



Sistemas de Controlo de Gestão na Santa Casa da Misericórdia do Porto: um estudo de caso

Por

Rui André Gonçalves Silva

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão

Orientada por:

Prof. Doutor João Pedro Figueiredo Ferreira de Carvalho Oliveira

2017

Nota Biográfica

Rui André Gonçalves Silva nasceu a 30 de maio de 1990. Em setembro de 2008 iniciou o seu percurso no ensino superior no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto no curso de licenciatura em Contabilidade e Administração, tendo finalizado em julho de 2012.

Aquando a finalização da licenciatura iniciou a sua experiência profissional na área da formação através da realização de um estágio profissional em contabilidade e apoio à elaboração e enquadramento de candidaturas a projetos financiados. Em outubro de 2013 realizou exame de acesso à Ordem dos Contabilistas Certificados, tendo obtido a respetiva aprovação, sendo membro da respetiva ordem.

Em abril de 2014 rumou a um novo desafio profissional, assumindo as funções de técnico de contabilidade, tendo assumido a responsabilidade técnica de empresas clientes. Considerando a formação como um ativo de extrema importância no desenvolvimento profissional e pessoal, iniciou nesse mesmo ano o curso de Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão na Faculdade de Economia do Porto. Desde dezembro de 2015 desempenha funções de técnico de fiscalidade na SONAE.

Agradecimentos

Em primeiro lugar gostaria de expressar o meu agradecimento ao Professor João Oliveira por toda a disponibilidade, apoio, motivação e orientação dados ao longo da realização deste trabalho. O seu acompanhamento e todas as palavras e conhecimentos transmitidos ao longo das várias reuniões foram, sem qualquer dúvida, fonte impulsionadora para a realização e entrega do presente trabalho. Muito Obrigado!

A realização deste trabalho, não teria sido também possível sem o envolvimento de vários elementos da Santa Casa da Misericórdia do Porto, aos quais estendo o meu agradecimento por me terem proporcionado as condições necessárias ao desenvolvimento do estudo de caso. Um agradecimento especial ao Dr. André Campante por todo o tempo disponibilizado, preocupação e acompanhamento na “descoberta” da instituição. Ao Sr. Provedor Doutor António Tavares, ao Dr. Agostinho Branquinho, ao Dr. Joaquim Sala, ao Dr. Manuel Figueiredo e à D. Carolina Oliveira o meu obrigado pela disponibilidade, e partilha de experiências e conhecimentos que em muito enriqueceram este trabalho. Estendo ainda o agradecimento à Dr.^a Rita Proença e ao Dr. Jorge Lima pelo encaminhamento inicial e por terem acreditado no potencial deste trabalho.

Por fim, quero também agradecer aos meus pais, à minha irmã e à minha namora que diariamente me acompanham, me motivam, apoiam e impulsionam na concretização de todos os meus objetivos.

Resumo

Cada vez mais as instituições particulares de solidariedade social desempenham um papel relevante junto da sociedade, tendo tipicamente orçamentos limitados e grande dependência de fundos e apoios, apesar de algumas terem uma dimensão significativa. Como organizações complexas e de dimensão significativa, e tal como nas entidades do sector lucrativo, os mecanismos de controlo surgem como necessários para fornecer à gestão instrumentos importantes para o atingimento dos objetivos.

Através da realização de um estudo de caso descritivo e exploratório na Santa Casa da Misericórdia do Porto, uma das mais antigas e mais importantes instituições no contexto nacional, estudou-se, através do modelo desenvolvido por Ferreira e Otley (2009), os tipos de sistemas de controlo de gestão utilizados nesta organização. A análise integrada e holística dos SCG adotados é estruturada com base nas doze questões do modelo, finalizando-se com uma análise à relação e coerência global existente entre todas as componentes do SCG.

Palavras-chave: Sistemas de Controlo de Gestão; Organizações sem fins lucrativos; Avaliação de Desempenho Organizacional;

Abstract

Increasingly private social charity institutions play an important role in society, usually having limited budgets and huge support and funds dependence, although some have a significant dimension. As complex organizations and with significant dimension, and as in the profit sector companies, the control mechanisms appear as needed to provide the management tools that are important to achieve the goals.

Through a descriptive and exploratory case study in Santa Casa da Misericórdia do Porto, one of the oldest and most important institutions in the national context, was studied, using the model developed by Ferreira and Otley (2009), the types of management control Systems (MCS) used in this organization. The integrated and holistic analysis of the MCS adopted is framed according to the twelve model issues, ending with an analysis of the relationship and overall coherence between all the components from MCS.

Keywords: Management Control Systems; Nonprofit Organizations; Performance Management Systems

Índice

1. Introdução	1
2. Revisão da Literatura	3
2.1. Sistemas de Controlo de Gestão	3
2.1.1. Tipos de Controlo de Gestão	3
2.1.1.1. Controlo de Ações	3
2.1.1.2. Controlo de Resultados	5
2.1.1.3. Controlos Pessoais	6
2.1.1.4. Controlos Culturais	6
2.1.2. O modelo de análise de SCG de Ferreira e Otley (2009)	7
2.2. Caracterização do Sector das Organizações sem Fins Lucrativos	13
2.3. Sistemas de Controlo de Gestão nas Organizações Sem Fins Lucrativos	15
3. Metodologia	18
4. Análise Empírica	20
4.1. Caracterização da Santa Casa da Misericórdia do Porto	20
4.1.1. Enquadramento Histórico	20
4.2. Áreas de Atuação da SCMP	22
4.3. Sistemas de Controlo de Gestão na SCMP	25
4.3.1. Missão e Visão	25
4.3.2. Fatores Chave de Sucesso	27
4.3.3. Estrutura Organizacional	27
4.3.4. Estratégias e Planos	29
4.3.4.1. Estratégias de Negócio	29
4.3.4.2. Estratégias dos Serviços de Suporte	30
4.3.5. Medidas Chave de Desempenho	32
4.3.6. Estabelecimento dos Objetivos	33

4.3.7.	Avaliação de Desempenho	34
4.3.8.	Sistema de Recompensas.....	38
4.3.9.	Fluxo de Informação, Sistemas e Redes	38
4.3.10.	Utilização do Modelo	39
4.3.11.	Alterações do Modelo	40
4.3.12.	Força e Coerência	40
5.	Conclusão, limitações e pistas para investigação futura	42
5.1.	Principais Conclusões.....	42
5.2.	Limitações da Investigação	43
5.3.	Pistas para Investigação Futura	44
	Bibliografia	45
	Anexo 1 - Governo Societário.....	48
	Anexo 2 - Guião das Entrevistas	52

Índice de Figuras

Figura N° 1: Modelo do Sistema de Gestão de Desempenho	8
Figura N° 2: Organograma Geral da SCMP	24
Figura N° 3: Processo Pedido de Compra.....	32
Figura N° 4: Diagrama Encerramento de Contas.....	38

Índice de Tabelas

Tabela N° 1: Detalhe das Entrevistas.....	18
Tabela N° 2: Objetivos para 2017 da SCMP	34
Tabela N° 3: Relação de Ficha de Avaliação de Desempenho por área	37

Abreviaturas

BI - *Business Intelligence*

CAS – Conselho de Administração da Saúde

CCF – Centro de Conferência de Faturas

CE – Comissão Executiva

CG – Contabilidade de Gestão

CHCF – Centro Hospitalar Conde Ferreira

CMD – Centro de Medicina Desportiva do Hospital da Prelada

CO – Controlos Organizacionais

CRN - Centro de Reabilitação do Norte

EIPSS – Estatuto das Instituições Particulares e Solidariedade Social

ERP - Enterprise Resource Planning

ERPI – Estruturas Residenciais para Idosos

HP – Hospital da Prelada

IPSS – Instituição Particular de Solidariedade Social

SCG – Sistemas de Controlo de Gestão

SCMP – Santa Casa da Misericórdia do Porto

SGAD – Sistema de Gestão e Avaliação de Desempenho

SNS – Serviço Nacional de Saúde

1. Introdução

É nas alturas de crise que as famílias procuram maior ajuda para suprirem as suas necessidades básicas, muitas vezes junto de instituições particulares de solidariedade social. Ao mesmo tempo, assistimos à rutura de organizações, com ou sem fins lucrativos, que enfrentam sérias dificuldades para fazerem face à crise e prosseguirem os seus objetivos. Num estudo elaborado em 2013 pela Conta Satélite da Economia Social, é referido que em 2013 o sector da economia social em Portugal representava 2,8% do Valor Acrescentado Bruto Nacional e 5,2% do emprego total, possuindo uma necessidade líquida de financiamento de 412 milhões de euros. Torna-se assim importante que também as entidades do sector social utilizem mecanismos que permitam controlar e utilizar eficazmente os seus recursos limitados, pelo que a utilização de sistemas de controlo de gestão surge como relevante.

Verifica-se que na literatura os estudos sobre sistemas de controlo de gestão são essencialmente focados em entidades que prosseguem fins lucrativos. Uma vez que tanto as organizações com ou sem fins lucrativos têm necessidades de controlo (Merchant & Van der Stede, 2007), mas tendo diferentes características, com este trabalho pretendo suprir a falta de investigação existente desta temática em relação a organizações sem fins lucrativos, contribuindo para um maior conhecimento da realidade existente neste tipo de organizações.

Nesta dissertação pretende-se conhecer os diferentes tipos de sistemas de controlo de gestão existentes numa instituição particular de solidariedade social concreta, a Santa Casa da Misericórdia do Porto.

Este trabalho iniciou-se com uma pesquisa de literatura acerca do que são sistemas de controlo de gestão, e que tipo de sistemas de controlo existem, analisando também o modelo de análise desenvolvido por Ferreira & Otley (2009). Através do enquadramento na literatura, caracterizou-se o sector das organizações sem fins lucrativos, fazendo-se de seguida uma relação entre sistemas de controlo de gestão e organizações sem fins lucrativos.

No capítulo 2 apresenta-se uma revisão de literatura acerca do que são sistemas de controlo de gestão, e que tipo de sistemas de controlo existem, nomeadamente utilizando

o modelo de análise desenvolvido por Ferreira & Otley (2009). Caracteriza-se igualmente o sector das organizações sem fins lucrativos, fazendo-se de seguida uma relação entre sistemas de controlo de gestão e organizações sem fins lucrativos.

O capítulo 3 apresenta a metodologia adotada no desenvolvimento do presente trabalho. No capítulo 4, através do estudo de caso exploratório e descritivo da SCMP, descreve-se, à luz modelo desenvolvido por Ferreira & Otley (2009), os sistemas de controlo existentes na organização. O capítulo 5 apresenta as conclusões do estudo, as suas limitações e algumas pistas para investigação futura.

2. Revisão da Literatura

2.1. Sistemas de Controlo de Gestão

É possível encontrar-se várias definições para o que são os Sistemas de Controlo de Gestão (SCG), uma vez que não existe uma definição universal. O controlo de gestão é uma função crítica de qualquer organização (Merchant & Van der Stede, 2007). Segundo Otley (1999), os SCG providenciam informação importante para que os gestores possam desenvolver e manter determinados padrões de comportamento da organização. Chenhall (2003) começa por relacionar Contabilidade de Gestão (CG), Sistemas de Contabilidade de Gestão, Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) e Controlos Organizacionais (CO). É referido que o termo SCG é mais amplo que sistemas de contabilidade de gestão, uma vez que inclui outros tipos de controlos, nomeadamente pessoais. Os SCG são vistos como ferramentas passivas que fornecem informações que auxiliam os gestores na tomada de decisão (Chenhall, 2003). Malmi e Brown (2008) referem que os SCG incluem todos os dispositivos e sistemas que permitem que a gestão consiga assegurar que o comportamento e as decisões dos diversos trabalhadores sejam consistentes com os objetivos organizacionais.

Analisando as definições enumeradas, encontram-se pontos de convergência. Verifica-se assim que a utilização de SCG tem como função primária influenciar o comportamento de forma desejável, trazendo como benefício aumentar a probabilidade da organização atingir os seus objetivos (Merchant & Van der Stede, 2007).

2.1.1. Tipos de Controlo de Gestão

É possível encontrarmos vários modelos e sistemas de controlo de gestão. Segundo Merchant (1997), existem 4 tipos de SCG:

- Controlo de Ações;
- Controlo de Resultados;
- Controlos Pessoais;
- Controlos Culturais.

2.1.1.1. Controlo de Ações

O controlo de ações pretende levar a que os funcionários realizem (ou não realizem) determinadas ações. De todos os tipos de controlo, esta é a forma mais direta uma vez

que envolve a tomada de medidas que garantam que os funcionários atuem no melhor interesse da organização (Merchant, 1997). De forma a que o controlo das ações possa ser devidamente executado, existem 4 formas de controlo de ações:

- Restrições Comportamentais;
- Revisão de Planos de Ação;
- Responsabilização pela ações executadas;
- Redundância.

As restrições comportamentais atuam de forma negativa, isto é, estabelecem o que não pode ser feito através da existência de limitações que poderão ser físicas ou administrativas (Merchant & Stede, 2012). As restrições físicas podem verificar-se através de fechaduras, palavras-passe, e na limitação do acesso a determinadas informações e/ou áreas, nomeadamente através da leitura de impressões digitais ou cartões magnéticos de acesso. As restrições administrativas estão relacionadas com o estabelecimento de determinados limites na realização de ações específicas, tais como na realização de pagamentos ou na determinação de “tetos” máximos na aprovação de despesas.

A revisão dos planos de ação consiste no escrutínio dos planos de ação antes destes serem aprovados, podendo os revisores durante este processo solicitar modificações assim como aprovarem determinadas ações propostas. Este tipo de controlo de ações habitualmente é efetuado durante os processos de planeamento e orçamentação, caracterizando-se por existirem revisões espalhadas pelos diversos níveis hierárquicos.

Na responsabilização pelas ações executadas existem 4 fases que devem ser tidas em consideração, nomeadamente:

- definição de quais as ações que são aceitáveis e não aceitáveis;
- comunicação destas aos diferentes colaboradores;
- observação das ações executadas;
- recompensar as boas ações, punindo as não aceitáveis.

Segundo Merchant & Stede (2007), a redundância pode ser considerada um controlo de ação porque aumenta a probabilidade de uma tarefa ser bem executada. Neste tipo de

controle é alocado mais do que um colaborador ou máquina/computador a determinada tarefa, de forma a que esta seja revista.

2.1.1.2. Controle de Resultados

O controle de resultados tem como objetivo influenciar as ações dos colaboradores das áreas das quais a obtenção de resultados é importante, constituindo uma forma indireta de controle. A aplicação deste tipo de controle pretende motivar os funcionários, encorajando-os a desenvolverem os seus talentos e habilitando-os a tomarem as ações que consideram essenciais para o atingimento dos resultados. Os colaboradores devem ter em consideração que os seus atos terão consequências positivas ou negativas para a organização (Merchant, 1997). Este é um tipo de controle preventivo, uma vez que são definidos os resultados e informados os colaboradores do que é expectável atingirem (Merchant & Van der Stede, 2007) Segundo Merchant & Van der Stede (2007), na implementação do controle de Resultados, devem ser seguidos 4 passos, nomeadamente:

- Definição das dimensões de desempenho;
- Medição do desempenho;
- Estabelecimento de objetivos;
- Atribuição de recompensas.

O primeiro passo a seguir na implementação do controle de resultados consiste em definir o que será avaliado, por exemplo, o lucro obtido, as vendas, a satisfação dos clientes. É importante a definição correta das dimensões de desempenho, pois se esta não estiver de acordo com os objetivos organizacionais, o controle dos resultados irá levar os colaboradores a trabalharem na direção errada. O segundo passo, a medição do desempenho, representa um elemento crítico do sistema de controle de resultados, uma vez que é aqui que são definidas as medidas financeiras e não financeiras alvo de análise, tal como satisfação do cliente. Nas medidas financeiras podemos encontrar ao retorno dos ativos, o resultado líquido e ganhos por ação, nas medidas não financeiras podemos encontrar a satisfação do cliente ou a quota de mercado. O estabelecimento de objetivos constitui também um importante elemento do sistema de controle de resultados. Primeiro de tudo os objetivos devem estimular a motivação estabelecendo objetivos possíveis de concretizar. As recompensas ou os incentivos constituem o elemento final do sistema de controle de resultados. As organizações atribuem recompensas aos colaboradores por

estes atingirem determinados resultados, tais como aumentos salariais, bônus, reconhecimento, entre outros. As recompensas atribuídas poderão ser monetárias ou não monetárias, funcionando como forma motivacional na concretização dos resultados propostos (Merchant & Van der Stede, 2007).

2.1.1.3. Controlos Pessoais

Os controlos pessoais ajudam a que os colaboradores possam fazer um bom trabalho. A existência deste sistema de controlo serve três propósitos: que o colaborador compreenda o que a organização procura; que a organização perceba se o colaborador tem as competências necessárias ao exercício das tarefas; aumentar a probabilidade do colaborador auto-monitorizar-se (Merchant, 1997). Para a implementação deste tipo de controlo existem 3 métodos:

- Seleção e Recrutamento do pessoal;
- Formação dos colaboradores;
- Desenho dos locais do trabalho e a disponibilização dos recursos necessários.

2.1.1.4. Controlos Culturais

Segundo Merchant (1997), os controlos culturais são criados para encorajar a monitorização mútua, existindo uma forte pressão por parte dos grupos sobre os indivíduos que se desviam das normas e valores. A cultura organizacional permanece razoavelmente fixa ao longo do tempo, mesmo que mudem as condições do negócio. Os gestores tentam criar e moldar a cultura organizacional de várias formas. Os métodos mais importantes são os códigos de conduta e as recompensas baseadas no desempenho coletivo dos grupos (Merchant & Van der Stede, 2007). De facto, os códigos de conduta são utilizados por muitas organizações como forma de moldar a cultura organizacional. Este documento, formal, estabelece os valores organizacionais, o compromisso com os *stakeholders* e as formas de como a gestão pretende que a organização funcione.

Até agora foram abordadas as tipologias genéricas de mecanismos de CG. Apesar de serem uma classificação útil e muito difundida, são de utilidade relativamente limitada para estudar sistemas de controlo de gestão em organizações concretas, de forma integrada. Com esse objetivo, foram propostos vários modelos, de que se destaca o de Ferreira e Otley (2009), analisado em seguida.

2.1.2. O modelo de análise de SCG de Ferreira e Otley (2009)

O modelo de Ferreira & Otley (2009) é um modelo integrado, sistemático para caracterizar os SCG. É um modelo utilizado por vários autores para a caracterização de SCG, e será também utilizado para caracterizar os SCG utilizados atualmente na organização objeto do estudo de caso deste trabalho. Uma década antes, Otley (1999) desenvolveu um modelo em que é possível estabelecer-se uma relação entre os principais objetivos da organização e os processos e métodos envolvidos na avaliação do impacto de cada um desses objetivos, assim como a relação do processo de formulação e implementação de estratégias e planos com a sua respetiva avaliação. Neste modelo é ainda tido em conta o processo de estabelecimento de objetivos a nível de desempenho da organização e o nível em que os mesmos são estabelecidos. São também tidos como importantes os sistemas de recompensas utilizados pelas organizações assim como as suas implicações em caso de atingimento ou não das metas definidas.

O modelo de Otley (1999) pode ser utilizado tanto nas entidades com fim lucrativo como nas entidades sem fins lucrativos, analisando 5 áreas-chave das organizações. Anos mais tarde, foi desenvolvido por Ferreira & Otley (2009) um modelo mais alargado em que passaram a analisar 12 questões: 10 questões relacionadas com o “O Quê?” e 2 com o “Como?”. A Figura Nº 1 permite identificar as 12 questões do modelo e a importância da relação entre todas elas.

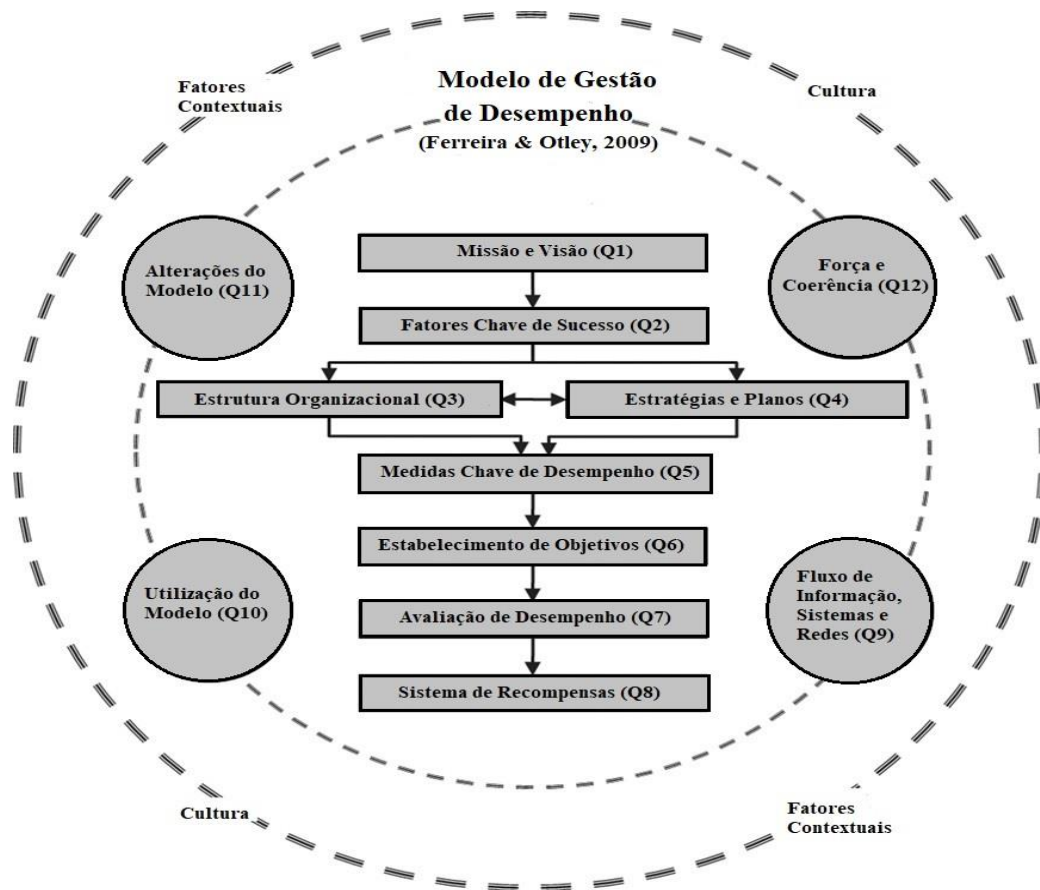


Figura Nº 1: Modelo do Sistema de Gestão de Desempenho
 Fonte: (Ferreira & Otley, 2009, página 268) - (Tradução do autor)

A primeira questão do modelo remete para a Missão e a Visão da organização. Segundo Ferreira & Otley (2009), as organizações estabelecem através da missão e da visão a orientação do que pretendem seguir, sendo que a sua observação permite perceber de que forma é que o modelo funciona na prática. O objetivo desta questão é o de obter informações acerca da forma como os valores organizacionais são estabelecidos e comunicados nos diferentes níveis, permitindo também observar o impacto no comportamento dos indivíduos. A missão e a visão representam sistemas de crenças, dado que transmitem os valores básicos, os objetivos da organização e a direção que deve ser seguida (Simons, 1995).

A segunda questão está relacionada com os Fatores Chave de Sucesso, nomeadamente em saber-se quais os fatores chave que a organização acredita que sejam essenciais para o sucesso futuro da organização. Os fatores chave de sucesso são vistos como a codificação da visão e da missão de uma forma mais concreta e num período de tempo

definido, reconhecendo-se que as medidas de controlo devem ser reportadas de forma regular. Estes fatores permitem avaliar se a organização está a perseguir a missão e a visão com sucesso (Ferreira & Otley, 2009).

A terceira questão abordada no modelo está relacionada com a estrutura organizacional e o impacto desta na utilização do sistemas de gestão de desempenho e de que forma esta influencia e como é influenciada pelos processos de gestão estratégica. A estrutura organizacional é vista como um elemento fundamental de controlo, uma vez que esta influencia a aplicação do modelo. Nas abordagens mais convencionais dos SCG existe o risco de serem ignorados determinados tipos de controlos que se encontram incorporados na estrutura da própria organização, nomeadamente controlos de inventários ou de sistemas de produção (Ferreira & Otley, 2009). As estratégias da organização e a estrutura estão ligadas através da relação existente entre os SCG e a estrutura (Chenhall, 2003). Johnson et al. (2008) referem que a estrutura organizacional deve ser escolhida por forma a estar alinhada com os processos e as relações, identificando 5 tipos de estruturas (funcional, multidivisional, matricial, de projeto e multinacional). A estrutura organizacional está diretamente ligada com as fases de crescimento organizacional, nomeadamente de evolução ou revolução organizacional, sendo esta adaptável às diferentes situações (Greiner, 1998).

Na quarta questão são abordadas as estratégias e os planos, importa saber quais as estratégias e os planos que a organização adota e quais as atividades e os processos necessários para assegurar o sucesso. De forma a que um SCG funcione, é importante que os controlos utilizados estejam adaptados às diferentes estratégias e planos (Otley, 1999). O foco desta questão está nas ações que são necessárias ao desenvolvimento da organização, sendo dado ênfase às ações que são suscetíveis de atingir os resultados pretendidos. A definição das ações necessárias revela-se importante, uma vez que se não existirem ações concretas para alcançar os objetivos, é possível que mesmo existindo objetivos claros que poderão estar alinhados com a missão e visão e com fatores chave de sucesso devidamente estabelecidos se possa verificar o fracasso do planeamento estratégico (Ferreira & Otley, 2009).

A quinta questão é relativa às medidas chave de desempenho, é importante perceber quais são as principais medidas de desempenho da organização que derivam dos objetivos, dos

fatores chave de sucesso e das estratégias e planos assim como qual o papel que estas desempenham na avaliação de desempenho. A utilização das medidas chave de desempenho permitem medir o atingimento dos objetivos, dos fatores chave de sucesso, das estratégias e dos planos. A presença desta questão no modelo é importante uma vez que esta acompanha as medidas de desempenho utilizadas nas organizações, permitindo também perceber a influência destas no comportamento dos indivíduos (Ferreira & Otley, 2009). O número de medidas chave em utilização numa organização é relevante, contudo é importante que se tenha em atenção a limitação de análise por parte da gestão dado que a utilização de medidas chave em excesso pode levar a que as mesmas tenham um impacto reduzido devido à incapacidade de análise. Parmenter (2007) indica que nos indicadores chave de desempenho há que considerar sete aspetos, nomeadamente: a existência ou não de medidas não financeiras; a medição frequente; a atuação por parte do administrador ou da equipa de gestão; a compreensão das medidas e das ações corretivas exigidas por todos os funcionários; a responsabilização individual ou da equipa; devem ter um impacto significativo; devem trazer um impacto positivo para a organização.

Na sexta questão é abordado o estabelecimento dos objetivos. Esta questão pretende saber qual o nível e desempenho que a organização necessita de obter para cada uma das medidas de desempenho, assim como a forma como são estabelecidos os objetivos de desempenho. O estabelecimento de objetivos representa um aspeto crítico, refletindo-se neste modelo a tensão existente entre o que se pretende atingir e aquilo que efetivamente se mostra possível atingir (Otley, 1999). Na determinação de objetivos para qualquer área da organização é necessário ter-se em conta que os objetivos pretendidos nem sempre são atingíveis. Neste sentido, é importante ter-se presente que no estabelecimento de metas difíceis de alcançar a nível de grupos, estas podem impedir o desempenho, dado estar dependente do trabalho realizado por todos os membros do grupo (Fisher, Peffer & Sprinkle, 2003).

A sétima questão do modelo está relacionada com a avaliação de desempenho. Nesta questão, o modelo criado por Ferreira & Otley (2009) debruça-se em saber quais os processos existentes para a avaliação de desempenho individual, de grupo e organizacional. É ainda verificado se a avaliação segue parâmetros objetivos, subjetivos ou se uma mistura dos dois e qual a importância dos controlos formais e informais. A avaliação de desempenho representa uma função crítica das atividades de controlo.

Apesar de a avaliação individual de desempenho ser aquela que mais se verifica nas organizações, esta questão não está exclusivamente relacionada com esta, incluindo também avaliação de desempenho de um grupo, que poderá ser constituído por um departamento ou uma equipa, e também para a organização. No que respeita às características subjetivas, o avaliador pode minimizar a subjetividade indicando os aspetos mais importantes que são tidos em consideração na avaliação, uma vez que habitualmente estes são desconhecidos pelo avaliado e determinadas pelo avaliador. Em contrapartida, a utilização de características objetivas não permitem qualquer tipo de ajustamento nos critérios, baseando-se nos resultados reais. As avaliações subjetivas são mais importantes em ambientes de trabalho complexos, onde as funções envolvem várias tarefas e responsabilidades (Gibbs et al, 2004), trazendo também como vantagem a facilidade dos avaliadores identificarem falhas no sistema de avaliação e a possibilidade de as corrigirem.

Na oitava questão são abordados os sistemas de recompensas, nomeadamente que tipo de recompensas são atribuídas, quer sejam financeiras ou não financeiras, pelo atingimento do desempenho estabelecido. As recompensas poderão variar entre o reconhecimento (recompensas não financeiras) e a atribuição de recompensas financeiras (prémios) para progressão na carreira; é ainda possível que as recompensas incluam elementos financeiros e não financeiros. Nos últimos anos a atribuição de recompensas aos grupos tem ganho destaque por parte dos investigadores e pelas organizações. Este tipo de recompensas são atribuídas pelo desempenho coletivo sob várias formas, nomeadamente através de esquemas de participação nos lucros e incentivos de equipa (Ferreira & Otley, 2009). As recompensas financeiras levam a um aumento do esforço dos colaboradores para alcançarem os objetivos, contudo a falta de competências pode atenuar a relação esforço-incentivos (Bonner & Sprinkle, 2002), pelo que é importante a correta definição dos objetivos.

A nona questão está relacionada com os fluxos de informação, sistemas e redes. Nesta questão é importante perceber-se quais são os fluxos de informação, quais os sistemas e as redes que a organização utiliza como suporte à operação do sistema de gestão de desempenho. Segundo Otley (1999), estes mecanismos são essenciais para o sistema de gestão de desempenho, uma vez que permitem que todo o sistema se mantenha interligado. Estes mecanismos funcionam como o sistema nervoso do corpo humano,

transmitindo a informação por toda a organização. Os sistemas são habitualmente utilizados para o tratamento de dados contabilísticos e informações de controlo. Em muitas organizações o controlo orçamental é uma das principais ferramentas de controlo, sendo também utilizados outros sistemas de controlo, tais como sistemas de qualidade, sistemas de logística ou sistemas de gestão da relação com o cliente. A tendência atual é a adoção de sistemas de gestão de desempenho mais amplos, tais como o *balanced scorecard*. As organizações organizam os seus sistemas em redes de forma a estarem disponíveis em toda a organização. As redes de informação poderão ser formais ou informais: as redes informais constituídas pelos diferentes colaboradores, representam uma forma importante de difusão da informação dentro da organização (Ferreira & Otley, 2009). Apesar das vantagens dos sistemas de informação, nomeadamente dos sistemas *ERP*, estes podem ser limitadores da conceção e implementação de SCG (Granlund & Mouritsen, 2003).

A décima questão está relacionada com a utilização do sistema de gestão de desempenho, centrando-se nomeadamente nos diferentes tipos de utilização que é dada à informação e aos mecanismos de controlo existentes. É verificada se existe caracterização na literatura dos diversos tipos de utilização e de que forma os controlos tem utilizações diferentes mediante o nível hierárquico. Ferreira (2002) refere que a utilização de controlo através da informação pode ser mais significativa do que a utilização de sistemas de controlo formais.

A décima primeira questão, é a primeira pergunta de “como” e é relativa à mudança. Nesta questão é questionada a forma de como o sistema de gestão de desempenho foi alterado à luz da dinâmica e do ambiente da organização. No caso de ter sido adaptado, se as adaptações foram planeadas ou se foi de uma forma proactiva ou reativa. As organizações mudam, os seus ambientes e culturas tendem a adaptarem-se, e sempre que se verificarem mudanças é importante a adaptação do sistema de gestão de desempenho. A mudança no sistema de gestão de desempenho aplica-se à estrutura que o sustenta, nomeadamente as técnicas de controlo de gestão, aplicando-se também à forma como são utilizadas as informações obtidas. Esta questão pretende analisar os antecedentes da mudança, ou seja, as causas e as consequências desta no sistema de gestão de desempenho. A pessoa que analisa poderá questionar a razão de terem sido retiradas ou inseridos novos aspetos no sistema de gestão de desempenho de forma a analisar os

impactos, quer económicos quer comportamentais, dessas alterações (Ferreira & Otley, 2009).

A última questão do modelo (questão número doze), prende-se com a força e a coerência do sistema. A questão que aqui se coloca é a de quão forte e coerente estão ligados os componentes do sistema de gestão de desempenho e a forma de como são utilizados. De forma a compreender-se o modo de funcionamento do sistema é importante ter-se em consideração a força e a coerência das ligações do sistema de gestão de desempenho. Com o desenvolvimento das onze questões, é possível efetuar-se uma análise crítica, avaliação do equilíbrio, de consistência e coerência das ligações do sistema de gestão de desempenho como um todo (Ferreira & Otley, 2009). Existe uma relação positiva entre as medidas estratégicas e o desempenho da organização, dependendo este da combinação da estratégia com a avaliação de desempenho (Van der Stede et al, 2006). Van der Stede et al (2006) refere que as organizações que utilizam sistemas de avaliação de desempenho menos amplos apresentam menor desempenho face às organizações com sistemas de avaliação mais amplos.

2.2. Caracterização do Sector das Organizações sem Fins Lucrativos

Nos momentos de crise tende a existir um aumento da procura de ajuda, maioritariamente através do Estado ou através de instituições particulares de solidariedade social, no denominado 3º sector. Existem várias denominações associadas a este sector, e as mais utilizadas a nível mundial são: Terceiro sector; Sector não lucrativo e sector sem fins lucrativos; Economia social e economia solidária; Organizações não-governamentais; Organizações da sociedade civil. A utilização da designação de terceiro sector é uma das mais utilizadas para fazer-se referência ao conjunto de organização privadas sem fins lucrativos (Andrade & Franco, 2007).

As denominações do sector sem fins lucrativos, servem para ressaltar o facto destas organizações não prosseguirem o objetivo do lucro, possuindo uma missão cultural, educacional, de investigação, de lazer, de apoio social, entre outras. Sem esquecer a missão principal, estas organizações poderão ter atividades lucrativas que são exercidas em paralelo, podendo assim utilizar os fundos/lucros obtidos para sustentar essas atividades, numa lógica de subsidiação cruzada (Andrade & Franco, 2007)

Segundo o estudo de Campos et al (2005), em Portugal este sector tem uma importância significativa para a economia. No ano de 2002 este sector teve gastos que representaram 4,2% do PIB, e as organizações sem fins lucrativos empregavam mais trabalhadores do que um número considerável de indústrias, tais como serviços públicos e transportes.

Das inúmeras definições possíveis de encontrar, de acordo com o artigo N° 1 do Estatuto das IPSS (EIPSS) aprovado pelo Decreto-Lei N° 119/83 de 25 de Fevereiro são definidas como instituições de solidariedade social as constituídas, sem a finalidade lucrativa, por iniciativa de particulares, com o propósito de dar expressão organizada ao dever moral de solidariedade e de justiça entre indivíduos. As mesmas não são administradas nem pelo Estado central nem pelas autarquias, e têm os seguintes objetivos:

- ✓ Apoio a crianças e jovens;
- ✓ Apoio à família;
- ✓ Apoio à integração social e comunitária;
- ✓ Proteção dos cidadãos na velhice e invalidez e em todas as situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho;
- ✓ Promoção e proteção da saúde, nomeadamente através da prestação de cuidados de medicina preventiva, curativa e de reabilitação;
- ✓ Educação e formação profissional dos cidadãos;
- ✓ Resolução dos problemas habitacionais das populações.

Ainda de acordo com o artigo N° 2 do EIPSS, estas utilizam as seguintes formas jurídicas:

- ✓ Associações de solidariedade social;
- ✓ Associações de voluntários de acção social;
- ✓ Associações de socorros mútuos;
- ✓ Fundações de solidariedade social;
- ✓ Irmandades da misericórdia.

De acordo com Baraldi (1998), as organizações sem fins lucrativos habitualmente pretendem a maximização da quantidade e da qualidade dos serviços que conseguem disponibilizar. Nestas organizações encontram-se as seguintes características:

- ✓ Formalidade: estas organizações regem-se por um conjunto de regras estabelecidas em documentos formais que regulamentam a sua existência;

- ✓ Independência: não existe qualquer tipo de influência de outras organizações sem fins lucrativos;
- ✓ Não distribuidora de lucros: nestas organizações não se verifica a distribuição de lucros apurados.

Lester & Helmut (1992) referem que estas organizações, além de serem privadas, são também auto-governadas, com carácter voluntário e sem qualquer distribuição de lucros, convergindo com as características identificadas por Baraldi (1998).

2.3. Sistemas de Controlo de Gestão nas Organizações Sem Fins Lucrativos

As necessidades básicas de controlo são as mesmas quer nas organizações com fins lucrativos, quer nas organizações sem fins lucrativos. De forma a fazerem face aos problemas de controlo, os gestores utilizam as mesmas ferramentas de controlo: controlo de ações, controlo de resultados e controlos pessoais e culturais (Merchant & Van der Stede, 2007).

Neste tipo de organizações, por vezes torna-se difícil de medir o desempenho, devido à falta de indicadores que o possibilitem. Segundo Merchant & Van der Stede (2007), a ausência de indicadores de desempenho leva a que as tarefas do controlo de gestão sejam complicadas, tornando-se assim difícil:

- Medir o desempenho organizacional à luz de objetivos gerais, e utilizar controlo de resultados na organização como um todo;
- Analisar benefícios de investimentos ou cursos de ação alternativos;
- Descentralizar a organização e responsabilizar os gerentes por áreas específicas de desempenho que se relacionam com o objetivo principal da organização;
- Comparar o desempenho das diferentes unidades que realizam atividades diferentes.

No estudo elaborado por Claire (2009) foram identificados quatro sistemas para avaliação do desempenho em organizações sem fins lucrativos, que justificam que sejam implementados sistemas de controlo, nomeadamente através de:

- Relatórios Financeiros;

- Relatórios com as “conquistas”;
- Controlo Operacional;
- Política de melhoria continua.

Neste mesmo estudo, é referido que não existe um processo *standard* para avaliação do desempenho organizacional, dividindo o processo em três grandes categorias:

- Auto-Avaliação;
- Auditoria;
- Informal.

A implementação de sistemas de avaliação de desempenho organizacional motiva a organização a agir de forma estrategicamente desejável (Waal et al, 2011). No estudo elaborado por Waal et al (2011) numa organização sem fins lucrativos, foram identificados cinco indicadores chave de desempenho, nomeadamente, a taxa de absentismo, a satisfação do cliente, a taxa de retorno, o tempo de execução e as perdas dos projetos.

Sabert & Graham (2014) identificam seis sistemas de controlo em utilização numa organização internacional sem fins lucrativos. Os sistemas de controlo identificados representam uma mistura entre controlos informais e controlos formais. Como controlos principais são referidos a cultura organizacional e o alinhamento estratégico, sendo a cultura organizacional representada pelo trabalho em equipa, os valores e o encorajamento por parte dos gestores e restantes colegas. Os restantes sistemas de controlo encontrados, reconhecidos como importantes, foram a motivação intrínseca, a formação, o controlo participativo e a promoção interna.

De forma a que este tipo de organizações consiga atrair capital, nomeadamente sob a forma de apoios, é importante o estabelecimento de parcerias. Neste sentido a existência de controlos financeiros torna-se relevante, por forma a que a organização consiga demonstrar viabilidade económica. Nestes controlos encontram-se o reporte de informação financeira, os orçamentos e fatores chave de desempenho. A existência de processos de comunicação e de decisão tais como, reuniões informais e a partilha de informação, a utilização de programas que permitem planear e monitorizar o tratamento dos clientes são identificados como SCG formais e informais habitualmente utilizados. A

utilização de sistemas de crença e de fronteira, tais como a definição e comunicação da missão e valores, transmite aos colaboradores as ações que estes podem ou não tomar dentro da organização (Chenhal et al, 2010).

3. Metodologia

Na elaboração desta dissertação é pretendido identificar, caracterizar e avaliar os sistemas de controlo de gestão utilizados numa Instituição Particular de Solidariedade Social, a Santa Casa da Misericórdia do Porto, através do método do estudo de caso.

Para a prossecução do estudo de caso foram aplicadas as técnicas da entrevista e da análise da documentação.

Foram realizadas 6 entrevistas formais que perfizeram um total de cerca de 5 horas, tendo também existido reuniões informais. As entrevistas realizadas não foram gravadas, contudo foram efetuadas notas extensivas e revistas e completadas imediatamente após cada entrevista de forma a validar todas as informações recolhidas. Dada a complexidade da instituição, nomeadamente devido às suas várias áreas de atuação, as entrevistas foram direcionadas para membros com diversas funções de gestão e diversas funções de suporte, conforme a seguinte tabela:

Departamento/Função	Dia	Duração	Código
Estudos, Planeamento e Controlo de Gestão	10/04/2017	01:05	EPCG1
	04/07/2017	00:30	EPCG2
Comissão Executiva Gestão Administrativa e Património e Departamento de Intervenção Social	03/05/2017	00:45	CE.GADIS
Conselho de Administração da Saúde	02/06/2017	00:55	CA.SAÚD
Provedor	05/06/2017	00:35	PRVD
Contabilidade e Finanças	05/06/2017	00:40	D.CFINANÇAS
Recursos Humanos e Formação Profissional	20/06/2017	00:45	DRHFP

Tabela Nº 1: Detalhe das Entrevistas

A análise da documentação, além de possibilitar o conhecimento da realidade da instituição, permitiu também consolidar os dados obtidos através das entrevistas.

O Plano de Atividades e Orçamento de 2017, os Relatórios de Gestão, o organograma geral e organogramas específicos das diferentes unidades operacionais e serviços de suporte, o compromisso de Irmandade, o Estatuto Orgânico, o Regulamento Orgânico das Unidades Operacionais das Unidades de Saúde e o Modelo de Gestão e Avaliação de Desempenho constituem os documentos recolhidos, tendo sido ainda possível consultar outros documentos internos, tais como o Manual de Acolhimento de novos colaboradores.

4. Análise Empírica

4.1. Caracterização da Santa Casa da Misericórdia do Porto

4.1.1. Enquadramento Histórico

“A irmandade da Nossa Senhora da Misericórdia do Porto, também denominada de Santa Casa da Misericórdia do Porto (SCMP) foi fundada em 14 de Março de 1499 através de carta régia de D. Manuel I. A SCMP é uma associação de fiéis, constituída na Ordem Jurídica Canónica, com o objetivo de satisfazer carências sociais e praticar atos de culto católico, de harmonia com o espírito tradicional, enformado pelos princípios da doutrina e moral cristã, tendo reconhecida a sua personalidade jurídica civil, com estatuto de Instituição Particular de Solidariedade Social.” (www.scmp.pt)

“Um dos primeiros grandes impulsos da SCMP proveio da carta régia de 15 de maio de 1521, em que D. Manuel I ordenou a anexação de um conjunto de hospitais que anteriormente eram geridas pelo município. Ao longo da história muitos benfeitores legaram os seus bens à instituição.” (www.scmp.pt)

“No ano de 1605 foi deliberado pela mesa administrativa a construção de um novo hospital, denominado de D. Lopo de Almeida, benfeitor que legou toda a sua fortuna à misericórdia do Porto.” (www.scmp.pt)

“Em meados do século XVIII a igreja privativa de misericórdia ameaçava ruína pelo que sofreu grandes alterações. Na segunda metade dos anos setecentos devido à insuficiência de acorrer todos os doentes que recorriam ao Hospital D. Lopo de Almeida foi, em 1769 concluído o projeto de um novo Hospital, Hospital Real de Santo António, tendo-se terminado a construção do corpo sul a 1799. A Santa Casa assumia a responsabilidade de 6 hospitais e Casas de acolhimento, tendo ainda a seu encargo zelar pelas crianças expostas na Roda, situada na Rua dos Caldeireiros, prestava dotações à orfandade e à viuvez e socorria, com assistência religiosa, médicos, enfermeiros e remédios e os presos da Cadeia Civil do Porto.” (www.scmp.pt)

“No século XIX foram fundados novos estabelecimentos graças à benemerência dos torna-viagem, que enriqueceram a obra assistencial da instituição, nomeadamente:

- ✓ *Estabelecimento Humanitário do Barão de Nova Sintra, legado em 1871 pelo seu fundador, José Joaquim Leite Guimarães;*
- ✓ *Hospital de Alienados do Conde de Ferreira, inaugurado em 1883, graças ao legado de Joaquim Ferreira dos Santos;*
- ✓ *Instituto para Surdos-Mudos Araújo Porto, inaugurado em 1893, criado com o legado de José Rodrigues de Araújo Porto.” (www.scmp.pt)*

“O início do século XX foi marcado pelas inaugurações do:

- ✓ *Asilo de Cegos de São Manuel em 1904 destinado ao asilo e ensino de rapazes cegos;*
- ✓ *Hospital de Convalescentes D. Francisco de Noronha e Menezes em 1906.” (www.scmp.pt)*

“Em 1926 foi criado o Sanatório-Hospital Rodrigues Semide e em 1938 foi fundado o Lar Pereira de Lima, estabelecimento destinado a acolher adultos cegos. Em 1956 foi fundado pelo professor José Albuquerque e Castro o Centro de Produção do Livro para o Cego tendo vindo a designar-se por Centro Professor Albuquerque e Castro - Edições Braille. No decorrer do século XX, a Misericórdia procedeu à revalorização, ao aproveitamento e ao enriquecimento do seu património, com a construção de vários e grandes blocos residenciais.” (www.scmp.pt)

“Posteriormente, em 1976, devido à conjuntura sociopolítica os Hospitais de Santo António, do Conde de Ferreira e de Rodrigues Semide foram nacionalizados. Passado mais de uma década, a área da saúde teve um grande desenvolvimento com a construção do Hospital da Prelada – Dr. Domingos Braga da Cruz (inaugurado em 1988).” (www.scmp.pt)

“Mais recentemente foi construído o Lar Nossa Senhora da Misericórdia e foi recuperado um imóvel que se transformou no estabelecimento denominado de “Casa da Rua – D. Lopo de Almeida”, sendo destinado ao apoio da população sem-abrigo. Foi ainda reconvertida a denominada “Obra de Recuperação de

Mulheres” numa casa-abrigo para mulheres vítimas de violência doméstica, sendo designada atualmente de “Casa de Santo António”. A misericórdia retomou ainda a gestão do Hospital Conde de Ferreira (Centro Hospitalar Conde de Ferreira).” (www.scmp.pt)

“Em 2005, a SCMP através de um protocolo celebrado a Direção Geral de Serviços Prisionais, assumiu a responsabilidade pelas atividades de saúde, creche e de apoio ao tratamento penitenciário do Estabelecimento Prisional de Santa Cruz do Bispo.” (www.scmp.pt)

“Este protocolo prevê que a SCMP assuma a responsabilidade no âmbito da gestão de programas nas áreas da formação profissional creditada, da ocupação laboral, cultural, recreativa, de formação escolar e de articulação com as famílias de origem, tendo ainda a responsabilidade de assegurar, direta ou indiretamente, as atividades complementares das anteriores, de assistência religiosa e espiritual, de restauração, cantina, manutenção e conservação de instalações, equipamentos e espaços verdes, de gestão de resíduos e dos recursos energético.” (www.scmp.pt)

“No ano de 2013, a SCMP assumiu a gestão do Centro de Reabilitação do Norte – Dr. Ferreira Alves, dando resposta às necessidades de saúde em Medicina Física e Reabilitação da população da região norte.” (www.scmp.pt)

4.2. Áreas de Atuação da SCMP

Como verificado pela descrição da evolução história da SCMP, verifica-se que esta IPSS é uma Organização diversificada, possuindo uma atuação alargada de âmbito social. Atualmente a SCMP atua em 7 diferentes áreas, nomeadamente:

- Saúde;
- Educação;
- Ensino especial;
- Justiça;
- Social, Mulher e Juventude;
- Desenvolvimento agrícola, bem-estar e ambiente;
- Cultura.

Através do organograma que se apresenta na figura 2, é possível identificar-se: os órgãos sociais; as diferentes unidades operacionais com identificação dos estabelecimentos; e as áreas de suporte, nomeadamente os serviços partilhados e corporativos, com a respetiva subdivisão.

Através do organograma verifica-se também que os órgãos sociais são constituídos pela Assembleia Geral, pela Mesa Administrativa e pelo Definitório. A Assembleia Geral é constituída por todos os irmãos que estejam no gozo dos seus direitos, tendo um Presidente, um Vice-Presidente e dois secretários. A Mesa Administrativa é constituída por sete membros efetivos e três substitutos, sob a presidência do Provedor. Por proposta deste, a Mesa Administrativa procede à designação do Vice-Provedor e do Tesoureiro Geral. Os restantes membros da Mesa Administrativa são designados por mesários, aos quais poderão ser atribuídos um ou mais pelouros. O Definitório é constituído por cinco irmãos (SCMP, 2015). O Definitório é um órgão de fiscalização que garante o correto cumprimento das leis, das deliberações e dá pareceres acerca das demonstrações financeiras, orçamentos e atividades ou qualquer outro assunto que lhe seja solicitado. Este órgão assemelha-se ao conselho fiscal das entidades privadas.

Existe ainda uma comissão Executiva e o Conselho de Administração da Saúde. A comissão executiva é criada pela Mesa Administrativa sendo presidida pelo Provedor e sempre com um número ímpar de membros não superior a cinco. O Conselho de Administração da Saúde é presidido pelo provedor e constituído pelo Vice-Provedor e Tesoureiro Geral e membros executivos nomeados pela Mesa Administrativa.

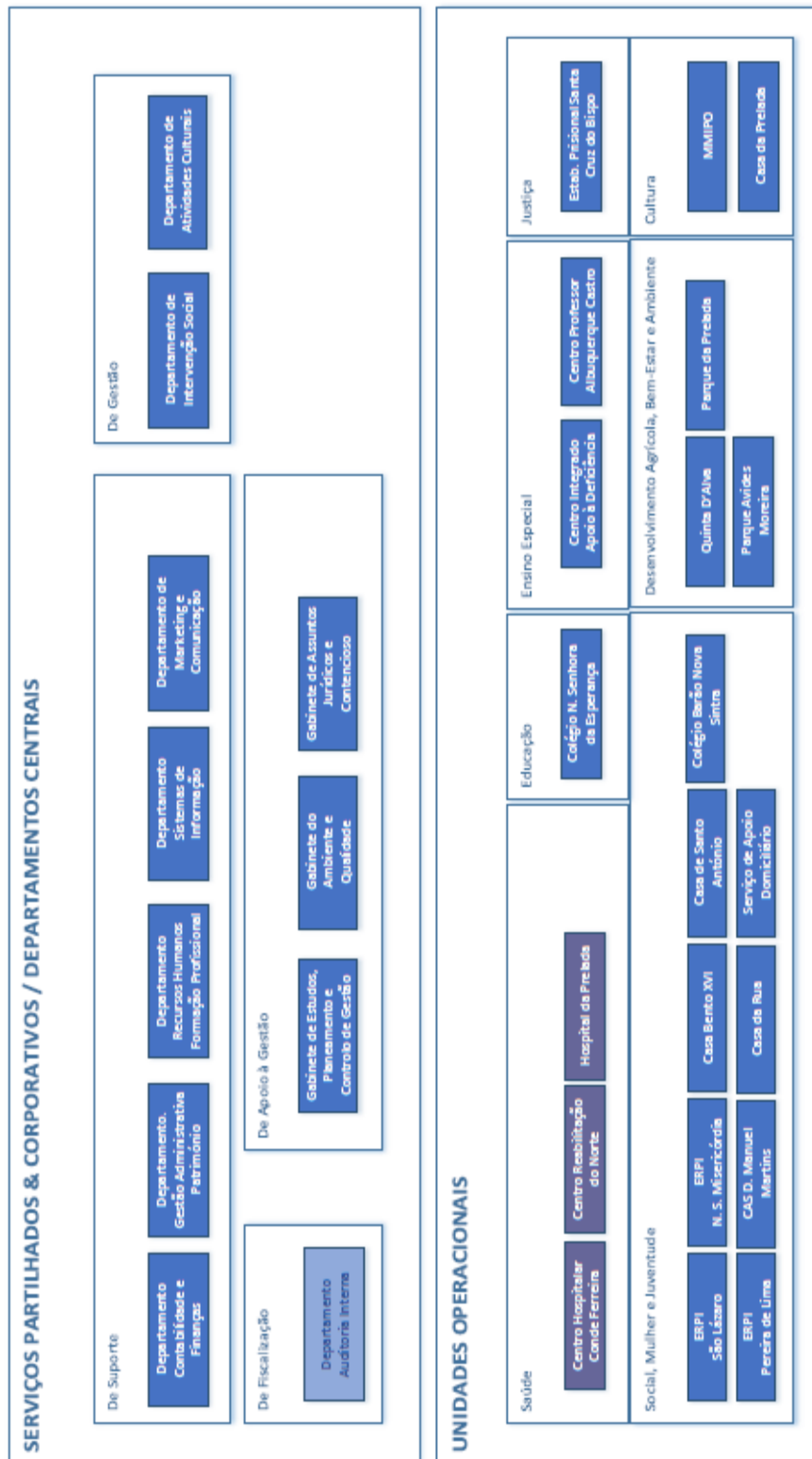
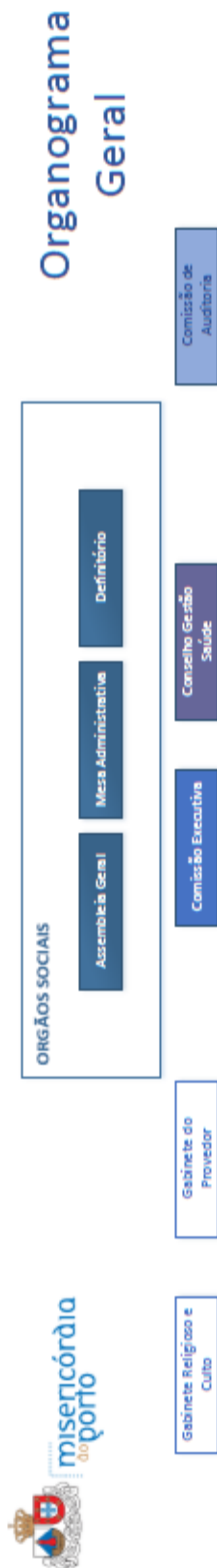


Figura Nº 2: Organograma Geral da SCMP

4.3. Sistemas de Controlo de Gestão na SCMP

4.3.1. Missão e Visão

Em qualquer organização, seja ela com ou sem fins lucrativos, é importante a definição da direção que se pretende tomar e onde se pretende chegar. Neste sentido a Missão e a Visão assumem um carácter importante para a gestão de toda a organização. A missão e a visão que a SCMP prossegue são:

Missão:

“Oferecer aos seus clientes, beneficiários e Irmãos, soluções integradas e inovadoras na prestação de serviços humanizados, pautados pela excelência e por elevados níveis de qualidade e ética profissional, assegurando a melhoria das condições e da qualidade de vida da comunidade em geral, e em particular dos mais desfavorecidos. Preservar e difundir o seu património cultural, material e imaterial, promovendo iniciativas e parcerias de apoio à economia social.”
(www.scmp.pt)

Visão:

“Ser a Instituição Portuguesa de referência na oferta de respostas e soluções integradas na área da solidariedade social.” (www.scmp.pt)

A par da Missão e da Visão, a organização considera também de extrema importância a existência dos valores essenciais para a prossecução do seu objetivo. Conforme a informação constante no site e documentos internos (Manual de Acolhimento), verifica-se que a SCMP considera essenciais os seguintes valores:

- **Espírito de Equipa e Cooperação:** é crença da SCMP que para o atingimento dos objetivos, a existência de entajuda representa um elemento fundamental.
- **Honestidade e Integridade:** por forma a preservar a imagem de integridade e de honra associadas à organização, a transparência constitui-se necessária para o estabelecimento de relações leais;
- **Sustentabilidade:** tendo em conta toda a história da organização, é importante preservar o passado e investir no futuro, tendo sempre em conta a importância da

continuidade do trabalho realizado, assumindo assim para com a instituição um compromisso de zelo;

- **Responsabilidade e Profissionalismo:** deve ser sempre privilegiada uma atitude responsável e profissional com um nível de empenho que reflita a paixão pelo que é feito de forma a que seja adotada uma postura que se revele adequada às várias exigências e aos diversos desafios enfrentados;
- **Respeito pelo Outro e Tolerância:** todos os indivíduos devem de ser tratados com consideração, importância e atenção, sendo valorizadas as individualidades e existindo tolerância para com as diferentes visões e opiniões;
- **Responsabilidade Social:** para com os clientes e utentes é oferecido um vasto leque de serviços sociais, procurando que as necessidades destes sejam satisfeitas. Relativamente aos colaboradores são disponibilizados internamente mecanismos de apoio e suporte à vida social e pessoal, conservando a igualdade de direitos e oportunidades;
- **Ambiente:** por forma a minimizar os efeitos que poderão resultar da prática da atividade da instituição, e de maneira a garantir o bem-estar de todos os colaboradores são implementadas e promovidas boas práticas a nível de gestão ambiental;
- **Talento e Inovação:** é tida em conta através da retenção de talentos, da inovação e de uma gestão em rede são conjugadas as condições que possibilitam a criação de valor, sempre através de uma ótica de competitividade aberta, sendo assumido o compromisso do investimento em soluções diversificadas.

A existência e a definição da missão e da visão, por si só, pode levar a que não tenha a importância devida; os principais *stakeholders* devem conhecê-la por forma a que todas as suas decisões e o empenho tenham em consideração os fins da organização. A melhor forma de “responsabilizar” todos aqueles que intervêm no dia-a-dia da organização na prossecução da missão é o estabelecimento de como esta é difundida.

Neste sentido, a SCMP definiu que na contratação de um novo colaborador é de extrema importância a existência de um processo de acolhimento onde o colaborador tenha contacto com a abrangência da organização, a sua história, a sua importância na sociedade assim como a sua missão, visão e respetivos valores. Aquando da contratualização da

relação laboral é entregue o manual de acolhimento onde é contemplada a história da SCMP, a sua missão, a visão e os valores da organização. São ainda dadas a conhecer todas as áreas da SCMP através do organograma, estando também redigidos os respetivos direitos e os deveres, finalizando-se com a assinatura de um “compromisso” de cumprimento e prossecução dos objetivos da organização.

Avaliar o atingimento da missão poderá revelar-se uma tarefa bastante complexa, dado tratar-se de algo intangível. No caso da SCMP, na entrevista (PRVD) é referido que, numa ótica de longo prazo e dada a dimensão histórica da instituição, se poderá medir o atingimento da missão através da quantidade de legados e heranças deixados à SCMP. A grande quantidade de legados e heranças deixados traduz a confiança que os anteriores proprietários depositaram na SCMP, demonstrando assim que a missão que a organização prossegue, tem vindo a ser cumprida.

4.3.2. Fatores Chave de Sucesso

Na prossecução da missão a que a organização se propõe, é importante a definição dos fatores que se acreditam serem essenciais para o sucesso. Neste sentido, através do Plano de Atividades e Orçamento para 2017 e de acordo com o referido pelo PRVD e CA.SAÚD, verifica-se que a organização acredita que para atingir o sucesso é importante:

- A aposta na diversificação dos serviços disponibilizados aos seus clientes e beneficiários;
- o estabelecimento de parcerias;
- a eficiência económica através do controlo orçamental por atividade;
- a aposta na inovação a nível operacional e a nível de suporte.

4.3.3. Estrutura Organizacional

A estrutura organizacional foi descrita na secção “Áreas de Atuação da SCMP”, onde estão contemplados os órgãos de gestão, a estrutura de apoio e a área operacional.

Em grandes estruturas organizacionais, como a da SCMP, são delegadas responsabilidades pelos diferentes responsáveis das diferentes áreas de atuação. Na SCMP, conforme verificado anteriormente, devido aos mais de quinhentos anos de atividade e à escassez de recursos, a tomada de decisão é, em termos gerais, bastante centralizada, existindo porém, algumas exceções.

Apesar da tomada de decisão ser feita centralizadamente, existem atividades/estabelecimentos que devido à sua dimensão e importância têm autonomia/operacionalidade administrativa e financeira. Existe na área da saúde autonomia/operacionalidade administrativa e financeira devido à sua dimensão, história, identificação corporativa e a legitimidade própria do Serviço Nacional de Saúde, e no Estabelecimento Prisional Especial de Santa Cruz do Bispo devido à relação contratual assumida com o Estado. No caso específico da saúde, para o acompanhamento e coordenação da gestão operacional foi criado um Conselho Executivo para o Hospital da Prelada e Centro de Reabilitação do Norte (HP/CRN) e um outro Conselho Executivo para o Centro Hospitalar Conde Ferreira (CHCF). O Conselho Executivo é presidido por membros da Mesa Administrativa (Provedor, Vice-Provedor e Tesoureiro) e por membros do Conselho de Administração da Saúde. A gestão diária do Estabelecimento Prisional Especial de Santa Cruz do Bispo encontra-se delegada numa Comissão de Apoio Executivo presidida pelo Provedor.

Podemos referir que nos estabelecimentos com autonomia/operacionalidade administrativa e financeira, apesar de existir uma descentralização não se pode considerar que a descentralização é total, uma vez que em ambos os casos verifica-se a presença de membros da Mesa Administrativa, nomeadamente o Provedor.

Para além do exposto, a descentralização na SCMP verifica-se sob duas formas. Em primeiro lugar existe uma delegação dos níveis de decisão através do estabelecimento de diferentes “alçadas” de aprovação de despesa. A existência destas “alçadas” permite que em caso de despesas imprevisíveis e urgentes, não seja necessária aprovação da Mesa Administrativa.

Os membros da Comissão Executiva da SCMP podem autorizar a realização de despesa de montante não superior a € 50.000 no caso de despesas não sujeitas a concurso ou despesas de valor não superior a € 150.000 em caso de despesas sujeitas a concurso ou consulta pública. O Conselho de Administração da Saúde (CAS) pode autorizar a realização de despesas correntes ou de investimento até ao montante de € 150.000.

Em segundo lugar, para além da delegação da decisão de autorização de despesas, encontram-se delegadas outras decisões, nomeadamente, no Conselho de Administração da Saúde, a decisão de aprovação de acordos, protocolos e contratos com entidades

compradoras e vendedoras de serviços de saúde. A nível de Recursos Humanos, o CAS pode exercer poder disciplinar junto dos colaboradores, garantindo sempre que todas as decisões se encontram de acordo com as políticas da SCMP e apreciam mensalmente a execução orçamental, introduzindo se necessário correções.

São também delegadas na Comissão Executiva (CE) da SCMP a autorização de concursos de bens, serviços ou equipamentos assim como colaborar nos projetos de desenvolvimento e valorização do Património. A nível de Recursos Humanos, o CE pode exercer o poder disciplinar assim como autorizar a renovação ou rescisão dos contratos a termo, assim como propor à Mesa Administrativa a admissão definitiva.

4.3.4. Estratégias e Planos

4.3.4.1. Estratégias de Negócio

A definição de estratégias permite que todos tenham a perceção da forma de como se pretende atingir determinado objetivo. A SCMP tem vindo a apostar numa estratégia assente na inovação para as várias áreas de atuação, como forma de se preparar para o futuro, pensando sempre no seu passado e no presente.

A SCMP é um arrendatário por excelência, possuindo uma grande diversidade de imóveis, alguns deles em estado de degradação, como referido pelo membro do Conselho Executivo com valências para a Gestão Administrativa e Departamento de Intervenção Social (CE.GADIS). Uma das estratégias para a área do Património passa pela reabilitação dos imóveis existentes, beneficiando do programa “Reabilitar para Arrendar”, do Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana.

Na área da saúde, foi criada em 2016 uma plataforma que agrega toda a informação dos 3 estabelecimentos hospitalares. Através desta plataforma é possível a qualquer interessado a consulta dos diversos serviços e especialidades, os acordos existentes, o corpo clínico, permitindo também a marcação de consultas e/ou esclarecimento de dúvidas através de uma linha especializada. A criação desta plataforma permite uma maior proximidade com os atuais e novos clientes.

Além da proximidade, a SCMP tem vindo a apostar na diversidade dos serviços prestados nas unidades hospitalares; caso disso é a recente criação do Centro de Medicina Desportiva do Hospital da Prelada (CMD). O CMD pretende dar apoio a todos aqueles

que praticam exercício físico e a todos aqueles que se irão iniciar na atividade física, assumindo um papel essencial na prevenção de lesões e no aumento do desempenho físico. No decorrer deste ano foi também firmada uma parceria com a *Blue Clinical* para a expansão da unidade de ensaios clínicos do Hospital da Prelada, diversificando assim o leque de serviços disponibilizados.

Na área social, pretende-se obter elevados graus de satisfação dos clientes e demais intervenientes através da certificação ISO 9001 a obter em 2017. Tal como verificado na área da saúde, nesta área pretende-se igualmente apostar na diversificação de serviços disponibilizados, permitindo que as diferentes unidades possam continuar a participar de forma ativa e cada vez mais próxima na resolução dos problemas dos cidadãos. O aumento da rede de parcerias formais e informais permitirá a melhoria da qualidade de vida, inclusão na vida da cidade e direito à cidadania. O início de um projeto-piloto de espaços para a atividade física de Pessoas idosas constitui também um serviço inovador na área social, para fazer face ao problema do envelhecimento ativo da população. Nesta ótica, serão também integradas nas equipas das Estruturas Residenciais para Idosos (ERPI) a terapia ocupacional e a fisioterapia.

4.3.4.2. Estratégias dos Serviços de Suporte

A par da estratégia assente na inovação presente nas diferentes unidades operacionais, a SCMP tem vindo também a apostar na inovação e modernização dos seus serviços de apoio/suporte como estratégia para o futuro da organização. Neste sentido, verificou-se nos finais de 2016 a criação de um centro de serviços partilhados e corporativos para todos os serviços de apoio/suporte da organização, com o objetivo de obter ganhos de eficiência, reduzindo tarefas que eram feitas em duplicado, reduzir o tempo de execução e os custos a elas associados. Todos os serviços que se encontravam espalhados pelas várias unidades das SCMP foram centralizados num único local, onde foram agregados todos os serviços.

Com a concentração dos serviços surge também o Centro de Conferência de Faturas (CCF) de forma a desmaterializar e uniformizar procedimentos, onde são recebidas todas as faturas das diversas unidades operacionais e de suporte para a respetiva validação. Este serviço foi alargado gradualmente às diferentes unidades operacionais, tendo ficado totalmente implementado para todas as áreas em Maio de 2017. Após a validação das

faturas, estas são enviadas para o Departamento de Contabilidade e Finanças, que procede ao registo no *ERP* e ao respetivo pagamento, dentro dos prazos estabelecidos e validados inicialmente.

No âmbito da centralização dos serviços, está também implementada uma plataforma de centralização de compras, a Vortal, onde são colocados todos os concursos para o fornecimento dos bens e serviços necessários à atividade das várias unidades operacionais e de suporte da SCMP. Anualmente são abertos concursos para a escolha dos fornecedores para os bens e serviços necessários à atividade. Após o término dos concursos são avaliadas todas as propostas de fornecimento de bens e serviços e escolhidas aquelas que se revelam mais vantajosas. Posteriormente, à medida que se verificam as necessidades de compra é despoletada uma ordem de compra para o fornecedor selecionado no concurso.

Para a realização de compras existe um processo transversal definido para todas as unidades. Sempre que uma unidade operacional ou de suporte necessite de efetuar uma compra, tem de despoletar um pedido de compra eletronicamente através de plataforma própria (excecionalmente por email). A área de compras recebe o pedido através da plataforma sob a forma de “*ticket*”. Seguidamente é constituído um júri (3 membros) para avaliação da necessidade, o qual se pronuncia acerca da compra solicitada, aprovando ou não aprovando quando não se encontra provada a necessidade. Após a obtenção da aprovação é efetuada a compra através do fornecedor selecionado no concurso de fornecimento. A figura N° 3 abaixo representa os trâmites necessários.



Figura Nº 3: Processo Pedido de Compra

4.3.5. Medidas Chave de Desempenho

Uma das grandes preocupações de quem desempenha tarefas de gestão, é perceber se os objetivos que foram estabelecidos para a organização se encontram a ser cumpridos. O acompanhamento do desempenho organizacional é importante por forma a que se possa perceber se esta se encontra com um desempenho inferior ou superior ao pretendido, e eventualmente onde deverá melhorar.

Tendo em conta a área em que a SCMP se insere (área social), existirão sempre atividades que não apresentam resultados positivos, dada a importância em cumprir a missão. Apesar da existência dessas atividades, na SCMP são avaliados com uma periodicidade mensal vários indicadores chave de desempenho (KPI's) financeiros e de níveis de produção. A nível de indicadores financeiros, são utilizados indicadores de análise do EBITDA, das vendas, relativos aos gastos, entre outros. A análise destes indicadores é efetuada de forma global para toda a organização e por área operacional. A execução orçamental é também avaliada com esta periodicidade.

No que respeita à avaliação dos níveis de produção, referimo-nos especificamente à área hospitalar. Relativamente às unidades operacionais da área da saúde, além dos indicadores financeiros são também utilizados indicadores de níveis de produção. A existência de acordos com o Serviço Nacional de Saúde (SNS), mas não só, reforça a

necessidade de analisar e acompanhar o número de consultas, internamentos, ambulatório e cirurgias realizadas, entre outros.

Na entrevista CASAÚD foi relevada a importância constante da análise dos níveis de produção na área da saúde, uma vez que os acordos estabelecidos com o SNS preveem a realização de determinado número de consultas e cirurgias anualmente. Contudo, é importante que o foco não esteja apenas nestes acordos, dada a diversidade de serviços prestados pelas diferentes unidades.

4.3.6. Estabelecimento dos Objetivos

O estabelecimento dos objetivos deve ter em conta a missão e a visão da organização por forma a que estes permitam o atingimento da mesma. O estabelecimento dos objetivos a serem alcançados anualmente inicia-se por uma análise a toda a envolvente económica e social. Dada a abrangência da SCMP, não seria suficiente a existência de objetivos organizacionais/gerais, pelo que, existem objetivos estabelecidos transversalmente e objetivos que são estabelecidos especificamente para cada uma das áreas de atuação.

No estabelecimento dos objetivos individuais são consultadas as diferentes áreas operacionais, para que estes possam propor à Mesa Administrativa para análise e eventual aprovação. Todos os objetivos, financeiros e não financeiros, para o ano seguinte são aprovados e definidos em Novembro pela Mesa Administrativa. Após a sua aprovação os mesmos são contemplados no Plano de Atividades e Orçamento, servindo este como forma de comunicação interna e externa. Além da inserção dos objetivos no Plano de Atividades e Orçamento, estes são também comunicados de forma oral através de reuniões com as diferentes áreas. Dada a vertente social da organização, no estabelecimento de objetivos financeiros já é tida a perceção de que muitas das áreas tipicamente apresentam resultados negativos, no entanto, é sempre tida em consideração a importância de libertar meios financeiros de atividades mais rentáveis para a prossecução do objetivo social. No estabelecimento deste tipo de objetivos, é sempre tida em consideração a seguinte máxima:

“Um euro mal gasto, é um euro que não será aplicado em boas causas.” (CAS)

No quadro seguinte (Tabela N° 1) apresenta-se uma relação de um dos objetivos estabelecidos para 2017 para cada área operacional, assim como um dos objetivos transversais, de acordo com o Plano de Atividades e Orçamento para 2017.

Objetivos 2017	
Transversal	Garantir o investimento programado
Áreas	
Saúde	Captar novos clientes e novas áreas de negócio
Social, Mulher e Juventude	Criar um projeto-piloto de espaços para a prática de atividade física sénior
Educação	Captar novos alunos
Apoio à Deficiência	Criar apartamentos para jovens com mobilidade reduzida
Agricultura	Desenvolver a componente Turística
Culto e Cultura	Criar um arquivo intermédio com recurso à digitalização dos arquivos da SCMP
Ambiente	Iniciar as obras de reabilitação do Parque da Prelada
Justiça	Promover a educação e a formação profissional no EPSCB (F)
Gestão Administrativa e Património	Continuar o programa "Reabilitar para Arrendar"

Tabela N° 2: Objetivos para 2017 da SCMP

Fonte: Plano de Atividades e Orçamento de 2017

4.3.7. Avaliação de Desempenho

Um dos sistemas de controlo de gestão são os controlos pessoais, e uma das formas para este controlo é através da avaliação individual de desempenho (Ferreira & Otley, 2009). As avaliações de desempenho podem ser objetivas, subjetivas, ou um meio termo entre as duas alternativas extremas.

A SCMP reestruturou a forma como era feita a avaliação de desempenho, criando um novo Sistema de Gestão e Avaliação de Desempenho (SGAD), colocado em prática no ano de 2017. Na entrevista realizada com o DRHFP referiu-se que este novo sistema de

gestão e avaliação de Desempenho foi criado por uma equipa constituída por elementos provenientes das mais variadas áreas da SCMP, com o intuito de criarem um sistema mais eficiente e justo, suprimindo falhas existentes no modelo anterior com o objetivo de refinar, melhorar e moralizar o sistema. De acordo com o Modelo de Sistema de Avaliação de Desempenho, os Objetivos do SGAD passam por:

- Alinhar o papel e o percurso dos colaboradores com a estratégia, objetivos, valores e missão da SCMP;
- Melhorar o desempenho individual e o desempenho global da instituição;
- Gerir as expetativas individuais;
- Identificar e potenciar o desenvolvimento de competências individuais;
- Potencializar a gestão do desempenho enquanto instrumento de gestão estratégica.

Todos os colaboradores com uma antiguidade igual ou superior a 6 meses são avaliados segundo as regras do SGAD. As fichas de avaliação utilizadas são transversais a toda a instituição, dado que as competências definidas permitem a avaliação concreta do exercício de qualquer área de atividade, como referiu o Diretor do Departamento de Recursos Humanos e Formação Profissional.

“Na prática, com este SGAD é igual avaliar um professor ou um médico.”
(DRHFP)

A avaliação anual é sempre efetuada pelo superior hierárquico, dividindo-se em 3 fases distintas:

- Auto avaliação (não tem carácter obrigatório);
- Avaliação do colaborador pelo seu responsável hierárquico;
- Comunicação da avaliação e validação por parte do colaborador.

Na avaliação do colaborador, existe um sistema de quotas em que o responsável tem uma determinada percentagem (por equipa) para atribuir a nota máxima nos diversos pontos de análise. Desta forma evita-se a possível tendência de atribuir a nota máxima a todos os colaboradores, criando assim maior justiça no momento da avaliação. Na comunicação da avaliação, o avaliador revê a ficha ponto a ponto com o colaborador, explicitando as razões para a nota atribuída acompanhando com pontos de melhoria no desempenho. Todo o processo da avaliação é efetuado através do portal do colaborador.

A ficha de avaliação está direcionada para 3 tipologias diferentes de colaboradores: Gestão de Equipas; Suporte; Técnicos. Existem competências avaliadas que são transversais a todos os colaboradores, e outras que são específicas. No quadro abaixo (Tabela N°2), discriminam-se as competências avaliadas por tipologia, acompanhado de um exemplo de um dos critérios existentes.

	Tipologia da Ficha			Exemplo Critério
	Gestão de Equipas	Técnicos	Suporte	
Competências Técnico-profissionais	X	X	X	Conhecimentos técnicos demonstrados na execução das tarefas;
Orientação para os Resultados	X	X		Responsabilidade demonstrada pelos resultados decorrentes do exercício da sua atividade;
Planeamento e Organização do Trabalho	X	X	X	Cumprimento de prazos previstos para a realização das tarefas estipuladas;
Orientação para o Cliente Interno e/ou Externo		X	X	Ocorrência de reclamações devidamente fundamentadas (formais ou informais);
Relacionamento Interpessoal e Trabalho em Equipa		X	X	Cooperação e espírito de entajuda revelado no exercício da sua atividade (concretização e promoção);
Ética Profissional e Conduta Institucional		X	X	Brio demonstrado na utilização dos espaços, equipamentos ou outros recursos disponibilizados para exercício da sua atividade;
Disponibilidade	X	X	X	Integração e articulação dos objetivos pessoais com os objetivos institucionais;
Capacidade de Adaptação e Melhoria Contínua	X	X	X	Promoção da aceitação da mudança, junto de colegas que revelem uma forte resistência às alterações exigidas;
Iniciativa, Autonomia e Multicompetência		X		Recetividade para realização de tarefas fora do âmbito da sua função;
Tolerância à Pressão e Contrariedades	X			Aceitação de apreciações relativas ao trabalho efetuado;
Pontualidade			X	Cumprimento do horário de trabalho;
Assiduidade		X	X	Cumprimento do calendário laboral estipulado para exercício da atividade;
Otimização de Recursos Materiais e Financeiros	X			Implementação de medidas que permitam o aumento da eficiência e eficácia dos processos;
Visão estratégica e Orientação para a Inovação	X			Apresentação de propostas de melhoria ao funcionamento e/ou rentabilidade do serviço;
Capacidade de Tomada de Decisão	X			Avaliação de prioridades e urgências;
Liderança e Gestão de Pessoas	X			Identificação de potencial de melhoria nos seus colaboradores;

Tabela Nº 3: Relação de Ficha de Avaliação de Desempenho por área

Fonte: Modelo de Sistema de Gestão e Avaliação de Desempenho da SCMP

4.3.8. Sistema de Recompensas

Está previsto no SGAD a possibilidade da existência de recompensas. Todavia não se verifica de momento a existência de um sistema de recompensas. As compensações que poderão ser atribuídas são definidas anualmente pela Mesa Administrativa, podendo estas assumir a forma financeira ou não financeira: as de forma financeira, através de eventuais bônus na progressão na carreira; as que assumem forma não financeira, através da atribuição de vouchers/vales de forma a premiar o desempenho do colaborador.

4.3.9. Fluxo de Informação, Sistemas e Redes

Conforme tivemos oportunidade de verificar, encontram-se implementados vários sistemas de informação na SCMP que permitem acompanhar o desenvolvimento das diferentes áreas operacionais. A tempestividade da informação disponibilizada através dos vários tipos de relatórios elaborados contribuem para uma gestão próxima e eficaz. Para a elaboração da informação financeira da organização, encontra-se implementado um procedimento de fecho de contas. Com referência ao mês N-2 as contas de todas as unidades operacionais devem ser encerradas, tendo de ser igualmente disponibilizadas as contas previsionais de N-1, conforme se demonstra no diagrama abaixo.



Figura Nº 4: Diagrama Encerramento de Contas

Através da informação disponibilizada, são elaboradas análises às contas para avaliar a evolução do negócio, é também avaliada a execução orçamental das diversas áreas assim como na globalidade da organização. Tendo em conta a relevância da área da saúde no seio da SCMP, são também elaborados relatórios de produção, tendo como destinatários

a gestão da organização. Todos os relatórios são elaborados pelo Departamento de Estudos, Planeamento e Controlo de Gestão.

A utilização dos sistemas de informação verifica-se nos reportes/dados referidos acima, e não só. Encontra-se implementada uma ferramenta de *Business Intelligence* (BI) que permite efetuar análise e consulta de todos os dados contabilísticos, de gestão e de recursos humanos. São atribuídos diferentes níveis de acesso que possibilitam que através do BI seja possível, dentro dos diferentes níveis, aceder às contas da SCMP, ao acompanhamento dos indicadores de controlo de gestão e à execução orçamental.

O BI encontra-se interligado com o sistema ERP utilizado na SCMP, sincronizando automaticamente todos os dados registados na contabilidade. A utilização desta ferramenta permite que os utilizadores/destinatários internos da informação financeira consigam aceder em qualquer local e com rapidez a toda a informação. A informação constante no BI pode ser visualizada através de gráficos e/ou tabelas, podendo ser configurada de diferentes formas, mediante as diferentes necessidades.

A existência de processos e procedimentos claros e bem definidos em cada uma das diferentes áreas contribuem para a descentralização do envolvimento da gestão de topo, permitindo que este envolvimento seja feito passivamente e essencialmente de forma informal através de visitas efetuadas sem qualquer tipo de periodicidade associada, como descrito pelo Provedor.

“O envolvimento da gestão de topo nas atividades operacionais verifica-se, por vezes, em visitas/contactos informais que permitem analisar o desenrolar das atividades” (PRVD)

4.3.10. Utilização do Modelo

Todas as informações são recolhidas e tratadas pelo Gabinete de Estudos, Planeamento e Controlo de Gestão. Após a análise/tratamento de todos os dados, estes são reportados para o Provedor e restante Mesa Administrativa de forma a que tenham informação atualizada acerca do “negócio”, nomeadamente no que diz respeito ao estado de concretização dos diversos objetivos. Os mecanismos de controlo utilizados estão direcionados essencialmente para o controlo financeiro, através do controlo dos orçamentos e resultados por unidade.

4.3.11. Alterações do Modelo

No que respeita ao modelo como um todo, não se verificam alterações a nível dos objetivos globais da organização pelo que não existiram alterações aos mecanismos de controlo existentes. Como referido na análise à avaliação individual de desempenho, foi implementado um novo sistema. A alteração do sistema de avaliação de desempenho existente anteriormente verificou-se devido ao facto deste não se encontrar em utilização plena e não estar totalmente de acordo com os objetivos da organização. Não se encontrava em utilização plena, uma vez que a avaliação individual de desempenho não era efetuada anualmente, neste sentido limitava o acompanhamento do comprometimento dos funcionários com a organização. A inexistência de qualquer tipo de contrapartida, resultante da avaliação individual de desempenho, levava a que os colaboradores considerassem a avaliação sem importância, conseqüentemente desvalorizavam a avaliação efetuada.

Por forma a ser possível comprometer os colaboradores com os objetivos gerais da organização, a criação e implementação do SGAD tornou-se importante no contexto geral da organização, assim como nas atividades de controlo.

4.3.12. Força e Coerência

Ao longo da análise das onze questões verifica-se a existência de uma substancial coerência entre todas elas, interligando-as. Desde a análise à missão e visão que se verifica uma forte relação entre todas as questões e a preocupação constante da organização na prossecução da sua missão. Seguindo-se a estrutura gráfica do modelo, e conseqüentemente começando-se pelas duas primeiras questões verifica-se que as mesmas se encontram ligadas, uma vez que a organização identifica como fatores chave de sucesso a diversificação e inovação de serviços, aspetos referidos na missão e visão. A nível da estrutura organizacional destaca-se a sua forma com vista à eficiência de recursos, estando diretamente ligado às estratégias seguidas e aos fatores chave de sucesso identificados. Neste aspeto é possível verificar que as estratégias e os planos são coerentes com a questão que antecede e diretamente ligados à estrutura da organização uma vez que se verifica a definição de estratégias para o negócio e para as unidades de suporte, estando ambos assentes nos fatores que se acreditam essenciais para o sucesso, tais como o estabelecimento de parcerias e a eficiência económica. Por sua vez, as medidas chave de desempenho acompanham as questões que a antecedem, verificando-

se aqui que a coerência não é total pelo facto de se avaliar o desempenho essencialmente pela forma financeira. Relativamente ao estabelecimento dos objetivos verifica-se que estes têm em consideração todas as questões anteriores, encontrando-se objetivos que visam a captação de novas áreas de negócio, a promoção da formação profissional assim como a aposta em projetos-piloto adequados à população sénior, estando assim alinhados com a missão e os fatores chave de sucesso tais como a diversificação dos serviços disponibilizados. No que respeita à avaliação individual de desempenho, identifica-se a preocupação em que esta esteja diretamente ligada à atribuição de recompensas, apesar de até ao momento da análise não estar efetivamente implementado um sistema de atribuição de recompensas, de forma a que o sistema seja amplamente aceite e que permita os efeitos desejados, nomeadamente o comprometimento dos colaboradores com os objetivos da organização. As redes e os sistemas de informação implementados permitem garantir a coerência entre todo o sistema, nomeadamente no que respeita ao fluxo e comunicação de informação, resultados e avaliação. É possível que a informação seja disponibilizada a grande maioria dos colaboradores em simultâneo; relativamente à informação financeira, é possível através dos sistemas existentes que os destinatários consigam acompanhar a evolução diariamente.

A dotação contínua de novos processos e novos sistemas, assim como a adaptação e melhoria dos sistemas informáticos, possibilitam que os mecanismos de controlo de gestão ganhem força no seio da organização. Pelo facto do controlo se verificar essencialmente a nível financeiro, pode-se referir que a força do mesmo ainda é reduzida. Neste sentido, a implementação de mecanismos adaptados à realidade da organização, tais como o *balanced scorecard* ou um painel de bordo (*tableau de bord*), permitiriam que o modelo ganhe mais força. A implementação deste tipo de mecanismos permite que a organização tenha um controlo mais alargado de toda a operação, com indicadores de todos os tipos, financeiros e não financeiros. A centralização da tomada de decisão, apesar de ser um mecanismo forte de controlo orçamental, poderá revelar-se uma força negativa pela enorme dependência em relação à gestão de topo.

5. Conclusão, limitações e pistas para investigação futura

5.1. Principais Conclusões

Ao longo do desenvolvimento deste trabalho foi possível, através da literatura existente fazer uma caracterização dos principais sistemas de controlo de gestão, assim como explorar este tema no contexto das organizações sem fins lucrativos. Através desta análise foi possível verificar a importância da existência de controlos nas organizações de qualquer sector, incluindo no sector das organizações sem fins lucrativos. A literatura reporta uma grande preocupação com os indicadores e informação financeira, assim como um grande controlo orçamental por parte destas entidades.

No caso específico da SCMP, é importante uma perspectiva ampla, isto é, é importante ter-se em consideração a abrangência histórica da organização, uma vez que a “pressão” do peso da sua história e a sua importância na comunidade, poderá influenciar a forma de atuação da gestão. Neste sentido, a existência de mecanismos de controlo é fundamental para que a organização continue a desenvolver com sucesso a sua missão e atingir os seus objetivos, dando continuidade ao legado que recebeu.

Verifica-se que na SCMP é dada grande relevância aos indicadores financeiros por atividade operacional e como um todo, assim como à execução orçamental, concentrando-se aqui o maior controlo efetuado a nível organizacional e operacional, feito essencialmente através de indicadores chave de desempenho (*KPI*). A realização de avaliações frequentes, assim como a centralização da decisão reflete a importância dada a esta temática. Na avaliação da organização é ainda tido em consideração a avaliação e acompanhamento dos níveis de produção, aqui especificamente direcionados à área da saúde, devido ao peso que esta área representa na organização.

Apesar da forte herança histórica, a organização encontra-se voltada para o futuro, apostando em novas práticas e dotando as diferentes unidades operacionais e de suporte de mecanismos e serviços inovadores. Prova disso é a estrutura organizacional, que se encontra organizada por forma à obtenção de ganhos de eficiência, nomeadamente através da centralização de um grande número de serviços de apoio a todas as áreas, incluindo o centro de serviços partilhados e corporativos, a plataforma de centralização de compras e o centro de conferência de faturas, assim como a criação de procedimentos transversais.

Foi possível verificar-se que a nível do estabelecimento de objetivos, existe uma preocupação em que estes estejam alinhados com a missão e a visão da organização, sendo estabelecidos objetivos transversais e específicos a cada uma das unidades operacionais. Neste aspeto, existe uma preocupação da gestão em ter retorno financeiro das atividades geradoras de rendimento, por forma a que estes sejam aplicados nas atividades com fim meramente social, e conseqüentemente sem geração de lucro.

Constatou-se que a nível da avaliação individual de desempenho, é pretendido dotar a organização das melhores práticas. Na redefinição do sistema de avaliação de desempenho existiu a preocupação de, através de uma equipa multidisciplinar, ouvir de forma representativa os colaboradores das diferentes áreas, para que assim o sistema criado tenha uma aplicação e aceitação global. Não sendo este tema um processo “fechado”, a definição de um sistema de recompensas associado à avaliação individual de desempenho merece ainda alguma atenção, na medida em que é importante os colaboradores terem presente as recompensas associadas aos diferentes níveis de desempenho.

A nível geral é verificada a utilização de sistemas de informação transversais, que têm sido aplicados às diferentes áreas, nomeadamente à área financeira e de recursos humanos, criando uma rede entre toda a organização e possibilitando a consulta/controlo da informação pelos vários níveis hierárquicos, de acordo com os diferentes níveis de acesso. Em termos globais, verifica-se o alinhamento entre os objetivos da organização e os processos e métodos envolvidos na avaliação do impacto de cada um dos objetivos, assim como a relação do processo de formulação e implementação de estratégias e planos com a respetiva avaliação organizacional. Todavia, não é descurada a possibilidade de serem introduzidos mecanismos de controlo que permitam analisar as diferentes áreas sob várias métricas, não apenas financeiras mas também não financeiras, estabelecendo-se medidas chave de desempenho (*KPI*) não financeiros.

5.2. Limitações da Investigação

As principais limitações do estudo verificam-se essencialmente na questão metodológica, devido a escassez de recursos, nomeadamente temporais. Apesar de não se ter revelado indispensável para este estudo, a entrevista a um maior número de colaboradores da

SCMP, nomeadamente para obter a contribuição de pessoas ligadas às áreas da educação, do ensino especial, da justiça e da cultura, permitiriam obter uma perspectiva operacional do funcionamento dos sistemas abordados, que iria complementar e aprofundar as perspectivas obtidas através das fontes utilizadas. Para permitir um ainda maior conhecimento da realidade dos SCG neste tipo de organizações, poder-se-ia ter realizado, para além do estudo de caso na SCMP, um estudo em pelo menos mais uma organização com características idênticas à da SCMP, por forma a estabelecer-se o paralelismo entre ambas as organizações. Tal teria, no entanto, exigido recursos superiores aos disponíveis para efeitos desta dissertação.

5.3. Pistas para Investigação Futura

Para possíveis investigações futuras, poderá alargar-se o estudo a um maior número de instituições que prosseguem fins não lucrativos, tais como outras misericórdias e outras entidades que atuem nas áreas referidas no estudo. Seria igualmente interessante perceber a evolução dos mecanismos de controlo de gestão utilizados ao longo dos anos, tanto na SCMP como noutras organizações com características semelhantes. Efetuar um estudo englobando organizações nacionais e internacionais permitiria alargar o âmbito do estudo e identificar outros fatores relevantes quanto aos SCG destas organizações.

Bibliografia

- Andrade, A. M., R. C. Franco (2007), *Economia do Conhecimento e Organizações sem Fins Lucrativos*, Porto: SPI - Sociedade Portuguesa de Inovação.
- Baraldi, S. (1998), “Management control systems in NPOs: An Italian survey”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 14, N° 2, pp. 141 – 164.
- Bonner, S. E., & Sprinkle, G. B. (2002), “The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research”, pp. 303 – 345
- Campos, R., S Wojciech Sokolowski, F., M H Hairel, E., & Salamon, L. (2005), *The Portuguese Nonprofit Sector in Comparative Perspective*.
- Conta Satélite da Economia Social (2013), Instituto Nacional de Estatística (INE), https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=278817467&DESTAQUESmodo=2&xlang=pt acedido em 08 Setembro 2017.
- Chenhall, R. H. (2003), “Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, pp. 127 – 168.
- Chenhall, R. H., Hall, M., & Smith, D. (2010), “Social capital and management control systems: A study of a non-government organization”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, pp. 737 – 756.
- Claire, M. (2009), “Performance measurement: Examining the applicability of the existing body of knowledge to nonprofit organisations”, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 29, N° 7, pp. 740 – 763.
- Decreto-Lei no 119/83 de 25 de fevereiro do Ministério dos Assuntos Sociais, Pub. L. No. Diário da República: I Série No 46 (1983).
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009), “The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis”, *Management Accounting Research*, Vol. 20, pp. 263 – 282.

Fisher, J. G., Peffer, S. A., & Sprinkle, G. B. (2003), “Budget-Based Contracts, Budget Levels, and Group Performance”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 51 – 74.

Gibbs, M., Merchant, K. A., Van der Stede, W. A. & Vargus, M. E. (2004), “Determinants and Effects of Subjectivity in Incentives”, *The Accounting Review*, Vol. 79, Nº 2, pp. 409 – 436.

Granlund, M., & Mouritsen, J. (2003), “Introduction: problematizing the relationship between management control and information technology”, *European Accounting Review*, Vol. 12, Nº 1, pp. 77 – 83.

Greiner, L. E. (1998), “Evolution and Revolution as Organizations Grow”, *Harvard Business Review*, Vol. 76, Nº 3, pp. 55 – 68.

História da Santa Casa da Misericórdia do Porto, <http://www.scmp.pt/pt-pt/instituicao/historia-missao-e-valores> acessado em 12 Setembro 2017.

Johnson, G., Scholes, K. e Whittington, R. (2008), *Exploring Corporate Strategy* (8th ed.), Harlow: Financial Times Prentice Hall.

Lester, M. S., & Helmut, K. A. (1992), “In search of the non-profit sector. I: The question of definitions”, *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, Nº 2, pp. 125 – 151.

Malmi, T., & Brown, D. A. (2008), “Management control systems as a package— Opportunities, challenges and research directions”, *Management Accounting Research*, Vol. 19, pp. 287 – 300.

Merchant, K. A. (1997), *Modern Management Control Systems: Text & Cases*, New Jersey: Prentice Hall, Inc.

Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007), *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Boston: Financial Times/Prentice Hall.

Missão, Visão e Valores da Santa Casa da Misericórdia do Porto, <http://www.scmp.pt/pt-pt/instituicao/missao-e-valores> 5 acessado em 12 setembro 2017.

Otley, D. (1999), “Performance management: A framework for management control systems research”, *Management Accounting Research*, Vol. 10, Nº 4, pp. 363-382.

Parmenter, D. (2007), *Key performance indicators: developing, implementing, and using winning KPIs*, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Sabert, B., & Graham, W. A. (2014), “Performance and control of international non-profit organizations”, *Journal of New Business Ideas and Trends*, Vol. 12, Nº 2, pp. 50 – 69.

Simons, R. (1995), *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Boston: Harvard Business School Press.

Van der Stede, W. A., Chow, C. W., & Lin, T. W. (2006), “Strategy, Choice of Performance Measures, and Performance. Behavioral Research in Accounting”, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 18, 185 – 205.

Waal, A. d., Goedegebuure, R., & Geradts, P. (2011), “The impact of performance management on the results of a non-profit organization”, *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 60, Nº 8, pp. 778 – 796.

Documentos Cedidos pela SCMP

Compromisso da Irmandade da Nossa Senhora da Misericórdia do Porto, 2015

Estatuto Orgânico da Santa Casa da Misericórdia do Porto, 2017

Regulamento Orgânico das Unidades Operacionais de Saúde, 2014

Modelo de Sistema de Gestão e Avaliação de Desempenho da SCMP, 2016

Regulamento do Conselho de Gestão e Avaliação do Desempenho da SCMP, 2016

Plano de Atividades e Orçamento da SCMP para 2017, 2016

Anexo 1 - Governo Societário

Em qualquer organização, a forma de governação assume extrema importância nos destinos da mesma. O caso da SCMP não é diferente de qualquer outra organização, a complexidade da instituição e as diversas áreas operacionais elevam a importância de uma boa governação da organização.

De acordo com o Compromisso de Irmandade da SCMP, esta encontra-se sujeita ao regime especial que advém do Compromisso celebrado entre a União das Misericórdias Portuguesas e a Conferência Episcopal Portuguesa, assinado em 02 de Maio de 2011. É ainda reconhecida a sua personalidade jurídica civil, com estatuto de Instituição Particular de Solidariedade Social e natureza de pessoa coletiva de utilidade pública.

Como é possível verificar através do organograma, os órgãos sociais são a Assembleia Geral a Mesa Administrativa e o Definitório.

“As deliberações da Assembleia Geral são tomadas por maioria dos votos dos irmãos presentes, exceto quando a lei ou o compromisso de irmandade exigir maioria qualificada.” (SCMP, 2015, p.19)

“A assembleia Geral reúne obrigatoriamente duas vezes por ano, até 31 de março para apreciação e votação das contas do ano anterior, assim como o Relatório da Mesa e respetivo parecer do Definitório e demais documentos previstos na lei. Terá de reunir também até 30 de novembro para apreciação e votação do Orçamento e Plano de Atividades para o período seguinte e parecer do Definitório.” (SCMP, 2015, p.20)

“Poderão ainda existir reuniões extraordinárias, sempre que as mesmas sejam solicitadas pelo Provedor, pela Mesa Administrativa, pelo Definitório ou requeridas por um grupo, de pelo menos 20 irmãos.” (SCMP, 2015, 20)

Em ano que se dê lugar à eleição dos corpos gerentes, realiza-se uma Assembleia Geral para esse efeito no mês de Novembro. As reuniões têm de ser convocadas pelo presidente da mesa ou por um seu substituto com uma antecedência de pelo menos 15 dias, a convocação é feita através de anúncios publicados em pelo menos dois jornais da cidade,

por Edital afixado no local onde se irá realizar, pelo Boletim da Irmandade e pelo site institucional (SCMP, 2015).

“A Assembleia Geral tem como funções:

- *Definir as linhas fundamentais da atuação da Misericórdia;*
- *Proceder à eleição dos Corpos Gerentes;*
- *Apreciar e votar as alterações ao Compromisso de Irmandade;*
- *Julgar os processos de recurso sobre a rejeição de admissão ou exclusão de Irmãos, nos casos previstos;*
- *Autorizar a realização de empréstimos;*
- *Destituir, por votação secreta, parcial ou totalmente, os Corpos Gerentes;*
- *Apreciar e votar, anualmente, o Orçamento e o Plano de Atividades, bem como o Relatório e as Contas de Gerência, acompanhado do respectivo parecer do Definitório e demais documentos de prestação de contas previstos na Lei;*
- *Apreciar e votar os Orçamentos Suplementares que venham a ser elaborados;*
- *Deliberar sobre a aquisição onerosa ou alienação, a qualquer título, de bens imóveis e de outros bens patrimoniais de rendimento ou de especial valor histórico ou artístico;*
- *Autorizar a Misericórdia a demandar os membros ou ex-membros dos Corpos Gerentes, por atos praticados no exercício das suas funções;*
- *Deliberar sobre adesão a Uniões, Federações ou Confederações;*
- *Aprovar o Regulamento Eleitoral;*
- *Exercer as demais atribuições fixadas na Lei.”* (SCMP, 2015, p.21)

Relativamente à Mesa Administrativa, esta reúne quinzenalmente podendo existir reuniões extraordinárias que forem julgadas convenientes pelo provedor ou por três mesários ou a pedido do Definitório. Só poderá existir deliberação acerca da matéria agendada se houver consentimento unânime e estarem presentes todos os mesários em efetividade de funções (SCMP, 2015).

“A Mesa Administrativa tem como funções:

- *Praticar e promover, com o maior zelo, os atos conducentes aos fins da Irmandade;*

- *Velar pela manutenção dos direitos, privilégios e regalias da Irmandade e, sobretudo, pela sua autonomia;*
- *Dar cumprimento, nos termos da Lei, a todos os legados e obrigações a que a Irmandade esteja sujeita;*
- *Regular a arrecadação de todos os capitais, fundos, bens e rendimentos da Irmandade e dar-lhes a devida aplicação e emprego;*
- *Prover, em geral, a tudo que possa contribuir para o engrandecimento da Irmandade e da sua obra de solidariedade social;*
- *Executar e fazer executar as deliberações da Assembleia Geral e do Definitório;*
- *Admitir ou rejeitar Irmãos e decidir quanto à sua suspensão ou exclusão, sendo neste caso obrigatório o inquérito prévio, sempre com audiência dos interessados, cabendo a estes o direito de recurso para a Assembleia Geral;*
- *Manter permanentemente atualizado o Tombo dos Irmãos;*
- *Administrar os bens, obras e serviços da Irmandade e zelar pelo bom funcionamento dos seus vários setores;*
- *Apreciar, discutir, alterar e aprovar os orçamentos de exploração e investimento, contas de gerência, relatórios e planos de atividade;*
- *Acompanhar a gestão e execução do orçamento através de relatórios de situação e execução;*
- *Promover a arrecadação das receitas e a liquidação das despesas inscritas no Orçamento;*
- *Deliberar sobre a aceitação de todas as heranças, legados e donativos com que a Irmandade seja contemplada;*
- *Deliberar sobre pleitos a intentar ou contestar e sobre transações, confissões ou desistências;*
- *Deliberar sobre o quadro de pessoal e respectivas tabelas remuneratórias;*
- *Elaborar os Regulamentos necessários para o bom funcionamento dos diversos serviços e estabelecimentos;*
- *Criar e manter permanentemente atualizado o cadastro e o inventário de todos os bens patrimoniais;*

- *Pronunciar-se sobre quaisquer propostas ou sugestões apresentadas por algum dos seus membros;*
- *Constituir grupos de trabalho, estudo e reflexão, com o objetivo de melhorar e desenvolver as atividades sociais da Irmandade, designadamente através da divulgação do seu espírito, dos seus propósitos, das suas iniciativas e das suas realizações e necessidades perante as populações;*
- *Promover, por todos os meios, o desenvolvimento e a prosperidade da Irmandade, e praticar todos os atos que a sua administração ou as leis exijam, permitam e aconselhem e não sejam da competência de outro órgão estatutário da Irmandade.” (SCMP, 2015, pp. 25-26)*

“Compete ainda à mesa:

- *Prestar ao Senhor Bispo do Porto todas as informações relativas à vida da Irmandade que lhe sejam solicitadas;*
- *Enviar à Autoridade Eclesiástica relatórios, orçamentos e contas nos mesmos termos em que o faz às autoridades civis.”(SCMP, 2015, p.26)*

O Definitório reúne-se conjuntamente com a mesa sempre a convite do Provedor, emitindo opinião sobre todos os assuntos em que for consultado. Além das reuniões da mesa, reúne trimestralmente, podendo efetuar as reuniões que considerar necessárias (SCMP, 2015).

“O Definitório tem como funções:

- *Fiscalizar o bom cumprimento da Lei, do Compromisso e das deliberações tomadas em Assembleia Geral;*
- *Proceder ao exame das contas e respetivos documentos de suporte contabilístico;*
- *Apreciar e emitir parecer sobre o Relatório de Atividades, o Orçamento, o Balanço das demonstrações financeiras de cada exercício anual, bem como sobre os orçamentos suplementares;*
- *Pronunciar-se sobre qualquer assunto que lhe seja cometido para apreciação pela Mesa;*

- *Requerer a convocação da Assembleia Geral para deliberar sobre assuntos do âmbito das suas competências;*
- *Designar Irmãos que tenham sido membros de Corpos Gerentes anteriores, para servirem como Mesários, nos casos especificamente previstos;*
- *Autorizar a Mesa à realização de despesas não contempladas, por imprevisíveis, no Orçamento aprovado, ou superiores às previstas no mesmo se estas não estiverem dotadas de cobertura orçamental por transferência de verbas ou, tendo-o, vincularem exercícios futuros;*
- *Exercer as demais atribuições fixadas na Lei.” (SCMP, 2015, p.30)*

Anexo 2 - Guião das Entrevistas

1. Sobre a Visão e a Missão
 - 1.1. Qual é a visão e a missão da SCMP?
 - 1.2. De que forma é comunicada aos colaboradores?
 - 1.3. Como é avaliado o atingimento da missão?
2. Sobre os Objetivos
 - 2.1. Como são estabelecidos os objetivos? E as metas? (transversais ou específicos)
 - 2.2. Qual o procedimento estabelecido para a comunicação dos objetivos atuais da SCMP? Quais os transversais às UN? Quais os específicos das UN?
3. Sobre a Estrutura Organizacional
 - 3.1. De que forma está estruturada a organização? (Verifica-se a presença nas UN de elementos da gestão de topo? Existem estruturas de apoio (área financeira, controlo de gestão, Diretor financeiro?)
 - 3.2. Tomada de decisão é centralizada ou descentralizada?
4. Que processos existem para avaliar o desempenho da organização?
 - 4.1. Como é avaliado o desempenho? Através de indicadores? Quais?
5. Quais as estratégias que a organização adota?
 - 5.1. De que forma é que as estratégias são adaptadas às diferentes unidades de negócio?
6. Existe uma avaliação individual de desempenho?
 - 6.1. Dessa avaliação de desempenho (individual ou coletiva) resultam compensações? De que tipo?

7. Qual o grau de envolvimento da gestão de topo nas atividade operacionais desenvolvidas? O que analisam?

7.1. Visibilidade? Como? (através dos sistemas de informação? Relatórios efetuados por outros? Contactos pessoais (formais/informais)? Qual a frequência?)

Dado ser uma Entidade Diversificada, existem realidades diferentes nas diferentes UN?
Existem mecanismos de controlo de gestão diferentes nas diferentes UN?