii) comunicar a estratégia aos operacionais, através da atribuição de objectivos; iii) planear a alocação dos recursos, com a criação dos planos de acção e iv) reformular a estratégia, através do acompanhamento dos resultados.

O balanced scorecard é uma ferramenta de suporte para o controlo da organização. Existem dois tipos diferentes de balanced scorecard: 1) o “balanced scorecard para controlo da gestão” – onde se enquadram os balanced scorecards que se focam na ‘regulação’ de entidades ou processos operacionais, tendendo a favorecer o uso de ‘*benchmarks*’ ou de dados comparativos, quer em medidas seleccionadas, quer nos objectivos traçados; 2) o “balanced scorecard para controlo estratégico” – quando o papel do Balanced Scorecard passa de controlar a performance de um processo para monitorizar se as escolhas estratégicas feitas por uma equipa de gestão (o plano estratégico) foram, ou não, as adequadas e até que extensão as actividades planeadas para as atingir foram empreendidas e estão a resultar como esperado (Cobbold and Lawrie, 2002).

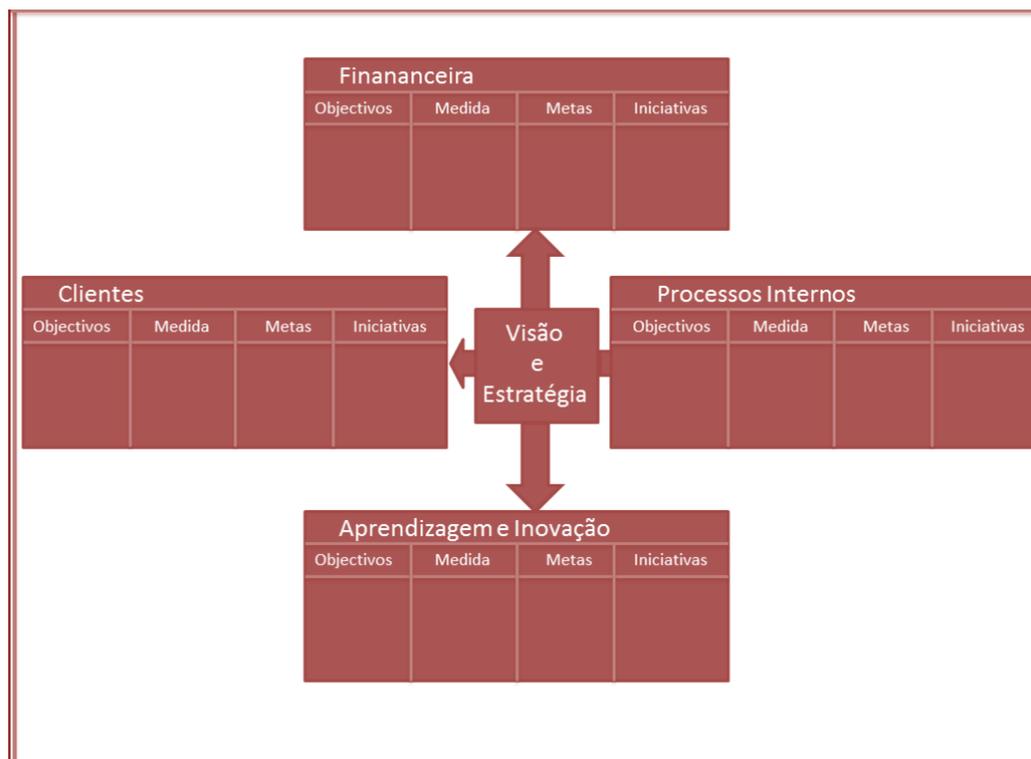


Figura 4 – Perspectivas de um Balanced Scorecard

Fonte: Kaplan e Norton (1992:76)

3.2.2. Instrumentos de Orientação de Comportamento

Jordan *et al.* (2011) alertam, no entanto, que os sistemas de controlo de gestão não devem preocupar-se exclusivamente com as ferramentas de natureza instrumental, já que a orientação do comportamento dos gestores é também um dos impulsionadores do sucesso empresarial. Os autores falam de três instrumentos principais com este intuito. Neles constam: i) a organização em centros de responsabilidade; ii) a avaliação do desempenho dos centros de responsabilidade e iii) os preços de transferência interna (PTI's).

Organização em centros de responsabilidade

Teall (1992) fala dos centros de responsabilidade como um elemento essencial num sistema de controlo de gestão. O autor diz que o centro de responsabilidade é o processo pelo qual um gestor é responsável por uma 'porção' da actividade da empresa. Liao (1973) afirma que a descentralização e a delegação são meios eficientes que os gestores de topo podem utilizar para direccionar e motivar os gestores operacionais. Merchant e Van Der Stede (2012) definem a gestão de um centro de responsabilidade como a responsabilidade por um grupo de "inputs" e "outputs" de um empregado numa

entidade organizacional. Anthony e Govindarajan (2007) afirmam que esta atribuição de responsabilidade deve reflectir a estratégia da organização. Pode-se definir, então, um centro de responsabilidade como uma unidade da organização chefiada por um gestor que é responsável pelas suas actividades (Anthony, 2007). Este gestor tem que ter objectivos, autoridade e poder de decisão sobre as actividades dentro desse centro de responsabilidade.

Jordan *et al.* (2011) afirmam a existência de três tipos de centros de responsabilidade, sendo estes: i) os centros de custo – aqueles em que o gestor só tem poder de decisão sobre a utilização de recursos (recursos humanos, material, etc.), utilização essa que se traduz apenas em custos. Rodrigues e Simões (2009:17) afirmam que os centros de custo são aqueles nos quais os gestores têm poder de decisão sobre sobre “os meios que financeiramente se traduzem fundamentalmente em gastos, ou seja, decidem sobre a utilização dos recursos afectos ao centro”; ii) os centros de resultados – aqueles em que os gestores têm poder de decisão, não só sobre meios que se traduzem em custos, como também sobre meios que geram proveitos através de vendas (Jordan *et al.*, 2011). Rodrigues e Simões (2009: 18), transmitem o conceito de centro de resultados como “os centros cujos gestores têm poder para decidir sobre recursos e sobre a vendas de bens e/ou serviços, externa e internamente”; iii) os centros de investimento – aqueles em que os gestores têm poder de decisão, não só sobre meios que geram custos e proveitos, mas também sobre activos e passivos económicos, como por exemplo stocks, crédito de fornecedores, crédito a clientes e imobilizado. Rodrigues e Simões (2009:19) afirmam que “o responsável por um centro de investimento tem autonomia para tomar decisões sobre elementos patrimoniais.”

Avaliação dos Centros de Responsabilidade

Rodrigues e Simões (2009) atribuem à avaliação da performance dos centros de responsabilidade o princípio da controlabilidade, ou seja, o princípio pelo qual o critério financeiro de avaliação deve incorporar apenas os recursos em que os gestores tenham influência. Os autores afirmam ainda que “a avaliação da *performance* financeira dos centros de responsabilidade pressupõe também a comparação entre os objectivos financeiros (nível de resultado orçamentado) e as realizações. Neste caso, haverá também que identificar se os desvios são da responsabilidade do gestor ou se são exógenos à sua actuação. Os critérios de avaliação de desempenho devem medir: o nível

do resultado esperado *versus* o estimado, a eficácia na realização dos objectivos e ainda a eficiência na utilização dos recursos” (Rodrigues e Simões, 2009: 26).

Teall (1992) atribui aos centros de custo o objectivo de minimizar a variância entre os custos *standard* e os custos reais. Rodrigues e Simões (2009:30) afirmam que “o desempenho financeiro do gestor de um centro de custos deve basear-se nos gastos dos recursos decididos pelo responsável, ou seja, nos gastos directos do seu centro e na comparação entre os gastos realizados e orçamentados”. Exemplos mais comuns destes centros de responsabilidade são os departamentos administrativos ou de investigação e desenvolvimento. A avaliação de um centro de custo difere, no entanto, da de um centro de resultados.

Teall (1992) define como objectivo do centro de resultado a maximização da diferença entre as suas receitas e as suas despesas. Rodrigues e Simões (2009) apontam a margem de contribuição como a principal medida para avaliar os centros de resultado. Estes definem ainda margem de contribuição como “o corresponde à diferença entre os rendimentos directos e os gastos directos (variáveis e fixos)” e afirmam que a margem de contribuição “representa o resultado operacional gerado pelo segmento” (Rodrigues e Simões, 2009: 27).

Teall (1992) atribui aos centros de investimento o objectivo de maximizar o proveito, tendo em conta o investimento realizado para tal. Como uma das principais medidas para avaliar estes centros, tem-se o EVA (Jordan *et al.*, 2011). Segundo Lawrie (2006), o “Economic Value Added” (EVA) é um critério de avaliação financeiro que visa medir o valor excedente criado por uma estratégia de investimento, através da comparação com um valor base. Este autor define também EVA como sendo um critério de avaliação que mede a diferença entre o retorno de um investimento em capital e o custo desse capital. Otley (1999) define o EVA como uma medida global da performance financeira que pretende influenciar a acção do gestor para a criação de valor para o accionista.

Preços de Transferência Interna (PTI's)

Os preços de transferência interna valorizam as “compras” e “vendas” realizadas entre centros de responsabilidade (Rodrigues e Simões, 2009: 20). A fixação de PTI's deve assentar nos seguintes pressupostos (Jordan *et al.*, 2011): i) tem de existir um produto ou

serviço bem identificado; ii) tem de haver real necessidade desse produto ou serviço dentro da empresa; iii) têm de existir condições de mercado, ou seja, tem de existir um cliente e um fornecedor entre os quais o preço é negociado e aceite pelos dois lados; iv) tem de existir liberdade de aprovisionamento, ou seja, o cliente interno pode escolher os seus fornecedores e o fornecedor interno pode escolher os seus clientes; e v) o desempenho dos gestores tem de ser afectado pelos PTI's acordados.

Jordan *et al.* (2011) atribuem quatro objectivos principais aos PTI's: i) motivar os gestores a tomarem as melhores decisões para a empresa (os resultados dos gestores reflectir-se-ão nos da empresa); ii) proporcionar informação correcta (os PTI's pagos acabam por ser sempre os valores mais justos e benéficos para a empresa); iii) constituir um instrumento estratégico, ou seja, os PTI's deverão ser uma mais-valia para alcançar a estratégia; e iv) promover o autocontrolo dos gestores.

Rodrigues e Simões (2009) afirmam a existência de dois métodos mais comuns de fixação dos PTI's:

- ❖ PTI's baseados nos custos *standard* – o preço é determinado em função dos custos estimados para conceber esse bem ou serviço;
- ❖ PTI's baseados no preço de mercado ajustado – o preço é determinado em função do preço que se paga externamente. A este preço subtraem-se os benefícios que o cliente interno teria se comprasse o produto ou serviço a empresas externas e os custos que o fornecedor teria se vendesse o produto ou serviço a empresas externas.

3.2.3. Instrumentos de diálogo

“Praticamente em cada passo do controlo de gestão existem oportunidades de diálogo: na negociação dos objectivos; na negociação dos meios a prever no plano operacional e no orçamento, na prestação de contas dos resultados intermédios e na negociação das acções correctivas” (Jordan *et al.*, 2011:40). Para os autores os instrumentos de diálogo são poucos e simples: “salas de reunião, datas de reunião, relatórios de reunião” (Jordan *et al.*, 2011:40). Estes alertam para o facto de que “o papel do controlador de gestão não é o de discutir os meios nem o de questionar os resultados e os desvios mas sim o de incentivar o diálogo mútuo e natural aos gestores da pirâmide organizacional” (Jordan *et al.*, 2011:40). Este papel acaba por ser difícil de desempenhar, já que o controlador conhece praticamente todos os elementos e números da empresa através dos sistemas de informação (ou dos “Enterprise Resource Planning”), o que lhe permitiria intervir em

vez da hierarquia (Jordan *et al.*, 2011). Os “Enterprise Resource Planning” (ERP’s) são sistemas de informação e tecnologia operacionais que permitem aos gestores obter ao seu dispor informação suficiente para analisar e gerir, em função dessas análises (Mehrjerdi, 2010). Estes *softwares* de gestão são essenciais, na medida em que fornecem a maioria da informação que é utilizada em todos os processos do controlo de gestão.

4. Quadro Conceptual

No capítulo anterior foi feita uma revisão dos principais conceitos e instrumentos de gestão que constituem os pilares para a concepção de um sistema de controlo de gestão. Alguns destes instrumentos serão os utilizados na avaliação do sistema de controlo de gestão actual e na criação de um novo na empresa em estudo.

Como se conclui pela revisão bibliográfica, a análise do ambiente interno e externo de uma empresa torna-se uma mais-valia, não só para uma melhor percepção do actual sistema de controlo de gestão, mas também para uma melhor concepção da proposta do novo sistema de controlo de gestão. Por esta razão, o estudo iniciar-se-á, após uma pequena descrição da empresa, com uma análise do ambiente interno e externo desta organização.

Depois disso, fazer-se-á uma análise aos instrumentos previsionais e de acompanhamento utilizados pela empresa para monitorizar as acções do seus gestores, ou seja, aos instrumentos de pilotagem.

De seguida pretende-se entender a empresa quanto aos instrumentos de orientação de comportamento, isto é, entender se está ou não organizada por centros de responsabilidade, se os procedimentos e serviços internos são valorizados por preços de transferência interna e a forma pela qual são avaliados os diversos departamentos internos.

Por fim, seguir-se-á a análise ao sistema de controlo de gestão da empresa com a descrição dos instrumentos de diálogo existentes dentro da empresa, ou seja, dos meios que são utilizados como suporte para a tomada de decisão.

Depois de um pleno entendimento do sistema de controlo de gestão utilizado pela empresa e realizado o seu diagnóstico, vão então sugerir-se novas ferramentas que combatam eventuais lacunas identificadas na análise.

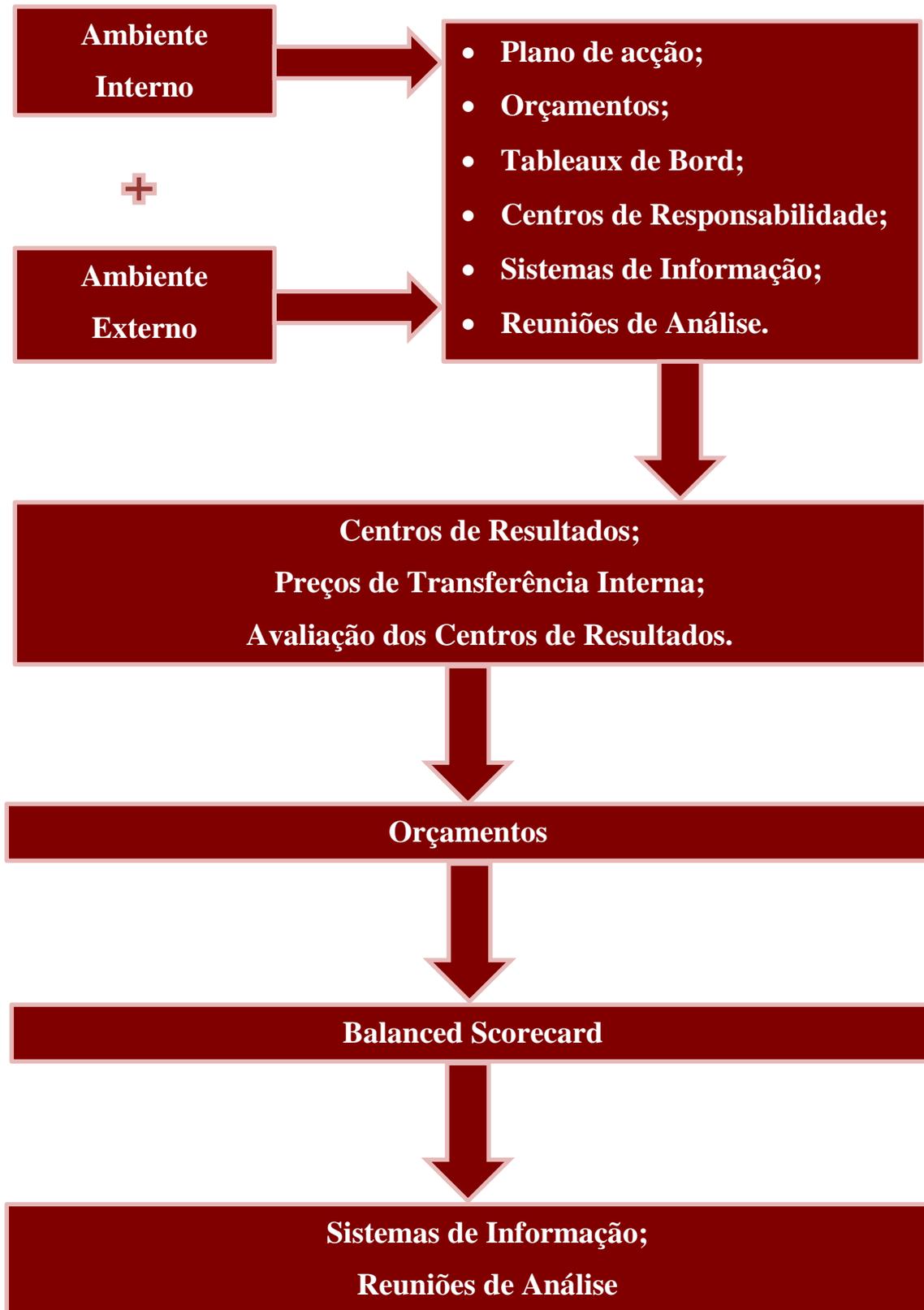


Figura 5: Quadro Conceptual

5. Descrição da Empresa: A Porseg

5.1. História

A Porseg iniciou a sua actividade em 1840, sob o nome de Jotocar. Em 1980, a empresa foi adquirida pela multinacional francesa Fichet Bauche e em Dezembro de 1996 foi vendida à família Rebelo de Andrade, que se tornou a principal proprietária até hoje, adoptando o nome Porseg – Sistema de Segurança, S.A.

Em 2005 a empresa expandiu a sua actividade para fora de Portugal, criando a Porseg Pinto Basto em Luanda, com uma parceria 50/50 com a empresa de gestão de transportes Pinto Basto. Actualmente, a Porseg é líder no mercado angolano no seu sector.

Em Março de 2012, a empresa criou o departamento de I&D vocacionado para o desenvolvimento de novos produtos e consequente projecção da marca, procurando dar resposta às exigentes necessidades do mercado actual. Na sequência deste investimento em novos produtos, a empresa foi galardoada em 2013 com o prémio internacional “Red Dot Design Award” à nova porta “Plano”.

A sede da Porseg está situada em Arcozelo, perto da cidade do Porto, tendo também escritórios na cidade de Lisboa.

5.2. O que faz a empresa?

A Porseg é uma empresa que actua no mercado português e angolano, fornecendo um serviço de produção, comercialização, instalação e serviço de pós-venda de portas de segurança, portas corta-fogo, portas acústicas, portas anti-bala, portas de vidro e envidraçados. A Porseg tem a representação exclusiva no mercado português, angolano, moçambicano e, em breve, no colombiano, de grandes empresas multinacionais como a Fichet do grupo Assa Abloy, especialista em fechaduras de segurança, a empresa belga De Coene, especialista em portas técnicas de madeira, e a empresa alemã MBB Systeme, especialista em envidraçados corta-fogo. A actividade da Porseg está classificada com o CAE: 25120 - Fabricação de portas, janelas e elementos similares.

A empresa tem colaborado activamente com os mais prestigiados arquitectos portugueses que aplicaram os produtos Porseg nas maiores obras do país como hospitais, aeroportos, escolas, recintos desportivos estações de metro, teatros, cinemas,

hotéis, centros comerciais, hipermercados, edifícios comerciais e escritórios, sedes e agências de bancos, e urbanizações ou empreendimentos habitacionais. A Porseg tem também estado presente em algumas das maiores obras em Angola desde 2005.

Os clientes que sustentam o negócio da Porseg são principalmente as grandes construtoras que actuam no mercado português e angolano. Adicionalmente, a Porseg faz chegar os seus produtos a casas particulares através de representantes independentes espalhados por Portugal, a que empresa denomina “pontos-fortes”.

5.3. Posicionamento da Porseg

Os produtos da Porseg estão posicionados na gama média/alta, tendo os preços mais elevados do mercado e qualidade muito superior à da maior parte da concorrência. O quadro 2 mostra como está posicionada a Porseg e alguns dos seus principais concorrentes.

Empresa	Origem	Descrição
Porseg	Portugal	Preços elevados; qualidade alta.
Concorrente 1	Portugal	Preços elevados; qualidade alta.
Concorrente 2	Itália com produção em Portugal	Preços médios; qualidade média.
Concorrente 3	Itália	Preços médios; qualidade média.
Concorrente 4	Espanha	Preços reduzidos; qualidade baixa.

Quadro 2: Posicionamento da Porseg

5.4. Visão e Missão

A visão e missão da Porseg, definidas formalmente pela primeira vez numa reunião realizada em Maio de 2008 entre os principais responsáveis da organização, traduzem-se no quadro 3:

Missão
Fornecer as mais avançadas soluções em sistemas de protecção e segurança.
Visão
Manter a liderança no mercado português e angolano e procurar activamente novas oportunidades

Quadro 3: Visão e Missão da Porseg

Fonte: Manual da qualidade da Porseg

5.5. Organigrama da Porseg

A empresa tem uma divisão dos seus departamentos com a responsabilidade de cada um muito bem definida, como se pode visualizar no anexo 7.

6. Método e Metodologia

O método utilizado no presente trabalho é o qualitativo, uma vez que se está a falar de uma realidade precisa mas subjectiva, em que existe interacção com a empresa alvo deste estudo. As conclusões estão, por isso, dependentes de interpretações e juízos de valor.

Este projecto de mestrado é definido como *case study* descritivo “experimental”. Segundo Ryan *et al.* (2002), neste tipo de *case studies* o investigador pretende desenvolver novos procedimentos e técnicas que ajudem os gestores da empresa-alvo do estudo. Estes procedimentos e técnicas são desenvolvidos a partir de perspectivas teóricas, como a revisão bibliográfica, usando a razão normativa. Assim a verdadeira intenção deste tipo de *case studies* é indicar o que deveria ser feito na prática. No entanto, as recomendações propostas pelo investigador, são usualmente difíceis de implementar nas empresas em estudo (Ryan *et al.*, 2002).

A metodologia é de carácter interpretativo uma vez que se irá conhecer a empresa a estudar, compreendê-la e, com base em estudos bibliográficos, fazer-se-á uma proposta de melhoria na área do controlo de gestão.

O investigador deste projecto de mestrado identifica-se, de acordo com as categorias dos papéis de investigador referidas por Ryan *et al.* (2002), como investigador do tipo “*visitor*” uma vez que este visitou a empresa em estudo - a Porseg - e fez entrevistas aos trabalhadores desta empresa, sem no entanto estar envolvido nas questões a serem investigadas.

Para a realização deste projecto de mestrado, seguiram-se as seguintes etapas de investigação que Ryan *et al.* (2002) propõem: i) preparação; ii) recolha de dados; e iii) avaliação da fiabilidade da evidência.

A preparação, segundo Ryan *et al.* (2002), é a etapa na qual são definidas as principais questões que vão ser referidas durante o *case study*. Nesta etapa, o investigador pretendeu responder à questão: “como conceber um sistema de controlo de gestão para a Porseg, face às suas características?”. Para isso, foi necessário fazer uma revisão de literatura de investigação. Esta revisão teve como principais fontes: i) os livros “O Controlo de Gestão ao serviço da estratégia e dos gestores” de Jordan *et al.* (2011) e “Descentralizar e responsabilizar por Resultados – A organização em centros de

responsabilidade” de Rodrigues e Simões (2009); e ii) os *papers* científicos “Effective Organizational Control: A Framework, applications and Implications” de Flamholtz (1996); “The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance” de Kaplan e Norton (1992) e “Using The Balanced Scorecard as a Strategic Management System”, também de Kaplan e Norton (1996). Este estudo empírico foi ainda complementado por outros livros da área do controlo de gestão, assim como outros artigos retirados principalmente da base de dados científica ABI/Inform.

A segunda etapa mencionada por Ryan et al. (2002) é a recolha de dados. Esta recolha fez-se através de alguns dos meios que Yin (2013) sugere: i) documentação da empresa; ii) arquivos da empresa; iii) entrevistas; e iv) observações directas. O estudo gradual da revisão bibliográfica permitiu criar uma espécie de *checklist* de temas a procurar durante o estudo e listas de perguntas a fazer aos diferentes funcionários da empresa em cada uma das visitas que feitas à Porseg (ver anexo 3 e 4).

A primeira visita teve como principal objectivo entrevistar os funcionários com maior poder de decisão dentro da Porseg. Foi entrevistado por cerca de duas horas um dos administradores, que também é o director operacional, com a finalidade de entender a Porseg num contexto geral, de modo a ficar claro quais são os seus produtos e como funcionam as suas operações. Foi também entrevistado o director financeiro por cerca de três horas, nas quais se pretendeu perceber como é avaliada a empresa financeiramente e que ferramentas existem para tal. Por fim o director comercial foi entrevistado por cerca de uma hora, na qual se visou obter uma melhor percepção do processo de vendas da Porseg. Nesta mesma visita, para além de serem feitas as entrevistas, foram fornecidos documentos, como o diagnóstico estratégico da empresa, no qual se incluem estudos como a análise SWOT; as 5 forças de Porter; e a visão, missão e valores da Porseg, e as principais ferramentas utilizadas no controlo de gestão da empresa, como os orçamentos e o “Painel de Gestão”, muito falado ao longo deste trabalho (ver anexo 5). Alguns arquivos recebidos nesta fase, como o organigrama da Porseg ou o documento descritivo de funções, foram também fulcrais para este projecto de mestrado.

Na segunda visita, os principais alvos das entrevistas foram o director do departamento de qualidade e o director financeiro. O primeiro, por ser o responsável pelo “Painel de Gestão”, foi questionado para que se percebesse mais pormenorizadamente como é esta

ferramenta gerida, como poderá ser melhorada, como estão oficializados os processos da empresa no manual da qualidade, e, dada esta informação, como se poderão conceber novos centros de resultado, tendo em vista a melhoria da performance da Porseg. Em relação ao segundo entrevistado, por ser o responsável pela gestão dos actuais centros de responsabilidade, o objectivo da entrevista seria perceber como era realizada a avaliação da performance destes centros.

Na terceira e última visita, o objectivo foi ter uma última conversa com os principais responsáveis, para finalizar com estes alguns últimos pormenores deste projecto de mestrado e esclarecer questões em aberto.

Após a recolha de dados obtida na primeira visita, foi feita uma avaliação da fiabilidade da evidência recolhida. Neste passo, pretendeu-se sobretudo fazer a ligação da informação que os diversos documentos continham com a informação recebida nas entrevistas. Destaca-se aqui a realização de algumas actualizações feitas nos antigos documentos estratégicos, que se encontravam desactualizados. Por fim, consolidou-se a informação proveniente de várias fontes numa só, fazendo a triangulação entre a informação das diversas fontes e da revisão bibliográfica.

Com toda a documentação obtida e com o trabalho realizado, em conjunto com os principais responsáveis, foi possível perceber os factores a melhorar, conceber o novo sistema de controlo de gestão e entender as limitações para a sua concepção.

7. O Sistema de Controlo de Gestão da Porseg Actual

O modelo de controlo de gestão da Porseg é simples, sendo este monitorizado maioritariamente pelo director financeiro da empresa. Este modelo é composto por instrumentos de pilotagem, em que se realçam os orçamentos mensais e anuais, aos quais, segundo o director financeiro, a empresa dá a atenção mais frequente. Existem também um *balanced scorecard*, ferramenta que é gerida pelo departamento de qualidade e é denominada dentro da Porseg por “Painel de Gestão” (anexo 6). Relativamente aos instrumentos de orientação de comportamento, a organização está dividida em centros de custos, cujas performances são analisadas mensalmente (anexo 8). Por fim, os instrumentos de diálogo resumem-se principalmente a reuniões de discussão e também a um sistema de ERP que integra toda a operação da empresa. Este capítulo tem como objectivo principal detalhar cada um destes instrumentos.

7.1. Instrumentos de Direcção

Como já foi visto, o controlo de gestão tem como objectivo principal motivar e canalizar as acções dos gestores para a prossecução dos objectivos estratégicos das empresas (Jordan *et al.*, 2011). Assim, torna-se obrigatório perceber qual é a estratégia da empresa, em que é que esta se baseia e qual a sua relação com, principalmente, os orçamentos e o “Painel de Gestão”.

7.1.1. Análise Externa

Jordan *et al.* (2011) propõem fazer uma análise ao ambiente externo da empresa, de modo a realizar o melhor diagnóstico possível de um sistema de controlo de gestão. A análise que se segue permite conhecer a indústria das portas de segurança, o seu estado actual e principalmente as oportunidades e ameaças que a empresa em estudo enfrenta. As fontes da análise são provenientes de documentos internos da organização, concebidos na sua maioria pelos principais responsáveis de cada um dos departamentos e pela administração, numa reunião de âmbito estratégico. Esta análise teve também o auxílio directo dos referidos responsáveis, através de entrevistas. Naturalmente, ao longo desta análise, é feita a associação das condicionantes externas com alguns dos indicadores presentes no “Painel de Gestão”. A análise está dividida em factores económicos, factores sociodemográficos, factores legislativos, ameaça de novos produtos e concorrência.

Factores Económicos

Factores Económicos
<p>1- Recessão económica em Portugal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Falta de confiança dos portugueses; • Crescimento da insegurança; • Risco de falências inesperadas; • Degradação dos prazos de pagamentos; <p>2- Excesso de oferta de habitações:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Procura de produtos mais baratos; • Menor investimento de promotores. <p>3- Oportunidades:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Investimento hoteleiro em crescimento; • Surgimento de grandes projectos; • Reabilitação de edifícios em crescimento; • Angola, Moçambique, Brasil, Colômbia e países de leste em crescimento.

Fonte: Plano Estratégico da Porseg

A situação económica em Portugal é vista pela empresa negativamente, pela falta de poder de compra ou pela falência de potenciais clientes e também pela degradação dos prazos de pagamento. Por outro lado é vista positivamente na medida em que a pobreza origina falta de confiança por parte dos portugueses e esse crescimento da insegurança é uma mais-valia para uma empresa cujos produtos principais são portas de segurança. O excesso de oferta no mercado imobiliário no momento em que se vive tem consequências indesejáveis, na medida em que os detentores das habitações procuram produtos (portas) baratos, um factor negativo, já que a Porseg situa os seus produtos numa gama média/alta. Relativamente às oportunidades, destacam-se a possibilidade de fazer investimentos hoteleiros vantajosos para a Porseg, tanto em Portugal como em Angola, principalmente em hotéis, e a possibilidade de alastrar as operações da empresa para países em crescimento. Foi não só mas também a pensar nesta oportunidade de se internacionalizar ou aumentar o volume de vendas nos países onde já contém operações, que a Porseg criou o indicador “Nº de novos produtos” no Painel de Gestão.

Factores Sociodemográficos

Factores Sociodemográficos
<ul style="list-style-type: none"> • Diminuição e envelhecimento da população (mais lares e hospitais); • Aumento da população imigrante de leste, África e Brasil; • Aumento do fosso ricos-pobres (diminuição da classe média).

Fonte: Plano Estratégico da Porseg

A maioria dos factores sociodemográficos analisados pela Porseg é identificada como sendo uma oportunidade. O envelhecimento da população em Portugal é visto pela Porseg como uma oportunidade para o aparecimento de mais lares e hospitais, ou seja, potenciais clientes. O aumento da população imigrante e o aumento do fosso ricos-pobres são também fontes de insegurança e, por isso, de oportunidades para a empresa.

Factores Legislativos

Legislativos
<ul style="list-style-type: none"> • Normas e fiscalizações cada vez mais rigorosas; • Entrada de novas regras, tais como Bi-Edifícios e o novo regulamento de segurança em edifícios; • Importância das associações privadas do sector; • Maior dificuldade e exigências na obtenção do alvará de construção.

Fonte: Plano Estratégico da Porseg

No que respeita aos factores legislativos, a empresa enfrenta tanto oportunidades como ameaças. O rigor das normas e a fiscalização nos edifícios, assim como a entrada de novas regras e regulamentos, são vistos como oportunidades, na medida em que são fontes de incentivos para os detentores das construções obterem portas mais seguras e com a melhor qualidade possível. O facto de ser difícil a obtenção do alvará de construção (documento instituído pelo IMOPPI e que todas as actividades que concorrem para a construção são obrigadas a ter) reduz o número de futuras potenciais obras, e logo, de clientes.

Ameaça de Novos Produtos

Ameaça de Novos Produtos
<ul style="list-style-type: none"> • Produtos com mais tecnologias e valores competitivos; • Portas acústicas; • Produtos com tecnologia electrónica; • Produtos com design avançado e cuidado; • Preço/Concorrência PCF de correr.

Fonte: Plano Estratégico da Porseg

A ameaça de novos produtos é um factor externo muito importante para a Porseg, visto ser a causa de grandes investimentos realizados pela empresa. A recente criação de um departamento de desenvolvimento de novos produtos é a maior prova disso, tendo originado já a criação de várias portas com características adaptadas a novas necessidades de clientes. A Porseg está também neste momento a construir uma carpintaria com o objectivo de alargar a sua produção para portas de madeira, produto que ainda é comercializado através de compra a fornecedores belgas. Esta análise da ameaça de novos produtos foi também um incentivo para a criação do indicador anteriormente referido, “Nº de novos produtos”.

Rivalidade/Concorrência:

Rivalidade/Concorrência
<ul style="list-style-type: none"> • Nova fábrica de um concorrente; • Surgimento de empresas com capacidade de fabrico de produtos especiais; • Falta de produto específico para portas de quarto de hotel por parte da Porseg; • Falta de competitividade em produtos standard.

Fonte: Plano Estratégico da Porseg

No que respeita às outras empresas desta indústria, a Porseg analisou os investimentos e os produtos dos seus principais concorrentes, bem como o aparecimento de novos concorrentes, e detectou algumas ameaças como a construção de uma nova fábrica por parte de um dos principais concorrentes e o surgimento de empresas com capacidade de produção de portas com características muito específicas. A empresa detectou também uma perda de potenciais vendas, pela falta de produção de portas de quarto de hotel. A Porseg, com os seus recursos, é uma das melhores empresas do mercado, capaz de

conceber um produto com as especificações exactas que os clientes pretendem. No entanto, pelo facto dos seus processos e produção estarem focados em conceber portas personalizadas, a Porseg torna-se uma empresa com preços pouco competitivos no que toca a produtos “standard”.

7.1.2. Análise Interna

Na mesma reunião falada atrás, os responsáveis elaboraram também uma análise interna, que dividiram por diferentes sectores. Com esta análise pretende-se entender a empresa por dentro e acima de tudo a razão da escolha da maior parte dos indicadores no “Painel de Gestão”. Os orçamentos que a empresa utiliza para a previsão dos custos e o conseqüente cálculo dos desvios são também justificados pela presente análise. Esta está dividida por recursos financeiros; produção/máquinas/equipamentos; relações com fornecedores; comercial/marketing; tecnologia/*know-how*; gestão de pessoas; e qualidade/ambiente.

Recursos Financeiros

Recursos Financeiros
<ul style="list-style-type: none"> • A empresa é sólida financeiramente possibilitando investir em Marketing e processos produtivos. • Um dos factores que impede a captação de mais recursos financeiros para efeitos de tesouraria é o elevado valor das guias pendentes e investimento em stock.

Fonte: Plano Estratégico da Porseg

“A Porseg é uma empresa estável financeiramente” (28/07/2013). Tal situação é bem destacada por um dos administradores da empresa. Apesar do estado actual da economia portuguesa, a empresa é compensada pelo grande volume de negócios que detém em Angola, onde também é líder de mercado. No entanto, para que a Porseg seja sólida financeiramente, não basta apenas ter grandes volumes de vendas, sendo também preciso um controlo “apertado” dos custos. Assim, este controlo faz-se em grande parte baseado em orçamentos e no cálculo dos seus desvios.

❖ Orçamento de Exploração

Este orçamento trata da exploração no geral e é com base nele que se calculam alguns rácios a que a empresa dá importância, como por exemplo: “Resultado de exploração/Produção”; “Consumo/produção”; “FSE’s/produção”;

“Subcontratos/produção”; “Mão-de-obra/produção”; “EBIT”; “EBIT/produção”; “EBITDA”; “EBITDA/produção”.

❖ Vendas/Custos detalhados

Naturalmente as vendas são alvo de orçamentação, mas existe um segundo orçamento neste âmbito que reparte as origens dos proveitos por mercadorias, produtos, variação da produção e receitas financeiras. Ainda orçamentados estão a percentagem de consumo de mercadorias em relação à venda de mercadorias e também a percentagem de consumo de produtos em relação à venda de produtos.

❖ FSE’s

A rubrica dos fornecimentos e serviços externos e os elementos que a compõe são também alvo de orçamentação, de acompanhamento e de análise dos desvios.

Os indicadores do “Painel de Gestão” que visam monitorizar a situação financeira da empresa são vários, tais como: o volume de vendas; os custos não conformizados; os custos não previstos; os tempos de paragem de máquina; os custos de manutenção; a percentagem de desperdício (sucata); os custos com fardamento; a análise de custos de produção por artigo; os consumos e gastos em energia eléctrica; e os gastos com gasóleo.

Analisando ainda os recursos financeiros, os principais responsáveis detectaram o elevado número de produtos em stock como um entrave à captação de mais recursos financeiros para efeito de tesouraria. Face a esta fraqueza, a empresa monitoriza dois indicadores: a redução do volume de stocks e o valor das guias por facturar.

Produção/Máquinas/Equipamentos

Produção/Máquinas/Equipamentos
<ul style="list-style-type: none"> • Têm máquinas novas que permitem dar resposta às novas necessidades; • Existe a necessidade de recondicionar algumas máquinas, assim como rever o layout da fábrica; • A produtividade é elevada; • É necessário melhorar o número de não conformidades e “re-work”.

Fonte: Plano Estratégico da Porseg

A empresa detectou, na análise que realizou à sua capacidade produtiva, alguns pontos fortes como a produtividade alta e a capacidade das suas máquinas. Para que estas forças não virem fraquezas, dois indicadores foram concebidos: o cumprimento do plano de manutenção preventiva e o índice de produtividade.

Produção com defeitos é sempre um factor negativo para todas as organizações industriais. Os responsáveis aperceberam-se da necessidade de reduzir este tipo de produção, o que implicaria simultaneamente uma diminuição de trabalho, que é desnecessário se a produção estiver nos conformes (redução de “rework”). Para isso, tais responsáveis têm o indicador “nº de não conformidades – fabrico (acumulado)” que monitorizam.

Relações com Fornecedores

Relações com Fornecedores
<ul style="list-style-type: none"> • De uma geral, são fornecedores de longa data, fidelizados, havendo em produtos críticos, fornecedores alternativos; • Insatisfação com fornecedores belgas das portas de madeira.

Fonte: Plano Estratégico da Porseg

Para se perceber melhor a análise das relações com os fornecedores, torna-se necessário falar um pouco destes e das suas origens. Para a Porseg conseguir atingir preços de venda mais competitivos, esta tem que conseguir produzir ao menor custo possível e, para que isso aconteça, tem uma escolha pensada e minuciosa dos seus principais fornecedores dos diversos materiais utilizados para produzir as portas e também dos produtos importados, tais como as portas de madeira. Estes fornecedores estão espalhados por vários pontos da Europa, como se pode ver no quadro 4, onde estão representados os principais.

Material/Produto Comprado	Origem do Fornecedor
Chapa	Portugal
Lã de rocha	Espanha
Fechaduras; barras anti-pânico	Espanha
Molas	Alemanha
Componentes	Portugal
Portas de madeira	Bélgica
Sistemas de envidraçados	Alemanha

Quadro 4 – Origem dos fornecedores da Porseg

Fonte: Entrevista com director de operações da Porseg

A Porseg tenciona substituir os fornecedores de portas de madeira oriundos da Bélgica e construir a sua própria carpintaria. Os outros fornecedores são considerados pela empresa como uma mais-valia, pois tratam-se de fornecedores antigos e por isso conhecidos do negócio da Porseg, fornecendo material com um serviço de elevada qualidade. Para que a qualidade dos produtos Porseg não desça, derivado de mau serviço prestado pelos fornecedores, foram concebidos dois indicadores, sendo estes o “nº de não conformidades feitas a fornecedores (acumulado)” e o “índice de fornecedores classificados como ‘A’”.

Comercial/Marketing

Comercial/Marketing
<ul style="list-style-type: none"> • A Porseg tem a capacidade de ir ao encontro do que o cliente pretende; • Existe confiança depositada pelos clientes; • Os clientes são fidelizados; • O posicionamento é definido como médio/alto.

Fonte: Plano Estratégico da Porseg

A análise da vertente comercial, ou seja, da relação com os clientes, exige uma explicação detalhada de como funciona o processo de vendas (ver quadro 5). Neste sentido, foi entrevistado o director comercial. Segundo este responsável, “desde o aparecimento de um potencial cliente até à instalação da porta, existem cinco fases” (29/07/2013). A primeira fase, que acontece quando a venda ainda é apenas uma possibilidade, dá-se ou porque os comerciais (que têm uma formação muito técnica sobre as portas) têm conhecimento de uma obra interessante, levando a que estes actuem junto do arquitecto responsável, ou porque os próprios arquitectos ou mesmo as

construtoras abordam a Porseg para se informarem sobre os seus produtos e respectivos preços.

Concluída a primeira fase, os orçamentistas, que também pertencem ao departamento comercial, encarregam-se de fornecer os valores às construtoras ou aos arquitectos para que estes tenham os orçamentos com que vão concorrer à obra.

Assim que o concurso é ganho por uma construtora, o processo é devolvido aos comerciais, que nesta fase têm como função convencer estes potenciais clientes a escolherem as soluções da Porseg.

Escolhidas as portas Porseg, o processo passa a ser da responsabilidade de coordenadores de obra, que podem ser trabalhadores da Porseg ou, mais frequentemente, trabalhadores subcontratados. Estes tomarão o controlo da instalação das portas na respectiva obra.

Tendo a obra terminada, o coordenador de obra será o responsável pelo serviço pós-venda, ou seja, por acompanhar o cliente, medir o grau de satisfação deste e retirar medidas a melhorar para os projectos seguintes.

Fase	Descrição	Responsável
1 ^a	Descoberta de um potencial cliente	Comercial
2 ^a	Fornecimento de valores das portas para uma obra específica	Orçamentista
3 ^a	“Ganhar” a venda	Comercial
4 ^a	Instalação das portas	Coordenador de obra
5 ^a	Serviço pós-venda	Coordenador de obra

Quadro 5 – Fases do processo de vendas e respectivo responsável

Fonte: Entrevista com director comercial

O balanço da análise dos pontos-fortes e dos pontos-fracos da vertente comercial da Porseg acaba por ser positiva, na medida em que os clientes estão de um modo geral satisfeitos e fidelizados. Face a toda esta análise, foram concebidos alguns indicadores no “Painel de Gestão”, tais como o índice de satisfação de clientes, o número de reclamações, o número de não conformidades e o número de novos produtos.

Tecnologia/Know-How

Tecnologia/ <i>Know-How</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Necessidade de actualização de meios informáticos (Hardware); • Fez-se um forte investimento em Investigação e Desenvolvimento.

Fonte: Plano estratégico da Porseg

Relativamente ao campo tecnológico/“Know-How”, detectou-se a necessidade de actualizar meios informáticos dentro da empresa. A criação de um departamento de investigação e desenvolvimento é referenciada no quadro acima e o indicador “Novos produtos” do Painel de Gestão transmite à empresa o retorno que o investimento está a ter.

Gestão de Pessoas

Gestão de Pessoas
<ul style="list-style-type: none"> • Existe falta de formação interna dos sub-empregados sobre os produtos Porseg, originando instalações ineficientes. • Existe falta de formação a nível informático, resultando em processos mais demorados e logo, custosos; • Acidentes de trabalho causados por incumprimento de EPI’s, recondicionamento de máquinas e falta de espaço na fábrica e armazém; • Existe um diferencial entre remunerações do departamento comercial e dos outros departamentos, causando desmotivação entre os colaboradores. • Desmotivação causada pela falta de evolução na carreira; • Rotatividade baixa; • Número de colaboradores baixo e por isso funcionários muito experientes; • Há horas-extra excessivas que causam maior número de acidentes de trabalho e baixa produtividade.

Fonte: Plano estratégico da Porseg

A análise aos recursos humanos da empresa detecta alguns pontos-fracos. A desmotivação de alguns colaboradores não agrada aos principais responsáveis. A falta de formação de algum pessoal, assim como os acidentes de trabalho, são considerados pelos responsáveis factores críticos e pontos a melhorar, sendo acompanhados através de alguns indicadores como o “nº de não conformidades (instalação e transporte)”, a

“percentagem de acções de formação eficazes”, os “acidentes de trabalho (acumulado)” e o “número de sugestões de colaboradores”.

Qualidade/Ambiente

Qualidade/Ambiente
<ul style="list-style-type: none"> • Há pouca interiorização da política/gestão da qualidade por parte dos colaboradores; • Têm havido alguns progressos a nível ambiental; • Existe alguma falta de condições físicas de trabalho.

Fonte: Plano estratégico da Porseg

Relativamente ao campo da qualidade/ambiente, é identificado como um dos maiores problemas o facto de os colaboradores ainda não terem interiorizado na sua totalidade a política de gestão da qualidade.

7.1.3. Estratégia

Depois de uma análise aprofundada ao ambiente interno e externo da organização, a razão da escolha da estratégia da Porseg por parte da administração torna-se mais fácil de entender. Numa entrevista com o director geral, este afirmou ter uma estratégia delineada para a empresa num horizonte temporal a curto/médio prazo e outra a longo prazo, como demonstra o quadro 6:

Curto/médio prazo
<p>Abrir uma carpintaria - substituir os fornecedores belgas de portas de madeira; Internacionalizar-se: criar a Porseg Moçambique, Porseg Brasil e arranjar distribuidores na Colômbia e no México.</p>
Longo Prazo
<p>Manter a liderança em Portugal e Angola e conquistar a liderança nos países em que se vai internacionalizar (Moçambique, Brasil, Colômbia, México).</p>

Quadro 6: Estratégia da Porseg

Fonte: Entrevista com o director geral

7.2. Instrumentos de Pilotagem

7.2.1. Orçamentos

Depois de se perceber a natureza e a razão da existência dos orçamentos utilizados pela Porseg, torna-se necessário explicar como é que estes são elaborados e consequentemente geridos.

O ciclo orçamental da Porseg inicia-se entre Outubro e Novembro todos os anos e está dividido em 3 fases: a primeira fase inicia-se com a negociação do objectivo de vendas para a empresa e para cada comercial para o ano seguinte. Esta negociação é feita entre o responsável do departamento comercial e a direcção geral. A definição deste objectivo é o ponto de partida para as fases que se seguem. Na segunda fase, através das quantidades de vendas definidas, assim como o histórico de outros anos, torna possível a previsão da quantidade de recursos precisos e, por isso, dos custos fixos e variáveis que a empresa irá absorver para conseguir responder a essas mesmas vendas. Esta fase é preparada pelo director financeiro e negociada entre este e a direcção geral, que consequentemente aprovará o plano de custos final. Desta fase nascem os restantes orçamentos. A terceira e última fase consiste no acompanhamento mensal do orçamento realizado pelo director financeiro e pela direcção geral, fase esta em que se fazem as análises aos desvios e se definem as medidas correctivas caso estes desvios sejam desfavoráveis.

7.2.2. O “Painel de Gestão”

O “Painel de Gestão” divide os indicadores em quatro categorias diferentes: indicadores financeiros; indicadores “clientes”; indicadores “processos”; e indicadores “competências”. Os indicadores podem ser de dois tipos diferentes: indicadores de monitorização, quando são indicadores de acompanhamento, e indicadores de desempenho, quando contêm um objectivo alcançável. O “Painel de Gestão” informa para cada indicador qual a unidade cálculo (KPI), o responsável por esse indicador, o valor alcançado no ano anterior nesse indicador, a meta para o presente ano nos indicadores de desempenho, os valores atingidos em cada quadrimestre do ano decorrente e a soma destes, ou seja, o valor anual obtido. Este instrumento está concebido em Excel, tendo cada um dos indicadores um separador próprio que informa através de um gráfico a evolução ao longo dos quatro quadrimestres.

O “Painel de Gestão” é gerido pelo responsável do departamento de qualidade e foi esta pessoa que foi entrevistada, de maneira a perceber-se a motivação para a criação desta ferramenta e a maneira como ela é utilizada no dia-a-dia. Com a informação recolhida, pretende-se identificar os pontos fortes e fracos, de maneira a surgirem os pontos a melhorar.

❖ Porque é que foi criado o “Painel de Gestão”?

O “Painel de Gestão” foi criado como consequência do nascimento do departamento de qualidade da Porseg. A Porseg é uma empresa certificada pela norma ISO 9001, norma esta que obriga as organizações a responderem a certas exigências. Assim, quando a empresa começou a ser certificada, a criação de uma ferramenta que monitorizasse as acções para que as exigências fossem alcançadas tornou-se obrigatória. Neste sentido, o departamento de qualidade concebeu o “Painel de Gestão”. Importa referir que o departamento de qualidade da Porseg é gerido por uma empresa consultora, tendo esta sido a responsável pela concepção desta ferramenta.

❖ Como e por quem é produzida a informação?

Os vários indicadores que constituem o painel de gestão são de diversas naturezas, e por isso, têm diferentes responsáveis pelos seus acompanhamentos. O departamento de qualidade tem a responsabilidade de preencher o painel com os inputs dos diferentes responsáveis para que nas reuniões trimestrais de acompanhamento do painel os números dos indicadores possam ser discutidos. No final do ano, e no âmbito da remodelação de sistema de qualidade, os responsáveis operacionais em conjunto com a administração definem as metas para o ano que vem, com base no historial e no que é desejado. Se acharem pertinente, estes propõem novos indicadores para completar os antigos ou para os substituir. Estes novos indicadores serão discutidos entre os participantes da reunião (responsável de aprovisionamentos e expedição; director operacional; director comercial; director financeiro; responsável de produção; responsável da inovação; responsável da qualidade; e administrador) e consequentemente aprovados e validados pela administração.

❖ Que informação é divulgada, como é divulgada e para quem é divulgada?

Os indicadores do painel de Gestão são divulgados apenas para um grupo restrito de pessoas, pessoas estas que são as mesmas que produzem a informação (responsável de

aprovisionamentos e expedição; director operacional; director comercial; director financeiro; responsável de produção; responsável da inovação; responsável da qualidade; e administrador) nas mesmas reuniões trimestrais referidas atrás. No entanto, com o objectivo de motivar, a administração implantou um quadro na fábrica que informa os operadores dos seus índices de produtividade mensal e o número de portas produzidas pelos mesmos.

❖ Como são calculados os desvios?

Cada um dos responsáveis por fornecer os inputs para os indicadores do “painel de gestão” será o mesmo responsável por calcular o desvio e analisá-lo. Essa análise será informação a ser utilizada nas reuniões trimestrais de discussão.

❖ Como são feitas as medidas correctivas?

Os indicadores são principalmente de cariz informativo. No entanto, se algum indicador tiver um desvio demasiado negativo, são propostas usualmente soluções nestas mesmas reuniões trimestrais.

❖ Que tipos de recompensas existem?

No geral, o alcance da meta proposta para os indicadores de desempenho não resulta em qualquer tipo de recompensa. No entanto, se a fábrica atingir um número proposto de portas produzidas, então todos os operadores de fábrica serão premiados, não existindo assim qualquer tipo de recompensa individual. Os únicos incentivos dados ao pessoal administrativo são os incentivos em forma de comissões que os comercias podem receber se atingirem os objectivos de vendas que lhes foram propostos.

Observados os instrumentos de pilotagem da Porseg, chega o momento de se perceber como esta está estruturada internamente. Falamos por isso nos instrumentos de orientação de comportamento.

7.3. Instrumentos de Orientação de Comportamento

Relativamente aos instrumentos de orientação de comportamento, a empresa está dividida em centros de custos (anexo 8).

A função destes centros é muito mais de cariz informativo do que motivacional ou orientador, na medida em que o seu principal objectivo é advertir os gestores de topo em

relação à proveniência dos diferentes custos. Os centros que constituem este instrumento são vários, e vão desde departamentos como administração, direcção comercial, direcção de produção ou direcção da qualidade, até centros de natureza muito específica (caso das vendas nacionais; vendas exportação; selagens; soldadura; e outros). O responsável por cada centro de custo é o responsável do departamento a que esse centro pertence. Por exemplo, o responsável pelos centros de custo “maquinaria/corte”, “maquinaria/quinagem” e “soldadura” são todos da responsabilidade do director do departamento de operações.

A gestão destes centros é realizada pelo director financeiro, que atribui no *software* de gestão (ERP) os valores das facturas a pagar aos centros de resultados que originaram esses custos. Sobre cada um dos centros de custos é realizado o controlo mensal, o controlo dos valores acumulados anuais e o controlo dos seus saldos anuais.

7.4. Instrumentos de Diálogo

Os instrumentos de diálogo são compostos sobretudo pelas reuniões de discussão e avaliação dos orçamentos e pelo “Painel de Gestão”. Toda a actividade da empresa é suportada ainda por um sistema de informação, o ERP, que se tem mencionado ao longo do presente trabalho. Este *software* de gestão cumpre totalmente as exigências da empresa, na medida em que junta toda a informação operacional e contabilística num mesmo sistema. Este tem a capacidade de gerar as acções necessárias a terceiros para cumprir os requisitos de uma encomenda. Ou seja, quando uma encomenda de uma porta específica é feita à Porseg e esta é gerada no sistema, este mesmo sistema concebe automaticamente, caso seja preciso, necessidades de fabrico e de compras, gerando também automaticamente as encomendas aos fornecedores, as ordens de fabrico correspondentes e a realização da facturação depois da instalação das portas. Assim, este sistema permite à empresa ter um processo operacional praticamente todo automatizado e fornece vários tipos de informação (informação contabilística; portas a produzir; facturação; etc..).

Para além deste sistema, as reuniões mensais em que se discutem os orçamentos e os centros de custos, assim como as reuniões trimestrais onde são discutidos os indicadores do “Painel de Gestão”, fazem também parte dos instrumentos de diálogo.

8. Análise e Sugestões ao Modelo de Controlo de Gestão da Porseg

Depois do estudo aprofundado da organização, do seu ambiente interno e externo e principalmente das várias ferramentas utilizadas no controlo de gestão, concluiu-se que esta tem um sistema de controlo de gestão avançado que responde em geral às necessidades dos gestores havendo, no entanto, sempre algo a melhorar. Pretende-se assim neste capítulo, com o apoio da revisão bibliográfica, mostrar que existe possibilidade de melhoramento do modelo de controlo de gestão actual da Porseg e indicar como isso pode realmente acontecer.

Dos princípios de um sistema de controlo de gestão que Jordan *et al.* (2011) propõem, e que foram identificados previamente aquando da revisão da literatura, existem dois que não se verificam totalmente no modelo possuído pela Porseg: i) a Porseg não é uma organização que descentraliza as decisões e delega a autoridade a cem por cento, indo por isso contra o segundo princípio proposto pelos autores e ii) a Porseg não contém um sistema de sanções e recompensas, contrariando agora o sétimo princípio.

Uma empresa com maior delegação e responsabilização aos gestores operacionais é o principal objectivo deste trabalho, visto que estas foram identificadas como sendo as principais lacunas. A resolução deste “problema” passa por uma revisão da organização da empresa em centros de responsabilidade e nos restantes instrumentos de orientação de comportamento. Posto isto, a ordem deste capítulo difere da revisão bibliográfica, pois uma reestruturação neste campo implica uma consequente reestruturação dos outros instrumentos do controlo de gestão. Assim, começar-se-á pelos instrumentos de orientação de comportamento e só após a concepção das novas ferramentas prosseguir-se-á para as restantes.

8.1. Instrumentos de Orientação de Comportamento

Rodrigues e Simões (2009) defendem que a descentralização de poder permite aos diversos departamentos obterem melhores desempenhos, pois os gestores que gerem estes departamentos têm um melhor conhecimento das condições locais e concentram a sua actividade num menor número de variáveis, possibilitando decisões rápidas e eficazes, o que não se verifica tão facilmente com um gestor de topo que gere diversos departamentos.

Rodrigues e Simões (2009) afirmam ainda que a organização de uma empresa em centros de responsabilidade ajuda as organizações a descentralizarem com responsabilização, permite implementar mecanismos de orientação dos comportamentos dos gestores, cria a informação de avaliação dos seus desempenhos, e facilita o processo de atribuição de prémios e recompensas.

8.1.1. Centros de Responsabilidade

Uma estrutura organizacional gerida em torno de centros de responsabilidade apresenta três principais aspectos positivos segundo os mesmos autores (Rodrigues e Simões, 2009), sendo esses: i) “o alinhamento das operações à estratégia” na medida em que a organização em centros de responsabilidade permite clarificar e melhor atingir a missão e objectivos, pois a descentralização e responsabilização repartem os objectivos pelas diversas áreas organizacionais e exige que os gestores responsáveis tomem as acções necessárias para os alcançar; ii) a “implementação de modelos de gestão que espelham as melhores práticas”, pois a organização em centros de responsabilidade incita também a difusão das ferramentas de gestão permitindo alinhar os objectivos, orientar o comportamento dos gestores e monitorizar os resultados obtidos, fazendo com que a utilização destas ferramentas por parte dos gestores, permita que estes, através da experiência e do tempo, adoptem as melhores práticas e estejam constantemente a inovar os sistemas de gestão; iii) a “orientação para a monitorização de performance”, visto que a repartição dos objectivos específicos por cada um dos centros de responsabilidade, permite um acompanhamento mais detalhado dos desempenhos financeiros e não financeiros das várias áreas da empresa (Rodrigues e Simões, 2009).

Na Porseg, como se já tinha visto atrás, a estrutura está organizada em centros de custo. Estes centros (Administração; Direcção Administrativa/Financeira; Serviços Administrativos; Informática; Direcção Comercial; Vendas Nacionais; Vendas Exportação; Selagens; Direcção Produção; Administrativos Produção; Técnica; Carpintaria; Máquinas/Corte; Máquinas/Quinagem; Soldadura; Direcção Qualidade; Logística; Instalações Norte; Instalações Sul; I&D) têm as características que Rodrigues e Simões (2009:17) atribuem aos centros de custo no geral na medida em que os seus gestores responsáveis têm poder de decisão sobre “os meios que financeiramente se traduzem fundamentalmente em gastos; ou seja, decidem sobre a utilização dos recursos afectos ao centro”. Muitos destes centros produzem algum output, um bem ou um serviço, mas apenas os inputs consumidos para produzir estes mesmos outputs são

contabilizados e utilizados na análise do centro. O papel dos gestores dos centros de custos da Porseg vai de encontro a aquilo que os autores afirmam serem os papéis dos gestores de centros de custos no geral, na medida em que estes “decidem sobre os recursos (inputs) e sobre produções (outputs). Mas só os inputs são passíveis de valorização financeira.” (Rodrigues e Simões, 2009: 18).

A avaliação destes centros de custo é feita actualmente através de indicadores financeiros (quer do orçamento, quer do “Painel de Gestão, quer do quadro financeiro dos centros de custo) e de indicadores não financeiros (presentes no “Painel de Gestão”). No entanto estes indicadores financeiros espelham principalmente que montantes se têm gasto em cada um destes centros mas não transmitem que valores geraram individualmente para o resultado final da empresa.

Concluindo assim a análise, a organização do controlo de gestão por estes centros de custo têm cumprido no geral as necessidades da empresa. No entanto, com o apoio de bibliografia relevante e em conjunto com o departamento de qualidade da empresa, o departamento que também é responsável pela gestão do “Painel de Gestão”, estudou-se como é que esta organização estruturada em centros de responsabilidade poderia ser melhorada, ou seja, como é que podia ser uma organização mais descentralizada, e que com isso, conseguisse produzir melhores resultados para empresa.

Centro de Resultado *versus* Centros de Investimento na Porseg

Rodrigues e Simões (2009: 18) transmitem o conceito de centro de resultados como “os centros cujos gestores têm poder para decidir sobre recursos e sobre a venda de bens e/ou serviços, externa e internamente. Assim, a acção do gestor traduz-se financeiramente em gastos e em rendimentos e as suas decisões devem estar viradas para o resultado gerado”. Ao contrário dos centros de custos, que apenas podem ter resultados negativos ou no máximo nulos, os centros de resultados podem gerar valor positivo na medida em que a valorização dos outputs concedidos internamente ou externamente conseguem gerar mais valor que os inputs utilizados para o funcionamento desse centro e a produção desse output. O gestor deste centro tem assim o objectivo de gerar um certo valor financeiro, e para isso, necessita de gerir este centro como se de um negócio autónomo se tratasse. Por estas várias razões, “os centros de resultado pressupõem maior descentralização do que os centros de custos” Rodrigues e Simões (2009: 18).

Semelhantes aos centros de resultados, nos centros de investimento os seus gestores têm também poder de decisão sobre os rendimentos e gastos. No entanto, este poder está também alargado aos activos económicos. Assim o gestor decide não só sobre os recursos internos e sobre as vendas internas e externas, como também pode igualmente tomar decisões sobre os activos e passivos do centro. Exemplo destes são os créditos concedidos a clientes e os créditos concedidos por clientes respectivamente. Então, uma administração que tem a sua empresa dividida em centros de investimento pretende que cada gestor de cada um dos centros consiga que os proveitos internos mais os proveitos externos do centro cubram não só os recursos despendidos por si mas também os investimentos financeiros e económicos investidos nesse mesmo centro.

Pelo menos numa primeira fase transitória, sugere-se a concepção de centros de resultados por principalmente duas razões: i) porque a criação de centros de investimento necessita de uma repartição muito detalhada dos activos e passivos da empresa, algo difícil de concretizar na Porseg, pois a maioria deste activo económico é comum a diferentes áreas da empresa; ii) porque a Porseg, sendo uma empresa familiar e com a mesma cultura há muito tempo, não está ainda preparada para uma transformação tão radical como a dos seus centros de custo para centros de investimento.

Manter-se-ão, no entanto, alguns centros de custo, que não produzem nenhum output e que por isso não têm possibilidade de realizar vendas quer internas, quer externas.

Centros de Resultados na Porseg

Para uma concepção acertada dos centros de resultados, torna-se essencial uma boa definição de todo o ciclo processual (ver figura 6), desde que um cliente encomenda uma porta até à instalação da mesma. O sistema de qualidade da Porseg tem assim este ciclo muito bem definido e que se encontra nos manuais da qualidade.

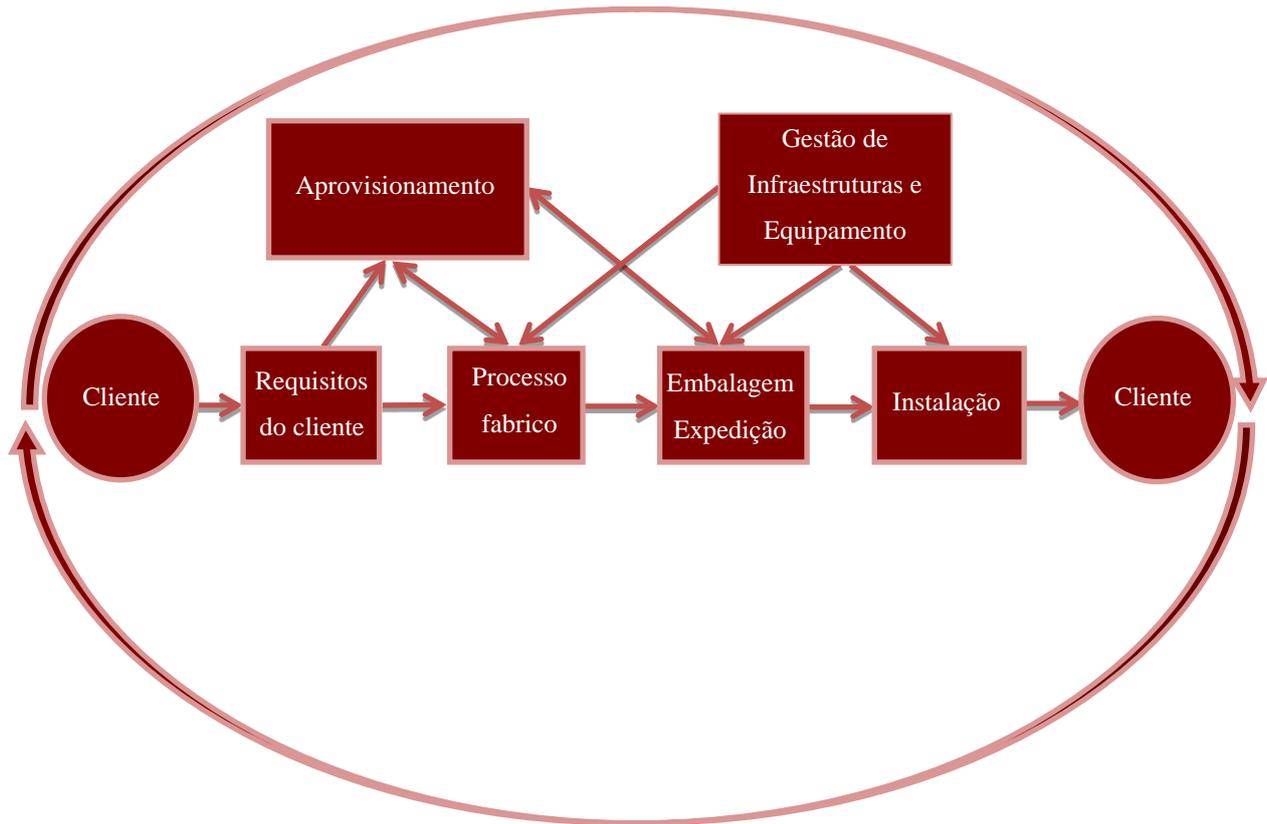


Figura 6: Ciclo processual da Porseg

Fonte: Manual da qualidade da Porseg

A imagem anterior, representa a sequência dos processos da empresa que o departamento de qualidade oficializou no seu manual. O processo tem as seguintes fases:

- ❖ **Requisitos do Cliente** – Na primeira fase dá-se a recepção de uma encomenda por parte do departamento comercial, o mesmo departamento que é responsável por registar os requisitos específicos de cada um dos clientes e certificar-se de que os mesmos são cumpridos.
- ❖ **Processo de Fabrico** – Numa segunda fase, dá-se início à fabricação do produto encomendado na fábrica da Porseg se não houver produtos idênticos em stock;
- ❖ **Aprovisionamento** – Fabricado o produto, este prosseguirá para stock nos armazéns que se encontram nas mesmas instalações da sede e da fábrica caso a instalação não seja necessária imediatamente a seguir.

- ❖ Embalagem/Expedição – Antes da instalação do produto, este será requisitado à fábrica ou ao armazém de stocks para que seja embalado e conseqüentemente expedido.
- ❖ Instalação – A instalação é efectuada após a chegada do produto ao local da obra.
- ❖ Gestão de Infraestruturas e Equipamento – ao longo deste ciclo, nas várias fases que a compõem, existe o apoio do serviço prestado pela gestão de infra-estruturas e equipamento. Aos responsáveis da gestão de infra-estruturas e equipamento compete-lhes assegurar o bom funcionamento de todo o immobilizado.

Vistas as fases, torna-se importante perceber quais os responsáveis de cada uma (quadro 7):

Fases	Responsável
Requisitos do Cliente	Director Comercial
Processo Fabrico	Director de Operações
Aprovisionamento	Director de Compras
Embalagem/Expedição	Director de Compras
Instalação	Director de Operações
Gestão de Infraestruturas e Equipamento	Director de Operações

Quadro 7: Responsáveis de cada uma das fases do ciclo processual da Porseg

Percebida a sequência dos processos, o aluno e a responsável pela gestão da qualidade prosseguiram à criação dos seguintes centros de resultados:

Centro de Resultado 1 e 2 – “Comercial Nacional” e “Comercial Exportação”

Estes centros de resultados terão funções essencialmente comerciais. Serão estes que comprarão internamente as portas ao centro de resultado “Produção”, os serviços de armazenagem, embalamento e expedição à “Logística”, e caso necessário, o de instalação ao centro de resultado “instalação”. Serão estes centros de resultados, os responsáveis também por comprar e vender externamente os produtos das diversas marcas que a Porseg representa actualmente. Por serem os futuros compradores da maior parte dos produtos e serviços dos restantes centros de resultados, os centros “Comercial Nacional” e “Comercial Exportação” tornam-se tão importantes não só por permitirem perceber qual o seu valor gerado mas também o dos outros. Visível pelos

nomes de ambos, a diferença entre o “Comercial Nacional” e o “Comercial Exportação” está na sua zona de acção.

Centro de Resultado 3 – “Produção”

O objectivo principal deste centro de responsabilidade será fabricar os produtos requeridos pela direcção comercial e despachá-los para o centro “Logística”. Esta inovação permitirá aos principais gestores perceber qual a contribuição efectiva que este centro gera para as margens finais da empresa no geral, tomar conhecimento dos principais custos ligados directamente ao centro e com essa informação fazer uma melhor gestão de recursos, e promover um espírito empreendedor nos gestores que resulte na venda de serviços externos isolados e no aumento do valor gerado para a empresa. Realce-se neste ponto uma ideia de um dos administradores que surgiu numa das entrevistas para a concepção destes novos centros de responsabilidade, em que consiste na venda do serviço de dobra de chapas isoladamente para fora. A dobra de chapas acontece actualmente apenas na fabricação das próprias portas. Uma ideia inovadora como a surgida anteriormente permitiria aumentar as vendas e por isso, o valor gerado. Promover ideias empreendedoras como esta é um dos principais objectivos dos centros de resultados.

Centro de Resultado 4 – “Logística”

Este centro de responsabilidade segue também a mesma lógica que os dois centros anteriores e funcionará como se de uma empresa autónoma de logística se tratasse. Tem como missão fornecer internamente o serviço de armazenagem de portas aos centros de resultados “Comercial Nacional” e “Comercial Exportação” quando houver um período temporal entre uma porta ter sido produzida e a instalação da mesma, e a armazenagem de matéria-prima ou produto acabado do centro de resultado “Produção”. Serão igualmente os responsáveis por prestarem tanto o serviço de embalagem como o de expedição e o de transporte. O serviço de expedição consiste essencialmente na consolidação de camiões (para as vendas nacionais) e contentores (para as exportações) com os seus produtos para que se dê início ao transporte dos produtos para o local final. Actualmente estes serviços são realizados dentro da Porseg embora existam inúmeros fornecedores que prestam este tipo de serviços. A criação deste centro de resultado vai permitir então perceber qual a contribuição efectiva que este centro gera para as margens finais da empresa; tomar conhecimento dos principais custos ligados

directamente ao centro e com essa informação fazer uma melhor gestão de recursos; criar um espírito empreendedor através da responsabilização incentivando a venda destes serviços isoladamente aumentando assim o valor gerado do centro e da Porseg; analisar com maior precisão as vantagens e desvantagens de subcontratar alguns destes serviços externamente, já que, com a grande quantidade de empresas de logística que existem, o responsável estará constantemente à procura de soluções mais baratas externamente para que o resultado do seu centro seja o melhor possível; e por último, facilitar a expansão da Porseg, visto que um responsável dedicado a tempo inteiro à gestão de um armazém que centraliza as operações será uma mais-valia para uma empresa cada vez mais internacional e com cada vez mais negócios e produtos (destacam-se aqui a construção da fábrica de portas de madeira assim como a criação constante de novas portas).

Centro de Resultado 5 – “Instalação”

O centro de responsabilidade “Instalação” terá como missão principal realizar o serviço da instalação das portas nos edifícios. O principal cliente será o centro de resultados “Comercial Nacional”. Na mesma lógica que os centros de resultados anteriores, a criação deste centro trará algumas principais vantagens como permitir perceber qual a contribuição efectiva deste centro para as margens finais da empresa ou tomar conhecimento dos principais custos ligados directamente ao centro e com essa informação fazer uma melhor gestão de recursos. Actualmente a maioria dos serviços de instalação das portas são requisitados a empresas externas. Um gestor operacional que seja responsável pelo resultado apresentado no final do mês fará tudo ao seu alcance para gerir da melhor maneira os serviços subcontratados e serviços prestados pelos seus colaboradores. Este centro de resultado criará um espírito empreendedor, já que esta responsabilização deverá motivar o gestor operacional para fazer crescer o “seu” negócio. Uma empresa como a Porseg poderá explorar a experiência dos seus funcionários e tornar-se também numa empresa de renome no fornecimento para empresas externas de muitos outros serviços, como o de instalação, mesmo que não seja das suas próprias portas.

Centro de Resultado 6 – “Angola”

A Porseg em Angola deverá funcionar como uma empresa independente que também comprará os produtos e serviços actuais à Porseg em Portugal. Isto já acontece

actualmente. Dados os poucos recursos humanos e materiais detidos pela Porseg de Angola, decidiu-se não proceder para já à sua divisão em vários centros de resultados, sendo portanto um único centro. No futuro, quando a fábrica que a empresa adquiriu neste país entre em funcionamento, fará sentido uma medida como esta.

Centros de Custo 1; 2; 3 e 4 – “Administração”; “Direcção Financeira”; “Direcção Qualidade” e “Departamento de I&D”

Nestes centros continuarão a ser alvo de contabilização apenas os gastos, visto que estes não produzem um *output* visível, para o qual seja possível definir um preço.

Centro de Custo 5 – “Manutenção”

A função deste centro será essencialmente garantir a manutenção de todos os equipamentos da empresa, quer operacionais quer administrativos. Neste centro de custo objectiva-se principalmente fazer uma gestão eficaz dos contractos e dos serviços subcontratados aos fornecedores que actualmente já trabalham com a Porseg.

Centros de Resultado para o futuro

Numa visão a médio/longo prazo, fará sentido a criação de mais centros de resultados, como a fábrica de portas de madeira, a Porseg Moçambique, a Porseg Brasil, a Porseg Colômbia e a Porseg de outros países a que se queira internacionalizar.

Concluindo, estes novos centros de responsabilidade virão melhorar alguns dos aspectos identificados como principais fraquezas como uma organização pouco descentralizada e a dificuldade de identificar os processos da empresa que geram maior valor.

8.1.2. Preços de Transferência Interna

“Os preços de transferência interna pretendem valorizar as “compras e “vendas” realizadas entre centros de responsabilidade. Os PTI’s não repartem gastos arbitrariamente; afectam ao cliente interno o preço de um bem ou serviço que lhe foi cedido” (Rodrigues e Simões, 2009: 20).

Como anteriormente referido, é essencial aplicar este conceito na implementação dos novos centros de resultados para que os bens e serviços transaccionados tenham um valor real e bem definido. A figura 7 e o quadro 8 transmitem quais serão as transacções

de produtos e serviços entre os centros de resultado propostos. A figura seguinte representa também o novo organigrama de gestão.

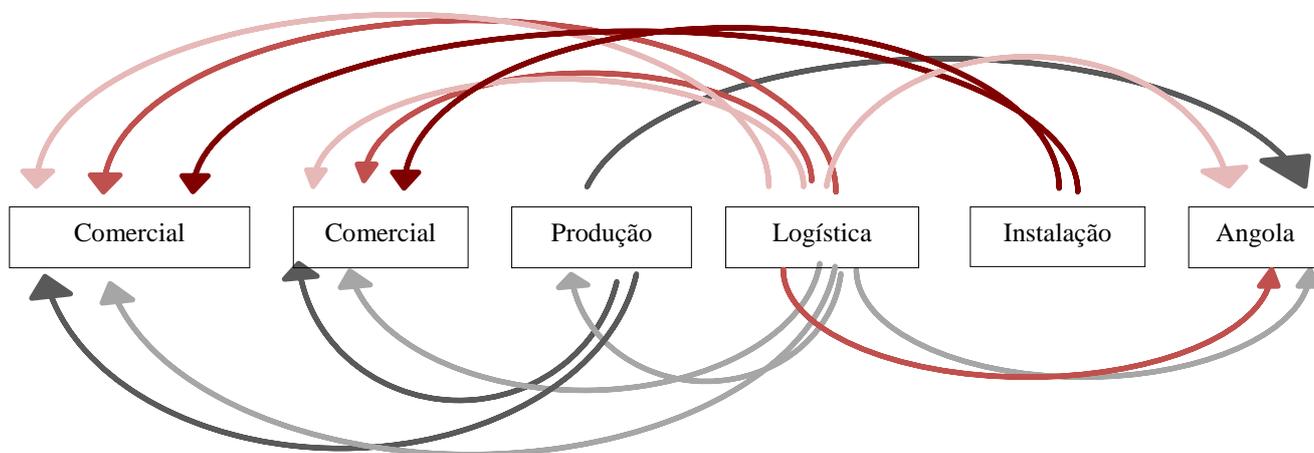


Figura 7: Definição dos serviços a vender internamente

Foram assim identificadas várias operações internas que devem ser valorizadas através de critérios diferentes:

Serviço Vendido:	Fornecedor Interno	Cientes Internos	Critério de Valorização
Cedência de portas	<ul style="list-style-type: none"> Produção 	<ul style="list-style-type: none"> Comercial Nacional; Comercial Exportação; Angola 	Custo <i>standard</i> .
Cedência de serviços de armazenagem	<ul style="list-style-type: none"> Logística 	<ul style="list-style-type: none"> Comercial Nacional; Comercial Exportação Produção; Angola. 	Preço de mercado ajustado.
Cedência de serviços de embalagem	<ul style="list-style-type: none"> Logística 	<ul style="list-style-type: none"> Comercial Nacional; Comercial Exportação; Angola. 	Preço de mercado ajustado.
Cedência de serviços de expedição	<ul style="list-style-type: none"> Logística 	<ul style="list-style-type: none"> Comercial Nacional; Comercial Exportação; Angola. 	Preço de mercado ajustado.
Cedência de serviços de instalação	<ul style="list-style-type: none"> Instalação 	<ul style="list-style-type: none"> Departamentos comerciais. 	Preço de mercado ajustado.

Quadro 8: Definição dos fornecedores internos e clientes internos

Vistas as operações internas que se realizarão dentro da empresa, segue-se o apuramento de cada um dos preços de transferência interna definidos acima. Estes PTI's como defendem Rodrigues e Simões (2009: 20), “não podem ser calculados com base em gastos reais, pois se assim fosse não seriam negociados nem conhecidos à priori o que impossibilitava uma correcta avaliação dos desempenhos dos gestores uma vez que os centros fornecedores veriam sempre os seus gastos reais cobertos, independentemente de utilizarem ou não os recursos de forma eficiente”.

Cedência de portas

Os preços de transferência interna definidos pela unidade de produção deverão ser valorizados com base em custos *standard*. A razão de não terem como base o preço de mercado deve-se ao forte investimento realizado na fábrica para produção, o que leva a excluir a hipótese das outras unidades comprarem portas a fornecedores externos. Como dizem Rodrigues e Simões (2009:23), “não faz sentido a sua aplicação devido à obrigatoriedade de realizar a operação no interior da empresa”.

Actualmente a Porseg contém um custeio para definição dos custos de produção das portas fabricadas nas suas instalações. Este custeio está dividido pelo “custo hora/máquinas”; “custo hora/soldadura e montagem”; “custo hora/homem” e “custo materiais/tipo de porta”. Cada modelo de porta consome diferentes unidades de cada um destes tipos de custos originando o seu custo final. Para o cálculo dos dois primeiros tipos de custos a Porseg utiliza o seguinte modelo (quadro 9):

Custos Mensais Totais:	Período
Máquinas	
Soldadura/Montagem	
Total	
Nº de Horas Produtivas:	
Máquinas	
Soldadura/Montagem	
Total	
Custo Hora (mensal):	
Máquinas	
Soldadura/Montagem	
Total	

Quadro 9: Modelo de cálculo do custo “hora/máquina”

Fonte: Porseg

Os valores dos custos de produção serão os mesmos utilizados para vender internamente às unidades compradoras (unidades comerciais e Angola). Aplicando esta metodologia, está-se a admitir que a contribuição deste centro para a margem da empresa é de zero ou pelo menos estará próxima desse valor. Como afirmam Rodrigues e Simões (2009: 21), “eventuais ganhos adicionais passarão por melhorias de processo; da qualidade do produto; de tempos de produção; de poupança de gastos ou outros, face aos elementos previsionais”.

Serviço de armazenagem

Este serviço consiste na armazenagem de qualquer produto que os clientes internos necessitem. Os preços internos praticados para a realização do serviço de armazenagem deverão ser os mesmos que os realizados no mercado e ser ajustados conforme as condições desse mercado. O preço de mercado ajustado permite ao gestor do centro e à administração avaliar a margem com preços idênticos aos do mercado, perceber se este centro está a contribuir positivamente com valor para a empresa e se é mais benéfico, ou não, os fornecedores internos subcontratarem o serviço externamente.

Contactou-se uma empresa de logística e concluiu-se que o preço de mercado por palete num armazém com estes fins é cerca de 0,15€/dia. Como os produtos da Porseg têm várias medidas, calculou-se este preço para uma porta com medida média. Uma porta com essas medidas necessita de três paletes de apoio, sendo que nessas paletes podem

ser empilhadas entre cinco e dez portas (média de sete portas e meia). Tem-se por isso um custo por palete de 0,15€ vezes as três necessárias originando um custo de 0,45€. Este valor é repartido pelas sete portas e meia empilhadas. O custo final de armazenagem/dia por porta será então de 0,06€.

A mesma companhia de logística transmitiu ainda que por cada palete que entra e que sai são cobrados 2,5€. Mais uma vez, se este valor for multiplicado pelas paletes necessárias e repartido pelas portas empilhadas, tem-se aqui um custo por porta/*In* e por porta/*out* de cerca de 1€. Esta será uma poupança para os clientes internos caso optem pelo serviço dentro da Porseg, em vez de fornecedores.

A opção de armazenagem externa implica sempre o transporte da mercadoria para o local do armazém. Contactou-se também uma empresa de transportes e concluiu-se que o valor médio cobrado por transporte é cerca de 15€. O valor por porta aqui é um pouco mais subjectivo, na medida em que um transporte pode levar tanto uma porta como dez ou vinte. Assim, este valor/porta deverá ser diferente conforme o *batching* requerido. No exemplo abaixo utilizar-se-á o número médio com que se têm calculado os restantes custos, sete portas e meia. Se se repartir os 15€ de transporte por essa quantidade, obtém-se um custo de 0,5€/porta/transporte (quadro10).

Prestação do serviço de armazenagem	Fornecedor interno Unidade de instalação	Clientes internos Unidades comerciais
Preço de mercado/unidade/dia	0,06€	0,06€
Poupança em despesas de Transporte		+0,50€
Poupança em despesa IN/OUT		+1€
Preço de indiferença	0,06€	1,56€
	<u>PTI</u>	[0,06€;1,56€]

Quadro 10: Cálculo do preço de transferência interna do serviço “armazenagem”

Concluindo, o fornecedor interno aceita vender este serviço a 0,06€/porta/dia e não cobra nada pela entrada e saída por produto visto que não tem custos adicionais com isso. O cliente interno não aceita pagar por este serviço mais de 1,56€/por cada porta que entra e sai e 0,06€ por cada dia armazenado que é o preço praticado no mercado. Para que seja o mais vantajoso para os dois centros de responsabilidade, o preço deve ser fixado na média entre ambos.

Serviço de embalagem

Esta função da “Logística”, deverá ser também cedida por um valor previamente fixado. Tendo como principais custos a mão-de-obra necessária para a prestação do serviço e o material de embalagem, este preço varia muito consoante as medidas de cada produto. Assim, cada modelo de porta deverá ter definido um preço/embalamento conforme o preço de mercado de embalagem por metro quadrado. Não foi possível, no período de elaboração deste projecto de mestrado, obter com precisão um preço de mercado para este serviço.

Serviço de expedição

Como tem sido dito ao longo deste projecto, uma grande percentagem das vendas da Porseg é para fora de Portugal. A consolidação de contentores com mercadoria para exportação é um serviço prestado por muitas empresas de logística. Na Porseg, esta deverá ser uma função do centro de responsabilidade “Logística”. O preço previamente fixado deverá ter como base o preço de mercado pela mesma razão expressa anteriormente, ou seja, a de avaliar através da margem de contribuição do centro, se este serviço prestado “em casa” é benéfico, ou se seria vantajoso adquiri-lo fora da empresa.

A mesma empresa de logística que se contactou, informou os preços praticados para fornecer este serviço neste sector. O preço praticado para consolidar um contentor ou um camião é em média cerca de 300€ e o transporte de mercadoria suficiente para encher um contentor desde a fábrica de um cliente até ao seu armazém, tem o valor de cerca de 60€.

O fornecedor interno aceita ceder o serviço de expedição desde 300€ e o cliente interno comprá-lo no máximo por 360€, o mesmo praticado externamente (quadro 11).

Prestação do serviço de expedição	Fornecedor interno	Clientes internos
	Unidade de instalação	Unidades comerciais
Preço de mercado	300€	300€
Poupança em despesas de transporte		+60€
Preço de indiferença	300€	360€
	<u>PTI</u>	[300€;360€]

Quadro 11: Cálculo do preço de transferência interna do serviço “expedição”

Serviço de instalação

Seguida a mesma lógica que o PTI anterior e segundo a informação dada pelo actual director de operações de que o preço de mercado de instalação por porta são cerca de 50€, tem-se abaixo o cálculo do preço deste serviço prestado internamente (quadro 12).

Prestação do serviço de instalação	Fornecedor interno	Clientes internos
	Unidade de instalação	Unidades comerciais
Preço de mercado	50€	50€
Preço de indiferença	50€	50€
	<u>PTI</u>	50€

Quadro 12: Cálculo do preço de transferência interna do serviço “instalação”

O preço deverá ficar fixado nos 50€.

Num futuro a médio/longo prazo, os preços de transferência interna deverão também ser definidos para transacções que existirão nessa altura, como para as portas de madeira, ou para os produtos actuais, mas em mercados diferentes. Exemplo disso é a possível venda das actuais portas mas para o mercado brasileiro, que oferece condições de mercado totalmente diferentes das de Portugal, influenciando o preço final.

Definidos os preços de transferência interna para todos os centros de resultado, conclui-se que estes podem atingir todos os princípios definidos por Rodrigues e Simões (2009: 20) como: i) o “interesse estratégico”, pois a atribuição desta nova política obrigará os gestores a fazer tudo ao seu alcance para potencializar ao máximo as suas vendas e atingir as melhores margens possíveis; ii) “pré-determinados”, já que os preços de transferência interna, como se falou anteriormente, estarão previamente estabelecidos e, assim, os clientes internos já saberão com o que contam a nível dos principais custos; iii) “negociados e aceites”, visto que a metodologia apresentada neste trabalho deverá ser aceite tanto pelo fornecedor interno como pelo cliente interno; iv) “justos”, a metodologia proposta pretende ser o mais justa possível, na medida em que envolve preços de mercado, benefícios e custos que o mercado exige; v) “que influenciam o comportamento” pois, no fim de tudo, o mais importante é a promoção de uma cultura mais empreendedora por parte dos gestores, sendo que para isso estes devem estar em constante procura de novos negócios e novas soluções; e vi) “que motivam o gestor”, pois a responsabilidade e os objectivos que esta nova reestruturação implicam serão,

logicamente, fonte de motivação para alcançar os objectivos definidos e inclusivamente para superá-los.

8.1.3. Avaliação da Performance

A avaliação de performance é a principal fonte de motivação dos gestores que são responsáveis pelos centros de responsabilidade. Jordan *et al.* (2011) defendem que estes responsáveis devem ser avaliados através de três aspectos principais, nos quais se incluem a “quantidade”, montante da contribuição para a empresa através da margem do centro de responsabilidade; a “eficácia”, a relação entre o resultado por si realizado e o resultado orçamentado; e a “eficiência”, os meios utilizados para a obtenção do resultado.

Avaliação dos Centros de Resultados

Rodrigues e Simões (2009) definem a margem de contribuição como a melhor medida para avaliar os centros de resultados.

Jordan *et al.* (2011: 362) dividem a margem de contribuição em variável e em directa. A Margem de contribuição variável é a “calculada pela diferença entre os rendimentos e os custos variáveis directos”. A utilização deste método deduz que o gestor não tem controlo sobre qualquer custo fixo, o que não é suposto acontecer em nenhum dos centros de responsabilidade concebidos na Porseg. Rodrigues e Simões (2009: 27) definem margem de contribuição directa como a “diferença entre os rendimentos directos e os seus gastos directos (variáveis e fixos)”. A margem de contribuição directa permitirá perceber o montante com que cada centro de responsabilidade contribui para os resultados globais da Porseg. Assim, como Jordan *et al.* (2009: 364) mencionam, “centrando a nossa análise na margem de contribuição directa de cada segmento, obtêm-se bons indicadores de gestão, nomeadamente, quando se deve abandonar um produto/serviço ou acrescentar um novo produto, visto que ao fazê-lo de imediato se reflecte o impacto sobre os resultados da organização”. Assim, a margem de contribuição a utilizar na Porseg será a margem de contribuição directa.

Numa avaliação realizada através desta margem de contribuição, os custos indirectos não estão incluídos no cálculo da margem de cada centro de resultado. Serão apenas imputados à soma de todos os resultados de todos os centros de responsabilidade, logo,

ao resultado de toda a Porseg. No quadro 13 segue-se uma proposta de avaliação dos centros de resultados.

Centro de Resultado X	Real período N	Previsão	Desvio (%)
Vendas Internas			
Vendas Externas			
1- Vendas Totais			
Consumos			
Gastos c/ pessoal			
Etc...			
2- Custos Totais			
3- Margem de Contribuição (1-2)			

Quadro 13: Proposta do modelo de avaliação da performance dos novos centros de resultado

Avaliação dos Centros de Custos

Foram mencionados dois tipos de centros de custos na revisão bibliográfica nos quais se incluem os centros de custos padrão e os centros de custos discricionários. Face às características de cada um, constata-se que todos os centros de custo concebidos na Porseg pertencem à segunda categoria.

Segundo Rodrigues e Simões (2009), o desempenho de um centro de custo é determinado pela diferença entre o gasto realizado e o gasto orçamentado. Segundo Jordan *et al.* (2011), nos custos discricionários são atribuídos orçamentos de despesa que não devem ser ultrapassados e com esse nível de despesa definem-se objectivos para cada um dos centros de custo. Aplicando esta ideia à Porseg, teremos:

Administração; Direcção Financeira e Qualidade

A partir dos gastos orçamentados, são definidos níveis e metas de qualidade do serviço interno de cada um destes centros de resultado. A avaliação deverá então consistir nos níveis que foram realmente atingidos e nos desvios entre os valores orçamentados e realizados.

Investigação & Desenvolvimento

Para este centro de custo, uma das grandes forças da Porseg, deverão ser definidos programas de trabalho e projectos com o orçamento que este terá à disposição. A

avaliação deverá consistir igualmente nos programas verdadeiramente realizados e também nos desvios dos custos orçamentados *versus* custos realizados.

No quadro 14 propõe-se um modelo de avaliação de performance dos centros de custo.

Centro de Resultado X	Real período N	Previsão	Desvio (%)
Consumos			
Gastos c/ pessoal			
Etc...			
1- Custos Totais			

Quadro 14: Proposta do modelo de avaliação da performance dos novos centros de custo

8.2. Instrumentos de Pilotagem

8.2.1. Orçamento

Falou-se no capítulo anterior da necessidade de quantificar as despesas que os diversos centros de responsabilidade terão para conseguir os seus objectivos. Fala-se assim de todo o processo de orçamentação. Actualmente a Porseg tem este processo muito bem definido, mas a nova estrutura proposta exige algumas mudanças neste campo.

Orçamentos *versus* Novos Centros de Responsabilidade

A Porseg não descentraliza os orçamentos pelos diversos centros de custos que a constituem e por isso, os 5 papeis que *Jordan et al. (2011)* atribuem aos orçamentos (descentralizar; planear; motivar; avaliar e coordenar) não se verificam na sua totalidade nos orçamentos desta empresa. Os actuais orçamentos detêm sobretudo a função de planear e avaliar. Dado o actual modo de funcionar da empresa, um orçamento global tem-se justificado perfeitamente na medida em que os centros de custos que constituem a empresa são ferramentas de controlo de custos e não de responsabilização.

Havendo uma maior responsabilização dos gestores, como foi proposto no capítulo anterior com a criação dos centros de resultado e dos novos centros de custo, torna-se pertinente constituir orçamentos descentralizados, no mínimo um por cada centro de resultado (figura 8). Exigir-se-ia a cada gestor: a definição dos objectivos por centro de resultado de acordo com os objectivos globais da empresa, a previsão dos recursos necessários para alcançar esses objectivos e a sua quantificação. Adoptando tal medida, o orçamento tomará novos papéis como: instrumento de descentralização, visto que o

orçamento geral repartir-se-á pelos orçamentos de cada um dos centros de responsabilidade; instrumento de motivação, na medida em que esta descentralização e a análise de desvios motivarão os gestores responsáveis para tomar as melhores acções para a empresa; e instrumento de coordenação visto que as rubricas do orçamento global da empresa, por estarem subdivididas pelos orçamentos dos vários centros de resultado, permitirão uma maior coordenação na concepção das metas e análise de desvios.

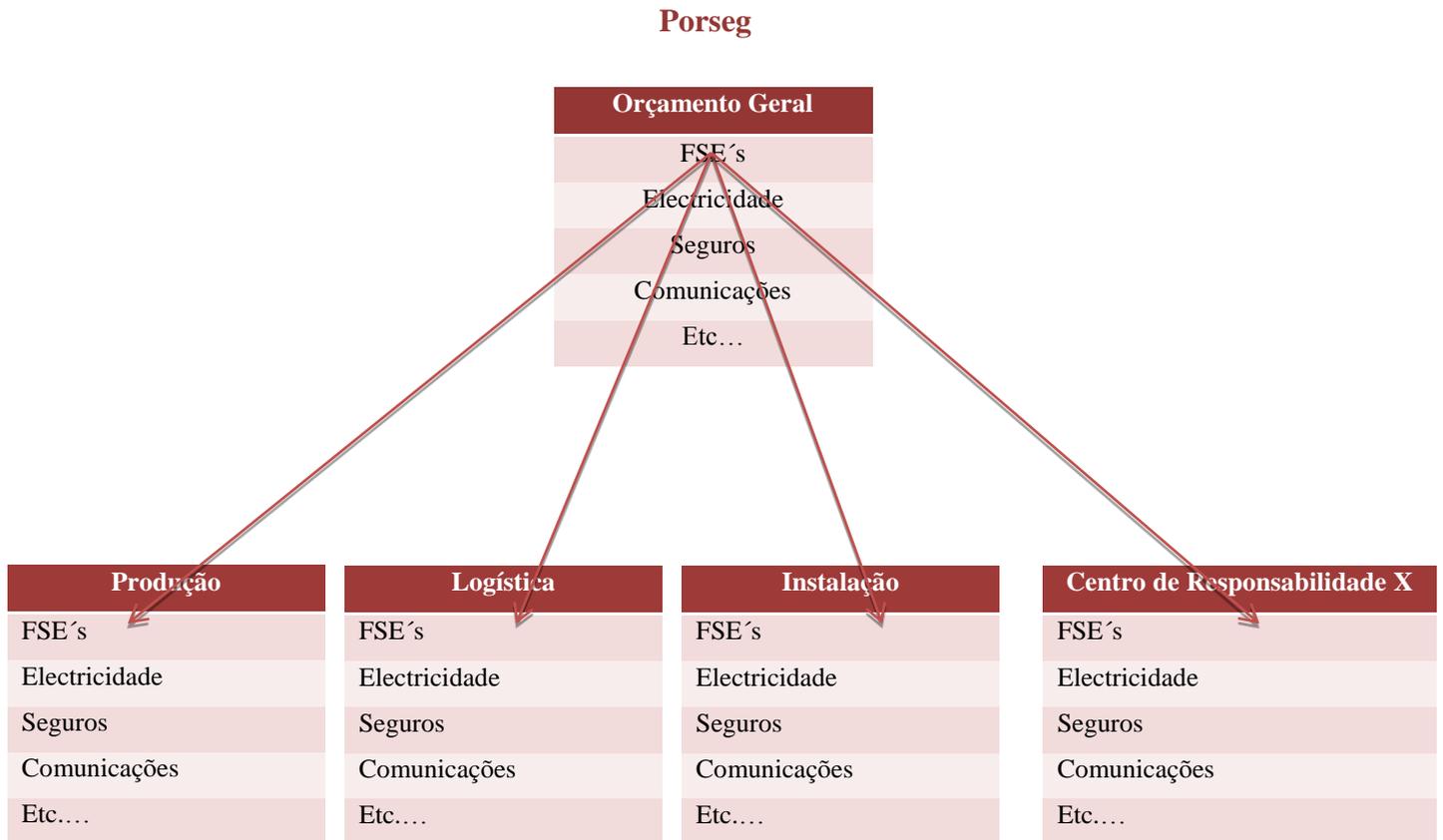


Figura 8: Repartição do orçamento pelos novos centros de resultado

8.2.2. “Painel de Gestão”

Ao longo do presente trabalho, quando se tem falado em instrumento de monitorização, tem-se referido principalmente ao “Painel de Gestão” que a Porseg possui e que é utilizada na gestão da empresa. Este tópico do projecto visa criticar esta ferramenta e adequar este instrumento actualmente utilizado à nova estrutura em centros de responsabilidade.

O Balanced Scorecard é uma ferramenta que contém quatro tipos de indicadores (financeiros; clientes; processos; aprendizagem) e que visa, através destes, traduzir a

estratégia em acções (Epstein and Manzoni, 1997). O “Painel de Gestão” que a Porseg possui como instrumento de monitorização não é uma ferramenta que foi criada com o intuito de traduzir a estratégia em indicadores, mas sim uma ferramenta que visa controlar as operações diárias, mensais e anuais, tendo por isso as características de um “balanced scorecard para controlo da gestão” (Cobbold and Lawrie, 2002). Este instrumento foi concebido no âmbito do departamento de qualidade para que as exigências das normas do ISO 9001 fossem cumpridas.

Com base no método de avaliação de um *tableaux de bord* que Jordan *et al.* (2011) propõem, conclui-se que o “Painel de Gestão” é bem concebido e respectivamente gerido, na medida em que: se trata de uma ferramenta sistemática e formal; é devidamente preenchido até uma data estipulada mensal; existe uma reunião, também mensal, para analisar esta ferramenta; as reuniões têm como objectivo identificar pontos críticos e tomar medidas correctivas; a análise é realizada pelos vários responsáveis todos meses e contém indicadores cruciais para cada um dos diversos centros de responsabilidade.

Também com o objectivo de identificar os principais problemas nesta ferramenta, entrevistaram-se um dos administradores e o responsável pelo departamento de qualidade, para perceber quais eram as suas opiniões. Com isto, foi identificada a ineficácia de um indicador específico, mais precisamente do indicador “satisfação dos clientes”, por ser avaliado através de questionários e, por isso, ser demasiado influenciado pela disposição das pessoas que os preenchem, o que origina, na maior parte das vezes, informação errada.

Igualmente identificada pelos mesmos responsáveis, foi a necessidade da criação de um plano de acção por cada indicador de desempenho (previsão de objectivos, tempos e recursos) de forma a atingir cada uma das metas anuais propostas dos indicadores.

Painel de Gestão Actual Vs. Estrutura em Centros de Resultado

Jordan *et al.* (2011) alertam para a necessidade de existir um *tableaux de bord* por cada responsável que toma decisões na empresa. O “Painel de Gestão” actualmente utilizado já explicita bem a que fase do ciclo da empresa pertence cada um dos indicadores na coluna “Processos Monitorizados com este KPI” (ver anexo 4), facilitando esta adaptação do “Painel de Gestão” à estrutura em centros de resultado. No entanto, as

relações entre departamentos serão diferentes e o “Painel de Gestão” não pode “ser” indiferente a isso. Em conjunto com o director de operações, também um dos administradores, propôs-se criar um novo conjunto de indicadores, nos quais se incluem as “vendas externas” para cada um dos centros de resultados que realiza vendas a clientes externos e “vendas internas” para todos os centros de resultados, à excepção dos comerciais. Também o indicador “margem de contribuição” para cada um dos centros se torna importante para informar os gestores de quais os centros que estarão a gerar maior valor para a empresa. Nas perspectivas “Cliente” e “Processos” serão também concebidos alguns indicadores. O quadro 15 demonstra quais indicadores foram concebidos e para que centros de responsabilidade.

Novos Indicadores no “Painel de Gestão” dos centros de responsabilidade concebidos						
Indicadores	“Comercial Norte”	“Comercial Sul”	“Produção”	“Logística”	“Instalação”	Centros de Custo
Financeiros						
Margem de Contribuição	X	X	X	X	X	
Custos Totais						X
Vendas Internas			X	X	X	
Vendas Externas	X	X	X	X	X	
Volume de Vendas	X	X	X	X	X	
Cliente						
Índice de Satisfação de Clientes Internos			X	X	X	
Índice de Satisfação de Clientes Externos	X	X	X	X	X	
Nº de Reclamações Internas			X	X	X	
Nº de Reclamações Externas	X	X	X	X	X	
Novos Produtos/Serviços			X	X	X	
Processos						
Custo unitário de Produção/Serviço			X	X	X	
Tempo médio de Produção/Serviço			X	X	X	
Rentabilidade por Produto/Serviço			X	X	X	

Quadro 15: Novos indicadores para o “Painel de Gestão”

Fonte: Entrevistados

Os actuais indicadores deverão ser igualmente ajustados, na sua responsabilidade, aos centros de responsabilidade criados no capítulo anterior. Dever-se-á, por exemplo, alterar os processos “embalagem” e “expedição” (na quarta coluna do “Painel de Gestão” – Anexo 6) que são monitorizados por certos indicadores, para centro de resultado “Logística” que passará a ser monitorizada agora pelos mesmos indicadores.

Resumindo, os indicadores que monitorizam estes processos deverão passar a fazer parte do “Painel de Gestão” da “Logística” O mesmo deverá acontecer com os restantes (quadro 16):

Alteração de alvo de avaliação dos actuais indicadores	
→	
Processos monitorizados pelos indicadores	Centros de Responsabilidade
Requisitos de Cliente	“Comercial Nacional”; “Comercial Exportação”
Aprovisionamento	“Logística”
Gestão do Sistema	Todos
Instalação	“Instalação”
Gestão de Infraestruturas	“Produção”
Fabrico	“Produção”
Embalagem e Expedição	“Logística”
Gestão de RH	Todos

Quadro 16: Adaptação do Painel de Gestão

Fonte: Entrevistados

8.3. Instrumentos de Diálogo

Reuniões Mensais

A periodicidade com que os gestores de topo discutem a situação da empresa deverá permanecer igual, apesar das mudanças propostas. No entanto, o objecto de discussão e avaliação deverá ser diferente. Actualmente é discutida e avaliada a situação da empresa no geral. No entanto, daqui para a frente, em reuniões onde deverão estar presentes a administração, direcção financeira e os gestores responsáveis pelos centros de responsabilidade, serão discutidos os resultados de cada um dos centros de resultados e de custos, nos quais se incluem principalmente as margens de contribuição propostas acima, assim como os orçamentos e respectivos desvios. Face aos resultados e desvios desfavoráveis, o gestor por cada um dos centros de responsabilidade, deverá apresentar os planos de recuperação e apresentar os recursos necessários para tal. Estes planos deverão ser aprovados pela administração.

Discussão do Balanced Scorecard (“Painel de Gestão”)

Actualmente este instrumento é discutido trimestralmente nas reuniões de gestão da qualidade. Não descartando a importância da certificação ISO 9001 que a Porseg possui e o esforço para mantê-la, esta ferramenta, pertencente daqui em diante a todos os centros de responsabilidade, deverá ser igualmente um apoio nas reuniões de discussão de performance mencionadas acima, já que os indicadores não financeiros acabam por se tornar essenciais para justificar os resultados bons e menos bons de cada área acabando por se tornar uma ferramenta muito útil na concepção das medidas correctivas.

ERP

Relativamente a este tipo de instrumentos, a Porseg contém um ERP que como já se tinha dito, satisfaz plenamente as actuais necessidades da empresa. No entanto, com a nova estrutura em centros de resultado, esta ferramenta deverá ser capaz de fornecer informação importante detalhada por cada um dos centros e por isso conseguir atribuir os fornecedores; os clientes; as encomendas e os restantes recursos aos diferentes centros de responsabilidade de maneira a que cada gestor tenha os processos do seu centro de responsabilidade 100% informatizados.

8.4. Prémios e Incentivos

Jordan *et al.* (2011) afirmam que a existência de um sistema de sanções e recompensas é um dos oito princípios do controlo de gestão. Rodrigues e Simões (2009) afirmam que podem ser definidos dois tipos de bónus: uma percentagem da margem de contribuição residual, para incentivar a maximização do valor criado, ou uma percentagem sobre a variação da margem de contribuição residual, para motivar o crescimento sustentado do valor acrescentado. No caso da Porseg deverá ser adaptado um destes critérios apenas para a margem de contribuição e não para a margem de contribuição residual, pois tratar-se-á de uma empresa repartida por centros de resultados e não de investimento. Concluindo assim, como Rodrigues e Simões (2009:40) defendem, “o modelo para o apuramento dos prémios e incentivos dos gestores e, por conseguinte, do sistema de avaliação dos seus desempenhos, deverá incorporar para além das referidas métricas financeiras, métricas de natureza não financeira determinadas com base em metodologias do tipo *Tableaux de Bord*”, no caso da Porseg, o “Painel de Gestão”.

9. Conclusão

A escolha da empresa para concretizar este trabalho de mestrado teria de ser minuciosa. A Porseg tornar-se-ia a escolha óbvia por três razões principais: a primeira é o fácil acesso a informação confidencial desta empresa, que não se teria noutras empresas; a segunda, é o facto de a Porseg ser uma empresa industrial, o que possibilita a exploração de diversas áreas, como por exemplo a da produção; e a terceira e última razão é o facto de a Porseg ser líder no mercado português e angolano, e por isso um caso de sucesso, o que possibilita a aprendizagem de práticas que provaram ser bem sucedidas, na prática, ao nível do controlo de gestão.

Aquando do início do estudo da empresa, tornou-se evidente a razão do sucesso da Porseg. Ao longo dos anos, a empresa tem consistentemente aplicado métodos e modelos de gestão muito actuais e a prova disso é, por exemplo, a concepção de um departamento de investigação e desenvolvimento que esteja sempre a par das necessidades do mercado. A existência de ferramentas avançadas como o “Painel de Gestão”, muito estudado neste projecto de mestrado, é também uma prova disso. A boa gestão feita pela Porseg tornar-se-ia simultaneamente numa vantagem para o projecto, na medida em que o estudo de uma empresa bem conseguida possibilitaria alargar os conhecimentos em termos de como uma empresa deve ser gerida, e numa desvantagem, na medida em que a sugestão de métodos modernos de melhoria no controlo de gestão tornar-se-ia muito mais difícil. Apesar de tudo, a revisão bibliográfica, as entrevistas realizadas e a documentação obtida, permitiram detectar aquilo a que não se pode chamar pontos fracos, mas antes áreas com margens para melhorias.

Concluindo, neste projecto de mestrado avaliou-se o sistema de controlo de gestão e sugeriu-se novas propostas sobre, principalmente, os instrumentos de orientação de comportamento. Foram sugeridas remodelações nas três ferramentas que compõem os instrumentos de orientação de comportamento: i) nos centros de responsabilidade; ii) nos preços de transferência interna; e iii) nos métodos de avaliação dos centros de responsabilidade (Jordan *et al.*, 2011; Rodrigues e Simões, 2011).

Relativamente aos centros de responsabilidade, a Porseg encontra-se organizada em centros de custo, instrumentos que são meramente de cariz contabilístico e, por isso, apenas registam os custos despendidos, não fazendo a valorização do produto/serviço que esses centros produzem. Neste sentido, detectou-se a importância de uma inovação

nos centros de responsabilidade, através da criação de centros de resultado e de alguns outros centros de custo que, em conjunto com a concepção de preços de transferência interna e de métodos de avaliação destes centros de responsabilidade, deverão trazer enormes vantagens. Os preços de transferência interna serão os responsáveis por valorizar as operações internas, para que todos os serviços e produtos transaccionados dentro da empresa tenham um valor definido. Isto irá permitir que os centros de responsabilidade sejam avaliados. As avaliações dos centros de responsabilidade serão realizadas através das margens de contribuição de cada centro, permitindo perceber qual a contribuição exacta de cada um.

Este grupo de instrumentos, em funcionamento conjunto, permitirá à Porseg descentralizar as decisões da actividade operacional e controlá-la com maior detalhe. Tal situação, com a ajuda de prémios e incentivos igualmente propostos neste projecto de mestrado, motivará os gestores a tomarem acções empreendedoras que gerem mais valor para cada um dos centros de responsabilidade e para a Porseg no geral. Numa empresa que continua a expandir-se, tanto na criação de mais negócios e por isso de mais departamentos, como na constituição de escritórios e até fábricas noutros países, ferramentas como a organização em centros de responsabilidade, os preços de transferência interna e a avaliação das performances, tornam-se verdadeiras mais-valias, na medida em que permitem perceber quais as áreas e países que geram maior valor, a razão porque o geram e as possíveis soluções para as que geram menos valor.

A concepção de ferramentas como estas implica mudanças, tanto na estrutura da empresa, como nas relações entre departamentos. Assim, os outros instrumentos do controlo de gestão, os instrumentos de pilotagem e os instrumentos de diálogo, necessitam obrigatoriamente de alterações. O presente projecto teve em conta essa necessidade de adaptação das antigas ferramentas e propôs transformações: i) no balanced scorecard da empresa, com a criação de novos e a transformação de actuais indicadores; ii) nos orçamentos, com a proposta de repartição do orçamento geral pelos novos orçamentos dos diversos centros de responsabilidade; e iii) nos instrumentos de diálogo, com a adaptação das reuniões mensais, das reuniões de discussão do “Painel de Gestão” e dos sistemas de informação aos novos centros de responsabilidade.

No futuro, e depois de implementadas as propostas sugeridas, continuam a existir possíveis inovações ao nível do controlo de gestão como uma evolução dos centros de

resultado para centros de investimento e a criação de outros centros de responsabilidade e preços de transfêrencia interna à medida que a Porseg for crescendo.

Neste projecto de mestrado pretendeu-se apresentar, não só uma contribuição para a inovação contínua dos modelos de gestão da Porseg, mas também um auxílio para qualquer gestor, de qualquer empresa, que pretenda conceber ou melhorar um sistema de controlo de gestão. Este estudo poderá também servir de base para alguém que pretenda fazer uma pesquisa, de natureza mais científica, no âmbito do controlo de gestão.

9.1. Limitações

Alerta-se para a dificuldade de implementação das ferramentas propostas, principalmente pelo facto da Porseg se tratar de uma empresa familiar e, por isso, pouco habituada a burocracias, algo que um complexo sistema de controlo de gestão exige. A polivalência dos principais gestores, na medida em que exercem vários cargos de responsabilidade, poderá dificultar também esta implementação. A necessidade de um *controller* dedicado a tempo inteiro vai também um pouco contra a cultura da empresa, visto que actualmente os gestores são no geral muito multifacetados.

Em suma, apesar da Porseg ser um caso de sucesso real, acredita-se que ainda poderá melhorar a curto, médio e longo prazo, aplicando as sugestões propostas neste projecto de mestrado.

10. Bibliografia

- Aguiar, A. B. & Teixeira, A. J. C. & Nossa, V. & Gonzaga, R. P. (2012). Associação entre Sistema de Incentivos Gerais e Práticas de Contabilidade Geral. *Revista de Administração de Empresas*, 52.1 (Jan/Feb 2012): 40-54.
- Anthony, R. N. e Govindarajan, V. (2007). *Management Control Systems*. McGraw Hill.
- Banham, H. C. (2010). External Environmental Analysis for Small and Medium Enterprises (SMEs). *CGA Journal of Business & Economics Research*, 8.10 (Oct 2010): 19-25.
- Ciaruffoli, Robert J. (1996). Refocus your company through strategic planning. *Pennsylvania CPA Journal*, 67.2 (Jun 1996): 19.
- Cobbold, I. & Lawrie, G. (2002). Classification of Balanced Scorecards based on their intended use, *2GC Discussion Paper*
- Epstein, M. J. & Manzoni, J. (1997). The balanced scorecard and tableau de bord: Translating strategy into action. *Management Accounting* (August): 28-36
- Flamholtz, E. (1996). Effective Organizational Control: A Framework, applications and Implications. *European Management Journal*, Vol. 14, No. 6, 596-611.
- Johnson, R. (2008). Operational Planning - A Factor of Five. *Supply House Times*, 51.5 (Jul 2008): 138,141.
- Jordan, H. & Neves, J. C. & Rodrigues, J. A. (2011). *O Controlo de Gestão – Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*. Áreas Editora (9ª Edição).
- Kaplan, R. & Norton, D. (1992). The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 71-79.
- Kaplan, R. & Norton, D. (1996). Using The Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 183-211.
- Khandwalla, P. N. (1972). The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls. *Journal of Accounting Research*, (Autumn, 1972): 275

- Lafferty, R. (2007). Measuring Business Performance through Budgeting. *Construction Accounting & Taxation*, 17.1 (Jan/Feb 2007): 44-46.
- Lawrie, G. (2006). Combining EVA® with Balanced Scorecard to improve strategic focus and alignment. *2GC Discussion Paper*
- Liao, S. S. (1973). Responsibility Centers. *Management Accounting*, 55.1 (Jul 1973): 46.
- Meers, K. A & Robertson, C. (2007). Strategic Planning Practices in Profitable Small Firms in the United States. *The Business Review*, Cambridge 7.1 (Summer 2007): 302-307.
- Mehrjerdi Y. Z. (2010). Enterprise resource planning: risk and benefit analysis. *Business Strategy Series*, VOL. 11 NO. 5 2010.
- Merchant, K. A. & Van der Stede W. A. (2012). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives*. (London: Prentice Hall), Third Edition
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 1999, 10, 363-382
- Piedad, F. & Hawkins, M. W. (2000). *High Availability: Design, Techniques and Processes*. Prentice Hall
- Player, S. (2003). Why some organizations go "beyond budgeting". *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 14.3 (Mar/Apr 2003): 3-9.
- Rodrigues, J. A. & Simões, A. M. (2009). *Descentralizar e Responsabilizar por Resultados – A Organização em Centros de Responsabilidade*. Áreas Editora.
- Ryan, B. & Scapens, R. W. & Theobald, M. (2002). *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*. Thomson.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement & control systems for implementing strategy*, Prentice Hall.
- Site do ISCTE (2014)

Teall, H. D. (1992). Winning with Strategic Management Control Systems. *CMA* 66.2 (Mar 1992): 30-33.

Yin, R. K. (2013). *Case Study Research: Design and Methods*. SAGE Publications, California, 2013.

11. Anexos

Anexo1 - Recursos e competência dos recursos

Para perceber melhor o que dá verdadeiro valor à empresa, entrevistou-se vários responsáveis para perceber os recursos mais importantes para estes. Concluiu-se que os que estão no quadro abaixo são os pontos-chave da empresa.

Recursos	Competência dos recursos
Técnicos especializados	Criar produtos adaptáveis e de elevada qualidade
Recursos financeiros	Realizar investimentos (marketing; máquinas de produção; investigação e desenvolvimento; etc.)
Departamento de I&D	Estudar as necessidades do mercado e criar produtos únicos e inovadores.
Notoriedade da marca	Associar a Porseg à empresa líder de mercado em Portugal e Angola.
Fábrica	Produzir as portas.
Representações	Associar a Porseg a outras empresas de renome internacional.

Se dividirmos estes recursos, cujos funcionários definiram como os cruciais para a empresa ser o que é hoje, em competências exigidas para a empresa sobreviver na indústria e em competências que dão verdadeira vantagem em relação à concorrência, teremos as seguintes conclusões:

Competências de sobrevivência	<ul style="list-style-type: none"> • Criar produtos adaptáveis e de elevada qualidade; • Produzir as portas.
Competências que dão vantagem competitiva	<ul style="list-style-type: none"> • Estudar as necessidades do mercado e criar produtos únicos e inovadores.; • Realizar investimentos (marketing; máquinas de produção; investigação e desenvolvimento; etc.)

Competências de sobrevivência – Na indústria de comercialização de portas, salienta-se a importância para as empresas conseguirem criar produtos adaptáveis às necessidades dos clientes e de qualidade mínima para se manterem no mercado;

Competências que dão vantagem competitiva – Estudar as necessidades do mercado para conseguir criar produtos únicos e inovadores e ser capaz de realizar investimentos

em máquinas novas, marketing ou investigação e desenvolvimento são características que neste mercado em Portugal, poucas empresas conseguem ter e por isso que lhes dá vantagem em relação à concorrência.

Analisando cada uma destas competências, de maneira a perceber quais delas são valiosas, raras e/ou inimitáveis para os membros que compõem esta organização, conclui-se o seguinte:

	Valioso	Raro	Inimitável
Criar produtos adaptáveis e de elevada qualidade	Sim	Não	Não
Realizar investimentos (marketing; máquinas de produção; investigação e desenvolvimento; etc.)	Sim	Sim	Não
Estudar as necessidades do mercado e criar produtos únicos e inovadores.	Sim	Sim	Não
Associar a Porseg à empresa líder de mercado em Portugal e Angola.	Sim	Sim	Sim
Produzir as portas.	Sim	Não	Não
Associar a Porseg a outras empresas de renome internacional.	Sim	Sim	Sim

Anexo 2 – Análise SWOT

Analisando as forças, fraquezas, oportunidades e ameaças, a empresa elaborou uma matriz com o objectivo de destacar as potencialidades a capitalizar (forças *versus* oportunidades); as vulnerabilidades a melhorar (fraquezas *versus* oportunidades); os constrangimentos a monitorizar (forças *versus* ameaças) e os problemas a eliminar (fraquezas *versus* ameaças).

Potencialidades – Capitalizar	Vulnerabilidades - Melhorar
<ul style="list-style-type: none"> • Solidez da empresa; • Capacidade de resposta a produtos especiais; • Serviço de assistência 24 horas; • Baixa rotação dos colaboradores; • Criação de produtos que respondam a novas necessidades através do departamento de I&D; • Grande capacidade de reacção a solicitações urgentes/imprevistas; • Fidelização dos clientes; • Mercado angolano, moçambicano, brasileiro e colombiano; • Evolução do mercado hoteleiro português; • Maiores exigências regulamentares para os edifícios; • Aumento da insegurança; • Aumento da desigualdade social. 	<ul style="list-style-type: none"> • Instalações fabris; • Elevado valor de guias pendentes e material em stock; • Baixo controlo técnico sobre os subempreiteiros e falta de formação/informação interna sobre produtos Porseg; • Formação contínua dos colaboradores.
Constrangimentos – Monitorizar	Problemas – Eliminar
<ul style="list-style-type: none"> • Recessão económica nacional/internacional; • Excesso de oferta de habitação; • Maior número de produtos competitivos; • Degradação dos prazos de pagamento e crédito das empresas de construção; • Investimentos estruturantes de alguns concorrentes; • Aumento do poder dos promotores com a inevitabilidade da utilização de produtos mais baratos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Discrepância de metodologias entre o Norte e o Sul; • Tempo de ciclo muito elevado entre a adjudicação e a abertura da encomenda; • Alguma desmotivação associada à gestão de carreiras e remunerações; • Falta de uma gama adequada a portas de quarto de hotel; • <i>Re-work</i>.

Anexo 3 - Recolha de informação: Conversas principais

Este projecto de mestrado só foi possível com a ajuda dos principais responsáveis da organização. A tabela que se segue demonstra quando e com quem é que se obteve grande parte da informação da empresa.

Quem?	Data	Tempo da entrevista
• Administrador 1	28/29 de Julho	2 horas
• Administrador 2	22 de Novembro; 15 de Fevereiro	4 horas
• D. Comercial	29 de Julho	1 hora
• Responsável “I&D”	28/29 de Julho	3 horas
• Director Financeiro	28/29 de Julho; 22 de Novembro	3 horas
• Responsável “Qualidade”	21/22 de Novembro	4 horas

Anexo 4 - Checklists

A revisão bibliográfica realizada permitiu criar uma *checklist* com as principais perguntas a fazer em cada uma das visitas que se fez à Porseg.

1ª Visita (28 e 29 de Julho):

- ✓ O que faz a Porseg?
- ✓ Como foi criada?
- ✓ Como está organizada?
- ✓ Visão, missão e valores?
- ✓ O que faz cada unidade de negócio?
- ✓ Como é o processo de vendas da Porseg?
- ✓ Qual é a estratégia da Porseg a curto; médio e longo prazo?
- ✓ Quais são os objectivos da Porseg?
- ✓ Quais os factores críticos de sucesso?
- ✓ Como é a Porseg Vs. a concorrência?
- ✓ Forças; oportunidades; fraquezas e ameaças?
- ✓ 5 forças de Porter na Porseg?
- ✓ Principais recursos da Porseg?
- ✓ Capacidades distintivas da Porseg?
- ✓ Como é feita a concepção dos planos de acção?
- ✓ Como são feitos os orçamentos?

2ª visita (21/22 de Novembro)

- ✓ A Porseg tem um balanced scorecard? Porque é que foi construído? Como é que é gerido?
- ✓ Quais os pontos-fortes e pontos-fracos do balanced scorecard?
- ✓ Como é que a informação é divulgada?
- ✓ Como é que é produzida?
- ✓ Quem a produz?
- ✓ Quem a valida?
- ✓ O que é que havia antes?
- ✓ Porque é que evoluiu?
- ✓ Como é que evoluiu?

- ✓ Para quem é divulgada? Chegam a toda a gente ou só aos gestores de cima?
- ✓ Como é feita a definição das metas?
- ✓ Com e para que periodicidade?
- ✓ Como é que a informação é analisada?
- ✓ Quem é que calcula os desvios?
- ✓ Como são propostas medidas correctivas?
- ✓ Existem Incentivos?
- ✓ Qual é a relação entre os indicadores e a estratégia?
- ✓ Como é que a Porseg está dividida em centros de responsabilidade?
- ✓ Como é feita a gestão destes?
- ✓ Como é que são avaliados?
- ✓ Quais os principais pontos-fortes e pontos-fracos?
- ✓ Como podem ser melhorados?
- ✓ Como está formulado o processo organizacional da empresa?
- ✓ Qual as relações entre departamentos neste processo?
- ✓ Que sistemas de informação possui a Porseg?
- ✓ O que é que este faz?
- ✓ Quem é que gere a informação nos sistemas de informação?

3ª visita (15 de Fevereiro)

- ✓ Quais são as sugestões finais?
- ✓ Concordam com tudo o que foi realizado neste projecto?
- ✓ Existem últimos comentários e sugestões?

Anexo 5 – Documentos de suporte

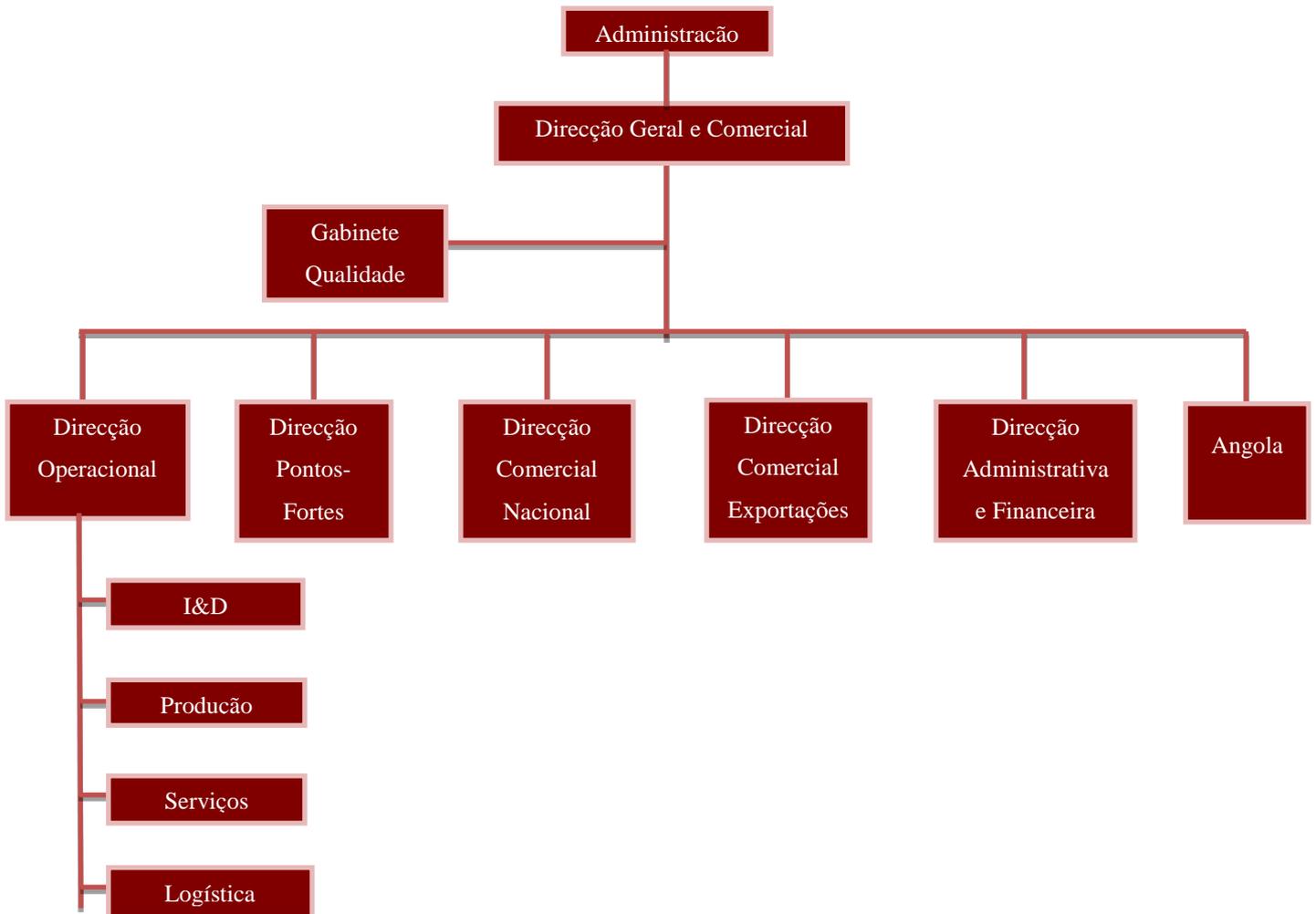
Abaixo seguem-se os documentos analisados para a elaboração deste projecto de mestrado.

Documentos de Suporte	
Documentos	Fonte
Listagem dos produtos	Departamento de I&D
Plano Estratégico	Departamento de I&D
Análise SWOT/5 Forças de Porter	Departamento de I&D
Organigrama	Departamento de qualidade
Descrição de funções	Departamento de qualidade
Orçamentos	Departamento financeiro da Porseg
“Painel de Gestão”	Departamento de qualidade da Porseg
Sequência dos processos de Gestão da Qualidade	Departamento de qualidade da Porseg
Balancete dos centros de custo	Departamento financeiro da Porseg
Manual da qualidade	Departamento de qualidade da Porseg

Anexo 6 – “Painel de Gestão”

Perspectiva	KPI's	Responsável	Processos Monitorizados com este KPI	2012	2013	META		ACOMPANHAMENTO						
						2013	M/D	T1	T2	T3	T4	Valor anual Obtido		
Financeira	Volume de Vendas	MRA	Requisitos de Cliente				M							
	Redução do Volume de Stocks - Armazém 01	SRA	Aprovisionamentos				M							
	Redução do Volume de Stocks - Armazém 02	SRA	Aprovisionamentos			250.000	D							
	Redução do Volume de Stocks - Armazém 10	SRA	Aprovisionamentos			15.000	M							
	Redução do Volume de Stocks - Armazém 11	SRA	Aprovisionamentos			50.000	D							
	Redução do Volume de Stocks - Armazém 20	SRA	Aprovisionamentos			150.000	D							
	Custo Não Conformidades - (acumulado)	VC	Gestão do Sistema			15.000	D							
	Custo Não Conformidades Internas	VC	Gestão do Sistema				M							
	Custo Não Conformidades Internas Produção	VC	Gestão do Sistema				M							
	Custo Não Conformidades Internas Comercial	VC	Gestão do Sistema				M							
	Custo Não Conformidades Internas Serviços Técnicos	VC	Gestão do Sistema				M							
	Custos Não Conformidades Cliente	VC	Gestão do Sistema				M							
	Custos Não Previstos (%Custos n previstos/Total custo c/ subempreiteiros)	VC/NE	Todos			<10%	M							
	Valor das Guias por facturar	JG	Instalação			300.000	D							
	Cliente	Tempos de paragem de máquina	VC	Gestão de Infraestruturas			20 h (Goiti 35h)	M						
		Custos Manutenção (Goiti e Quinadoras)	VC	Gestão de Infraestruturas			5000	M						
		% Desperdício - Sucata	VC	Fabrico				M						
Custo com Fardamento		SRA	Aprovisionamentos / Gestão de RH				M							
Índice de Satisfação Clientes		VC	Gestão do Sistema			80%	D							
Índice de Satisfação Clientes Selagens e Protecção Estruturas		VC	Gestão do Sistema			80%	M							
Nº de Reclamações		VC	Requisitos de Cliente				M							
Nº de Não Conformidades - Comercial (acumulado)		VC	Requisitos de Cliente				M							
Análise de custos de produção fechada por família de artigo		JG	Requisitos de Cliente				D							
Novos Produtos		JG	Requisitos de Cliente			10	D							
Processo	Nº de Não Conformidades feitas a fornecedores (acumulado)	SRA	Aprovisionamentos				M							
	Índice de Fornecedores classificados como A	SRA	Aprovisionamentos			>25%	M							
	% de acções consideradas eficazes (AC, AP)	VC	Gestão do Sistema			100%	D							
	Fecho de NC internas, fornecedor e de Cliente (acumulado)	VC	Gestão do Sistema			70%	D							
	Cumprimento do Plano de Manutenção Preventiva	SM	Gestão de Infraestruturas			100%	D							
	Índice de Produtividade	VC	Fabrico			107%	D							
	Nº de Não Conformidades - Fabrico (acumulado)	VC	Fabrico				M							
	Nº de Não Conformidades - Instalação (acumulado)	VC	Instalação				M							
	Nº de Não Conformidades - Transporte (acumulado)	VC	Embalagem e expedição				M							
	Consumos e gastos em energia eléctrica	VC	Todos				M							
Competências	Gastos em gasóleo (acumulado)	VC	Todos				M							
	% de acções de formação eficazes	VC	Gestão de RH			80%	D							
	Nº de sugestões de colaboradores	VC	Gestão de RH				M							
	% de sugestões com acções pela administração	VC	Gestão de RH			100%	M							
	% de concretização dos objectivos	VC	Todos			>60%	D							
	Acidentes de Trabalho (acumulado)	VC	Gestão de RH				M							

Anexo 7 – Organigrama da Porseg



Anexo 8 – Balancete repartido pelos Centros de Custo da Porseg

C.Custo	Descrição	Valores Mensais		Valores Acumulados		Saldo	
		Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito
0	Custos a Repartir						
1	Administração						
2	Direcção Adm/Fin						
2.1	Serviços Administrativos						
2.2	Informática						
3	Direcção Comercial						
3.1	Vendas Nacionais						
3.2	Vendas Exportação						
4	Direcção Produção						
4.1	Administrativos Produção						
4.2	Técnica						
4.3	Carpintaria						
4.4	Máquinas/Corte						
4.5	Máquinas/Quinagem						
4.6	Máquinas/Soldadura						
5	Direcção Qualidade						
6	Logística						
6.1	Instalações Norte						
6.2	Instalações Sul						
7	I&D						