



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Mariana de Almeida Seabra

Proposta de implementação do *Performance Prism*: estudo de caso na Revigrés,
Lda

Proposta de implementação do *Performance Prism*: estudo de caso na Revigrés, Lda

Mariana de Almeida Seabra

ISCAC | 2021

Coimbra, abril de 2021



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Mariana de Almeida Seabra

Proposta de implementação do *Performance Prism*:
estudo de caso na Revigrés, Lda

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Controlo de gestão, realizado sob a orientação da Professora Cláudia Maria Pires de Carvalho Coimbra e supervisão de António Lopes Ferreira.

Coimbra, abril de 2021

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

PENSAMENTO

“Não se gere o que não se mede, não se mede o que não se define, não se define o que não se entende e não há sucesso no que não se gere.” (Deming, 1950)

AGRADECIMENTOS

Para a realização do presente relatório de estágio foi fundamental a colaboração e o apoio de vários intervenientes, sem os quais não teria sido possível concluí-lo. Assim sendo, deixo os meus sinceros agradecimentos.

Em primeiro lugar, agradeço à minha orientadora, professora Cláudia Coimbra, por toda a disponibilidade, orientação e paciência demonstrada ao longo de todo este percurso.

De seguida, quero agradecer tanto à entidade acolhedora, Revigrés, pela oportunidade de realizar o estágio curricular no Departamento Administrativo e Financeiro, como a todos os colaboradores do departamento, que me acolheram e apoiaram da melhor forma possível.

Agradeço ainda aos meus pais e à minha irmã por todo o esforço, dedicação e apoio incondicional, que sempre me transmitiram para a realização dos meus sonhos.

Por fim e não menos importante, agradeço a todos os meus amigos e amigas, em especial à Mara, à Lisa e ao Tiago, que sempre estiveram ao meu lado para me apoiar e amparar, todos os dias.

A todos, o meu **MUITO OBRIGADO**.

RESUMO

A globalização da economia, os acentuados avanços tecnológicos e as crescentes preocupações com o meio ambiente e com a sociedade, têm contribuído para um contexto organizacional cada vez mais competitivo e exigente. Perante esta nova realidade, o controlo de gestão tem assumido um papel indispensável como ferramenta de apoio à tomada de decisão, em tempo útil.

No entanto, nos dias de hoje, os instrumentos de controlo de gestão não podem limitar-se, apenas, ao planeamento e acompanhamento das atividades. É importante que estas ferramentas assumam, também, as funções de apoio na definição e divulgação de estratégias organizacionais, bem como no acompanhamento e monitorização do desempenho.

Neste contexto, o *Performance Prism* tem-se apresentado, na literatura, como uma ferramenta útil e inovadora para a sobrevivência das organizações e sua prospeção no mercado. Esta ferramenta assume que os *stakeholders* são o elemento central para o sucesso organizacional, na medida em que ao satisfazermos as suas necessidades estaremos a criar valor para a organização.

Posto isto o presente estudo, tem por objetivo reforçar a importância e o contributo da utilização dos instrumentos de controlo de gestão, como o *Performance Prism*, para o sucesso organizacional. Para tal, foi realizada uma proposta de implementação do *Performance Prism* na Revigrés, com base na metodologia de estudo de caso.

Palavras-chave: controlo de gestão; estratégia; *stakeholders*; *Performance Prism*

ABSTRACT

The globalization of the economy, sharp technological advances and growing concerns about the environment and society have contributed to an increasingly competitive and demanding organizational context. In view of this new reality, management control has assumed an indispensable role as a tool to support decision making, in due time.

However, nowadays, management control instruments must not be limited to planning and monitoring activities. It is important that these tools also assume the support functions in the definition and dissemination of organizational strategies, as well as in the monitoring and tracking of organization's performance.

In this context, Performance Prism has been presented, in the literature, as a useful and innovative tool for the survival of organizations and their prospections in the market. This tool assumes that stakeholders are the central element for organizational success, in that, by satisfying their need, we will be creating value for the organization.

That said, the present study aims to reinforce the importance and contribution of the use of management control instruments, such as Performance Prism, for organizational success. To this end, a proposal was made to implement Performance Prism at Revigrés, based on the case study methodology.

Keywords: management control; strategy; stakeholders; Performance Prism

ÍNDICE GERAL

ÍNDICE DE FIGURAS	x
ÍNDICE DE TABELAS.....	xi
LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS	xii
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I - REVISÃO DA LITERATURA.....	3
1.1. Contexto Empresarial Atual.....	3
1.2. Controlo de Gestão e a Gestão da Performance	4
1.3. Instrumentos de Controlo de Gestão.....	7
1.3.1. Instrumentos técnicos ou de pilotagem	7
1.3.1.1. Instrumentos de planeamento e controlo.....	8
1.3.1.2. Instrumentos de acompanhamento e gestão do desempenho	13
a) <i>Tableau de Bord</i>	15
b) <i>Dashboard</i>	22
c) <i>Performance Prism</i>	28
1.3.2. Instrumentos organizacionais ou de orientação do comportamento.....	35
1.3.3. Instrumentos de diálogo	45
CAPÍTULO II – ESTUDO DE CASO	46
2.1. Metodologia.....	46
2.2. Revigrés, Lda.....	47
2.2.1. Apresentação da empresa e breve história.....	47
2.2.2. Atividade e estratégia	50
2.2.3. Missão, Visão e Valores	52
2.2.4. Estrutura Organizacional	53
2.2.5. Os produtos Revigrés	54
2.2.6. O sistema produtivo.....	55

2.2.7.	Sistema de Qualidade, Ambiente, Inovação, Investigação e Responsabilidade Social	57
2.2.8.	Sistemas de Informação.....	59
2.3.	Estágio	60
2.3.1.	Descrição detalhada das atividades	60
2.3.1.1.	Elaboração do orçamento anual	61
2.3.1.2.	Realização do controlo orçamental	63
2.3.1.3.	Análise de rendibilidade às vendas	64
2.3.1.4.	<i>Kaizen</i> Comercial	66
2.3.1.5.	Controlo da Produção.....	66
2.3.1.6.	<i>Tableau de Bord</i> da Produção	68
2.3.1.7.	Análise de Encomendas	69
2.3.1.8.	Análise de Stocks	71
2.3.1.9.	Listagens	72
2.3.1.10.	Outras atividades desenvolvidas.....	72
2.4.	Proposta de implementação do modelo de <i>Performance Prism</i> na Revigrés	73
2.4.1.	Fatores de satisfação e contribuição dos <i>Stakeholders</i>	73
2.4.1.1.	<i>Stakeholders</i> primários.....	74
2.4.1.2.	<i>Stakeholders</i> secundários	77
2.4.2.	Mapa de sucesso da Revigrés	79
2.4.3.	Avaliação do desempenho	82
	CONCLUSÃO	85
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	88
	ANEXOS	92

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.2.1 Sistema de Controlo da Performance	5
Figura 1.2.2 Processo de Controlo de Gestão	6
Figura 1.3.1 Processo de planeamento e controlo	8
Figura 1.3.2 Etapas do Processo Orçamental	11
Figura 1.3.3 Processo de Desenvolvimento de um Sistema de Performance Organizacional	14
Figura 1.3.4 Processo de Conceção do <i>Tableau de Bord</i>	19
Figura 1.3.5 Mapa de Controlo do <i>Tableau de Bord</i>	21
Figura 1.3.6 Exemplo de um <i>Dashboard</i>	23
Figura 1.3.7 Princípios base da Gestão de Qualidade Total	30
Figura 1.3.8 Modelo de <i>Performance Prism</i>	30
Figura 1.3.9 Perspetivas de Satisfação e Contribuição dos <i>stakeholders</i>	31
Figura 1.3.10 Relação lógica entre as perspetivas do modelo <i>Performance Prism</i>	32
Figura 1.3.11 Processo de transformação dos Centros de Responsabilidade	37
Figura 2.2.1 Edifício Revigrés em Águeda.....	47
Figura 2.2.2 Cinco principais prémios nacionais e internacional conquistados pela Revigrés	50
Figura 2.2.3 Volume de Vendas; % Vendas por Mercado	51
Figura 2.2.4 Evolução dos Resultados Líquidos e EBITDA	51
Figura 2.2.5 Organograma da Revigrés	53
Figura 2.2.6 Principais coleções da Revigrés	54
Figura 2.2.7 Processo Produtivo da Unidade 1	55
Figura 2.2.8 Processo Produtivo da Unidade 2.....	56
Figura 2.4.1 Proposta de Mapa de Sucesso para a Revigrés.....	81

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1.3.1 Níveis de performance e mensagens	22
Tabela 1.3.2 Cinco principais tipos de gráficos	25
Tabela 1.3.3 Principais características diferenciadoras do <i>Tableau de Bord</i> e do <i>Performance Prism</i>	34
Tabela 1.3.4 Objeto de medida por tipo de centro de custos discricionário	38
Tabela 1.3.5 Métricas de avaliação para cada centro de responsabilidade	40
Tabela 1.3.6 Principais métodos de fixação do PTI	44
Tabela 2.4.1 Fatores de satisfação e contribuição dos <i>stakeholders</i> primários	74
Tabela 2.4.2 Fatores de satisfação e contribuição dos <i>stakeholders</i> secundários	78
Tabela 2.4.3 Indicadores de avaliação das estratégias organizacionais	82
Tabela 2.4.4 Indicadores de avaliação dos processos mais importantes	84

LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS

CRM: *Customer Relationship Management*

CRT: Centro de tratamento das reclamações

CVA: *Cash Value Added*

Ei: Existência/Inventário Inicial

Ef: Existência/Inventário Final

ERP: *Enterprise Resource Planning*

EVA: *Economic Value Added*

IES: Informação Empresarial Simplificada

KPI: *Key Performance Indicator*

M²: Metros quadrados

PA: Produto Acabado

PALOP's: Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa

PMLV: Preço Médio Líquido de Vendas

PP: *Performance Prism*

PTI: Preço de transferência Interna

OF: Ordens de Fabrico

RCF: *Residual Cash Flow*

RL: Resultado Líquido

ROI: *Return on Investment*

RSE: Responsabilidade Social Empresarial

TB: *Tableau de Bord*

INTRODUÇÃO

A abertura das fronteiras, decorrente do processo de globalização, e os acentuados avanços tecnológicos registados tanto nas tecnologias de informação e de comunicação, como nos processos produtivos, têm provocado constantes alterações na economia mundial. Por outro lado, têm surgido, cada vez mais, novas questões, sociais, políticas e ambientais, no âmbito da responsabilidade social empresarial (RSE), que têm influenciado a gestão organizacional.

Neste sentido, as organizações têm vindo a deparar-se com um contexto caracterizado por uma elevada concorrência e exigência por parte dos *stakeholders*, no qual a informação e o conhecimento passam a ser fundamentais para a gestão organizacional. Por esta razão, o controlo de gestão, como função da gestão, tem vindo a desempenhar um papel indispensável na obtenção de informação necessária para assegurar o futuro das organizações, uma vez que fornece informações, úteis e em tempo adequado, para gerir e tomar decisões.

No entanto, derivado do contexto em que as organizações se inserem, os próprios sistemas de avaliação de desempenho baseados em indicadores financeiros (que apenas envolvem variáveis quantificáveis, que se traduzem em termos monetários) tornaram-se insuficientes devido à elevada exigência do processo de tomada de decisão. Neste âmbito, têm surgido novos instrumentos de controlo de gestão, como o *Performance Prism*, que oferece uma nova perspetiva de avaliação de desempenho, baseada não só em indicadores financeiros, como também em indicadores não financeiros, que permitem a implementação e monitorização da estratégia e do desempenho organizacional.

Desta forma, o presente relatório de estágio tem como objetivo não só clarificar e reforçar a importância da utilização dos instrumentos de controlo de gestão como uma ferramenta de gestão para a sobrevivência e crescimento organizacional; como ainda, propor a implementação de um instrumento de controlo de gestão moderno, que melhor se adequa à missão, visão, valores e objetivos da Revigrés, o *Performance Prism*.

Este estudo foi realizado com base numa metodologia de investigação de âmbito qualitativo, designada por estudo de caso. Esta metodologia permite estudar e analisar acontecimentos e contextos complexos, que envolvem múltiplos fatores em simultâneo, de forma geral e pormenorizada. Desta forma, a metodologia estudo de caso pretende dar

resposta a questões relacionadas com o “como” e o “porquê” de acontecimentos atuais, no contexto da realidade da organização.

Em relação à estrutura do relatório, este estudo encontra-se dividido em dois capítulos:

- O primeiro capítulo, a revisão da literatura, incide, essencialmente, sobre a importância dos sistemas de controlo de gestão para o sucesso organizacional;
- O segundo capítulo, o estudo de caso, encontra-se dividido em três partes e consiste na parte prática do presente relatório de estágio. Numa primeira parte, apresenta-se a metodologia de investigação utilizada, assim como a justificação para a sua escolha. Numa segunda parte, apresenta-se não só a organização onde decorreu o estágio curricular – Revigrés, como ainda se descrevem as tarefas realizadas. Na última parte, encontra-se a proposta de implementação do *Performance Prism* na Revigrés, na qual se inclui o mapa de sucesso da Revigrés à luz do instrumento de controlo de gestão em estudo.

CAPÍTULO I - REVISÃO DA LITERATURA

No presente capítulo abordar-se-ão, numa primeira fase, o contexto atual em que as organizações se inserem e atuam, a definição de controlo de gestão e a sua importância para a sobrevivência e crescimento organizacional. Posteriormente, identificam-se os principais instrumentos de controlo de gestão, bem como as suas funções e objetivos. Por último, apresentar-se-ão, individualmente, dois instrumentos de acompanhamento e gestão do desempenho, designados por *Tableau de Bord* e *Performance Prism*.

1.1. Contexto Empresarial Atual

Atualmente, as organizações estão inseridas num ambiente cada vez mais competitivo e instável, decorrente das alterações provenientes do século XX e início do século XXI. Estas alterações provocaram e têm provocado um aumento da globalização e da internacionalização de economias; constantes avanços tecnológicos, que ocorreram e ocorrem tanto a nível da produção, como ao nível da informação e da comunicação; assim como, um aumento da exigência e seletividade por parte dos consumidores (Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, & Vicente, 2014).

Todas estas alterações têm originado novos e importantes desafios às organizações, onde a informação e o conhecimento que delas pode ser extraído, têm sido os motores para a sua sobrevivência (Lopes, 2019). Neste sentido, quanto maior o conhecimento que as organizações tiverem, tanto do seu meio ambiente interno, como externo, maior será a sua capacidade de adaptação e, conseqüentemente, melhor será a sua posição competitiva.

No entanto, para Jordan, Neves & Rodrigues (2015) é fundamental que a informação seja oportuna, fiável e relevante. Oportuna, porque deve ser disponibilizada em tempo útil para servir de apoio à tomada de decisão e permitir melhorar desempenhos; fiável, na medida em que deve estar isenta de erros que possam distorcer o conhecimento de quem a utiliza; e relevante, uma vez que deve criar valor para os múltiplos *stakeholders*¹, através de indicadores que lhe dão a conhecer em que medida as suas expectativas estão ou não a ser concretizadas.

¹ O termo “*stakeholders*” engloba todas as partes interessadas na informação produzida pela organização e que são afetadas pelo seu bom ou mau desempenho, como é o caso dos acionistas, colaboradores, credores, investidores, concorrentes, funcionários, entre outros.

Assim sendo, segundo Lopes (2019) e Jordan et. al. (2015), é a partir da informação e do conhecimento, que se estabelecem as quatro variáveis ou funções determinantes do processo de criação de valor organizacional:

- **Planeamento**, que consiste na definição de objetivos, seleção de estratégias e meios necessários à sua execução, com vista à melhoria da eficácia das decisões empresariais;
- **Organização**, que corresponde à criação de uma estrutura adequada de relações entre recursos, com vista a maximizar a contribuição dos mesmos no resultado final;
- **Direção**, que requer comunicação, motivação e liderança nas relações com os colaboradores para proporcionar um melhor desempenho;
- **Controlo**, que significa monitorizar e acompanhar o desempenho organizacional, com o recurso de instrumentos que tratam a informação de forma útil e atempada, numa ótica operacional, ou seja, de curto prazo, e estratégica, de médio e longo prazo.

Para Borrallho (2018), o controlo e o planeamento são das funções mais importantes para a gestão, uma vez que é através delas que se consegue identificar a necessidade de implementar ações que corrijam o desvio verificado entre o que foi planeado e a realidade atual. Neste sentido, segundo Borrallho (2018, p. 67) “se o planeamento for leviano, então o controlo de gestão será limitado ou, no mínimo falacioso”.

1.2. Controlo de Gestão e a Gestão da Performance

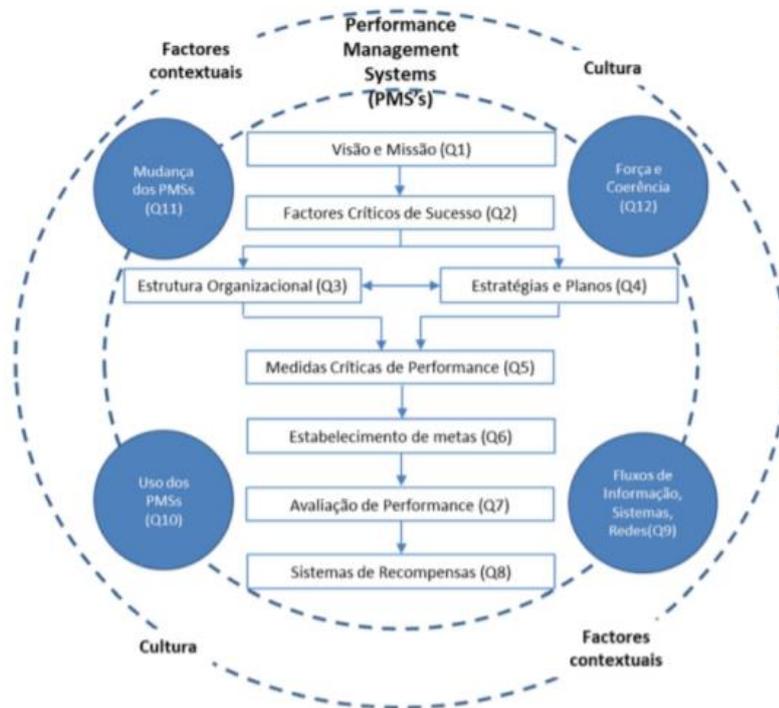
Tal como vimos anteriormente, o controlo é fundamental para garantir o alcance dos objetivos organizacionais, na medida em que permite acompanhar os resultados e monitorizar o desempenho da organização, tanto numa ótica de curto, como de médio e longo prazo.

Por outro lado, Merchant e Van der Stede (2012) defendem que a existência de falhas no sistema de controlo de gestão ou a inadaptação do sistema de controlo de gestão à organização poderá originar grandes perdas financeiras, danos na reputação ou mesmo levar à falência da própria organização.

Neste sentido, Ferreira & Otley (2009, as cited in Borrallho, 2018) definem que o sucesso do controlo de gestão depende, cada vez mais, de um conjunto de questões interligadas

por diferentes pontos estratégicos do controlo da performance organizacional, que vão adaptar o sistema de controlo de gestão à própria organização evitando, assim, possíveis falhas em todo o processo, tal como se apresenta na imagem seguinte (figura 1.2.1):

Figura 1.2.1 Sistema de Controlo da Performance

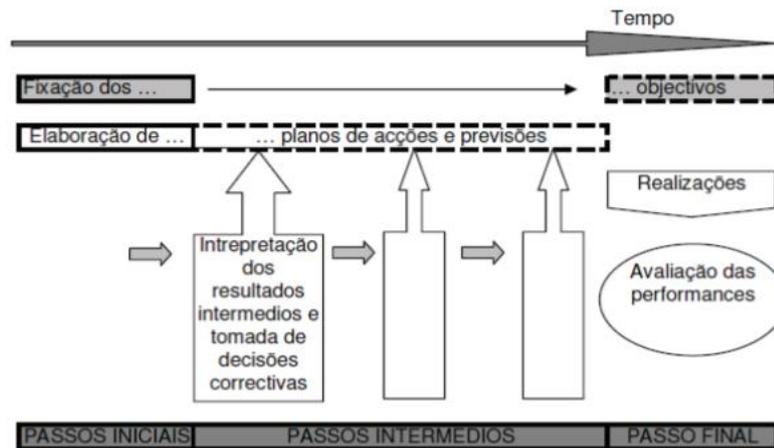


Fonte: Adaptado de Ferreira & Otley (2009, p. 268)

Assim, para garantir o sucesso do controlo de gestão é indispensável definir vários pontos estratégicos, como é o caso da definição da visão, missão e dos fatores críticos de sucesso; identificação da estrutura organizacional, estratégias e planos de ação; definição das medidas-chave de desempenho, ou seja, os indicadores de avaliação de desempenho; determinação de metas; e, por fim, o estabelecimento de um sistema de avaliação de desempenho e de recompensas adequado à organização. Todos estes pontos devem ter em conta a cultura, os fatores contextuais e as possíveis alterações que podem ocorrer na organização e que, por sua vez, obriguem à adaptação de algum dos pontos estratégicos à nova realidade (figura 1.2.1).

Desta forma, Jordan et. al. (2015) estabelecem que o controlo de gestão deve seguir uma lógica de causa-efeito (figura 1.2.2), a qual deve começar pela fixação de objetivos e metas para os diferentes níveis hierárquicos, com interligações entre si e com um determinado prazo temporal de realização; conjugados com a elaboração de planos de ação que irão definir e orientar os recursos necessários à concretização dos objetivos previamente estabelecidos.

Figura 1.2.2 Processo de Controlo de Gestão



Fonte: Jordan et. al. (2015, p. 35)

Posteriormente, deve-se realizar o acompanhamento dos resultados e a tomada de eventuais ações corretivas através da avaliação das expectativas, ou seja, comparando o que foi planeado com a realidade. Destas diferenças, os gestores devem, caso seja necessário, preparar as alterações necessárias aos planos de ação iniciais com a finalidade de corrigir a tendência observada nos resultados (Jordan et al., 2015). Neste sentido, quanto maior for o número de vezes em que se realiza o acompanhamento dos resultados e a tomada de decisões corretivas, melhor será a eficiência do processo de controlo de gestão.

Por fim, após a realização destas fases deve-se realizar a avaliação do desempenho final em cada setor com base nas realizações dos objetivos previamente estabelecidos, de forma a permitir chegar a dois aspetos importantes (Jordan et al., 2015):

- Definir um sistema de sanção/recompensa para valorizar o desempenho dos gestores responsáveis;
- Aproveitar a experiência acumulada e analisada nesse período para a preparação de novos objetivos e planos de ação.

Posto isto, Jordan et. al. (2015) definem que o sistema de controlo de gestão é constituído por um conjunto de instrumentos que motivam os responsáveis descentralizados a atingirem os objetivos estratégicos da organização, privilegiando a ação e tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização. No entanto, isto só será possível se houver descentralização do poder, que permita aos gestores responsáveis influenciar os outros membros da organização para a implementação da estratégia (Anthony, Govindarajn, & Barros, 2008).

Neste âmbito, Jordan et. al. (2015) concluem que esta descentralização de poder deve implicar tanto a atribuição de responsabilidades e meios necessários, como a autorização para a concretização dos objetivos previamente estabelecidos aos gestores dos níveis hierárquicos inferiores, proporcionando, assim, a definição da estratégia através de objetivos operacionais. Desta forma, ao permitir a criação de objetivos operacionais com base nos objetivos estratégicos, o controlo de gestão será realizado de forma mais eficaz e eficiente, podendo até permitir avaliar o desempenho dos responsáveis operacionais.

1.3. Instrumentos de Controlo de Gestão

O controlo de gestão é, assim, realizado através de instrumentos que têm como propósito fornecer informações para gerir e tomar decisões adequadas, de forma a manter e melhorar a posição financeira, como também a atingir as estratégias propostas pela gestão de topo (Gomes & Amat, 1995).

Estes instrumentos devem incluir várias ferramentas que formalizem antecipadamente um objetivo de desempenho, verifiquem a sua execução, sinalizem os desvios e permitam obter informação oportuna, atempada e fiável para a implementação de medidas corretivas (Borrvalho, 2018).

No entanto, com a evolução das tecnologias de informação e comunicação, estes instrumentos tornaram-se cada vez mais integrados, na medida em que possibilitam a acompanhamento e gestão de múltiplos indicadores de desempenho (quantitativos e qualitativos; históricos e prospetivos; financeiros e não financeiros), parametrizados com sinais de alerta sofisticados, que proporcionam aos gestores uma ferramenta de utilidade inquestionável (Lopes, 2019).

Segundo Jordan et. al. (2015), tais instrumentos podem ser classificados como:

- Instrumentos de Pilotagem;
- Instrumentos de Comportamento; e
- Instrumentos de Diálogo.

1.3.1. Instrumentos técnicos ou de pilotagem

Os Instrumentos de pilotagem são considerados, por muitos autores, como os instrumentos de controlo de gestão com cariz técnico, que têm como função promover a melhoria do desempenho organizacional e a concretização da estratégia da organização.

Posto isto, segundo Fernando (2015) os instrumentos de pilotagem permitem realizar um adequado planeamento e acompanhamento do desempenho através dos passos do processo de controlo de gestão: fixar objetivos e metas temporais; planear atividades e recursos; e, por fim, acompanhar e avaliar os resultados de forma a promover uma ação rápida e eficaz na melhoria do desempenho organizacional (figura 1.3.1).

Figura 1.3.1 Processo de planeamento e controlo



Fonte: Fernando (2015, p. 7)

Por outro lado, os instrumentos de pilotagem servem também como meio de comunicação e diálogo dentro das organizações, com o intuito de divulgar os objetivos operacionais e estratégicos a todos os níveis da organização.

Assim sendo, estes instrumentos englobam duas funções diferentes de gerir o desempenho organizacional: o planeamento e o controlo operacional e estratégico.

O planeamento, que é realizado através dos planos operacionais e orçamentos, pretende não só fixar os objetivos, como também planear os recursos e as atividades.

Por sua vez, o controlo operacional e estratégico é realizado com base nos instrumentos de acompanhamento e gestão do desempenho (como o *Tableau de Bord* e o *Performance Prism*) e tem como função identificar e corrigir os desvios de desempenho.

1.3.1.1. Instrumentos de planeamento e controlo

Os instrumentos de planeamento e controlo têm como principais funções, fixar objetivos e planear os resultados, através da elaboração de planos operacionais e orçamentos.

No entanto, estes instrumentos incluem ainda um instrumento de acompanhamento e controlo dos resultados, o controlo orçamental, que é realizado com base no orçamento e que pretende analisar e acompanhar a evolução dos resultados com as previsões iniciais.

Do Plano estratégico ao Plano operacional

Para Pinto, Rodrigues, Rodrigues, Moreira e Melo (2012) o planeamento é fundamental para definir objetivos, estratégicos e operacionais, assim como métodos e estratégias para alcançá-los.

Neste sentido, deve-se começar pela elaboração do plano estratégico, que tem por base uma análise estratégica sobre os fatores-chave de sucesso, bem como sobre as forças, fraquezas, oportunidades e ameaças da organização (Ferreira et al., 2014; Jordan et al., 2015). Este plano permitirá à direção geral da organização definir os objetivos estratégicos da organização, ou seja, o propósito da sua existência; bem como ajudar a planear as suas atividades, os seus recursos e investimentos em pró da sua estratégia definida (Anthony et al., 2008).

Posteriormente, a organização estará apta a elaborar o plano operacional, que estabelece uma origem temporal mais curta que o plano estratégico, que geralmente são três anos.

Este plano operacional estabelecerá a definição da estratégia em termos operacionais, ou seja, através de políticas de comercialização, investimento, gestão da produção, organização, gestão dos recursos humanos e gestão financeira (Jordan et al., 2015). Tais políticas devem ter a capacidade de comunicar e motivar os gestores responsáveis, bem como o poder de influenciar o desempenho organizacional, uma vez que definem procedimentos delimitados e estruturados, bem como regras, que impõem limites à ação, de forma a concentrar e agilizar a ação perante adversidades (Borrvalho, 2018).

Orçamento e controlo orçamental

O processo de elaboração do orçamento e do controlo orçamental é um dos instrumentos de controlo de gestão mais importante para as organizações, no desenvolvimento e implementação da estratégia através da definição de planos de ação, na medida em que abrangem duas funções: o planeamento e o controlo.

Para Caiado (2011) os orçamentos consistem em relatórios de resultados esperados e expressos de forma quantificada, ou seja, monetária, para um determinado período de tempo (normalmente de um ano), com base em políticas, procedimentos e programas estabelecidos, de acordo com a estratégia definida.

Neste sentido, as políticas dizem respeito a normas e princípios que permitem informar a organização; os procedimentos em normas que estabelecem o método habitual de gerir futuras atividades; e, por fim, os programas que estabelecem metas, políticas, regulamentos, regras e recursos necessários para agir (Caiado, 2011).

Jordan et. al. (2015) e Anthony et. al. (2008) acrescentam, ainda, que os orçamentos não são, apenas, simples previsões, uma vez que correspondem também a uma atitude voluntária do gestor para alcançar um determinado desempenho ou meta desejada, tendo em conta um grau de dificuldade que se pretende que seja alcançável.

No entanto, tal como Poeiras (2009, p. 24) refere, “a atividade de orçamentação deve ser efetuada até ao nível mais baixo de todas as unidades/departamentos da organização, fixando os seus objetivos de resultados e respetivos planos de ação para que os mesmos possam ser alcançados no ano seguinte”.

Neste sentido, para a elaboração de um bom orçamento é indispensável promover o diálogo e a colaboração entre todos os níveis hierárquicos, durante todo o processo orçamental, com o propósito de não só definir objetivos que não sejam demasiado fáceis de alcançar; estabelecer planos de ação economicamente realistas e eficazes, como também garantir uma boa qualidade na avaliação dos planos de ação.

Contudo, após a elaboração dos vários orçamentos, o processo orçamental não acaba, sendo necessário realizar o controlo orçamental através da análise das causas dos desvios apurados e a tomada de decisões corretivas, que pretendem eliminar os futuros desvios resultantes do mesmo tipo de causas (Caiado, 2011).

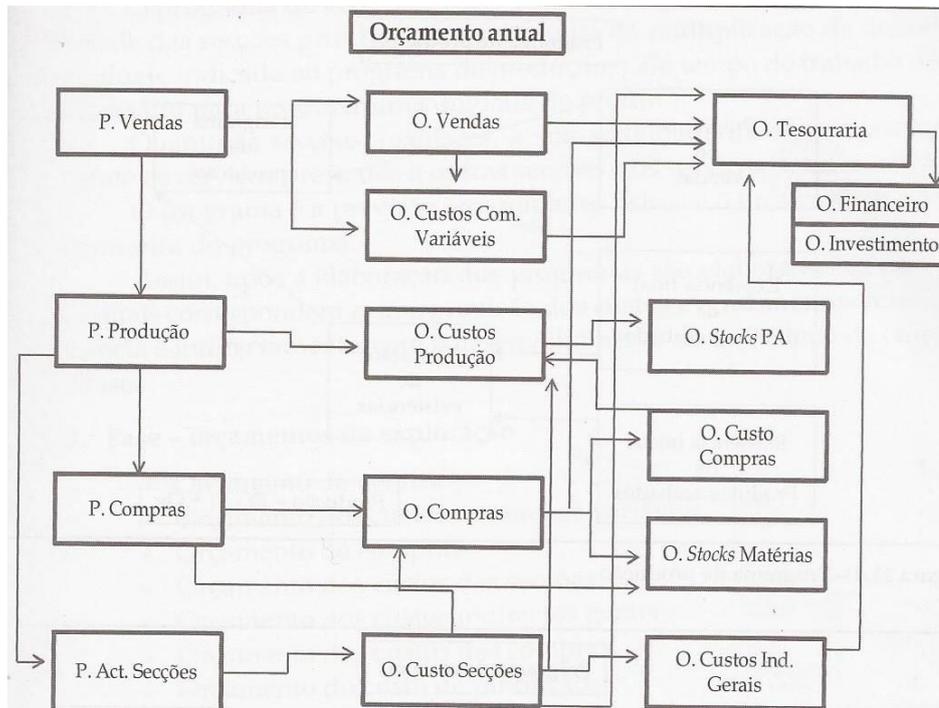
Jordan et. al. (2015) vê este processo de controlo como um instrumento muito ativo no processo de gestão orçamental, uma vez que obriga os gestores a realizarem diagnósticos mais aprofundados sobre as oportunidades, ameaças, pontos fortes e fracos que influenciaram um dado desempenho, tendo ele sido superior ou inferior ao planeado inicialmente. Por sua vez, ao obrigar os gestores a comparar, permanentemente ou periodicamente, as realizações com as suas previsões, obriga também a conceber ações corretivas, de modo a adaptar o plano de ação à realidade, evitando maus desempenhos.

Em suma, como refere Santos (2010, p. 11) “o controlo orçamental não é apenas a constatação de desvios, tem que conduzir à ação”, uma vez que, no contexto atual, é fundamental decidir e agir rapidamente, de forma a atenuar os desvios desfavoráveis que comprometam o desempenho final.

Fases do processo Orçamental

O orçamento anual, tal como apresenta a figura 1.3.2, é elaborado a partir da construção de vários programas e orçamentos independentes, que possuem interligações entre eles, com o propósito de estabelecer, para um determinado período económico, as operações a efetuar, os recursos a utilizar, os gastos, rendimentos e resultados esperados, assim como os fluxos reais e monetários a realizar (Lopes, 2019).

Figura 1.3.2 Etapas do Processo Orçamental



Fonte: Ferreira et. al. (2014, p. 463)

Assim, o primeiro passo para a elaboração do orçamento anual consiste na realização do programa de vendas. Este programa de vendas estabelecerá uma quantidade específica de produtos ou serviços, que a direção ou área comercial se compromete a vender de acordo com a região e/ou tipo de cliente, bem como os preços e as condições de venda a praticar em cada segmento (Jordan et al., 2015).

Após a elaboração deste programa de vendas, as organizações não só estão aptas para elaborar o orçamento de vendas, como ainda o orçamento dos custos comerciais, sendo que o primeiro inclui as quantidades de vendas, os preços unitários de venda e o valor dessas vendas, enquanto que o segundo inclui todas as despesas com o funcionamento e o pessoal de marketing e das vendas.

De seguida, deve-se proceder à criação do programa de produção/compras. Este programa determinará as quantidades que deverão ser produzidas/compradas para, não só permitir ir de encontro com as quantidades de vendas estabelecidas, como também estar de acordo com a política de armazenamento dos produtos acabados.

Após a elaboração do programa, a empresa deve refletir e decidir as políticas financeiras não só para a elaboração do programa de compras de matérias-primas (no caso da produção), que estabelece o volume de quantidades de matérias-primas a adquirir e o seu preço unitário; como também para o programa de produção, que define o custo de mão de obra da produção, assim como o custo total dos produtos produzidos e produtos vendidos.

Decididas quais as políticas mais adequadas, cabe ao gestor elaborar tanto o orçamento de produção, com base no programa de produção, como o orçamento de compras das matérias-primas, de acordo com o programa de compras; e, ainda, o orçamento de despesas de aprovisionamento, que inclui as despesas inerentes ao pessoal e ao funcionamento da área de aprovisionamento, assim como despesas de transportes, conservação, armazém e outras despesas administrativas da área.

De seguida, segue-se a segunda fase, que é constituída pelos orçamentos de carácter financeiro, como é o caso do orçamento de investimentos, orçamento de tesouraria e orçamento financeiro.

O orçamento de investimentos, tal como refere Ferreira et. al. (2014, p. 468) “traduz financeiramente as opções da empresa em termos de ativos fixos (aquisições e alienações)”, pelo que determina as necessidades de compras ou vendas dos ativos, bem como seu valor associado.

Relativamente ao orçamento de tesouraria, este pretende definir o saldo final da tesouraria, resultante da diferença dos recebimentos e dos pagamentos orçamentados para o período em análise.

Com base no saldo final de tesouraria elabora-se o orçamento financeiro. Este orçamento tem como principal objetivo realizar o equilíbrio financeiro de curto prazo a partir das aplicações de fundo e das origens de fundos. Para tal, o orçamento estabelece de forma prévia possíveis necessidades de tesouraria ou excessos de tesouraria que podem ser aplicados em investimentos.

Para finalizar, a elaboração do orçamento anual realiza-se a elaboração de duas peças finais do orçamento, que são elas: a Demonstração do Resultados previsionais e o Balanço previsional.

A Demonstração dos Resultados previsionais consiste num mapa que estabelece o desempenho financeiro da organização para um determinado período, através da diferença entre os rendimentos previsionais com as despesas previsionais (Lopes, 2019).

Por sua vez, o Balanço previsional determina a posição financeira espectável da organização para um determinado período de tempo, tendo em conta os seus ativos, passivos e o seu valor líquido do património (capital próprio) previsto (Lopes, 2019).

1.3.1.2. Instrumentos de acompanhamento e gestão do desempenho

Os instrumentos de acompanhamento e gestão do desempenho são essenciais para garantir um controlo operacional (curto prazo) e estratégico (longo prazo) adequado, na medida em que permitem focar a atenção de toda a organização para a concretização da estratégia.

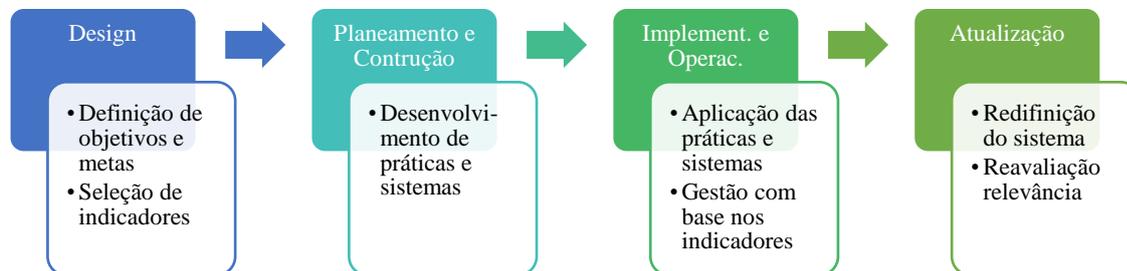
Para isso, estes instrumentos agregam um conjunto de dados chave sobre o negócio, que permitem não só facilitar o diálogo e a comunicação dentro da organização, como ainda fornecer, aos gestores, informações que auxiliam na tomada de decisão. Tais informações devem ter por base indicadores de desempenho (KPI), que permitem não só acompanhar os resultados de decisões de passadas - como é o caso dos indicadores financeiros - como ainda avaliar possíveis tendências no desempenho de médio e longo prazo, nomeadamente através dos indicadores não financeiros (Anthony et al., 2008; Marquezan, Diehl, & Alberton, 2013).

Por outro lado, estas ferramentas são também importantes para promover uma melhoria contínua no desempenho da organização, uma vez que podem e devem servir de base para o processo de *benchmarking*² e, por outro lado, para o processo de desenvolvimento e implementação de soluções, que garantem a concretização dos objetivos.

² O processo de *benchmarking* é uma ferramenta de gestão muito utilizada, que consiste na comparação de práticas organizacionais entre várias organizações, com vista à melhoria.

Para o desenvolvimento e implementação de um instrumento de acompanhamento e gestão do desempenho devemos seguir quatro processos sequenciais (figura 1.3.3) que têm como intuito a melhoria da performance organizacional (Neely, Adams, & Kennerley, 2002).

Figura 1.3.3 Processo de Desenvolvimento de um Sistema de Performance Organizacional



Fonte: Adaptado de Neely, Adams, & Kennerley (2002, p. 33)

Tal como em todos os outros instrumentos de controlo de gestão, as organizações devem começar não só por definir os seus objetivos e metas para um determinado período com base nos seus fatores críticos de sucesso³, como também selecionar um conjunto de indicadores que lhes permitem acompanhar e controlar as principais rúbricas, que influenciam o seu desempenho. De seguida, devem desenvolver-se práticas e sistemas que permitem controlar esses mesmos indicadores, a qualquer momento, com a intenção de ser um instrumento de fácil comunicação e orientação dentro da organização. Terminando o processo de desenvolvimento destas práticas e sistemas, é altura de implementá-las na organização, para facilitar na gestão das rúbricas que influenciam a concretização dos objetivos e metas definidos inicialmente. Todavia, o processo de desenvolvimento e implementação de um sistema de acompanhamento e gestão do desempenho, não termina aqui. É necessário estar em constante atualização para garantir a relevância e fiabilidade do mesmo no controlo da performance organizacional.

Dentro destes instrumentos de acompanhamento e gestão do desempenho, o enfoque vai ser no *Tableau de Bord* e no *Performance Prism*.

³ Os fatores críticos de sucesso correspondem a elementos ou condições que quando bem executados e controlados, possibilitam uma melhor posição competitiva no mercado e, conseqüentemente, propiciam ao sucesso organizacional. Contudo, quando estes elementos não são tidos em conta na gestão e estratégia da organização, contribuem para o fracasso organizacional. Estes fatores críticos podem estar associados à qualidade dos produtos e serviços, relacionamento com os seus clientes; inovação; competências e qualidades dos seus recursos humanos; entre outros.

a) *Tableau de Bord*

O *Tableau de Bord* surgiu em França, em meados do século XX, elaborado por engenheiros de produção como uma ferramenta de controlo do processo produtivo, que pretendia auxiliar na compreensão das relações de causa-efeito entre as ações desenvolvidas e o desempenho real (Quesado, Guzmán, & Rodrigues, 2012).

De acordo com Russo (2005, p. 56):

(...) no início, o *Tableau de Bord* consistiu mais num conjunto de medidas físicas de desempenho, do foro da linguagem das engenharias, não propriamente da contabilidade.

Com maiores avanços a partir dos anos 50 do século XX, nomeadamente com a difusão dos métodos de gestão americanos, dos centros de responsabilidade nas empresas, o *Tableau de Bord* evoluiu, passando a incluir dados orçamentais e a desagregar-se por centros de custo/responsabilidade.

Assim, a partir da década de 50 até meados da década de 80, este instrumento passou a ter um papel de destaque como sendo um instrumento de comparação (comparação entre o os resultados reais e os resultados orçados) e de diálogo entre os diferentes intervenientes.

Contudo, apesar de este instrumento já funcionar como um instrumento que tinha em vista à tomada de medidas corretivas, o mesmo apresentava algumas lacunas, como refere Bugalho (2004, as cited in Russo, 2005):

- Falta de adaptação ou inadaptação dos *Tableaux de Bord* a cada centro de responsabilidade, o que resultava em mapas que não tinham em conta as responsabilidades e os objetivos de cada centro de responsabilidade;
- Apresentação de dados exclusivamente financeiros, que não avaliavam o impacto das variáveis não financeiras no desempenho (qualidade, satisfação de clientes, inovação), nem identificavam as relações de causa-efeito dentro da organização e, menos ainda, a relação entre as estratégias e as ações ao nível operacional;
- Disponibilização de uma enorme quantidade de dados irrelevantes para uma tomada de decisão rápida;
- Apresentação de dados históricos, isto é, do passado, sem considerar as variáveis que podem vir a ter impacto positivo nos resultados futuros.

No final da década de 80, inícios da década de 90, numa altura em que a globalização ganhou um maior peso nas decisões organizacionais, começaram a surgir novas preocupações na gestão das organizações, nomeadamente, com a gestão dos recursos intangíveis e com a avaliação dos dados não financeiros (Silva, 2013). Estas novas preocupações vieram reforçar a necessidade de alinhar os objetivos estratégicos com as ações e decisões operacionais.

Neste sentido, segundo Silva (2013, p. 29) “a ferramenta *Tableau de Bord* registou uma nova evolução e passou a considerar novos aspetos, nomeadamente:

- Ser personalizado por um gestor ou centro de responsabilidade, em função das necessidades e objetivos específicos de cada um;
- Conter indicadores financeiros e não financeiros que possam permitir, em conjunto, avaliar o impacto das decisões operacionais;
- Ser sintético, possibilitando a desagregação de informação;
- Abranger informação diversificada, permitindo obter dados reais/previsionais, dados físicos, financeiros, indicadores de objetivos e de meios, entre outros;
- Os objetivos dos centros de responsabilidade essenciais, devem representar os meios de ação dos centros de responsabilidade hierarquicamente superiores;
- Estar sempre disponível, em tempo útil e de forma constante e regular.”

Atualmente, o *Tableau de Bord* consiste num instrumento de gestão de carácter mais operacional, que produz informação útil, sintética, tempestiva e de fácil atualização, sobre o desempenho de cada centro de responsabilidade (ou segmento organizacional), através de indicadores-chave de desempenho, os KPI's (Jordan et al., 2015; I. Lopes, 2019). Estes indicadores tem uma natureza tanto financeira, como não financeira, com o objetivo de permitir acompanhar e controlar o desempenho de um objetivo ou plano de ação (Neves, 2011).

Características do *Tableau de Bord*

Para que o *Tableau de Bord* produza informação útil, sintética, tempestiva e de fácil utilização, é necessário respeitar as seguintes características (Jordan et al., 2015; Quesado et al., 2012; Russo, 2005):

- Rapidez no processamento da informação, de modo a garantir que o *Tableau de Bord* esteja disponível poucos dias após o período de análise. Esta rapidez no

processamento implica o uso de dados reais, atuais e históricos, assim como dados com aproximações e ainda estimativas.

- Presença de indicadores financeiros ⁴ (quantitativos) e não financeiros ⁵ (qualitativos) que permitem localizar de forma eficaz e eficiente a área onde será necessário intervir para obter melhores resultados.
- Inclusão de um número mínimo de indicadores, com possibilidade de desagregação dos mesmos, a fim de focar a atenção nas variáveis chave do negócio ou área do negócio e possibilitar a identificação da causa de um determinado resultado.
- Possibilidade de fácil personalização por parte do gestor ou centro de responsabilidade, em função das necessidades e objetivos de cada um.
- Atualização frequente (desejavelmente permanente) do *Tableau de Bord*, com o intuito de garantir uma tomada de decisões atempada.

Objetivos do *Tableau de Bord*

Segundo Silva (2013) e Jordan et. al. (2015), apesar do objetivo principal do *Tableau de Bord* ser controlar e acompanhar o desempenho de cada centro de responsabilidade, este instrumento possui ainda três funções importantes e complementares, nomeadamente:

- Acompanhar e controlar a evolução do desempenho da organização como um todo, permitindo não só a implementação da estratégia e dos objetivos estratégicos globais nos diversos centros de responsabilidade; como ainda avaliar a evolução da performance com base nas metas previstas, atraindo a atenção para os fatores-chave de desempenho. Desta forma, só assim as organizações conseguirão identificar se o desempenho real evoluiu, ou não, da forma esperada;
- Fomentar a comunicação e o diálogo a todos os níveis hierárquicos, a fim de garantir tanto a ligação entre os vários objetivos operacionais, como também a ligação destes objetivos com os objetivos estratégicos. Para isso, é fundamental possuir uma informação útil e sintética sobre a performance, que permita

⁴ Os indicadores financeiros são métricas de performance calculadas a partir de rubricas das demonstrações financeiras, como o balanço ou a demonstração de resultados. Estes indicadores têm como objetivo fornecer informações importantes para a gestão organizacional.

⁵ Os indicadores não financeiros apesar de não envolverem critérios monetários, são importantes para detetar tendências no desempenho a médio e longo prazo. Estes indicadores pretendem avaliar a qualidade e as necessidades de alterações de estratégia nas suas atividades e processos organizacionais.

identificar causas dos desvios identificados no ponto anterior e, posteriormente, realizar negociações para corrigir esse mesmo desempenho;

- Estimular a tomada de decisão em tempo real com base nas informações fornecidas pelos diferentes centros de responsabilidade, uma vez que o *Tableau de Bord* fornece uma avaliação objetiva do desempenho dos responsáveis e subordinados de cada centro de responsabilidade. Por outro lado, ao fornecer uma avaliação objetiva de cada centro de responsabilidade permite conhecer e avaliar se as ações corretivas tomadas e se estas foram oportunas.

Para garantir a concretização de todas estas funções, o *Tableau de Bord* deve-se adaptar às características de cada centro de responsabilidade, com base na sua missão e objetivos, bem como do gestor, de forma a garantir que a informação é facilmente interpretada pelo mesmo (Jordan et al., 2015).

Daí que, segundo Borralho (2018, p. 154):

“Ainda que não exista um formato único e não sejam apresentados sempre os mesmos indicadores, particularmente quando ponderada a utilização da ferramenta em organizações e centros de responsabilidade diferentes, o *Tableau de Bord* é um instrumento de atualização permanente ou periódica, focado na comparação, que apenas se justifica quando personalizado para cada decisor”.

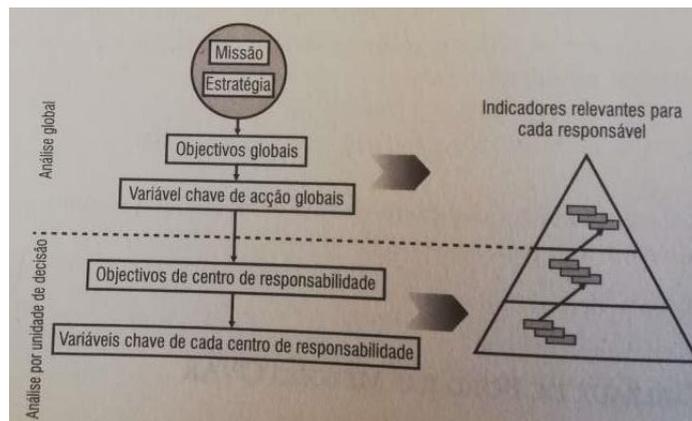
Posto isto, Silva (2013) conclui que o *Tableau de Bord* reduz a incerteza, contribui para um melhor e eficiente controlo de riscos, facilita a comunicação entre todos, dinamiza a reflexão e tomada de decisão e, ainda, estabiliza e filtra a informação chave.

Fases de implementação do *Tableau de Bord*

Segundo Jordan et al. (2015) e Neves (2011), a implementação do *Tableau de Bord* é realizada através da metodologia OVAR (Objetivos, Variáveis de Ação e Resultados), que fornece ao controlador de gestão uma metodologia simples, exhaustiva e que potencia o sucesso da sua implementação

Esta metodologia defende que a implementação do *Tableau de Bord* deve ser realizada através de seis fases, tendo em conta não só uma análise global da empresa, bem como uma análise por unidade de decisão ou centro de responsabilidade. As quais serão fundamentais para definir quais as variáveis-chave a avaliar e a forma como esta serão avaliadas (figura 1.3.4):

Figura 1.3.4 Processo de Conceção do Tableau de Bord



Fonte: Neves (2011, p. 54)

Assim, numa primeira fase, será fundamental realizar uma análise global da empresa, através da identificação da missão, isto é, a razão de existência ou o propósito da organização; da visão, ou seja, da aspiração para o futuro; da estratégia e dos objetivos estratégicos a médio e longo prazo que a empresa pretende alcançar (Neves, 2011). Após esta identificação, o controlador de gestão deverá identificar quais as variáveis-chave globais a avaliar e as áreas chave de atuação para atingir os objetivos estratégicos.

De seguida, segundo Jordan et. al. (2015) é fundamental compreender a estrutura organizacional e as relações hierárquicas existentes entre si, através da elaboração do organograma de gestão. Será a partir desta fase, que o controlador de gestão identificará os centros de responsabilidade e as ligações hierárquicas, funcionais e laterais existentes entre cada centro de responsabilidade. Por outro lado, com a identificação dos centros de responsabilidade, o controlador de gestão clarificará a missão e os objetivos operacionais mais importantes para cada centro de responsabilidade, com base na concretização da estratégia (Neves, 2011).

Posteriormente com a identificação dos centros de responsabilidade, o controlador de gestão deverá quantificar formalmente os objetivos operacionais, bem como o limite temporal para a sua concretização (Jordan et al., 2015). Após este processo, deverá, então, definir quais as variáveis-chave para cada centro de responsabilidade, que permitem a concretização dos objetivos (Neves, 2011). Sendo que estas variáveis-chave são o resultado de meios sobre os quais o responsável do centro de responsabilidade tem poder de decisão e sabe que melhor contribuem ou podem contribuir para a realização dos objetivos operacionais (Jordan et al., 2015).

Numa quarta fase, já é possível definir quais os indicadores a utilizar para acompanhar o alcance dos objetivos e planos de ação, controlando o seu desempenho. No entanto, a escolha de múltiplos indicadores poderá ser prejudicial para o sucesso do *Tableau de Bord*, uma vez que ao apresentar tanta informação poderá dificultar o controlo das mesmas (Jordan et al., 2015).

Neste sentido, Neves (2011, p. 157) defende que os indicadores apresentados no *Tableau de Bord* devem apresentar as seguintes características:

- Abrangente: representar como um todo e de forma adequada o fenómeno que se pretende avaliar;
- Clareza e direção de ação: o responsável tem de compreender como funciona e como é calculado o indicador, bem como deve garantir uma clara apresentação do mesmo consoante a função das ações tomadas;
- Número limitado de indicadores: o *Tableau de Bord* deve ser sintético, pelo que deve apresentar o mínimo de indicadores que permita uma interpretação objetiva do desempenho;
- Não manipuláveis: os indicadores não devem ser facilmente manipuláveis, com vista a apresentar o real desempenho.

Por outro lado, os indicadores podem ainda ser classificados nas seguintes categorias (Jordan et al., 2015; Neves, 2011):

- Indicadores de objetivos ou resultados: avaliam o nível de alcance de um objetivo, quer em termos absolutos (por exemplo, valor de vendas ou quantidades produzidas), quer em termos relativos (quota de mercado e rendibilidade dos capitais próprios);
- Indicadores de meios: quantificam o nível de utilização dos meios e recursos para o alcance de outputs, quer em termos de produtividade, quer em termos de capacidade de utilização dos recursos;
- Indicadores convergentes: medem o estado de evolução ou de implementação de um plano de ação ou objetivo para um determinado centro de responsabilidade, mas que possuem impactos em mais centros de responsabilidade;
- Indicadores do meio envolvente: representam informações sobre o ambiente externo que influenciam os objetivos da organização e dos centros de responsabilidade, sobre os quais não existe qualquer poder de ação por parte da

empresa (por exemplo: evolução da procura, novos produtos da concorrência, evolução das taxas de câmbio.

Após a escolha dos indicadores, a fase seguinte consiste na criação de normas e sinais de alerta para acompanhar e antecipar a evolução do desempenho organizacional, assim como adotar medidas corretivas, caso seja necessário (Jordan et al., 2015). Para isso, será indispensável realizar um mapa que avalie os desvios entre o que foi planeado (objetivos) e o real, tal como o que se apresenta na figura 1.3.5:

Figura 1.3.5 Mapa de Controlo do Tableau de Bord

Tableau de Bord							Ano _____			
Centro de Responsabilidade/Organização: _____							Mês _____			
	Mês			Acumulado Ano			Período homologado		Orçamento	Re-previsão
	Real	Orçamento	Desvio	Real	Orçamento	Desvio	Mês	Acumulado	Anual	Orçamento
Indicador 1										
Indicador 2										
Indicador 3										
...										
Indicador 10										

1 . Análise dos desvios _____
2 . Propostas de medidas correctivas: _____
Responsável: _____ Data: _____ / _____ / _____

Fonte: Jordan et. al. (2015, p. 269)

Para além do mapa anterior, é ainda fundamental incluir gráficos, tabelas, mapas, manómetros e alertas, pois não só facilitam a rápida e fácil interpretação, como também o próprio controlo de desempenho. Borrvalho (2018) defende que o *Tableau de Bord* deve privilegiar o uso dos gráficos de velocímetro, gráficos de semáforos e gráficos de tendência.

Contudo, para análise desta informação é recomendável que estes gráficos não apresentem mais do que quatro níveis explicativos de performance, uma vez que cada nível explicativo pretende avaliar a concretização dos objetivos definidos e ainda criar alertas para maus desempenhos. Por outro lado, é importante que estes níveis explicativos de performance sejam definidos através de uma tabela como a seguinte (tabela 1.3.1):

Tabela 1.3.1 Níveis de performance e mensagens

Nível de performance		Mensagem	
	[Azul]	Objetivo superado	Constitui uma distinção
	[Verde]	Objetivo atingido	Propósito alcançado
	[Amarelo]	Objetivo em risco	Traduz um alerta, uma chamada de atenção
	[Vermelho]	Objetivo não atingido	Compromete e responsabiliza

Fonte: Adaptado de Borralho (2018, p. 163)

Silva (2013, p. 36) defende que para garantir o sucesso deste instrumento é importante existir “(...) um conjunto de informações que devem estar associadas à definição dos indicadores que são: o valor de referência, a tolerância, a fonte de informação para a sua obtenção e a periodicidade com que deve ser calculado”.

Numa última fase, devem-se definir quais as fontes e formas de recolha dos dados para garantir uma atualização constante dos indicadores. Caso não seja possível a regularidade na obtenção de alguns dados deve-se optar por: apresentar dados aproximados da realidade, passar a produzir a informação ou adquiri-la ao exterior, ou em último caso procurar identificar outros indicadores que permitam acompanhar com maior regularidade as variáveis chave e os objetivos (Neves, 2011).

b) Dashboard

Para alguns autores, o *Tableau de Bord* não é mais do que um *Dashboard*, tal como aqueles em que os pilotos de avião e motoristas de carros podem encontrar nos meios de transporte para observar a velocidade a que estão a andar, os quilómetros que percorreram e o nível de combustível que já consumiram (Borralho, 2018; Epstein & Manzoni, 1998).

Contudo, para Caldeira (2010), os *Dashboards* têm características próprias que os diferenciam de outros instrumentos de acompanhamento e gestão do desempenho.

No caso do *Tableau de Bord*, o autor assume que este “está associado a tabelas com informação, apresentadas em matriz, cruzando informação essencialmente financeira com a linha temporal” (Caldeira, 2010, p. 20), enquanto que os *Dashboards* devem ser associados a gráficos de vários tipos, construídos num único ecrã ou página, onde são apresentadas informações, financeiras e não financeiras, relevantes para o acompanhamento e controlo da performance organizacional, tal como apresenta a seguinte figura (figura 1.3.6):

Figura 1.3.6 Exemplo de um Dashboard



Fonte: <https://blog.luz.vc/tendencias/dashboard-em-power-bi-o-que-e-e-quais-as-vantagens/>

Velcu-Laitinen e Yigibasioglu (2012, p. 14) acrescentam, ainda, que os *Dashboards* são “uma ferramenta de gestão de desempenho visual e interativa (...), necessária para alcançar um ou vários objetivos individuais ou organizacionais, permitindo ao utilizador identificar, explorar e comunicar as áreas problemáticas que necessitam de ação corretiva”.

Vantagens dos *Dashboards*

A utilização dos *Dashboards* nas organizações tem trazido, cada vez mais, vantagens tanto ao nível do acompanhamento e gestão do desempenho, como também ao nível da comunicação e implementação da estratégia. Por esta razão, alguns autores, identificam as seguintes vantagens na utilização deste instrumento (Caldeira, 2010; Eckerson, 2006):

- Acompanhar, analisar e gerir os indicadores chave de desempenho das atividades e processos críticos de negócio, de modo a identificar problemas e facilitar a tomada de decisões, com vista a otimizar a performance organizacional;
- Promover uma visualização inteligente da informação, através da apresentação de forma cativadora, sintética e aprazível;
- Aumentar a transparência e credibilidade na comunicação dos resultados;
- Alargar o público-alvo com acesso à performance interna, com vista a comunicar a implementação da estratégia aos vários níveis organizacionais;

- Simplificar o processo de acompanhamento e controlo do desempenho, principalmente através do uso de alertas;
- Reduzir o tempo de deteção de situações adversas;
- Eliminar o tempo despendido no tratamento da informação analisada;
- Ser interativos – devem ser desdobráveis, isto é, devem permitir aceder a informação detalhada.

Processo de construção de um *Dashboard*

Tal como refere Vieira (2017, p. 27):

Para se construir um *Dashboard* de qualidade, igual ou superior à esperada, é necessário, não só perceber como se deve organizar graficamente o mesmo, mas também, quais são as vistas gráficas mais apropriadas para a informação que se pretende exibir e conhecer as necessidades dos utilizadores finais, só assim é possível desenvolver um *Dashboard* capaz de satisfazer as expetativas e as necessidades dos utilizadores.

Por esta razão, de acordo com Malik (2005) e Caldeira (2010), a elaboração de um *Dashboard* passa pelas respostas às três perguntas seguintes:

- Qual informação a apresentar? – Para isso é necessário analisar e identificar os aspetos críticos/chave do negócio que devem ser transmitidos pelo *Dashboard*. Estes aspetos devem comunicar o nível de performance, atual e histórico, os contributos para os objetivos, globais ou locais, e o esforço desenvolvido pela organização. Para tal é necessário identificar quais os KPI's que melhor transmitem essa informação, sendo que devem ter em conta quatro componentes: fontes de informação (ex: relatórios, bases de dados, entre outros), dimensão (tempo, geografia e produto), cálculo (operação matemática necessária) e variância (ponto de referência ou comparação para o KPI).
- Quais os destinatários da informação? – É fundamental compreender as funções e objetivos de cada nível da hierarquia organizacional, bem como a responsabilidade que cada nível possui para a concretização da estratégia. Por outro lado, é também importante identificar qual o tipo de informação que o destinatário pretende focar na sua análise.

- Como apresentar a informação? – A apresentação da informação está associada a três pontos importantes: design, layout e navegação. Para Caldeira (2010, p. 81) “o *design* pode fazer a diferença quando bem aplicado e, atualmente, os seus resultados são indiscutíveis e sempre valorizados”, isto porque “o *design* vai conseguir apresentar a informação de forma mais clara” através da escolha dos tipos de gráficos (tabela 1.3.2), das cores, das animações, bem como da otimização do conteúdo e do espaço. Por sua vez, o *layout* é visto como um fator decisivo para acrescentar valor à comunicação da informação, uma vez que é feito através do número de janelas ou quadros, simetrias e proporções e seleção do contexto. Finalmente, a navegação tem em conta o agrupamento e hierarquização da informação, tabelas e eixos e contexto de possibilidade de detalhe da informação apresentada.

Tabela 1.3.2 Cinco principais tipos de gráficos

Tipos de Gráficos	Exemplo gráfico	Uso
Gráfico de colunas	<p>Vendas</p>	<ul style="list-style-type: none"> -Destacar valores individuais, como vendas ou distribuições, nomeadamente número de colaboradores. -Demonstrar desvios de um item.
Gráfico de barras	<p>Vendas por Região</p>	<ul style="list-style-type: none"> -Destacar valores individuais. -Identificar o ranking.
Gráfico de linhas	<p>Venda Mensal (R\$)</p>	<ul style="list-style-type: none"> -Destacar valores individuais e o seu progresso ao longo do tempo.

Tipos de Gráficos	Exemplo gráfico	Uso																
Gráfico circular	<p>Ventas por vendedor</p> <table border="1"> <caption>Dados do Gráfico Circular</caption> <thead> <tr> <th>Vendedor</th> <th>Porcentagem</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Navarro</td> <td>27%</td> </tr> <tr> <td>Linares</td> <td>24%</td> </tr> <tr> <td>Cano</td> <td>20%</td> </tr> <tr> <td>Hurtado</td> <td>19%</td> </tr> <tr> <td>Castañeda</td> <td>4%</td> </tr> <tr> <td>Navarro</td> <td>3%</td> </tr> <tr> <td>Noriega</td> <td>3%</td> </tr> </tbody> </table>	Vendedor	Porcentagem	Navarro	27%	Linares	24%	Cano	20%	Hurtado	19%	Castañeda	4%	Navarro	3%	Noriega	3%	- Analisar as proporções dos produtos ou serviços, possibilitando a comparação.
Vendedor	Porcentagem																	
Navarro	27%																	
Linares	24%																	
Cano	20%																	
Hurtado	19%																	
Castañeda	4%																	
Navarro	3%																	
Noriega	3%																	
Gráfico de velocímetro		- Verificar níveis de performance atingidos, ou não, de acordo com metas estabelecidas.																

Fonte: Adaptado de Caldeira (2010)

Definição, classificação e importância dos *stakeholders* para as organizações

De acordo com Borralho (2018, p. 18):

O modelo [*Performance Prism*] coloca os *stakeholders* como elemento central, assumindo que todas as organizações existem como resultado de interesses de pessoas e grupos, cujo alinhamento não é constante ao longo do tempo, facto que acarreta níveis de desempenho variáveis.

Neste sentido, torna-se fundamental conhecer quem são os *stakeholders* e qual a sua importância para as organizações.

A definição mais difundida é a de Freeman (1984), que define os *stakeholders* como qualquer grupo ou indivíduo que é, ou pode ser, afetado pelas atividades, processos e/ou objetivos organizacionais, como por exemplo: clientes, fornecedores, proprietários, colaboradores, concorrentes, comunidade local, grupos específicos, associações (do ambiente, do consumidor, entre outras) .

Todavia, Savage, Nix, Whitehead e Blair (1991) consideram que os *stakeholders* possuem também uma grande capacidade para influenciar as práticas organizacionais, na medida em que vão obrigar as organizações a adaptar-se e a criarem estratégias para gerar maiores desempenhos. Muitas destas estratégias podem passar por: colaborações ou um maior envolvimento com os *stakeholders*, bem como por estratégias de defesa e controlo da relação com os mesmos, especialmente com as empresas concorrentes.

Clarkson (1995) conclui que os *stakeholders* têm interesses, objetivos e direitos (legais ou morais, individuais ou coletivos) semelhantes entre si e que são o resultado de transações com a organização ou mesmo o resultado da influência de ações e práticas organizacionais. Por esta razão, o autor assume que os *stakeholders* podem ser classificados de acordo com o seu nível de interdependência com a organização, na medida em que ao possuírem interesses, objetivos e direitos para com a mesma, a própria organização também possui interesses e objetivos para com os *stakeholders* (Clarkson, 1995). Nesta perspectiva, os *stakeholders* devem ser classificados em: primários ou secundários.

Os *stakeholders* primários incluem todas as partes interessadas sem as quais a organização não consegue sobreviver no ambiente em que coopera, dado o seu elevado grau de interdependência com os mesmos, na qual existe um relacionamento contínuo entre si em que cada uma das partes fornece valor à outra (através de uma prestação monetária, satisfação das necessidades ou desejos, vantagem competitiva, entre outros) (Clarkson, 1995). Neste grupo, inserem-se não só os acionistas, investidores, colaboradores, clientes e fornecedores, bem como o governo e as entidades públicas, que fornecem infraestruturas e mercados, cujas leis e regulamentos devem ser cumpridas (Clarkson, 1995).

A insatisfação de algum destes *stakeholders* primários será prejudicial para a organização, principalmente através da perda de mercado, perda de financiamento ou perda de rentabilidade. Logo, a sobrevivência e continuidade organizacional depende não só da habilidade dos gestores em satisfazer as necessidades de todos estes *stakeholders*, como ainda na habilidade de gerar valor acrescentado para os mesmos (Clarkson, 1995).

Relativamente aos *stakeholders* secundários, estes caracterizam-se por terem uma relação indireta para com a organização, uma vez influenciam ou afetam, ou são influenciados ou afetados, pela organização sem estarem envolvidos diretamente em transações com a organização (Clarkson, 1995). Como exemplos de *stakeholders* secundários encontramos grupos capazes de influenciar a opinião pública a seu favor, como os média, as associações ambientais, as associações de defesa dos consumidores, os grupos específicos e a comunidade em geral (Clarkson, 1995). Neste sentido, embora não possuam influência direta, são capazes de influenciar, positivamente ou negativamente, os *stakeholders*

primários, acabando, assim, por interferir indiretamente no bom funcionamento do negócio (Freeman, 1984).

Por esta razão, Hall e Vredenburg (2005) consideram que o envolvimento de todas as partes interessadas, inclusivé os *stakeholders* secundários, é, cada vez mais, importante para o sucesso organizacional.

c) ***Performance Prism***

O *Performance Prism* foi desenvolvido em 2002, em Inglaterra, no *Centre for Business Performance* da *Cranfield School of Managements*, tendo como autores Neely, Adams e Kennerley.

Este instrumento de acompanhamento e gestão do desempenho tinha como objetivo integrar, numa única ferramenta, as melhores características dos modelos de avaliação de desempenho existentes, de forma a oferecer múltiplas perspetivas do mesmo, nomeadamente (Neely, 2005):

- Balanceamento entre as ferramentas de avaliação do desempenho de curto prazo (*Tableau de Bord*) e as ferramentas de avaliação de médio e longo prazo (*Balanced Scorecard*);
- Alinhamento da estratégia com os objetivos, recursos e capacidades da organização;
- Foco na avaliação do desempenho através de medidas financeiras e não financeiras, com o intuito de avaliar o desempenho da empresa, dos processos internos e da própria capacidade de inovação e crescimento.

Por outro lado, este instrumento de acompanhamento e gestão do desempenho tinha também como objetivo combater as lacunas existentes nas ferramentas mais tradicionais de avaliação de desempenho, uma vez que para Neely, Adams & Kennerley (2002):

1. As organizações já não se podem focar apenas nas necessidades e desejos de um ou outro *stakeholder* (como os acionistas e os clientes), caso queiram prosperar e sobreviver no médio e longo prazo;
2. As organizações têm de se consciencializar que as relações estabelecidas com todos os *stakeholders* são recíprocas e influenciam o desempenho/sucesso organizacional.

Por esta razão, o *Performance Prism* foi construído sob a ideia de que a chave para o sucesso organizacional, no longo prazo, passa por identificar e conhecer as necessidades e desejos de todos os *stakeholders*, de forma a garantir a sua satisfação e, conseqüentemente, a criação de valor para a organização (Neely et al., 2002).

Neste sentido, apenas as organizações que conseguirem observar e compreender o impacto e a influência dos seus clientes (potenciais e atuais), fornecedores, colaboradores, intermediários, reguladores, legisladores, ativistas e comunidade em geral, nos seus negócios, conseguirão sobreviver no médio e longo prazo.

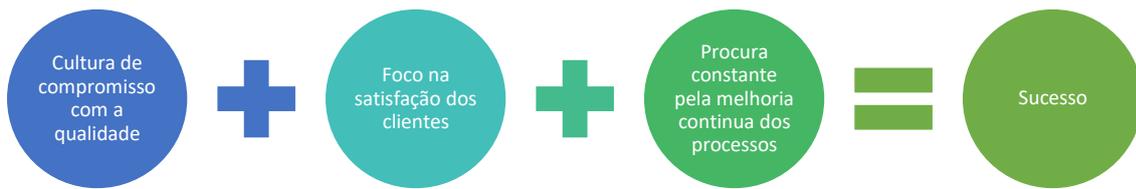
Da mesma forma, Lopes (2018, p. 66) defende que “a desatenção ou atenção desproporcional em nível de exigência de cada *stakeholder* provavelmente afetará sua reputação e mercado”, provocando resultados pouco ou totalmente indesejados.

Por outro lado, existe cada vez mais uma maior exigência por parte dos *stakeholders* em relação à atividade empresarial, pelo que é fundamental garantir produtos e serviços com a máxima qualidade; e, ainda, que vão ao encontro da dimensão económica, social e ambiental da responsabilidade social empresarial (RSE). Por esta razão, o modelo segue também a lógica da teoria da qualidade total (figura 1.3.7) assumida pelo modelo de excelência da *European Foundation For Quality Management*⁶.

Esta teoria defende que o sucesso organizacional depende do nível de qualidade dos produtos e serviços prestados ao cliente, os quais são resultado do grau de desempenho dos seus processos referentes às atividades da cadeia de valor. Assim, processos defeituosos e empregados desmotivados são a causa para maus níveis de eficiência, qualidade e, conseqüentemente, desempenho organizacional (Mações, 2017).

⁶ O modelo de excelência avalia o desempenho organizacional com recurso a nove elementos, dos quais cinco são considerados como potenciadores do resultado organizacional. Estes cinco meios são: a liderança; as pessoas; as políticas e as estratégias; as parcerias e os recursos; e, finalmente, os processos. Todos estes cinco meios contribuem para o resultado das pessoas, o resultado dos clientes e, inclusive, o resultado da sociedade, o que acabará por potenciar o resultado chave do desempenho. Contudo, isto só será possível se a organização seguir os princípios fundamentais de excelência associados à teoria da qualidade total.

Figura 1.3.7 Princípios base da Gestão de Qualidade Total



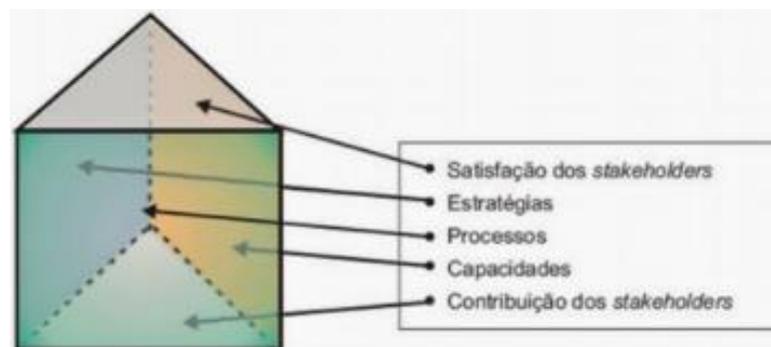
Fonte: Adaptado de Mações (2017, pp. 40–41)

Logo, de acordo com os seus princípios base (figura 1.3.7), o sucesso organizacional depende não só do envolvimento de todos os colaboradores na procura constante pela melhoria dos métodos de trabalho e fabrico dos produtos, bem como numa orientação para a satisfação das necessidades dos seus clientes, de forma a proporcionar zero defeitos, garantindo, assim, a máxima qualidade dos seus produtos ou serviços.

Perspetivas do *Performance Prism*

O *Performance Prism*, tal como o nome indica, consiste num modelo que avalia o desempenho organizacional através de um prisma com cinco lados diferentes, em que cada um representa uma determinada perspectiva de desempenho (figura 1.3.8). Todas estas perspectiva permitem o balanceamento entre a vertente de sucesso organizacional externa, os *stakeholders*, e a vertente interna, através das estratégias, processos e competências (ou capacidades).

Figura 1.3.8 Modelo de *Performance Prism*

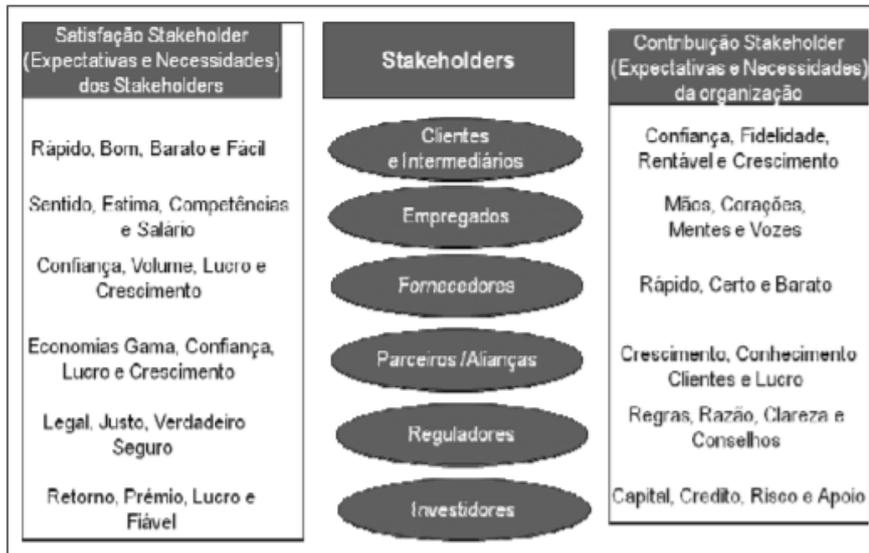


Fonte: Portal Administração (2014)

A perspetiva de satisfação dos *stakeholders* implica, inicialmente, uma identificação das partes interessadas da organização e, posteriormente, um reconhecimento das suas necessidades, expetativas e desejos que a organização deve satisfazer, uma vez que só assim será possível gerar valor (Neely et al., 2002).

Por esta razão, o autor define que a satisfação dos *stakeholders* pode ser obtida através da qualidade do produto ou serviço prestado, prazos de entrega, remuneração, confiança e lealdade, retorno do financiamento, entre outros, tal como apresenta a figura 1.3.9:

Figura 1.3.9 Perspetivas de Satisfação e Contribuição dos stakeholders



Fonte: Adaptado de Neely et. al. (2002)

Após a identificação dos *stakeholders*, será possível definir a contribuição dos mesmos para a criação de valor organizacional. Contribuição esta que implica o conhecimento da existência de uma relação de inter-dependência para com as partes interessadas, pois ao satisfazer as suas necessidades, estas contribuíram para o sucesso organizacional, através da melhoria da rentabilidade e crescimento que é fornecido pelos clientes e intermediários, tal como refere a figura 1.3.9 (Neely et al., 2002).

A partir destas duas perspetivas anteriores, será possível definir e comunicar as estratégias organizacionais a implementar, sendo que tais estratégias pretendem estabelecer um caminho ou meio para assegurar que as necessidades e desejos dos *stakeholders* sejam satisfeitas (Borrvalho, 2018). Contudo, é fundamental que a estratégia defenida esteja alinhada com a visão, os objetivos, os processos e com as capacidades da organização (Lopes, 2019).

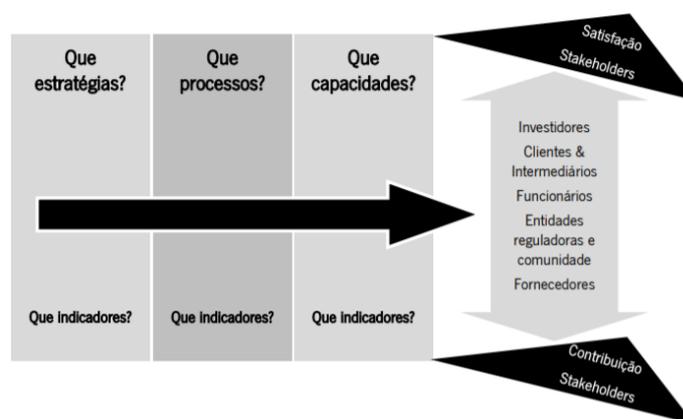
Definidas as estratégias, a organização estará apta para identificar, implementar, melhorar ou cessar processos críticos (Neely et al., 2002). Processos críticos estes que são considerados como as sequências de atividades, dentro da cadeia de valor, que fazem a organização funcionar e produzir algo.

Neely (2007, as cited in Severgnini, Galdaméz, & Moraes, 2018) e Borralho (2018) consideram que existem cinco variáveis importantes nos processos críticos que acrescentam valor à organização e, que, por isso, devem ser tidos para o sucesso organizacional, são elas: a qualidade, a quantidade, o tempo, a facilidade de uso e a rentabilidade.

Ao mesmo tempo em que se estabelecem os processos críticos, a organização deve identificar as capacidades humanas, tecnológicas e de infraestruturas existentes e necessárias para otimização desses mesmos processos (Neely et al., 2002). De acordo com Borralho (2018, p. 189) estas capacidades incluem “(...) a combinação de pessoas, práticas, tecnologia e infraestrutura de uma organização, que representam coletivamente a aptidão dessa organização para criar valor para os seus *Stakeholders*”.

Logo, todas estas perspectivas estão logicamente encadeadas e podem ser consideradas como os cinco fatores críticos de sucesso, onde os *stakeholders* funcionam como a base à construção e avaliação do desempenho organizacional, tal como se apresenta na figura 1.3.10:

Figura 1.3.10 Relação lógica entre as perspectivas do modelo Performance Prism



Fonte: Adaptado de Neely et. al. (2002)

Por esta razão, Borralho conclui que (2018, p. 191)

O *Performance Prism* é um modelo que procura integrar medidas distintas, assume a multidimensionalidade, afasta-se da estratégia enquanto âncora inquestionável, a partir da qual se podem sustentar medidas de desempenho, entende a estratégia como um conjunto de caminhos previamente assumidos para concretização de abordagens interesseiras.

Tableau de Bord e Performance Prism

O *Tableau de Bord* e o *Performance Prism* surgiram em épocas completamente distintas. O primeiro, que é considerado como um dos pioneiros no processo de avaliação do desempenho organizacional, surgiu num período caracterizado por um fraco desenvolvimento tecnológico e uma grande necessidade de monitorizar e controlar a área de produção (Jordan et al., 2015). Por sua vez, o *Performance Prism*, surgiu num período posterior, onde existia um elevado avanço tecnológico, um forte ambiente competitivo e uma elevada exigência por parte dos *stakeholders* (Neely et al., 2002).

Por esta razão, Lopes (2019) considera que os instrumentos, como o *Performance Prism*, traduzem, na sua perspetiva, uma evolução natural dos sistemas de controlo de gestão tradicionais, como é o caso do *Tableau de Bord* e do controlo orçamental; uma vez que, numa primeira fase, os sistemas de controlo de gestão eram vocacionados para proporcionar uma visão integrada de gestão operacional e estratégica na ótica do investidor (acionista) (Lopes, 2019). Contudo, atualmente, os sistemas de controlo de gestão passam não só a integrar uma visão de gestão e controlo operacional, como também de acompanhamento e articulação estratégica, onde se pretende avaliar os resultados, mediante várias óticas de análise (Lopes, 2019).

Neste sentido, o *Performance Prism* é considerado como um modelo de segunda geração, criado para ir de encontro com as fragilidades dos modelos existentes. Sendo que, dentro destas fragilidades, encontramos as duas principais fragilidades do *Tableau de Bord* (Bastidas & Ripoll, 2003; Amat & Soldevilla, 2002; HORVÁTH & PARTNERS, 2003; as cited in Quesado et. al., 2012), nomeadamente:

- Carência de integração de modelos, uma vez que os indicadores apresentados não estão relacionados entre si e, por outro lado, identificam, apenas, os fatores chave de sucesso do centro de responsabilidade em análise, o que dificulta a análise da organização como um todo;
- Falha na implementação da estratégia, derivada do não desdobramento da estratégia em várias perspetivas de análise e, inclusivé, de uma forte presença de indicadores financeiros, que avaliam o desempenho apenas em termos financeiros, em detrimento dos indicadores não financeiros, utilizados para avaliar as atividades e processos chave que mais contribuem para a concretização dos objetivos organizacionais e que são motores do desempenho financeiro futuro.

Diferenças entre o *Tableau de Bord* e o *Performance Prism*

Como apresentado anteriormente, o *Tableau de Bord* e o *Performance Prism* surgiram em épocas completamente distintas, pelo que contemplam diferentes características na sua forma de avaliação do desempenho organizacional, tal como é apresentado na seguinte tabela 1.3.3:

Tabela 1.3.3 Principais características diferenciadoras do *Tableau de Bord* e do *Performance Prism*

	<i>Tableau de Bord</i>	<i>Performance Prism</i>
Nível de avaliação do desempenho	Foco operacional	Foco estratégico e operacional
Estrutura do modelo	Instrumento sintético e personalizável pelo gestor responsável, sem uma estrutura previamente definida	Instrumento elaborado mediante a lógica do prisma de performance de cinco lados diferentes, em que cada um representa uma perspetiva única de avaliação do desempenho
Conceitos estratégicos	Objetivos e estratégias definidas livremente pelos gestores	Objetivos e estratégias definidas de acordo com as necessidades, desejos e contribuições dos <i>stakeholders</i>
Metodologias de gestão de desempenho	Metodologia OVAR (Objetivos – Variáveis – Ação – Resultados), com o intuito de comparar a realidade com as previsões e realidades passadas	Gestão da qualidade total, com o propósito de criar valor acrescentado para os <i>stakeholders</i> e para a organização
Stakeholders assumidos	Acionistas, Clientes e Gestores	Todos os <i>stakeholders</i>
Ênfase	Parcial: não oferece uma visão do conjunto da organização	Integrador: Oferece uma visão do conjunto da organização

Fonte: Adaptado de Neely et. al. (2002); Quesado et. al. (2012) e Jordan et. al. (2015)

Deste modo, podemos concluir que o *Tableau de Bord*, sendo um instrumento de carácter operacional, não tem força para definir uma estratégia organizacional, nem capacidade para avaliar o desempenho como um todo; enquanto, que o *Performance Prism*, ao oferecer uma visão mais alargada da realidade organizacional, consegue não só definir uma estratégia adequada à organização e ao seu meio envolvente, como também acompanhar e gerir o desempenho organizacional como um todo, nomeadamente segundo a metodologia da qualidade total, que potencia a melhoria da eficiência.

Assim, acredita-se que o uso combinado destes dois modelos otimize o resultado organizacional, uma vez que o *Tableau de Bord* se foca na gestão operacional e o *Performance Prism* na gestão estratégica.

Semelhanças entre o *Tableau de Bord* e o *Performance Prism*

Apesar dos instrumentos em análise terem algumas diferenças entre si, eles apresentam, igualmente, algumas semelhanças, uma vez que ambos são instrumentos de avaliação do desempenho organizacional e, conseqüentemente, instrumentos de controlo de gestão. Por esta razão, não só ajudam a acompanhar e gerir o desempenho, como também a promover a comunicação e o diálogo interno.

Neste sentido, segundo Jordan et. al. (2015), Quesado et. al. (2012) e Neely et. al. (2002) o *Tableau de Bord* e o *Performance Prism* apresentam as seguintes semelhanças:

- Tradução dos objetivos (organizacionais ou departamentais) por indicadores financeiros e não financeiros, apesar do *Tableau de Bord* privilegiar a utilização de indicadores financeiros;
- Produção de informação resumida sobre o desempenho, quer através de indicadores chave, quer através de múltiplas perspetivas de análise;
- Instrumentos de motivação e desenvolvimento das capacidades dos colaboradores e gestores responsáveis;
- Foco nos processos e capacidades organizacionais, na medida em que ambos proporcionam um controlo operacional, quer através da metodologia OVAR, quer através da qualidade total.

Assim, embora os instrumentos sejam distintos na sua forma de avaliação, possuem pontos de concordância entre si.

1.3.2. Instrumentos organizacionais ou de orientação do comportamento

Tal como define Fernando (2015, p. 23):

Um dos grandes desafios que se coloca à gestão de topo é assegurar que a empresa funcione como um todo, ou seja, que a atividade de cada responsável operacional e de cada área de trabalho, contribua para a obtenção dos objetivos organizacionais.

Neste sentido, é fundamental garantir o alinhamento de todos os responsáveis para a concretização dos objetivos estratégicos da empresa, através da descentralização de poder e participação na tomada de decisões, uma vez que, de acordo com Poeiras (2009), só assim se promovem maiores níveis de motivação, empenho e criatividade na formulação e resolução dos problemas.

Por essa razão, os instrumentos organizacionais ou de orientação do comportamento são fundamentais para garantir o alinhamento de toda a organização na procura pela concretização dos objetivos estratégicos e não, apenas, na satisfação dos objetivos locais e parciais, possivelmente opostos aos interesses globais da organização (Jordan et al., 2015).

Posto isto, Jordan et. al. (2015) definem que os instrumentos organizacionais são constituídos por:

- Centros de Responsabilidade;
- Avaliação do desempenho financeiro através de critérios adequados aos centros de responsabilidade; e
- Sistemas de preços de transferência interna (PTI's).

1.3.2.1. Centros de Responsabilidade

Os centros de responsabilidade surgiram, não só, da elevada dimensão e complexidade das organizações, que tem contribuído, cada vez mais, para a descentralização do poder dos gestores de topo para gestores operacionais; como também da necessidade de motivar e envolver todos os responsáveis de cada departamento para o sucesso organizacional como um todo (Poeiras, 2009).

Para Veiga (2008), a divisão da organização por centros de responsabilidade proporciona uma visão da organização por diferentes unidades especializadas e autónomas, que oferece as seguintes vantagens:

- Permite melhorar a qualidade das decisões operacionais, na medida em que estas passam a ser tomadas por quem tem mais contacto com a realidade do mercado e das operações internas;
- Proporciona decisões com maior rapidez, pois existe uma redução do tráfego de informação, das sucessivas análises e das solicitações de autorização;
- Liberta a gestão de topo para análises detalhadas que envolvem um grande esforço, como é o caso do planeamento estratégico e controlo de gestão;
- Reforça a importância e ligação do desempenho operacional no desempenho organizacional;
- Motiva os responsáveis descentralizados, na medida em que oferece uma maior autonomia e perspetiva ampla do negócio;

- Desenvolve competências e capacidades de gestão nos responsáveis descentralizados.

Por esta razão, Anthony et. al. (2008) defendem que uma organização é o conjunto de vários centros de responsabilidade, em que cada um segue o processo de transformação do input em output (figura 1.3.11) e têm como objetivo ajudar na implementação da estratégia organizacional.

Figura 1.3.11 Processo de transformação dos Centros de Responsabilidade



Fonte: Adaptado de Anthony & Govindarajn (2008, p. 129)

Assim, Jordan et. al. (2015) definem que um centro de responsabilidade tem de seguir cumulativamente os seguintes pressupostos:

- Dispor de um chefe;
- Ter objetivos próprios, que estão em concordância com os objetivos estratégicos da organização e que orientem as suas atividades;
- O chefe disponha de poder decisão sobre os meios necessários à realização dos objetivos do seu centro de responsabilidade.

Tipos de centros de responsabilidade

Os centros de responsabilidade podem ser divididos em três tipos: centros de custos, centros de resultados e centros de investimentos (Jordan et al., 2015). Esta divisão deve ter em conta: a natureza das entradas (recursos utilizados) e saídas (mercadorias, produtos ou serviços); as atividades desenvolvidas e a sua implicação ao nível da organização; bem como o poder de decisão dos gestores responsáveis, isto é, o grau de autoridade que possui sobre recursos e produções do seu centro de responsabilidade (Jordan et al., 2015).

Os centros de custos (ou despesa) correspondem aos centros de responsabilidade em que o gestor responsável tem poder de decisão exclusivamente apenas sobre os meios que se traduzem em custos, isto é, sobre os recursos que são consumidos no processo de transformação, os inputs. Todavia, segundo Anthony et. al. (2008) e Jordan et. al. (2015), este tipo de centro de custo pode ainda ser classificado em:

- Centro de custo-padrão, quando existe a possibilidade de medir e estabelecer um valor unitário para os inputs e para a atividade do processo de transformação do output. Por exemplo: custo hora da mão de obra, custo hora do equipamento, custo por tonelada produzida, entre outros.
- Centro de custos discricionário, quando não é possível definir o valor do input e do processo de transformação em unidades homogêneas de produção, uma vez que desenvolvem atividades distintas entre si, como é o caso da atividade administrativa, do marketing ou, ainda, da atividade de investigação e desenvolvimento (tabela 1.3.4).

Tabela 1.3.4 Objeto de medida por tipo de centro de custos discricionário

Tipo de Centro de Custos	Objeto de medida
Centros Administrativos e de suporte ao negócio	Nível de qualidade do serviço interno (Ex: datas de encerramento das contas, atividades periódicas a desempenhar, etc.)
Centros de investigação e desenvolvimento	Programas de trabalho, fases do processo e metas a alcançar com base no orçamento
Centros de Marketing	Programas de atividade e objetivos a alcançar em termos de notoriedade, quotas de mercado, entre outras.

Fonte: Adaptado de Jordan et. al. (2015, p. 375)

Entretanto, nos centros de resultados os gestores responsáveis têm poder de decisão não só sobre os custos, como também sobre rendimentos. Neste centro de responsabilidade, o objetivo financeiro é a maximização do resultado financeiro, isto é, a diferença entre os rendimentos obtidos e os custos gerados (Jordan et al., 2015; Poeiras, 2009). Anthony et. al. (2008, p. 198) conclui que este centro de responsabilidade “(...) pode aumentar a velocidade na tomada de decisão, melhorar a qualidade das decisões, focar mais na lucratividade e prever uma mensuração mais ampla de desempenho”, uma vez que ao descentralizar o poder, os gestores responsáveis possuem uma melhor informação para escolher alternativas entre rendimentos e custos.

Finalmente, nos centros de investimentos os gestores decidem sobre meios que se traduzem em custos, rendimentos e outros elementos patrimoniais, como os ativos e passivos (Poeiras, 2009). O gestor deste tipo de centro de responsabilidade possui total autonomia para gerir a sua atividade, sendo a sua principal responsabilidade a procura pelo equilíbrio entre o resultado desejado e o nível de investimento necessário (Poeiras, 2009).

Posto isto, apesar das vantagens em segmentar a organização em vários centros de responsabilidade, é fundamental que haja uma convergência entre os objetivos locais, ou seja, os objetivos de cada centro de responsabilidade, com os objetivos centrais da organização (os objetivos estratégicos da empresa como um todo).

Assim, de acordo com Jordan et. al. (2015, p. 333):

A incorreta criação de centros de responsabilidade pode levar a favorecer os resultados locais, contra os interesses globais da empresa, pondo desta forma em risco a implementação da estratégia da empresa.

Avaliação dos Centros de Responsabilidade

A divisão da organização por centros de responsabilidade não é suficiente para garantir a concretização das responsabilidades de cada centro de responsabilidade. Para tal, é necessário a existência de indicadores de avaliação de desempenho adequados a cada centro de responsabilidade, com o objetivo de permitirem aos gestores acompanhar as suas responsabilidades e o desempenho dos seus colaboradores na procura pelos objetivos locais e globais da organização (Jordan et al., 2015).

Veiga (2008) acredita que esta avaliação de desempenho deve resultar tanto na combinação da avaliação da contribuição do centro de resultados nos objetivos e nos resultados da organização, como também na qualidade da gestão efetuada, tendo em conta as oportunidades e ameaças do meio externo, uma vez que um desempenho favorável pode ser resultado de um acaso e não de uma boa gestão.

Neste sentido, a avaliação dos centros de responsabilidade deve ter em conta não só a avaliação do nível de recursos utilizados, ou seja, a eficiência, como também a avaliação do nível de concretização dos seus objetivos, ou seja, a eficácia (Jordan et al., 2015). Todavia, esta avaliação depende da tipologia do centro de responsabilidade, tal como se apresenta na seguinte tabela 1.3.5:

Tabela 1.3.5 Métricas de avaliação para cada centro de responsabilidade

Centro de responsabilidade	Métricas mais utilizadas
Centros de custos	Custo Real vs Custo Padrão
Centros de Resultados	Margem de Contribuição (variável e/ou direta) Resultado antes de impostos (RO)
Centros de Investimentos	<i>Return on Investment (ROI)</i> Margem de Contribuição Residual ou <i>Economic Value Added (EVA)</i>

Fonte: Adaptado de Santos (2010, p. 18) e Jordan (2015)

Nos centros de custos, o principal critério de avaliação de desempenho económico financeiro é dado pela comparação entre o custo real e os custos previstos no orçamento. No entanto, a análise destes custos depende do tipo de custo a avaliar no centro de responsabilidade.

Se o custo for considerado custo-padrão então será possível avaliar a eficiência do centro de responsabilidade, uma vez que estamos perante um custo em que é possível determinar um valor unitário por produção ou atividade (Anthony et al., 2008). Por esta razão, nos centros de responsabilidade de custos-padrão quanto maior for a otimização de recursos, ou seja, quanto menor for a utilização de recursos para a produção de um determinado produto ou serviço, mais eficiente será o centro de responsabilidade (Anthony et al., 2008).

No caso de se tratar de um custo discricionário não será possível avaliar a eficiência do centro de responsabilidade, uma vez que não é possível determinar um valor monetário por produção ou atividade (Anthony et al., 2008). Neste âmbito, apenas será possível averiguar se o custo alcançou, ou não, os objetivos estipulados pelo orçamento.

Relativamente aos centros de resultados, a avaliação é feita através de um conjunto de métricas que têm como objetivo avaliar o resultado obtido pela diferença dos rendimentos com os custos efetuados. Para Santos (2010), é possível realizar esta avaliação através de cinco indicadores, consoante do nível de liberdade de decisão e autonomia do gestor responsável. Estes cinco níveis consistem na margem de contribuição variável, margem de contribuição direta, resultado controlável, resultado antes de imposto e resultado líquido (Santos, 2010).

A margem de contribuição variável é o primeiro nível de resultados que o gestor de um centro de responsabilidade pode e deve analisar para acompanhar o seu desempenho. Este indicador consiste na diferença entre o volume de negócios e os custos variáveis cuja responsabilidade provêm do responsável do centro, nomeadamente os custos de venda e os custos de produção variáveis.

Por sua vez, a margem de contribuição direta abrange os rendimentos e custos incorridos diretamente no centro de responsabilidade ou que foram transferidos para o centro de resultados, com o propósito de incluir os custos diretos, quer de natureza variável como de natureza fixa (Anthony et al., 2008).

Para Jordan et. al. (2015, p. 379):

No entanto, sempre que determinado centro utilize recursos comuns e para que a sua avaliação seja o mais completa e justa possível, há que valorizar essa utilização. Tal facto levar nos-à à necessidade da fixação de preços de utilização desses recursos internos – preços de transferência interna.

O resultado operacional é um dos indicadores presentes na demonstração de resultados, sendo obtido pela diferença entre os rendimentos e os custos operacionais, os quais incluem os custos diretos e indiretos, de natureza variável e fixa (Jordan et al., 2015).

Os custos diretos são facilmente alocados ao centro de responsabilidade, pelo que os seus responsáveis conseguem prestar informações sobre os mesmos (Anthony et al., 2008). No entanto, no caso dos custos indiretos, estes devem ser repartidos através de métodos de repartição aceites, com o objetivo de controlar melhor os custos; permitir uma avaliação de desempenho mais realista e comparável; bem como promover uma maior motivação dos responsáveis do centro (Anthony et al., 2008).

Todavia, Jordan et. al. (2015) acreditam que a repartição dos custos indiretos não deve ser feita através de métodos de repartição, pois acredita que estes contribuem para a distorção dos custos e dos resultados; mas sim através de preços de transferência interna (PTIs).

Finalmente, nos centros de investimento a responsabilidade do gestor é maior, pelo que não só inclui as mesmas responsabilidades dos centros de resultados, como também as responsabilidades com as rubricas do balanço, ou seja, os ativos e passivos (Anthony et al., 2008). Neste sentido, para além das decisões sobre as variáveis de rendimentos e custos, o gestor tem ainda autonomia sobre: a política de investimento/desinvestimento,

a política de créditos a clientes, a política de stocks e a política de pagamentos (Santos, 2010).

Posto isto, os indicadores utilizados para a avaliação de desempenho nos centros de investimento são (Jordan et al., 2015; Mações, 2017; Veiga, 2008):

- *Return on investment* (ROI), ou rendibilidade dos capitais investidos, avalia o grau de realização dos lucros face aos ativos utilizados. Este instrumento pode ser calculado e analisado através da divisão da margem de contribuição com o volume de ativos económicos⁷ utilizados e investidos pelo centro de investimentos.
- Margem de contribuição residual ou o *Economic Value Added* (EVA) avalia a criação de valor gerado pelo centro de responsabilidade, através da diferença do resultado operacional antes de impostos e o custo médio do capital investido. Este indicador pode ajudar os gestores descentralizados a tomar decisões mais eficientes.

1.3.2.2. Preços de Transferência Interna

Com a globalização dos mercados e, conseqüentemente, aumento da incerteza, as organizações têm-se tornado cada vez mais complexas e competitivas, pelo que as estruturas empresariais têm aumentado a sua dimensão, originando uma maior descentralização de funções. Por essa razão, têm surgido, cada vez mais, fluxos de bens e serviços entre as diferentes áreas ou departamentos da organização, como é o caso das trocas de bens e serviços entre os diferentes tipos de centros de responsabilidade.

Os PTIs servem como um instrumento de valorização desses mesmos fluxos entre um determinado centro de resultados ou de investimentos e outros centros de responsabilidade (Lopes, 2019; Santos, 2010).

Por outro lado, de acordo com Jordan (2015), os PTI's servem, também, como medida de “(...) avaliação do desempenho dos gestores e a sua orientação no sentido do cumprimento dos objetivos e não simplesmente a determinação do custo do produto ou do serviço” (p. 345). Isto porque o fluxo de bens e serviços implicará um custo para o

⁷ Os ativos económicos consistem na soma dos ativos fixos líquidos (ativos fixos brutos menos as depreciações e amortizações acumuladas) com as necessidades de fundo de maneio (inventários médios do centro de investimento, mais dívidas médias de clientes e dívidas a receber de exploração, menos dívidas a fornecedores, ao estado e dívidas a pagar de exploração).

centro comprador e um rendimento para o centro fornecedor, o que quer dizer, que afetará tanto a rendibilidade, como o desempenho dos dois centros de responsabilidade envolvidos no processo (Ferreira et al., 2014).

No entanto, segundo Jordan et. al. (2015) e Lopes (2019), os PTIs devem seguir os seguintes pressupostos:

- Existência de um produto ou serviço perfeitamente identificado e apto a ser transacionado entre os centros de responsabilidade;
- Existência de um mercado, interno e externo, para esse mesmo produto ou serviço a ser transacionado, que irá garantir a satisfação das necessidades do seu cliente final;
- Existência e conhecimento das condições de mercado ao nível do preço e formas de pagamento, para que se possa negociar e acordar entre as partes envolvidas, o preço de transferência interna. Preço este que deve ter em conta a relação de custo benefício, através da determinação de um intervalo de indiferença para o PTI;
- Existência de liberdade de aprovisionamento por parte do cliente face às condições de mercado, ou seja, o “cliente” tem o poder de escolha na forma de abastecimento do produto e o “fornecedor” o poder de decisão do seu cliente;
- O desempenho dos centros de responsabilidade é afetado pelo nível dos preços estabelecidos para a troca destes bens ou serviços.

Após a validação destes pressupostos, será possível escolher o melhor método de valorização dos fluxos internos, tendo em conta que o mesmo deve ser perfeitamente compreendido pelos responsáveis dos centros de responsabilidade envolvidos; ser portador de uma componente estratégica, isto é, que promova o interesse global da organização; e, ainda, deve ser equitativo, na medida em que deve permitir avaliar o desempenho de cada gestor descentralizado de forma justa (Jordan et al., 2015).

Assim, os métodos de valorização dos fluxos internos podem ser baseados no custo, através da utilização do custo real, custo padrão ou custo padrão acrescido de uma margem; ou através de um preço de venda ao exterior (preço real ou ajustado), tal como se pode verificar pela seguinte tabela (tabela 1.3.6):

Tabela 1.3.6 Principais métodos de fixação do PTI

Método de fixação do PTI	Características
Preço de transferência baseado no custo real	<p>O PTI é determinado em função dos custos efetivamente incorridos para produzir o produto ou serviço envolvidos no processo.</p> <p>Contudo, este método não permite uma avaliação justa do desempenho dos centros de responsabilidade, porque um dos centros irá suportar as ineficiências ou eficiências de outro centro de responsabilidade. Obrigando a que o centro comprador pague pelo bom ou mau funcionamento do centro fornecedor. Por outro lado, os valores só são conhecidos quando o centro vendedor determina o custo do produto ou serviço em causa, pelo que acaba por ser um método desmotivador.</p>
Preço de transferência baseado no custo padrão	<p>O PTI é calculado com base no custo padrão, com o objetivo de suprimir os inconvenientes do PTI baseado no custo real, uma vez que este resulta de um processo estruturado de previsão (custos orçamentados).</p> <p>Contudo, este método apresenta, também, alguns inconvenientes associados à predeterminação dos custos, podendo este ser superiores ao preço de mercado. Além do mais, são baseados com recurso a dados históricos.</p>
Preço de transferência baseado no custo padrão com margem	<p>O PTI resulta do acréscimo de uma margem ao preço de transferência interna baseado no custo padrão. Margem está que é pré-estabelecida entre os centros de responsabilidade envolvidos no processo.</p> <p>Para Ferreira et. al. (2014), este método cria um espírito empresarial entre o centro fornecedor e o centro utilizador do bem ou serviço.</p> <p>No entanto, Lopes (2019) considera que este método acaba por influenciar o desempenho dos centros de responsabilidade de forma injusta, uma vez que leva à criação de uma margem intermédia dentro da cadeia de valor da organização.</p>
Preço de transferência baseada no preço de venda real	<p>O PTI consiste no preço de venda praticado ao exterior, sem qualquer alteração ou modificação do mesmo.</p>
Preço de transferência baseados no preço de venda ajustado	<p>Para muitos autores, este método é o mais adequado para definir o preço de transferência, uma vez que este representa um custo de oportunidade.</p> <p>Assim, o PTI é apurado com base no PTI baseado no preço de venda de mercado, ao qual se realizam ajustamentos para que o mesmo reflita as diferenças entre o mercado interno e o mercado externo, nomeadamente as poupanças de custos financeiros; poupanças ou aumentos de custos com encargos de armazém; poupanças de encargos com distribuição, entre outros. Estes ajustamentos permitiram a determinação de um preço de indiferença para duas óticas, ótica do centro fornecedor (vendedor) e ótica do centro utilizador (comprador).</p> <p>No entanto, tal como os restantes critérios, é importante ter em que conta que este critério apresenta alguns inconvenientes, nomeadamente no que se relaciona com o conhecimento das regras e condições de venda no mercado, bem como com os custos internos associados, não só com a venda ao exterior, como com o fluxo interno de bens e serviços.</p> <p>Este método pode motivar os responsáveis a optar por operações internas em detrimento de operações externas, com o objetivo de melhorar o seu desempenho.</p>

Fonte: Adaptado de Ferreira et. al. (2014, pp. 642–645) e Lopes (2019, pp. 134–135)

Em suma, os PTIs, não são mais do que indicadores de avaliação do desempenho dos centros de resultados e de investimentos, que têm como principal objetivo promover uma melhor eficácia e eficiência dos processos organizacionais e, portanto, da organização.

1.3.3. Instrumentos de diálogo

Para garantir que o controlo de gestão seja eficaz é necessário que haja uma constante comunicação e envolvimento de todos os responsáveis organizacionais na tomada de decisão, pois são eles que melhor conhecem as suas áreas de atividade (Veiga, 2008). Por isso, ao conhecerem bem as suas áreas de atividade são capazes de identificar e explicar as causas para um determinado desempenho, assim como propor e implementar medidas corretivas que melhor se adequem à organização (Veiga, 2008).

Por outro lado, Jordan et. al. (2015) defendem a necessidade de existir um alinhamento sistemático entre o nível hierárquico estratégico e o nível hierárquico operacional, com vista a garantir que toda a organização se foca para um fim comum, a concretização da estratégia.

Por esta razão, é fundamental existir ferramentas que facilitem na negociação e comunicação dos objetivos operacionais e estratégicos, dos meios a prever no plano operacional e no orçamento, na prestação de contas dos resultados intermédios e na negociação das ações corretivas (Jordan et al., 2015).

Para Anthony et. al. (2008), as reuniões, memorandos, conversas e expressões faciais são das ferramentas de diálogo mais importantíssimas para promover o diálogo entre os gestores e os seus subordinados.

Jordan et. al. (2015) acrescentam ainda que os instrumentos de diálogo incluem, também, as regras e procedimentos internos, comunicações internas, mapas e relatórios internos.

Para além destes instrumentos, Fernando (2015) destaca, ainda, o uso da intranet como um instrumento fundamental de diálogo e difusão rápida da informação nas organizações. De facto, segundo Pedriali, Cuccurullo e Bolçone (2005), a intranet veio melhorar a comunicação dentro das organizações, pois funciona como uma boa ferramenta de apoio na comunicação e no reforço da cultura organizacional; permite combater as barreiras internas e externas da organização; e, ainda, facilita na interação entre os funcionários.

No entanto, Jordan et. al. (2015, p. 50) acreditam que o principal desafio dos *controllers* é o de “conseguir envolver regularmente todos os atores da pirâmide organizacional no diálogo do controlo de gestão”, uma vez que, apesar de existir estes instrumentos de diálogo, a comunicação e envolvimento entre os vários níveis hierárquicos é, muitas vezes, nula ou ineficaz.

CAPÍTULO II – ESTUDO DE CASO

Neste segundo capítulo desenvolve-se a parte prática do presente estudo, começando-se, numa primeira fase, por caracterizar o tipo de metodologia adotada. Numa segunda fase, procede-se à apresentação da empresa onde decorreu o estágio curricular, a Revigrés, descrevendo-se de forma detalhada as tarefas realizadas; por último, efetua-se uma proposta de implementação do *Performance Prism* na organização em estudo.

2.1. Metodologia

Para o desenvolvimento da proposta de implementação do *Performance Prism* na Revigrés, optou-se por uma metodologia de investigação de âmbito qualitativa, uma vez que o objetivo do estudo não está associado à identificação e testagem de variáveis, mas sim à recolha de informação que explique a vida quotidiana da organização no seu contexto real, nomeadamente através do seu modo de funcionamento e atuação no dia a dia. Será com base nesta informação recolhida, que se construirá um sistema de avaliação de desempenho adequado aos objetivos organizacionais, que permite a implementação e o acompanhamento da estratégia organizacional.

Desta forma, com vista a responder a questões relacionadas com “como” e “porquê” de acontecimentos atuais, no contexto da realidade da organização, adotou-se a metodologia de estudo de caso (Yin, 2014).

Esta metodologia tem como característica o facto de ser holística, uma vez que tem como finalidade compreender o caso - organização em estudo - no seu todo e na sua unicidade (Coutinho, 2014).

Por esta razão, para Stake (2007) e Yin (2014), o método de estudo de caso tem como objetivo explorar, descrever e analisar situações ou factos relevantes, de forma a garantir uma visão mais clara e objetiva dos fenómenos que influenciam o caso.

No entanto, segundo Yin (2014) e Coutinho & Chaves (2002) para um bom estudo de caso é fundamental que este recorra a múltiplas fontes de dados e métodos de recolha de dados, pois só assim se conseguirá chegar a melhores conclusões.

Assim sendo, para a aplicação desta metodologia foi essencial não só o contributo do trabalho realizado ao longo do estágio curricular no departamento Administrativo e Financeiro da Revigrés; como ainda o facto de ter igualmente existido uma interação com outros departamentos dentro da organização. Tudo isto permitiu, tanto a observação direta

do trabalho realizado nos diversos departamentos e a realização de questionários informais aos vários gestores e colaboradores da organização; assim como a recolha e análise documental de informações essenciais à compreensão do modo de funcionamento e atuação de cada departamento e ao seu contributo para o sucesso organizacional, nomeadamente através dos processos de controlo implementados. No entanto, para a interpretação e análise de toda esta informação, foi fundamental recorrer a um pensamento crítico e objetivo.

2.2. Revigrés, Lda⁸

2.2.1. Apresentação da empresa e breve história

A Empresa Revigrés, Lda (doravante apenas Revigrés) é uma organização líder no mercado cerâmico, especializada na produção de revestimentos e pavimentos cerâmicos inovadores e de elevada qualidade, com mais de 40 anos de atividade. Foi fundada em 1977 por um grupo de 12 empresários, tendo o Engenheiro Adolfo Roque como fundador e presidente da organização durante os 30 primeiros anos.

Atualmente, o Conselho de Gerência é composto pela Dr.^a. Paula Roque, Dr.^a. Paula Cardoso e pelo Engenheiro Carlos Roque.

Desde sempre, que a sua sede se situa em Barrô (Águeda), tal como as suas unidades fabris. No momento, possui duas *showrooms*, uma na própria sede, dentro do edifício principal e a outra no Saldanha, em Lisboa. Na seguinte imagem (figura 2.2.1) podemos visualizar a fachada principal da empresa, que é o resultado de um projeto do Arquiteto Álvaro Siza Vieira, assim como as suas unidades fabris, na região de Águeda:

Figura 2.2.1 Edifício Revigrés em Águeda



⁸ Todos os dados que serão apresentados neste tópico foram obtidos e adaptados do site da Revigrés.

Apesar de a sua fundação ter ocorrido em 1977, a sua atividade apenas teve início no ano de 1978. No entanto, derivado da elevada e imediata procura por parte dos seus produtos, a Revigrés viu-se obrigada a duplicar a sua capacidade produtiva com a instalação da segunda linha de produção apenas quatro anos após o início de produção, ou seja, em 1981, com o intuito de reforçar a quota de mercado, permitindo, assim, garantir uma posição de destaque, tanto no mercado nacional como no mercado internacional.

Também nesse mesmo ano, a empresa começou a realizar diversas melhorias nas suas linhas de produção, com o intuito de, não só aumentar a capacidade produtiva e melhorar a eficiência energética, como também promover uma maior qualidade dos seus produtos, procurando constantemente ir de encontro às necessidades e desejos do mercado, como também melhorar os próprios valores da empresa.

Um ano mais tarde, de forma a atingir um “elevado nível de notoriedade internacional”, a empresa patrocinou e continua a patrocinar o Futebol Clube do Porto. Este patrocínio permitiu à empresa ser a primeira a patrocinar um clube de futebol da 1ª divisão, com um elevado destaque em Portugal e no mundo.

Em 1989, a empresa Revigrés voltou a ser pioneira, através da introdução de novas tecnologias no setor, como foi o caso da introdução de uma tecnologia de monocedura de revestimentos cerâmicos, que permitiu a produção dos revestimentos e pavimentos em monoporosa. Ou ainda, da instalação de um sistema integrado de Design assistido por computador, que permitia ajudar no desenvolvimento dos produtos. Por outro lado, nesse mesmo ano, foram ainda instalados dois laboratórios: um para promover a criação e desenvolvimento de novas decorações nos produtos, que acrescentam valor ao produto final; e outro para promover a qualidade dos seus produtos, através do estudo e controlo de matérias-primas e composições cerâmicas.

Alguns anos mais tarde, em 1995, a empresa voltou a destacar-se pela positiva com a obtenção do Certificado de Qualidade, atribuído pelo Instituto Português da Qualidade (IPQ). Este Certificado permitiu-lhe ser a primeira empresa no ramo da cerâmica com um Certificado de Qualidade.

O ano de 1996 foi um dos mais importantes para a empresa, uma vez foi o ano em que conseguiu o seu 1º prémio “*Best Floor Tile Design*”, em Inglaterra. Este prémio permitiu dar início a uma nova era de maior destaque internacional. Atualmente, a empresa conta com diversos prémios internacionais e nacionais nas áreas de Design, Marketing e Inovação.

Por outro lado, foi também instalada, no ano de 1996 e no segmento da sua política ambiental, a Estação de Reciclagem de Resíduos Sólidos Industriais e a modernização da Estação de Tratamento de Efluentes Líquidos Industriais. Com esta instalação, a empresa reforçou a sua componente de responsabilidade social ao demonstrar a sua preocupação com o ambiente e com a sociedade.

Com a necessidade de voltar, novamente, a aumentar a capacidade produtiva, a empresa realizou um novo investimento de cerca de 40 milhões de euros para a construção de duas novas unidades fabris. Estas unidades fabris começaram a produzir no ano de 2001, dando início à produção de Grés Porcelânico/Porcelanato, um tipo de material cerâmico indicado para áreas públicas e de maior tráfego. Este material é considerado pela Revigrés como “o mais nobre dos materiais cerâmicos”.

Após este aumento da capacidade, a empresa não só tem continuado a apostar nos seus próprios valores, como também na procura pelo aumento da qualidade, design e inovação dos seus produtos. Todos estes fatores, têm permitido reforçar a sua posição de destaque no mundo.

Nos dias de hoje, podem-se encontrar muitos dos seus produtos em obras emblemáticas nacionais e internacionais, como é o caso da Basílica La Sagrada Família (Barcelona), estações de metro, aeroportos internacionais na Rússia e na Polónia e ainda em espaços de grandes marcas, como a McDonald’s, Starbucks e ainda a Victoria’s Secret.

Todos estes feitos, contribuíram para que no dia 11 de março de 2020, a Revigrés fosse considerada como a única empresa de revestimentos e pavimentos cerâmicos a ser distinguida no “*Industry Best Reputation 2020*”⁹.

⁹ <https://www.noticiasdeaveiro.pt/revigrés-entre-as-marcas-com-melhor-reputacao-no-setor-da-industria/>

2.2.2. Atividade e estratégia

Ao longo dos anos, a Revigrés tem apostado numa estratégia centralizada nos seus produtos e na sua ligação com os clientes, com o intuito de garantir a concretização da sua missão. Deste modo, e tal como referido anteriormente, a empresa tem procurado não só focar-se na melhoria da qualidade, design e inovação dos seus produtos, como ainda na procura por uma relação de proximidade e sucesso com os seus clientes.

Ao nível da qualidade, design e inovação dos seus produtos, a empresa tem conseguido alcançar grandes feitos, como é o caso da conquista de vários prémios a nível nacional e internacional, tal como apresenta a seguinte imagem (figura 2.2.2):

Figura 2.2.2 Cinco principais prémios nacionais e internacional conquistados pela Revigrés



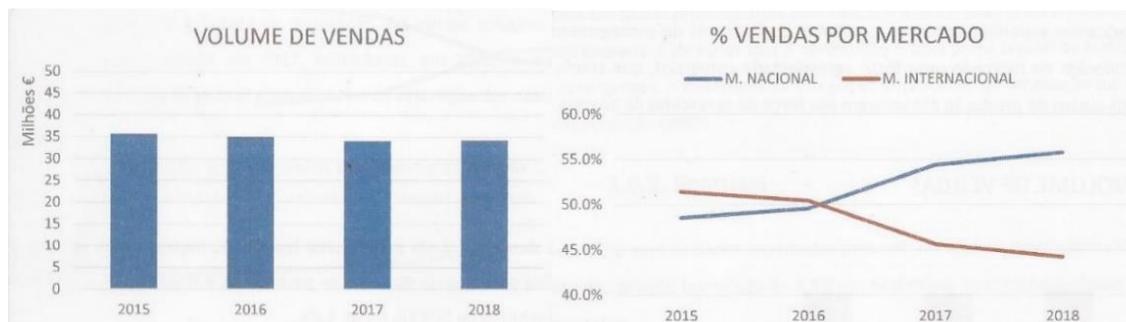
Fonte: <https://revigrés.pt/premios/>

Relativamente à sua ligação com os clientes, a Revigrés procura, cada vez mais, estabelecer relações sólidas e estratégicas com os clientes. No seu Relatório e Contas de 2018 estabelece que o seu objetivo é estabelecer-se como uma *Marca Premium* junto dos seus distribuidores e consumidor final.

Por essa razão, tem focado a sua atenção em eventos e feiras nacionais e internacionais, de modo a alcançar novos clientes e a reforçar a sua ligação com os seus clientes atuais. No caso dos eventos, a Revigrés apresentou três eventos no ano de 2018: o evento 100% Cerâmica, 100% Revigrés para o Mercado Nacional e, ainda, o evento 100% Revigrés para o Mercado Internacional. Por sua vez, a nível das feiras, a empresa tem marcado presença em algumas feiras, como é o caso da: CERSAIE (Itália), EQUIPHOTEL PARIS (França), CEVISAMA (Espanha) e TEKTÓNICA (Portugal).

Todos estes feitos, têm garantido à empresa apresentar um volume de negócios considerável, na qual o mercado internacional tem um forte peso, apesar de maior parte das vendas realizadas ocorrer no mercado nacional, como se pode reparar na figura seguinte (figura 2.2.3):

Figura 2.2.3 Volume de Vendas; % Vendas por Mercado



Fonte: Relatório e Contas 2018 da Revigrés

Se nos focarmos no volume de vendas verificamos que a empresa apresenta diversos destinos divididos por zonas, consoante seja mercado nacional ou internacional.

No mercado nacional, a Revigrés vende para todas as regiões de Portugal continental e ainda para as ilhas. Em termos de mercado internacional, podemos distinguir os países da União Europeia, os Países de Língua Oficial Portuguesa (PALOP's) e ainda os países fora da União Europeia (Anexo I).

Esta aposta no volume de vendas, tanto do mercado nacional como no mercado internacional, tem permitido à empresa reforçar a sua quota de mercado e, principalmente, garantir um volume de vendas capaz de suportar todos os custos inerentes.

Figura 2.2.4 Evolução dos Resultados Líquidos e EBITDA



Fonte: Relatório e Contas da Revigrés de 2018

Segundo o Relatório e Contas 2018 da Revigrés, em 2018 a empresa conseguiu atingir uma Margem Bruta de 32%, suportando os custos de produção e deixando uma margem considerável para os restantes custos. Com esta margem excendentária não só conseguiu cobrir todos os custos como ainda conseguiu alcançar um Resultado Líquido positivo de

aproximadamente 1,8 milhões de euros (Relatório e Contas 2018 da Revigrés), correspondente a 5.5% das vendas totais ocorridos nesse período, ficando assim em linha com os anos anteriores, tal como apresenta a figura anterior (figura 2.2.4).

2.2.3. Missão, Visão e Valores

Tal como vimos anteriormente, a Revigrés é uma empresa, que, desde cedo, se destaca como sendo uma empresa líder no mercado cerâmico, especializada na produção de revestimentos e pavimentos cerâmicos de elevada qualidade e com um design inovador. Deste modo, a empresa define que a sua principal missão passa por “contribuir para a criação de ambientes únicos e inspiradores, através da produção de produtos cerâmicos tecnicamente avançados e com alma portuguesa”¹⁰.

Para conseguir atingir a sua principal missão, a empresa definiu um conjunto de valores que pretende guiar a organização. São eles:

- **Exclusividade** é a procura por soluções de *design* únicos e personalizados, adaptados às especificidades de cada projeto, bem como às necessidades dos seus clientes;
- **Design e criatividade:** ou seja, a capacidade de desenvolver produtos diferentes capazes de criar ambientes inspiracionais e surpreendentes, na qual os clientes vêm refletivos os seus desejos e aspirações;
- **Inovação:** já que a organização procura apostar não só em soluções tecnológicas inovadoras, como ainda em novos produtos diferenciadores e de valor acrescentado; e
- **Portugalidade:** uma vez que a empresa pretende garantir um cunho 100% português, na qual a tradição e know-how tem um forte poder.

Todos estes valores combinados com a missão pretendem ir de encontro com a principal visão da Revigrés, ser uma empresa líder do setor cerâmico, que aposta fortemente na qualidade, no *Design*, na Inovação, na Investigação e no Serviço ao cliente, procurando, assim, atingir elevados níveis de performance e rentabilidade, de forma sustentável¹¹.

¹⁰ <https://revigres.pt/sobre-nos/>

¹¹ <https://revigres.pt/storage/2021/03/5990/Codigo-Etica.pdf>

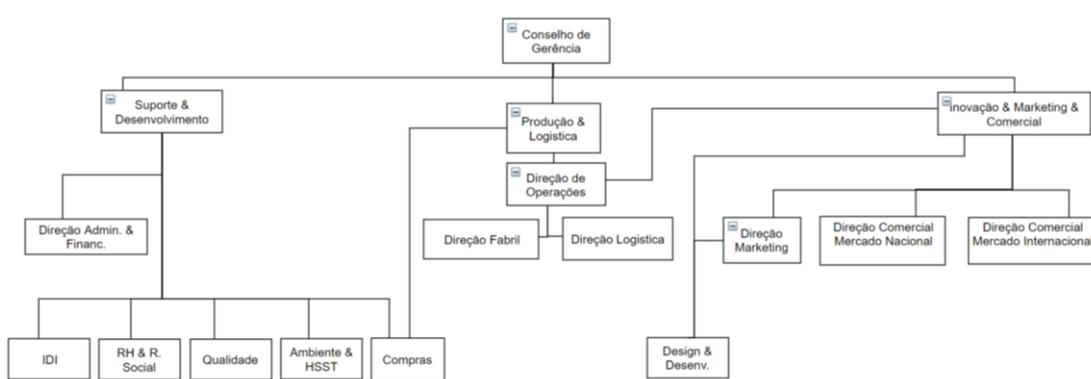
2.2.4. Estrutura Organizacional

Para a Revigrés, os Recursos Humanos possuem uma elevada importância, pois acreditam que estes são fundamentais para garantir a continuação do reforço dos seus fatores competitivos. Neste sentido, a empresa preza pelo trabalho de equipa, não só na procura pela inovação e diferenciação, como também na procura pela focalização da atenção para os resultados e, ainda, na construção de relações consistentes e de elevado valor com os clientes.

O seu organigrama é composto por vários departamentos interligados entre si, na qual o Conselho de Gerência possui o seu total controlo. Estes departamentos estão divididos pelas seguintes áreas: Administrativo-Financeiro, Marketing, Comercial Mercado Externo, Comercial Mercado Interno, Qualidade, Recursos Humanos, Compras, Logística e Produção (Figura 2.2.5). Por sua vez, cada um dos departamentos possui um/a chefe ou diretor/a, que é responsável por um determinado número de colaboradores dessa mesma área.

Quanto ao departamento Administrativo e Financeiro da Revigrés, é importante realçar que este é dividido por áreas de negócio: contabilidade, crédito e controlo de gestão. Por sua vez, a área de controlo de gestão está, ainda, dividida em: controlo de gestão, que se encontra no edifício principal da Revigrés, e no controlo de produção, que é realizado nas unidades fabris.

Figura 2.2.5 Organograma da Revigrés



Fonte: Adaptado do Manual de Integração da Revigrés

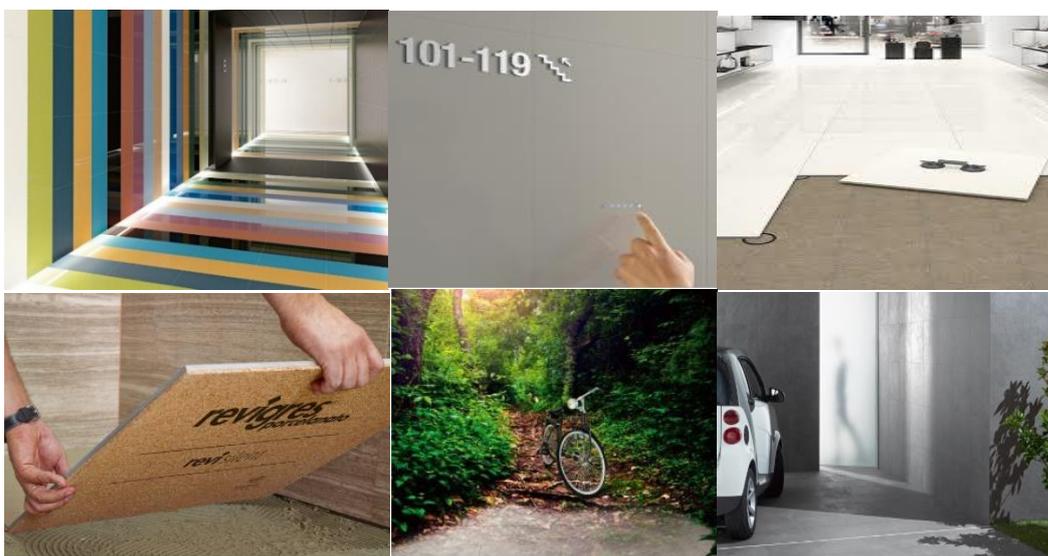
Todos estes departamentos comunicam internamente, tanto a nível horizontal, como a nível vertical, de forma a garantir uma comunicação organizacional eficaz. Esta comunicação é realizada através de linhas de telefone internas, e-mail institucional ou inclusive através da deslocação física para o departamento em causa.

2.2.5. Os produtos Revigrés

Ao longo do seu percurso, a empresa *Revigrés* desenvolveu e continua a desenvolver um elevado leque de produtos que pretendem ir de encontro a todos os tipos de uso (pavimento, interior ou exterior, e revestimento, interior ou exterior) e tráfego (fraco, moderado, intensivo e muito intensivo) associado a cada construção, bem como aos próprios desejos e necessidades dos consumidores.

Por esta razão, atualmente, o catálogo de produtos da *Revigrés* possui cerca de 92 coleções, com vários formatos, aplicações, estilos e cores, das quais destaco: a coleção cromática, que possui uma paleta de 40 cores, nove formatos e quatro acabamentos; a coleção dos produtos multifuncionais, que oferece produtos de cerâmica antibacteriana, de isolamento acústico e térmico, de cerâmica amovíveis e reutilizáveis e, ainda, produtos de cerâmica sensitiva; e, por fim, a coleção de produtos amigos do ambiente, na qual existe o reaproveitamento de lamas e de outros materiais provenientes da produção de outros produtos (figura 2.2.6).

Figura 2.2.6 Principais coleções da Revigrés



Fonte: <https://revigres.pt/produtos/>

Para a construção destes produtos é importante ter em conta o nível de resistência física de cada tipo de cerâmica. Nos casos em que é necessária uma maior resistência física, a empresa utiliza o porcelanato técnico, que para além da resistência, oferece ainda um brilho intenso ao material. Por sua vez, quando é necessária uma resistência média, utiliza-se o porcelanato esmaltado, um tipo de cerâmica que possui uma camada de esmalte e que garante, ao produto final, uma maior resistência ao ataque químico e à

mancha que, muitas vezes, ocorre nas áreas residenciais. Finalmente, no caso de uma resistência fraca, a Revigrés utiliza a cerâmica monoporosa que é ideal para o revestimento de paredes internas (VivaDecoraPRO, 2018).

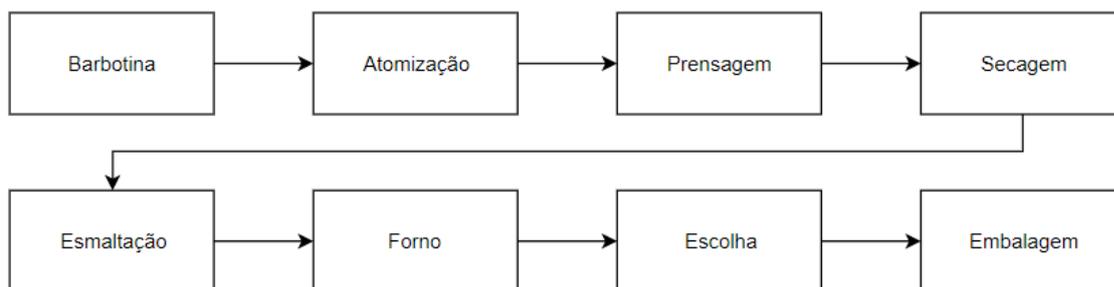
2.2.6. O sistema produtivo

O sistema produtivo da Revigrés é composto por vários processos produtivos, tendo em conta o tipo de material a utilizar na produção, bem como o tipo de produto final que se pretende obter.

Em cada processo de produção existem várias linhas de produção divididas pelas diferentes unidades fabris, sendo que todos estes processos têm início na unidade 3, uma vez que é nela que estão armazenadas todas as matérias-primas, como é o caso das areias, feldspato e colorantes utilizados na produção. Antes das matérias-primas serem transferidas para outra unidade de produção, seja ela a unidade 1 ou 2, elas são analisadas com o intuito de avaliar a sua qualidade. Caso não estejam de acordo com os parâmetros definidos pela Revigrés não entram no processo produtivo.

Posto isto, para a produção de revestimentos internos, as matérias-primas são transferidas da unidade 3, onde se encontram armazenadas, para a unidade 1, com o intuito de produzir produtos de cerâmica monoporosa ou em alguns casos produtos de porcelanato esmaltado. Esta unidade é a mais antiga da Revigrés e pretende fabricar produtos mais leves, mas menos resistentes. Na figura 2.2.7 visualizamos o seu processo produtivo:

Figura 2.2.7 Processo Produtivo da Unidade 1



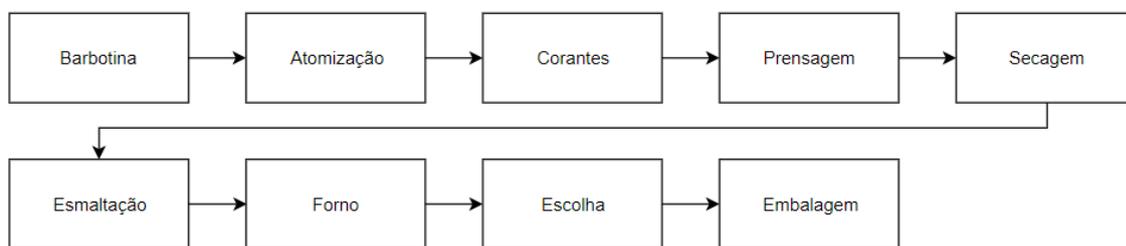
Fonte: Elaboração Própria

As matérias-primas em pó juntamente com a água são misturadas na barbotina, com o intuito de obter uma massa. Massa esta que passará para a atomização para poder evaporar a água, de forma a garantir uma massa consistente. Posteriormente, esta massa será prensada, isto é, comprimida para de seguida passar para o processo de secagem da massa;

secagem esta que pretende remover toda a humidade que ainda existe na massa. Retirada toda a humidade, a massa segue para a esmaltação com vista a criar um acabamento protetor contra o desgaste. Finalmente, segue para o forno onde a massa é cozida gerando o produto final. No entanto, o processo de produção não termina aqui. Para garantir a máxima qualidade dos produtos, a Revigrés ainda tem mais uma fase de produção, que é a escolha. Nesta etapa, os produtos serão avaliados tendo em conta os seus parâmetros de segurança e qualidade, através de diversos testes de modo a garantir a sua qualidade.

De forma idêntica, nos produtos de porcelanato técnico e porcelanato esmaltado, as matérias-primas são transferidas para a unidade 2. Nesta unidade, os produtos têm uma maior resistência física, pelo que são utilizados para ambos os fins, pavimentos e revestimentos.

Figura 2.2.8 Processo Produtivo da Unidade 2



Fonte: Elaboração Própria

Na figura 2.2.8 verificamos que a unidade 2 possui um processo de produção muito parecido com a unidade 1, embora seja uma unidade mais recente e, por isso, mais moderna em termos de tecnologias de produção. Por sua vez, sendo mais moderna, possui também uma maior capacidade de produção. Assim sendo, as matérias-primas em pó juntamente com a água são misturadas em barbotinas mais avançadas tecnologicamente. Posteriormente, irão para a atomização para remover a água, dando origem a uma massa mais dura, sendo que numa terceira fase juntam-se os corantes para dar cor à massa. De seguida, o processo desenrola-se de forma igual, sendo que nas linhas de esmaltação é importante referir que serão impressos no material já cozido imagens ou formas, através de impressoras tecnologicamente mais avançadas.

Definidos os processos produtivos das unidades 1 e 2, os produtos podem ainda passar por outros processos para atingir o produto final pretendido, como é o caso das linhas de acabamento das unidades 1 e 2, do polimento, na unidade 4, e da decoração e corte, na unidade 5.

Nas linhas de acabamento das unidades 1 e 2, bem como na unidade 4, o produto final obtém um acabamento único, que lhe permite aumentar o seu valor acrescentado. É o caso do acabamento Retificado, que garante que todas as arestas, para além de serem retas, possuam a mesma espessura; o Polido, que lhe proporciona um forte brilho à superfície; e o Lapado, que é parecido ao polido, no entanto, garante um brilho mais mate; e o Soft que promove uma superfície mais suave, contudo sem brilho. No final, o produto é novamente escolhido e embalado, caso respeite todos os pressupostos inerentes à sua escolha.

Na unidade 5, os produtos sofrerão alterações ao nível da decoração e do corte, como é o caso da decoração dos produtos, através de desenhos; ou ainda o caso do corte, que permite ao produto ser cortado em pequenas partes para a facilitar ou ainda trazer algo novo à sua aplicação, nomeadamente o caso das chamadas “Pastilhas”, que são muitas vezes aplicadas nas casas de banho, cozinhas, ou inclusive no revestimento e pavimento de piscinas.

2.2.7. Sistema de Qualidade, Ambiente, Inovação, Investigação e Responsabilidade Social

Desde sempre que a Revigrés tem demonstrado uma forte preocupação por áreas como a qualidade, a inovação, o ambiente e a responsabilidade social. Esta preocupação tem-lhe garantido a obtenção de diversos certificados, como é o caso do Certificado da Qualidade em 1995, do Certificado de Gestão Ambiental (2009), do Certificado de Responsabilidade Social (2011) e, ainda, do Certificado de Investigação, Desenvolvimento e Inovação (2012). Todos estes certificados permitem à organização constituir um Sistema de Gestão Integrado.

Neste sentido, a empresa definiu uma política adequada que complementa estas quatro vertentes, com vista não só a reforçar a sua diferenciação, competitividade, promoção e liderança, como também em garantir tanto a sustentabilidade do negócio como ainda a construção de uma sociedade mais sustentável¹².

Ao nível da qualidade, a empresa pretende garantir a Qualidade Total dos seus produtos e dos seus processos de fabricação, distribuição, logística, entre outros, com vista à satisfação das partes interessadas relevantes, como é o caso dos seus clientes e

¹² Manual de Acolhimento da Revigrés

colaboradores. Qualidade esta que irá garantir um melhor desempenho possível dos processos e, conseqüentemente, uma melhor qualidade dos produtos.

Em relação ao ambiente, a Revigrés propõe-se a reduzir o impacto ambiental no planeta, através da “(...) melhoria contínua do desempenho ambiental nas suas atividades, cumprindo as obrigações de conformidade, prevenindo a poluição e protegendo o ambiente”¹³.

No que concerne à responsabilidade social, a empresa pretende adotar “(...) um conjunto de práticas socialmente responsáveis tendo em vista a contribuir positivamente para a sociedade e maximizar os [seus] impactos positivos”¹⁴. Tais práticas conjugam as componentes sociais, económicas e ambientais que fazem parte do triângulo da responsabilidade social. Como por exemplo, a elaboração de uma política de preservação dos recursos e a elaboração de uma política social, que respeite a diversidade e que prevê não só reduzir as desigualdades sociedades, como ainda melhorar as condições de vida das gerações atuais e futuras. Por outro lado, a Revigrés promove e participa, frequentemente, em atividades que contribuem para o desenvolvimento destas áreas em questão.

Por fim, na vertente de investigação, desenvolvimento e inovação, a empresa pretende “consolidar um espírito de inovação e de geração de ideias que garanta o envolvimento dos colaboradores, [bem como] promover a gestão do conhecimento com o intuito de valorizar o capital humano”¹⁵. Nesta vertente, a organização adota medidas como o desenvolvimento de produtos eco inovadores, bem como produtos diferenciadores e competitivos, que reforçam a liderança da empresa. Assim, a empresa estará a contribuir tanto para a sua sustentabilidade económica, como também para a sustentabilidade económica da sociedade e, inclusive, a sustentabilidade ambiental.

Em suma, todas as vertentes apesar de diferentes, têm uma interligação entre elas de modo a atingir os seus objetivos e a concretizarem a própria missão da Revigrés.

¹³ <https://revigres.pt/ambiente/>

¹⁴ <https://revigres.pt/responsabilidade-social/>

¹⁵ <https://revigres.pt/inovacao/>

2.2.8. Sistemas de Informação

A Revigrés utiliza como sistema de informação, um sistema de gestão integrado (*Enterprise Resource Planning*, ERP) desenvolvido por uma empresa de tecnologia de informação da cidade de Coimbra, a RC-Soft, especializada em soluções para o negócio da cerâmica. Esta empresa tem como objetivo oferecer soluções “(...) de primeira linha para aumentar a eficiência operacional, reduzir custos e ajudar os (...) seus clientes nacionais e internacionais a obter o máximo de benefícios dos seus ativos globais”¹⁶.

O sistema de gestão integrado da Revigrés, tal como todos os outros, oferece um conjunto de aplicações ou funcionalidades integradas que permitem gerir todas as áreas da empresa, nomeadamente o Marketing, Stocks, Logística, Recursos Humanos, Contabilidade, entre outros. Todas estas funcionalidades permitem criar operações mais eficientes, uma vez que ao fornecer informação das diferentes áreas, possibilitará informações detalhadas sobre as mesmas e, conseqüentemente, um maior controlo sobre alguns pontos vulneráveis do negócio (Buckhout, Frey & Nemeç JR, 1999; Miltello, 1999, as cited in Mendes & Filho, 2002).

Por outro lado, a empresa possui, ainda, tanto um sistema de gestão integrado aplicado à gestão documental, que tem como objetivo o arquivo e classificação de todos os documentos em formato digital, na base de dados da empresa, para facilitar uma futura pesquisa e consulta rápida dos mesmo; um sistema de gestão integrado aplicado ao tratamento de reclamações (Centro de Tratamento de reclamações, CTR); e, ainda, um sistema aplicado à gestão das relações com os clientes (*Customer Relationship Management*, CRM).

Todos estes sistemas e aplicações encontram-se interligados entre si, permitindo haver trocas de informações entre ambos. Além do mais, todos estes sistemas e aplicações encontram-se constantemente a sofrer alterações, de forma a ir de encontro às necessidades da Revigrés, garantindo, cada vez mais, um sistema útil, de fácil utilização e que facilite no controlo e gestão da informação.

¹⁶ <https://www.rcsoft.pt/PT/sobre-nos/quem-somos>

2.3. Estágio

O estágio curricular, no âmbito do Mestrado de Controlo de Gestão do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, foi realizado na área do controlo de gestão do departamento Administrativo e Financeiro da Revigrés, tendo o seu início no dia 8 de janeiro de 2020 e término no dia 31 de julho de 2020¹⁷. Os objetivos principais deste estágio centraram-se no desenvolvimento de competências relacionadas com o controlo de gestão, onde fosse evidenciado um sentido crítico e uma procura constante por soluções de melhoria contínua.

2.3.1. Descrição detalhada das atividades

No decurso do trabalho realizado, nestes seis meses de estágio curricular, no departamento Administrativo e Financeiro da Revigrés, desenvolveram-se um conjunto de atividades ligadas, maioritariamente, ao controlo de gestão. As quais se focaram, essencialmente, nas seguintes tarefas:

- Elaboração do orçamento anual;
- Realização do controlo orçamental;
- Análise de vendas e custos, em termos de rentabilidade e evolução (semanal e anual);
- Elaboração de atividades no âmbito do controlo de Produção.

Todas as atividades foram desenvolvidas com o recurso ao sistema de informação RC-Soft, (que abrange não só a área de contabilidade, como também a área de controlo de gestão); assim como ao *Microsoft Excel*, que foi fundamental para tratar a informação fornecida pelo sistema de informação RC-Soft.

Nos pontos seguintes serão apresentadas, de forma detalhada, as atividades realizadas, bem como as ações empreendidas para o desenvolvimento e resolução das mesmas.

¹⁷ Com paragem de um mês, de 21 de Abril de 2020 a 21 de Maio de 2020, em resultado da entrada da organização em *Layoff* total, devido à pandemia.

2.3.1.1. Elaboração do orçamento anual

O Orçamento, como referido anteriormente, é um dos instrumentos fundamentais no âmbito do controlo de gestão, na medida em que, ao permitir realizar projeções económicas sobre o resultado esperado, se converte num importante instrumento de gestão.

Na Revigrés, este instrumento é elaborado entre o final do ano anterior e o início do ano previsional, tendo por base os programas fornecidos pelos diversos departamentos da organização.

Tal como o esperado, o primeiro passo será a realização do orçamento de vendas com base no programa de vendas fornecido pelo departamento comercial. Neste programa, encontra-se tanto uma projeção das vendas globais em euros, como em metros quadrados, assim como o preço médio líquido de venda (PMLV), proposto pela direção comercial. Esta projeção da direção comercial é realizada por mercado, país, vendedor, cliente e segmento de cliente no caso do mercado nacional.

Finalizado o orçamento de vendas anual, este é comunicado ao departamento comercial, para a sua aprovação final. Após esta aprovação, elabora-se o orçamento de vendas mensal com base num coeficiente de sazonalidade calculado segundo as vendas mensais de 2019, que difere de mês para mês e que é determinado pela seguinte fórmula:

$$\text{Coeficiente de sazonalidade (mês } x \text{ de 2019)} = \frac{\text{Vendas do mês } X}{\text{Vendas total de 2019}}$$

Com o orçamento de vendas apurado, o segundo passo seria a realização do orçamento de produção por família e acabamento de produto, todavia uma vez que a produção ainda não tinha fornecido os indicadores para o orçamento de produção de 2020, a área do controlo de gestão optou por elaborar, primeiro, o orçamento de custos industriais e o orçamento de custos de estrutura.

Assim sendo, o orçamento dos custos fixos e variáveis industriais e o orçamento de custos de estrutura foram elaborados com base nas projeções dadas pelos diferentes centros de responsabilidade.

Nestes orçamentos, incluíram-se todos os custos associados aos fornecimentos e serviços externos, custos com pessoal (onde se incluem tanto os custos associados aos trabalhadores da Revigrés, como ainda os custos associados aos trabalhadores

temporários) e outros custos, como, por exemplo, os impostos, descontos de pronto pagamento concedidos, ofertas e amostras de inventário, indenizações a clientes, e, ainda, os custos associados às depreciações. Após o apuramento dos custos anuais, elaboraram-se vários mapas resumo dos custos e, ainda, um dossier com as principais conclusões. Para terminar, apuraram-se os valores mensais para cada custo consoante a sua natureza. No caso dos custos fixos, transformou-se o custo anual num custo fixo mensal. No entanto, nos custos variáveis utilizaram-se outros critérios para a sua repartição (Anexo III).

Relativamente ao orçamento de produção por família e acabamento de produto, este não foi totalmente terminado no decorrer do estágio, uma vez que com a entrada da organização em *Layoff*, o orçamento acabou por se atrasar. Por esta razão, apenas foi possível realizar o programa de produção para cada unidade fabril, com base tanto no programa de vendas, como em indicadores de produção, estabelecidos pelas unidades fabris para o ano de 2020. Estes indicadores são: % de quebras; % 1^a+Std+Rip¹⁸; tamanho médio das ordens de fabrico (OF) e % lote maior. Todos estes indicadores foram estabelecidos para as diferentes unidades fabris.

Posto isto, o programa de produção foi elaborado segundo o pressuposto de que não existe variação de inventários. Por essa razão, a quantidade de produção consiste na quantidade de venda estipulada pelo programa de vendas para cada subfamília¹⁹, acabamento e formato.

Desta forma, o programa de produção compreende a repartição das quantidades produzidas pelas várias unidades fabris, consoante a sua subfamília, acabamento e formato. No entanto, esta quantidade estipulada deve, ainda, incluir o volume de quebras que acontece nos vários momentos da produção, desde o forno até à escolha, sendo dada pela seguinte fórmula:

$$\textit{Produção Final} = \textit{Produção} (1 + \% \textit{Quebra})$$

¹⁸ A percentagem de 1º, Standard e Ripasse (Anexo II) consiste na percentagem de produtos que são considerados perfeitos ou ideais para comercialização, segundo a norma da Revigrés, isto é, que não tem nenhum defeito à superfície e que podem ser vendidos ao preço de venda tabelado, sem sofrer qualquer penalização.

¹⁹ A subfamília consiste no tipo de cerâmica utilizado consoante o nível de resistência física do mesmo, sendo dividida por: Monoporosa, Porcelanato Esmaltado e Porcelanato Técnico.

Após o cálculo final da produção anual, definiu-se qual o volume de quantidades a produzir mensalmente, com base no coeficiente de sazonalidade do ano anterior.

Posteriormente, elaborou-se um resumo por cada unidade fabril, com o volume de produção estipulada, a % de quebras, a % de 1^a+Std+Rip e os indicadores de eficiência (nº de lotes por OF; % de Rendimento²⁰ e consumo de gás).

2.3.1.2. Realização do controlo orçamental

Tal como referido anteriormente, o controlo orçamental é fundamental para garantir não só o acompanhamento dos resultados com o planeado, como ainda para tomar medidas corretivas, no caso de os resultados estarem abaixo do previsto.

Neste sentido, durante o estágio, identificaram-se e apuraram-se os desvios e as variações face a 2019, bem como as causas dos mesmos, tanto para os preços de compra das matérias primas e dos materiais de embalagem, como para os outros custos industriais e também para as vendas.

No caso do apuramento das variações face a 2019, a primeira etapa passou pela obtenção dos dados, através do sistema informático, referentes à utilização e às compras das matérias-primas e dos materiais de embalagem para o período de 2020 e 2019. Após a obtenção destes dados, foi possível determinar a variação do preço e mix de consumo face a 2019, para todos os produtos em causa, bem como a variação do custo de consumo global. Por forma a determinar as causas para esta variação, apurou-se, primeiro, qual seria o custo do consumo com base no preço de compra de 2019; o custo do consumo com base no mix de 2019; e, posteriormente, o desvio em relação aos valores de 2020.

Por sua vez, em relação aos custos fixos e variáveis industriais e custos de estrutura, foram apurados os desvios e as variações para cada rúbrica do orçamento, face ao valor acumulado do orçamento e do real de 2019 e de 2018. Contudo, a fórmula de cálculo destes desvios e das suas variações depende do tipo de custo que estamos a apurar.

²⁰ A percentagem de rendimento é obtida pela multiplicação da percentagem de disponibilidade com a % de velocidade de produção. A disponibilidade consiste na percentagem de tempo real de produção (sem paragens), tendo em conta o tempo total de produção (com paragens). Por sua vez, a velocidade diz respeito à rapidez de laboração nas diferentes fases do processo produtivo.

No caso dos custos fixos, o desvio é obtido pela diferença entre os valores reais de 2020 e os valores previstos no orçamento, sendo a variação obtida com a comparação com os valores reais de 2019 e 2018.

Por sua vez, no caso dos custos variáveis (Anexo III), como o custo varia de acordo com o nível de vendas da organização, é importante apurar não só o desvio de vendas, em valor e metros quadrados, como ainda o desvio de custos variáveis.

Posteriormente, tal como na preparação do orçamento, realizou-se um dossier com a identificação do desvio global por centros de responsabilidade e seus departamentos, bem como as principais causas para esses desvios.

Finalmente, no que concerne ao desvio de vendas, este foi elaborado de forma indireta através do *Kaizen* Comercial Semanal, que será abordado num dos próximos pontos.

2.3.1.3. Análise de rendibilidade às vendas

A rendibilidade é um dos conceitos mais importantes para as empresas, uma vez que mede a capacidade lucrativa da mesma, ou seja, a capacidade de gerar lucro. Por essa razão, é necessário realizar, constantemente, análises de rendibilidade para avaliar e acompanhar o desempenho da organização.

Nesta área, o controlo de gestão pode e deve ajudar os gestores, através da execução de análises de rendibilidade operacional, nomeadamente às vendas, uma vez que não só consegue avaliar e monitorizar o desempenho organizacional, como ainda consegue identificar tendências e, desta forma, controlar o risco das operações. Por outro lado, oferece, ainda, informação de natureza económico-financeira que irá ajudar na sustentabilidade económica da empresa.

Por esta razão, foram realizadas as seguintes análises:

- **Análise de risco de clientes do mercado nacional:** avaliação, de natureza económico-financeira, realizada anualmente com base nos dados contabilísticos e estatísticos obtidos através da base de dados Sabi²¹. Esta análise não só permitiu

²¹ O Sabi é uma base de dados que contém informação empresarial atual e histórica de mais de dois milhões e meio de empresas portuguesas e espanholas com o intuito de ajudar a criar análises sofisticadas de uma empresa ou de grupo de empresas. Esta plataforma é fundamental para monitorizar as empresas e os seus concorrentes, pelo que funciona como uma mais valia para o controlo de gestão.
<https://www.fep.up.pt/servicos/sdi/documentos/pt/sabi.pdf>

avaliar e determinar o nível de risco de cada cliente, como permitiu avaliar o nível de risco global e também identificar os clientes com maior risco que não possuem seguro de crédito.

- **Análise de rendibilidade operacional de vendas:** estudo da capacidade lucrativa e sua evolução temporal, relativo à comercialização de um conjunto de produtos de uma determinada coleção ao longo dos últimos cinco anos, com o objetivo de conhecer as principais características dos produtos mais vendidos e os seus principais clientes. Para a realização desta análise foi necessário retirar, do sistema informático RC-Soft, os dados relativos às vendas (vendas em valor e quantidade, PMLV e a percentagem de desconto) e à rendibilidade (EBIT²²) dos produtos em análise. Esta análise foi realizada sem qualquer periodicidade, apenas quando solicitada por algum gestor ou diretor da Revigrés.
- **Análise de rendibilidade operacional dos Mercados/Países:** análise de rendibilidade operacional das vendas aplicada ao mercado/país em estudo, com o propósito de estudar, de forma pormenorizada, a eficácia e eficiência das vendas por mercados, países, clientes e/ou agentes, produtos e/ou segmentos de produtos, bem como a evolução temporal das mesmas. Para tal, foi, igualmente, necessário obter, a partir do sistema de informação RC-Soft, os dados relativos às vendas (vendas em valor e quantidade, PMLV e a percentagem de desconto), à rendibilidade (EBIT), assim como os custos de merchandising, dos últimos três ou cinco anos, dos produtos em análise. Esta análise não possui qualquer periodicidade de realização, no entanto pressupõe-se que existe a necessidade de a efetuar anualmente para estudo de mercado.
- **Análise de rendibilidade operacional dos segmentos de produto²³:** análise de rendibilidade operacional das vendas aplicada, apenas, às coleções e aos

²² O EBIT consiste no resultado (lucro) antes de juros e impostos. Este indicador pode ainda ser considerado como o resultado operacional, na medida em que considera todos os rendimentos e custos operacionais. A diferença entre este indicador e o EBITDA está no facto de que o EBIT considera as depreciações e amortizações no resultado, enquanto que o EBITDA não considera.

²³ Os segmentos de produto foram criados com o intuito de classificar todas as coleções de acordo com um perfil de venda específico. Perfil este que tem em conta tanto o preço de tabela, a % de desconto, como também o próprio nível de rentabilidade da coleção. Desta forma, os segmentos de produto podem ser classificados em: PRO, onde se inserem as coleções com um alto preço de tabela; Medio/Alto, que consistem nas coleções com preço de tabela inferior às coleções do segmento PRO e superior ao preço de tabela praticado nos restantes segmentos de produto; Comercial, as coleções que possuem uma alta taxa de desconto; Gama baixa, as coleções com preço de tabela mais baixo; e, por fim, os *Commodities*, que são produtos com um preço de produção baixo.

segmentos de produto, com o intuito não só de propor segmentos de produtos para as novas coleções, como também propor alterações de coleções para outros segmentos de produto. Esta análise, tal como as duas análises anteriores, foi realizada com recurso ao sistema informático RC-Soft para o fornecimento dos dados relativos às vendas (vendas em valor e quantidade, PMLV, preço de tabela e percentagem de desconto) e à rentabilidade (EBIT) das vendas dos três últimos anos. Esta análise, tal como a anterior, não possui qualquer periodicidade de realização, no entanto pressupõe-se que existe a necessidade de a realizar quando é criada uma nova coleção.

Todas estas análises foram realizadas com recurso ao *Microsoft Excel*, que não só facilitou no tratamento da informação, como ainda ajudou na criação dos *Dashboards* e das tabelas dinâmicas. Por outro lado, utilizou-se, ainda o *Microsoft PowerPoint*, para a apresentação dos dados.

2.3.1.4. Kaizen Comercial

Para realizar o acompanhamento das vendas semanais, a Revigrés possui um instrumento desenvolvido segundo a metodologia *Kaizen*: o *Kaizen Comercial Semanal*. Este instrumento consiste num conjunto de *Dashboards* que permite analisar, de uma forma geral, o valor das vendas semanais e acumuladas, assim como o PMLV praticado, tendo como comparação não só os valores reais do ano e do período homólogos, como também os valores previstos no orçamento.

Este instrumento de análise é realizado todas as segundas-feiras de manhã e apresenta as vendas por mercado, vendedor e segmento de cliente, no caso do mercado Nacional.

2.3.1.5. Controlo da Produção

No âmbito do controlo de produção, foram realizadas algumas tarefas de apoio, como é o caso do controlo de fecho de ordens de fabrico, análise de paragens de produção e, ainda, análise do controlo da produção e dos consumos.

Em relação ao controlo de fecho de ordens de fabrico (OF), esta é uma das tarefas mais importantes para o custeio final dos produtos, uma vez que se a OF não estiver fechada em todos os níveis da produção (produção, qualidade e recolha) não será possível determinar o custo de produção dos produtos implícitos na OF, pois continuará

classificada pelo sistema de informação RC-Soft como estando ainda no processo produtivo.

Este controlo é realizado tanto através de um mapa de controlo de fecho de Ordens de Fabrico (OF), num ficheiro do *Microsoft Excel*, que apresenta todas as OF abertas e fechadas; como com o apoio do sistema de informação RC-Soft, que permite averiguar se as OF já se encontram fechadas ou caso contrário as causa de estas ainda estarem abertas no sistema.

Assim sendo, o primeiro passo consistirá na identificação do número da última OF aberta em cada série de produção, sendo que cada série de produção está associado a uma determinada unidade fabril. O passo seguinte passa pela confirmação no sistema da existência ou não de ‘receita’ de produção²⁴ em todos os produtos das OF. No caso de haver um produto que não tenha ‘receita’ implícita, este deverá ser comunicado ao departamento de controlo de produção, para que este registe a ‘receita’ no sistema. Posteriormente, com o recurso ao sistema, devem-se fechar todas OF que o sistema permita, registando-as no mapa de controlo de fecho de OF, que apura não só a percentagem de fecho global e por série de produção, como a percentagem de OF anuladas e, também, a percentagem de OF abertas.

Nas OF que o sistema não deixou fechar, deve-se, então, procurar qual a razão para que tal aconteça e comunicar, posteriormente, ao departamento de controlo de produção para que o mesmo corrija estas situações. Estas causas podem acontecer porque as OF encontram-se numa das seguintes três situações:

- Aberta na produção, mas fechada na qualidade e na recolha; ou
- Aberta na produção e na recolha, mas fechada na qualidade; ou
- Aberta na qualidade e fechada na produção e na recolha;

Por outro lado, o controlo da produção permite, ainda, avaliar o volume de produção líquida (produção bruta menos os consumos) e de produção bruta (produção total), tendo em conta que os consumos correspondem ao ‘ripasse’²⁵.

²⁴ Para a realização de cada produto, tal como para a realização de um bolo, é seguida uma determinada receita que define quais as matérias-primas a utilizar, assim como a sua quantidade.

²⁵ Existe ‘ripasse’ quando os produtos ao natural não estão dentro de nenhum dos parâmetros aceitáveis e, por essa razão, devem ser polidos caso a superfície apresente deficiências, ou retificados, caso as áreas não estejam corretas. Desta forma, estes produtos voltam novamente para a produção, com vista a alcançar os parâmetros aceitáveis.

No que diz respeito à análise de paragens de produção, esta permite não só avaliar o desempenho de produção, como ainda identificar os erros que podem surgir ao longo do processo produtivo, sendo o seu intuito minimizá-los. Assim sendo, através do uso de tabelas dinâmicas (Anexo IV) apresentaram-se as cinco principais causas das paragens de produção, em cada ponto de controlo e consoante a unidade fabril, bem como o peso que estas representam no tempo de duração da produção, conforme a seguinte fórmula:

$$\text{Peso da paragem no tempo de produção} = \frac{\text{Duração da paragem}}{\text{Tempo total de produção}}$$

A partir desta análise concluiu-se que as causas das paragens de produção, prendem-se com:

- Setup - paragens para alterações de formato ou padrão dos produtos, no arranque da produção.
- Produto - paragens para alteração de calibres ou tonalidades para o produto final, no arranque ou durante a produção.
- Fluxos - paragens que estão associados ao fluxo de trabalho e que podem ocorrer tanto no arranque como durante a produção. Como por exemplo, apoio noutra linha de produção, corte de corrente elétrica, encravamento, arranque de turno, final de turno, intervalo, entre outros.
- Equipamentos - paragens por manutenções de equipamentos, afinações e programação de máquinas.
- Avaria de equipamentos – paragens por avarias de equipamentos.

2.3.1.6. *Tableau de Bord da Produção*

Tal como apresentado anteriormente, o *Tableau de Bord* é um dos instrumentos que permite o acompanhamento e controlo do desempenho de uma determinada área ou departamento da organização, como é o caso da área de produção da Revigrés.

Desta forma, este é um dos instrumentos fundamentais para avaliar mensalmente o desempenho da produção da Revigrés, através de vários indicadores de natureza financeira. Este instrumento apresenta várias tabelas e, inclusive, alguns *Dashboards* que auxiliam na análise do desempenho mensal e acumulado até à data, assim como a sua evolução com os valores anuais e mensais dos anos anteriores. Todos estes valores são obtidos pelo sistema de informação RC-SOFT, os quais são introduzidos no ficheiro de trabalho do *Tableau de Bord*.

Posto isto, o *Tableau de Bord* apresenta, em primeiro lugar, dois mapas da produção, um com ensaios e outro sem ensaios, onde retrata o volume de produção bruta, o seu consumo e, finalmente, o volume de produção líquida por unidade de produção, classe e acabamento dos produtos acabados, quer em termos mensais e acumulados, do presente ano, como do período homólogo.

Após o preenchimento destes dois mapas, seguem-se as tabelas dos indicadores de produção, mensais e acumulados. Estas tabelas apresentam de forma sintética os principais indicadores de avaliação de desempenho da produção, nomeadamente: o volume de produção, em termos brutos e líquidos, referentes à produção global e com acabamento e, ainda, a produção do forno; a capacidade de produção utilizada no seu global, no acabamento e no forno; a percentagem de produção dos produtos da classe primeira e standard, isto é, a percentagem de produtos sem defeitos visíveis; a percentagem de rendimento; a percentagem de quebras na produção, no acabamento e no armazém; e, inclusive, o consumo de gás pelas várias unidades de produção.

Todos estes indicadores encontram-se, posteriormente, desdobrados no ficheiro de trabalho, onde é possível encontrar as causas, positivas ou negativas, para aquele determinado desempenho, consoante, não só, as várias unidades de produção, como também consoante as linhas de acabamento.

2.3.1.7. Análise de Encomendas

Tendo a Revigrés uma grande quantidade de encomendas e muitas delas com um volume considerável de quantidades requeridas (derivado do seu alto volume de vendas), torna-se necessário acompanhar a situação das encomendas, de forma a ir ao encontro das necessidades dos clientes, tanto ao nível do produto e das quantidades requeridas, como ao nível de prazos de entrega.

Neste sentido, foi solicitado um conjunto de tarefas que permitissem analisar não só o volume de carteiras de encomendas existentes à data, como ainda o volume de encomendas por satisfazer.

Assim, durante algumas semanas, uma das tarefas realizadas à segunda-feira foi a elaboração de um mapa por mercado, vendedor, cliente e produto, que tem como intuito

analisar o volume de encomendas dos projetos especiais²⁶. Este mapa apresenta o volume de encomendas em aberto à data; o volume de quantidade em falta; o volume de quantidade cativo, isto é, reservado para aquela determinada encomenda; e, ainda, as quantidades dos produtos que existem em *stock* e que podem ser reservadas para a encomenda em causa.

Mais tarde, surgiu a necessidade de controlar o volume de encomendas que ocorrem de forma contínua e sistemática, derivado da situação do *COVID-19*, que levou várias organizações a entrar em *Layoff* e, desta forma, a cancelarem as suas encomendas. Neste âmbito, em vez de se realizar o mapa das encomendas dos projetos especiais, realizou-se um novo mapa que analisava o volume de encomendas de acordo com a origem da encomenda, a que se designou de *Stock-Order* (Encomendas contínuas e sistemáticas). Este mapa, tal como o anterior, apresenta as quantidades de encomendas, em valor e metros quadrados, o volume de encomendas em falta, em valor e metros quadrados e, ainda, o volume de encomendas cativas, em valor e metros quadrados, por mercado, vendedor, cliente e produto.

Além destes mapas, sentiu-se, ainda, a necessidade de analisar de forma geral a quantidade de todos os tipos de encomendas abertas até à data, pois foram identificadas várias encomendas abertas referentes aos anos de 2017, 2018 e 2019. Assim sendo, elaborou-se, primeiramente, um mapa com todas as encomendas abertas até à data por mercado, situação, vendedor, cliente e produto com a referência da data de encomenda. Posteriormente, elaborou-se um *Dashboard* que permitiu analisar, de forma rápida e intuitiva, o volume de encomendas em aberto referente aos anos de 2017, 2018 e 2019 e, ainda, o volume de encomendas referentes a 2020. A partir desta análise conseguiu-se identificar o volume de encomendas por ano, mercado e situação, assim como o valor total da encomenda, o valor em falta, o valor cativo e, inclusive, o valor não cativo (não reservado). Todos estes valores eram apresentados tanto em euros, como em metros quadrados.

²⁶ Os projetos especiais correspondem, tal como o nome refere, a projetos de carácter único, onde os clientes pedem um conjunto de produtos específicos, de uma determinada coleção, que não fazem parte do catálogo.

2.3.1.8. Análise de Stocks

Apesar do controlo de stocks ser realizado, maioritariamente, pela área da logística, o departamento administrativo e financeiro da Revigrés sente a necessidade de acompanhar e monitorizar, periodicamente, o stock dos produtos para algumas situações especiais, nomeadamente o stock de produtos associados aos projetos especiais, ou, ainda, o stock de produtos associados por lote.

No primeiro caso, análise de stocks dos produtos de projetos especiais, pretendia-se avaliar o volume de stocks existentes à data tanto para saldar uma determinada encomenda de produtos na situação de projetos especiais, como também para conhecer o volume de produtos, que após saldar a encomenda em falta, serão transferidos para a situação descontinuados²⁷. Para isso, é necessário gerar uma listagem de inventario inicial e final de um determinado conjunto de produtos, de uma dada coleção que se pretende analisar, através do sistema de informação RC-Soft. Esta listagem fornece o valor e as quantidades do inventário inicial e final, existentes àquela data ou a outra data passada em específico, bem como a sua variação. A partir desta listagem é possível elaborar um mapa que apresenta o valor do stock inicial e final de todos os produtos associados à tal coleção de produtos e à situação de projetos especiais, sendo que o inventário final dos produtos acabados (PA) é o resultado da seguinte fórmula:

Inventário final PA

$$\begin{aligned} &= \text{Inventário Inicial PA} + \text{Produção} + \text{Devoluções} - \text{Consumo} \\ &- \text{Qtd. Vendida} - \text{Quebra} - \text{Abates} - \text{Saida para Mostruário} \end{aligned}$$

No segundo caso, análise de stocks de produtos por lotes²⁸, procurava-se identificar o volume de lotes de produtos com baixos m², uma vez que cada lote é constituído por produtos que possuem características únicas.

Desta forma, foi necessário gerar uma listagem bastante parecida à utilizada na análise de stocks de produtos dos projetos especiais, sendo, no entanto, filtrada por classe, situação,

²⁷ Tal como referido na nota anterior, os produtos de projetos especiais não estão no catálogo. Neste sentido, quando o cliente requiere uma determinada quantidade desses produtos, eles são transferidos da situação de descontinuados para a situação de projetos especiais. Após a liquidação deste projeto, as sobras destes produtos serão, novamente, transferidas para a situação descontinuados.

²⁸ Cada lote é constituído por um conjunto de produtos que possuem não só o mesmo calibre, ou seja, comprimento ou tamanho do ângulo de espessura, como também a mesma tonalidade, isto é a cor. Lotes com baixos metros quadrados dificilmente serão vendidos para clientes diferentes, uma vez que têm características únicas e, por isso, diferentes das características normais.

coleção, produto e lote. Com esta listagem foi possível elaborar um mapa que apresenta as situações, as coleções e os produtos por lotes. Contudo, para facilitar a interpretação dividiu-se os lotes por três tipos (lotes superiores a 25m² e inferiores a 50m²; lotes superiores a 10m² e inferiores a 25m²; e, ainda, lotes inferiores a 10m²).

2.3.1.9. Listagens

Ainda dentro das atividades desenvolvidas no âmbito do controlo de gestão, foram elaboradas um conjunto de listagens pedidas pelos responsáveis do departamento Administrativo e Financeiro e pela gerência da Revigrés, com o intuito de fornecer informação adicional acerca da gestão operacional da organização, nomeadamente em termos de vendas, metros quadrados reclamados, custos e inventários finais.

Para a realização destas listagens, foi necessário obter, através do sistema informático, um conjunto de informação específica, que era objeto de tratamento, para, posteriormente, permitir o seu resumo através de tabelas dinâmicas.

2.3.1.10. Outras atividades desenvolvidas

Para além das atividades identificadas anteriormente, existiram, ainda, outras tarefas que foram realizadas, maioritariamente de índole contabilístico, e que são importantes para o dia a dia da organização, nomeadamente:

- Apuramento do inventário final de 2019 das mercadorias, matérias-primas, materiais diversos, produtos acabados e dos produtos em vias de fabrico para não só controlo do stock final, como também para comunicar à autoridade tributária e aduaneira;
- Elaboração do mapa de controlo das portagens e do estacionamento da Via Verde;
- Elaboração de Reconciliações Bancárias;
- Preenchimento da Informação Empresarial Simplificada (IES);
- Valorização do produto acabado.

2.4. Proposta de implementação do modelo de *Performance Prism* na Revigrés

A proposta de implementação do modelo de *Performance Prism*, na Revigrés, surgiu por iniciativa própria, com o propósito de se definir um instrumento de acompanhamento e gestão da performance organizacional a um nível estratégico e operacional, que melhor se adequasse tanto à missão e valores da organização, como à crescente complexidade e exigência dos principais *stakeholders* da Revigrés.

O primeiro passo realizado para a elaboração desta proposta, passou não só pela identificação e análise dos *stakeholders*, como também pela definição dos seus fatores de satisfação e contribuição.

Posteriormente, com a combinação desta informação com a missão, visão e objetivos da organização, foi possível elaborar o mapa de sucesso da Revigrés, com o objetivo de apresentar as relações entre as estratégias, os processos e as capacidades definidas para a satisfação dos *stakeholders*.

Com o mapa de sucesso elaborado definiu-se um modelo de avaliação do desempenho, mediante o estabelecimento de indicadores de avaliação do desempenho (KPI's), que têm como intuito avaliar a concretização das estratégias definidas no mapa de sucesso.

2.4.1. Fatores de satisfação e contribuição dos *Stakeholders*

A partir das definições de Freeman (1984) e Clarkson (1995), referidas no capítulo 1, juntamente com todo o conhecimento adquirido ao longo do estágio, foi possível identificar e analisar os *stakeholders* da Revigrés, em dois grupos: os *stakeholders* primários e os *stakeholders* secundários.

Os *stakeholders* primários, por serem indispensáveis à sobrevivência no mercado, são constituídos por: clientes, colaboradores, fornecedores, entidades reguladoras e entidades financiadoras.

Por sua vez, os *stakeholders* secundários, apesar de não deterem uma importância tão grande, são capazes de influenciar e mobilizar a opinião pública. Como é o caso das associações, das parcerias, dos media e da comunidade em geral.

Com base nesta identificação e análise dos *stakeholders*, foi possível definir os fatores de satisfação e contribuição para cada um deles, segundo o modelo de *Performance Prism*.

2.4.1.1. Stakeholders primários

Tal como referido no capítulo 1, os *stakeholders* primários são essenciais para a sobrevivência e crescimento no mercado, pois são eles que geram resultados à organização.

No entanto, cada uma das partes interessadas do grupo dos *stakeholders* primários, tem níveis de satisfação e contribuição distintos, na qual os clientes são o principal foco para criação de valor na Revigrés.

Todas as outras partes interessadas, como é o caso dos colaboradores, fornecedores, acionistas e, até, as entidades reguladoras e financiadoras, têm como intuito gerar recursos, que possibilitem o crescimento da organização e, conseqüentemente, o seu próprio crescimento.

Seguem-se, assim, os fatores de satisfação e contribuição dos *stakeholders* (tabela 2.4.1), os quais foram definidos através de um estudo próprio que abrangeu a análise documental, inquéritos informais aos vários departamentos e também a observação direta. Estes fatores de satisfação e contribuição serão aprofundados nos tópicos seguintes.

Tabela 2.4.1 Fatores de satisfação e contribuição dos *stakeholders* primários

Stakeholders Primários	Satisfação do Stakeholder	Contribuição do Stakeholder
Clientes	-Necessidades e desejos no âmbito da qualidade, da inovação, do design, das características e funcionalidade do produto e do serviço.	-Liderança de Mercado; -Lealdade; -Crescimento económico e sustentável; -Reputação.
Colaboradores	-Remuneração monetária e social (benefícios sociais); -Condições de trabalho dignas; -Reconhecimento; -Formação contínua.	-Força de trabalho; -Competências; -Inovação e melhoria continua; -Reputação; -Bons níveis de performance.
Fornecedores	-Pagamento da prestação monetária nas condições acordadas; -Lealdade; -Reputação; -Crescimento económico.	-Qualidade, rapidez e economia nos produtos e serviços adquiridos; -Confiança.
Acionistas	-Valor acrescentado; -Prestação de contas; -Transparência.	-Investimento; -Apoio financeiro; -Gestão.
Entidades reguladoras e de fiscalização	-Prestação de contas; -Cumprimento de leis e normas.	-Tratamento justo; -Supervisão e fiscalização; -Proteção de direitos e deveres.

<i>Stakeholders Primários</i>	<i>Satisfação do Stakeholder</i>	<i>Contribuição do Stakeholder</i>
Entidades financiadoras	-Retorno de capital; -Prémio; -Fiabilidade; -Confiança.	-Financiamento; -Risco.

Fonte: elaboração própria

Cientes

Os clientes são um dos *stakeholders* mais importantes para a performance organizacional, pois é a partir da sua satisfação que se consegue gerar resultados (através da remuneração do produto e serviço prestado), que possibilitam a obtenção de rendimentos e a melhoria dos processos e das competências organizacionais, fundamentais para um crescimento sustentável.

Por esta razão, a organização procura não só manter e reforçar uma relação próxima e focada com os seus clientes, como também reforçar e alargar a sua quota de mercado (nacional e internacional), através da diferenciação do seu produto. Esta diferenciação é obtida pela procura da máxima qualidade do produto, aliada a um *design* inovador, que têm possibilitado à organização antecipar as tendências e as necessidades da construção contemporânea²⁹, permitindo a satisfação dos seus clientes.

No entanto, como tem clientes em várias zonas do mundo, é fundamental garantir o retorno do investimento realizado para produzir o produto comercializado, pelo que a Revigrés possui uma gestão rigorosa do crédito. Neste âmbito, antes de aceitar ou recusar uma determinada venda, a organização faz (ou pede a instituições de avaliação do risco de crédito) uma análise aprofundada da situação económico-financeira do cliente, com o objetivo de avaliar o risco de incumprimento; sendo que nos casos em que existe um risco considerável, a Revigrés procura obter seguros de crédito, que cubram o valor da venda.

Colaboradores

No caso dos colaboradores, a organização considera que estes são essenciais tanto para a satisfação dos clientes, pois são eles que irão ter contacto com o cliente, com o produto comercializado e com o serviço prestado; como também para um crescimento sustentável.

²⁹ <https://marketeer.sapo.pt/revigrés-abril-a-revigrés-conta-historias-que-revestem-o-mundo>

Por outro lado, são, também, eles, que mais influenciam na reputação e imagem da Revigrés no mundo.

Por esta razão, para a organização é fundamental não só “*investir permanentemente em pessoas competentes, motivadas e focadas*”³⁰, com ainda investir na melhoria contínua das capacidades dos seus recursos humanos. Para tal, a organização tem apostado tanto na realização de formações profissionais, como na distribuição de regalias e benefícios sociais, como é o caso do seguro de acidentes de trabalho (obrigatório), seguro de vida, seguro de acidentes pessoais, seguro de saúde, serviços de apoio e assistência (consultório médico) e refeitório; como ainda no desenvolvimento de uma cultura organizacional focada na inovação, na satisfação do cliente e no crescimento financeiro sustentável.

Fornecedores

Outro dos *stakeholders* que a Revigrés considera que também influencia diretamente a satisfação dos clientes e, inclusive, o resultado da organização, são os fornecedores (fornecedores de material de apoio à produção - matérias-primas, material de embalagem, material de manutenção e outros materiais - bem como fornecedores de serviços).

Por esta razão, a organização dá uma grande importância à avaliação e seleção dos seus fornecedores. Esta avaliação é realizada a partir de três aspetos: análise de risco do fornecedor; estudo do resultado de auditorias realizadas ao fornecedor; e, ainda, a avaliação de fornecimentos.

A análise de risco do fornecedor é efetuada por uma entidade competente, que mede o risco do fornecedor com base tanto na sua situação económico-financeira, como na identificação e análise dos incidentes verificados que podem pôr em conta a sua situação económico-financeira (exemplo: dívidas fiscais, processos de insolvência, entre outros).

Por sua vez, o estudo do resultado de auditorias realizadas, serve para identificar e avaliar as não conformidades existentes nos seus sistemas de qualidade, higiene e segurança no trabalho.

Finalmente, a avaliação dos fornecimentos é realizada a partir das variáveis que influenciam a produção, comercialização e distribuição dos produtos vendidos (anexo V).

³⁰ Manual de acolhimento da Revigrés

Sócios

No caso dos sócios, a organização não existiria sem eles, pois são eles que depositam os seus investimentos, para que a organização consiga sobreviver e crescer no mercado. Por outro lado, na Revigrés existem três sócios que são responsáveis pela representação e gestão da organização, uma vez que pertencem ao conselho de gerência.

No entanto, uma vez que os sócios depositaram os seus investimentos na organização, esperam não só que a mesma seja o mais transparente e credível na sua prestação de contas, para, assim, acompanhar o seu desempenho; como esperam, ainda, que a organização alcance os seus objetivos, promovendo um crescimento sustentável, de forma a proporcionar a distribuição de lucros/dividendos.

Entidades reguladoras e financiadoras

Para finalizar, a sobrevivência da organização está ainda dependente tanto das entidades reguladoras, como é o caso da autoridade da concorrência; como das entidades financiadoras, que correspondem às várias instituições de crédito.

As entidades reguladoras têm como objetivo garantir a promoção e a defesa dos direitos em Portugal (nomeadamente o direito de concorrência), através dos seus poderes de regulamentação, supervisão e imposição de sanções.

Em relação às instituições de crédito, estas têm como principal função: fornecer financiamento e risco à organização, mediante retorno do capital monetário; e ainda proteger e investir o dinheiro depositado.

2.4.1.2. Stakeholders secundários

Apesar do foco da Revigrés ser nos *stakeholders* primários, a organização procura também ir de encontro com os desejos e as necessidades dos *stakeholders* secundários, pois a satisfação destes *stakeholders* contribui tanto para a concretização dos objetivos do sistema de gestão integrado (qualidade, ambiente, responsabilidade social, investigação, desenvolvimento e inovação) da organização, como também melhoram a imagem e reputação da organização.

Por esta razão, a organização procura, constantemente, ter ligações com associações (como a APICER-Associação Portuguesa das Industriais de cerâmica e cristalaria, SPI-Sociedade Portuguesa de Inovação, AIDA-Associação Industrial do Distrito de Aveiro, entre outras), cujo objetivo passa pela cooperação empresarial, através da representação,

defesa, promoção e apoio de um grupo de empresas de um determinado distrito, ou atividade.

Para além das associações, a Revigrés procura, também, estabelecer parcerias com entidades de negócio relevante, como é o caso das entidades do sistema científico e tecnológico, com vista a reforçar “(...) a diferenciação, a competitividade, a promoção e a liderança da empresa, prosseguindo a estratégia de desenvolvimento de produtos eco inovadores que contribuam para a sustentabilidade dos negócios e para a construção de uma sociedade mais sustentável”³¹.

Por esta razão, tanto as associações, como as parcerias, contribuem para o cumprimento de requisitos legais no âmbito das políticas do sistema de gestão integrado, como ainda potenciam a melhoria contínua do desempenho ambiental, económico e social.

Por outro lado, dada a importância da comunidade em geral e dos media para a reputação e notoriedade, a Revigrés esforça-se para ir de encontro com os seus fatores de satisfação. Tal facto é defendido, também, pelo seu sistema integrado de gestão, que aposta na transmissão de informações relativas às questões ambientais e de responsabilidade social, decorrentes das suas atividades desenvolvidas.

Seguem-se os fatores satisfação e contribuição dos *stakeholders* secundários, apresentados na seguinte tabela (tabela 2.4.2), que, no seguimento da análise dos *stakeholders* primários, foram definidos através de um estudo próprio que abrangeu a análise documental, inquéritos informais e observação direta.

Tabela 2.4.2 Fatores de satisfação e contribuição dos stakeholders secundários

Stakeholders secundários	Satisfação do Stakeholder	Contribuição do Stakeholder
Associações	-Transparência; -Cumprimento de leis, conselhos e propostas.	-Reputação; -Conselhos; -Proteção.
Parcerias com entidades do sistema científico e tecnológico	-Crescimento; -Partilha de conhecimentos e ideias; -Rede de ligações; -Partilha de custos.	-Crescimento; -Partilha de conhecimentos e ideias; -Rede de ligações; -Partilha de custos.
Comunidade em geral	-Transparência; -Necessidades e desejos ligados à responsabilidade social empresarial, nas vertentes sociais, económica e ambiente	-Reputação; -Suporte; -Integração.

³¹ Manual de Integração da Revigrés

<i>Stakeholders secundários</i>	<i>Satisfação do Stakeholder</i>	<i>Contribuição do Stakeholder</i>
Media	-Prestação/Comunicação de informação	-Imagem; -Reputação.

Fonte: elaboração própria

Em suma, apesar da sobrevivência da organização depender dos *stakeholders* primários, o sucesso organizacional, depende, também, cada vez mais, dos níveis de satisfação dos *stakeholders* secundários.

2.4.2. Mapa de sucesso da Revigrés

Conforme referido no capítulo 1, a elaboração do *Performance Prism* depende da interligação entre as perspectivas de *stakeholders*, com as estratégias, processos e capacidades organizacionais. Esta ligação é realizada através do mapa de sucesso, que tem como objetivo orientar, toda a organização, na implementação e concretização das estratégias, processos e capacidades organizacionais.

O mapa de sucesso da Revigrés (figura 2.4.1), teve como ponto de partida a visão e a missão da organização para o sucesso organizacional. Posteriormente, e, com base na missão, visão e valores da organização, foi possível estabelecer as duas principais estratégias organizacionais que pretendem focar-se quer na satisfação dos *stakeholders* (ao nível do *design*, inovação e qualidade total), como também ao nível da garantia de um crescimento financeiro sustentável.

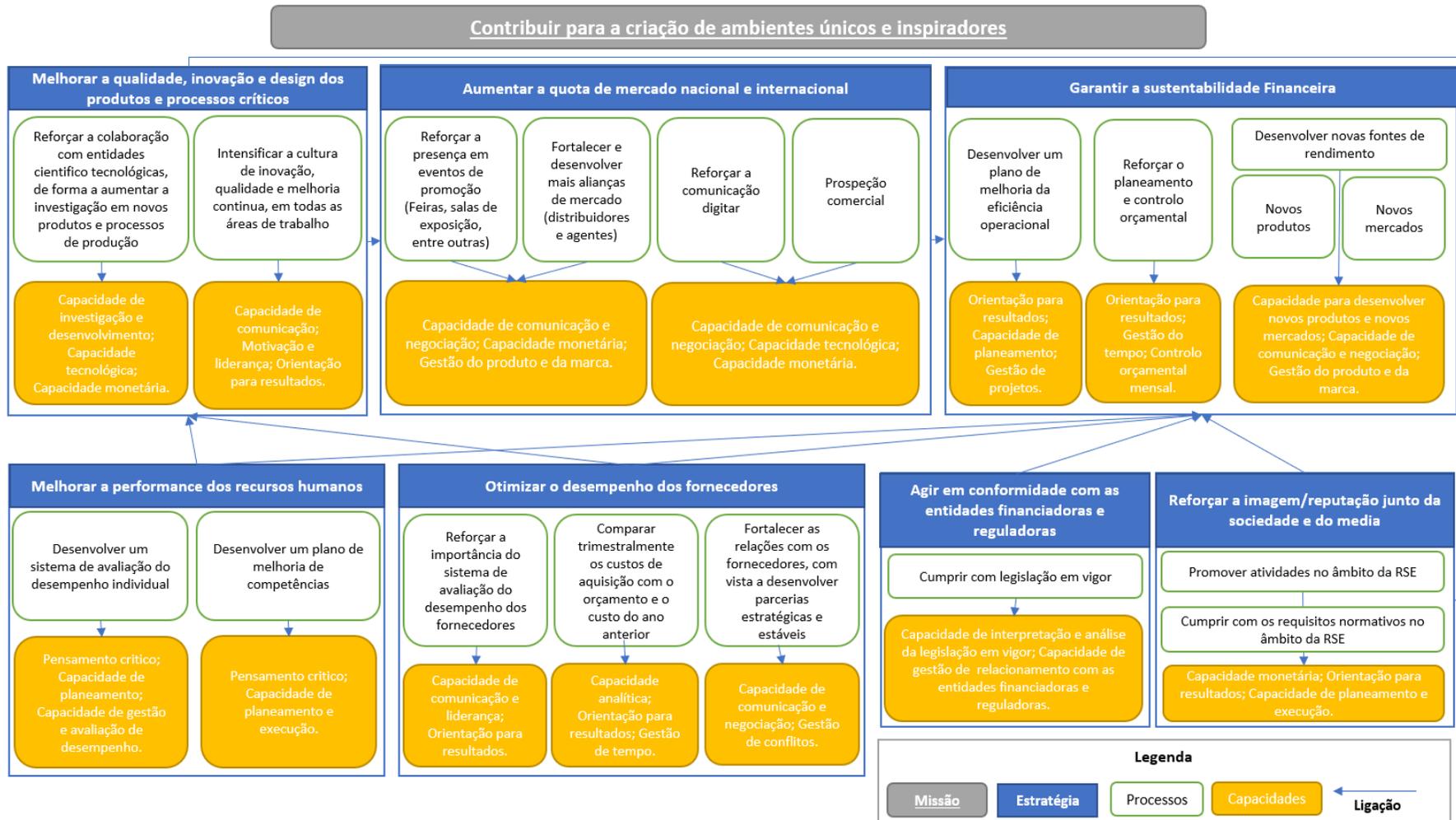
Todas as outras estratégias organizacionais pretendem contribuir para a concretização das duas principais estratégias da Revigrés; quer seja através da melhoria da eficiência organizacional, que é o resultado tanto da estratégia de otimização do resultado dos fornecedores, da estratégia da melhoria do desempenho dos recursos humanos, como ainda, da própria estratégia principal de melhoria da qualidade, inovação e *design*; quer através do aumento do rendimento proveniente das vendas da organização, o qual resulta da estratégia de aumento da quota de mercado, que, por sua vez, resulta da vontade da organização em ser a líder no mercado nacional e nas exportações de cerâmica de revestimento e pavimento.

Por outro lado, existem duas estratégias que têm uma influência indireta nas duas principais estratégias. São elas: o reforço da imagem ou reputação da Revigrés junto da

sociedade e dos media; e, ainda, a atuação em conformidade com as entidades financeiras e reguladoras.

Para a concretização de todas estas estratégias depende um conjunto de processos e capacidades organizacionais, que estão identificadas no mapa de sucesso (figura 2.4.1), e que são o resultado tanto da continuação e reforço dos processos e capacidades que têm vindo a ser desenvolvidos; como também o resultado dos valores, compromissos e desejos da organização para o desenvolvimento de certos processos e capacidades, que contribuem para a criação de valor organizacional.

Figura 2.4.1 Proposta de Mapa de Sucesso para a Revigrés



Fonte: elaboração própria

2.4.3. Avaliação do desempenho

O sistema de avaliação de desempenho da Revigrés foi definido com o apoio do *controller* da organização e teve como intuito avaliar o grau de concretização dos objetivos estratégicos definidos no mapa de sucesso da Revigrés.

Para isso, elegeram-se os três principais indicadores que melhor podem transmitir o desempenho da organização para a concretização de cada estratégia. Contudo, dada a complexidade e importância de alguns processos para a concretização das estratégias subjacentes, foi, ainda, decidido incluir mais alguns indicadores que poderão permitir avaliar o desempenho desses mesmos processos e, conseqüentemente, justificar o desempenho da organização na concretização das suas estratégias.

Assim sendo, o modelo de avaliação de desempenho proposto para a Revigrés consiste num modelo de 27 indicadores (KPI's), sendo 17 aplicados às estratégias organizacionais (tabela 2.4.3) e 10 aos processos organizacionais (tabela 2.4.4).

Como podemos ver pela seguinte tabela (tabela 2.4.3), cada estratégia organizacional é analisada através de três indicadores que melhor poderão transmitir o desempenho da organização.

Tabela 2.4.3 Indicadores de avaliação das estratégias organizacionais

Estratégias	Indicador de Desempenho	Fórmula
Garantir a sustentabilidade financeira	Rendibilidade operacional das vendas	$\frac{\text{Resultado operacional}}{\text{Vendas}}$
	EBITDA/Vendas	$\frac{\text{EBITDA}}{\text{Vendas}}$
	EVA	$\text{Resultado operacional} - (\text{custo médio ponderado do capital} \times \text{Ativo Total})$
Melhorar a qualidade, inovação e design dos produtos e dos processos críticos	Produtos de 1º+Std+Rip	$\frac{\text{Produção } 1^{\circ} + \text{Std} + \text{Rip}}{\text{Produtos totais produzidos}}$
	% Quebras Totais	Quebra de produção + Quebra de acabamento + Quebra de armazém
	Índice de devoluções e reclamações	Nº de devoluções e reclamações realizadas pelos clientes à Revigrés

Estratégias	Indicador de Desempenho	Fórmula
Aumentar a quota de mercado nacional e internacional	Volume de negócios	Volume de vendas totais em euros (€)
	Quota de Mercado Nacional	$\frac{\text{Vendas Revigrés M. Nacional}}{\text{Vendas Pavimento e revestimento cerâmico}} \times 100$
	Quota de exportações de pavimento e revestimento cerâmico	$\frac{\text{Vendas Revigrés M. Internacional}}{\text{Exportações totais (Dados da APICER)}} \times 100$
Melhorar a performance dos recursos humanos	Nível médio de desempenho individual	$\frac{\text{Soma do desempenho inividuais dos trabalhores}}{\text{Número de trabalhadores analisados}}$
	% Absentismo	$\frac{\text{Total de minutos não trabalhados}}{\text{Número total de horas efetivamente trabalhadas}}$
	Vendas por colaborador	$\frac{\text{Vendas Revigrés}}{\text{Número total de colaboradores da Revigrés}}$
Otimizar o desempenho dos fornecedores	Nível médio de risco dos fornecedores	$\frac{\text{Vendas Revigrés}}{\text{Número total de colaboradores da Revigrés}}$
	Índice de devoluções e reclamações realizadas aos fornecedores	$\frac{\text{Volume de devoluções e reclamações realizadas}}{\text{Valor total das compras aos fornecedores}}$
	Tempo médio de entregas	$\frac{\text{Soma das durações de entrega}}{\text{Número total de entregas realizadas}}$
Agir em conformidade com as entidades financiadoras e reguladoras	Número de Coimas/multas face ao período anterior	Número de coimas/multas aplicadas, em comparação com o valor total do período anterior
Reforçar a imagem/reputação junto da sociedade e do media	Número de iniciativas de RSE implementadas face ao período anterior	Número de iniciativas de RSE implementadas, em comparação com o número de iniciativas do período anterior

Fonte: Elaboração própria

Contudo, como já referido, dada a complexidade e importância de alguns processos para a concretização das estratégias organizacionais, o modelo de avaliação do desempenho inclui, ainda, mais 10 indicadores para a avaliação desses mesmos processos, tal como se apresenta na tabela 2.4.4:

Tabela 2.4.4 Indicadores de avaliação dos processos mais importantes

Estratégias	Processos/ Vertentes	Indicador de Desempenho	Fórmula
Garantir a sustentabilidade de financeira	Desenvolver um plano de melhoria da eficiência operacional	Custo de produção variável por m ²	$\frac{\text{Custo variável de produção}}{\text{Quantidades produzidas (m}^2\text{)}}$
	Desenvolver novas fontes de rendimento – Novos produtos	Vendas médias de novos produtos	$\frac{\text{Vendas de novos produtos}}{\text{Vendas Totais}}$
		EBIT de novos produtos	$\sum \frac{\text{Preço de venda dos produtos}}{\text{Custos de produção + custo de Marketing}}$
	Desenvolver novas fontes de rendimento – Novos mercados	Vendas médias dos novos mercados	$\frac{\text{Vendas de novos mercados}}{\text{Vendas Totais}}$
EBIT dos novos mercados		$\sum \frac{\text{Preço de venda dos produtos}}{\text{Custos de produção + custo de Marketing}}$	
Aumentar a quota de mercado nacional e internacional	Reforçar a presença em eventos de promoção	Número de eventos	Número de eventos em que a Revigrés esteve presente
		Número de visitantes dos Showrooms	Número de visitantes dos Showrooms, face ao período anterior
Reforçar a imagem/reputação junto da sociedade e do média	Vertente social e económica	Valor de donativos (€)	Valor total dos donativos realizados pela Revigrés
	Vertente ambiental	Índice de emissões de dióxido de carbono (CO ²)	Fornecido pela Agência Portuguesa do Ambiente
		Índice de aproveitamento das quebras para produção dos produtos <i>ecotiles</i>	$\frac{\text{Quebras de produtos em cru}}{\text{Produtos ecotile produzidos}}$

Fonte: elaboração própria

A sugestão é que estes indicadores sejam apurados com periodicidade semestral, sendo acompanhados e controlados pelo departamento de controlo de gestão, e, posteriormente, comunicados ao Diretor Administrativo e Financeiro da Revigrés, conjuntamente com um relatório de análise, de forma a que este os possa analisar e atuar em conformidade.

CONCLUSÃO

As grandes alterações do século XX e XXI, como a globalização, a internacionalização e os avanços tecnológicos, têm provocado constantes alterações no ambiente organizacional. Neste sentido, as organizações veem-se confrontadas com um contexto, cada vez mais competitivo, incerto e instável, no qual se verifica, igualmente, uma maior exigência na satisfação dos clientes e das demais partes interessadas.

Por esta razão, o processo de tomada de decisão tem-se tornado mais complexo. Para facilitar esse processo, o controlo de gestão tem funcionado como um complemento fundamental, pois permite obter informação para monitorização, acompanhar e gerir o desempenho organizacional, em tempo útil.

Desta forma, os instrumentos de controlo de gestão, como o *Tableau de Bord* e o *Performance Prism*, têm assumido um papel fulcral na concretização da estratégia organizacional, na medida em que oferecem um acompanhamento dos objetivos a curto e médio, longo prazo da organização.

No entanto, dado o contexto empresarial, os instrumentos de controlo de gestão tradicionais têm-se tornado inadequados à nova realidade. No caso do *Tableau de Bord* a sua principal limitação está no facto de apenas oferecer uma visão repartida ou segmentada da organização, uma vez que apresenta o desempenho repartido por centros de responsabilidade. Portanto, não só não facilita a definição da estratégia organizacional, como ainda não promove o acompanhamento e gestão da performance da organização como um todo.

É neste contexto que o *Performance Prim* surgiu: para responder às lacunas existentes nos sistemas de avaliação do desempenho organizacional. Assim sendo, o *Performance Prism* consiste num instrumento de controlo de gestão inovador, baseado no modelo de excelência da *European Foundation For Quality Management*, que assume que o sucesso organizacional depende, principalmente, do nível de satisfação e contribuição dos seus *stakeholders*.

Nesta perspetiva, para gerar valor organizacional é essencial ir ao encontro dos interesses de todos os *stakeholders*; no entanto, isso só será possível se existirem processos eficientes e eficazes, ou seja, processos não defeituosos, que, por sua vez, são influenciados pelas capacidades organizacionais.

A realização do estágio na Revigrés veio reforçar, ainda mais, a importância e a necessidade de deter instrumentos de controlo de gestão, que se foquem tanto na vertente operacional, como na vertente estratégica, uma vez que o uso exclusivo de instrumentos de controlo de gestão tradicionais, como o orçamento e o *Tableau de Bord*, acabam por gerar algumas desvantagens no desempenho a médio e longo prazo.

Neste sentido, e indo de encontro ao objetivo da procura de soluções de melhoria continua, foi elaborada esta proposta de implementação do *Performance Prism*, com o intuito de apresentar um instrumento de controlo de gestão, que melhor se adaptasse tanto à organização, como às suas próprias necessidades, em termos de definição e acompanhamento da estratégia.

Posto isto, esta proposta de implementação do *Performance Prism* veio permitir conhecer e reforçar a importância da relação de interdependência entre os fatores internos (processos e capacidades organizacionais) e externos (*stakeholders*) para o sucesso organizacional.

Todavia, embora o *Performance Prism* seja apresentado como um instrumento potenciador de melhores resultados, o mesmo ainda apresenta algumas limitações na sua utilização, derivado do facto de ainda existirem poucas investigações tanto sobre as vantagens e desvantagens na sua aplicação, como sobre as diferenças e semelhanças em relação a outros instrumentos de controlo de gestão, ou, ainda, em relação ao modo de aplicação nas organizações.

Assim sendo, o facto de ser, ainda, um instrumento pouco conhecido e estudado, pode e dificulta a sua aplicação e compreensão no seio das organizações. No caso da Revigrés, a dificuldade esteve relacionada com o processo de criação e desenvolvimento do mapa de sucesso, nomeadamente na escolha dos processos e das capacidades a apresentar no mesmo.

Por outro lado, uma vez que a proposta de implementação do *Performance Prism* na Revigrés, acabou por não ser aplicada, derivado tanto do facto de ser um processo complicado e moroso, como da atual situação, que originou uma maior pressão nas empresas, não foi possível avaliar o contributo da mesma para a melhoria do desempenho organizacional.

Contudo, apesar destas limitações existentes, acreditamos que o *Performance Prism* possa ajudar as organizações que não possuam nenhum instrumento de controlo de gestão estratégico, como acontece na Revigrés, a estabelecer estratégias e métodos de acompanhamento e controlo do desempenho organizacional, tendo em vista a concretização dos seus objetivos estratégicos e operacionais.

Posto isto, com o objetivo de aprofundar a literatura acerca desta temática, apresentam-se as seguintes sugestões de investigação:

- Comparação do modelo de *Performance Prism* com outros instrumentos de controlo de gestão com foco estratégico, como o *Balanced Scorecard*;
- Análise da aplicação conjunta do *Performance Prism* com outros instrumentos de controlo de gestão com foco operacional, nomeadamente o *Tableau de Bord*;
- Aplicação deste instrumento de controlo de gestão noutras organizações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Administração, P. (2014). Performance Prism: Conceito e perspectivas. Retrieved from <https://www.portal-administracao.com/2014/07/performance-prism-conceito-perspectivas.html>
- Anthony, R., Govindaraj, V., & Barros, L. (2008). *Sistemas de Controle Gerencial* (12^a Ed.). São Paulo: McGraw-Hill.
- Borrvalho, C. (2018). *Sistemas de Planeamento e Controlo de Gestão: Fundamentos e ferramentas de suporte* (1^a Edição). Lisboa: Edições Sílabo.
- Caiado, A. C. (2011). *Contabilidade analítica e de gestão* (6^a Ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Caldeira, J. (2010). *Dashboards: Comunicar eficazmente a informação de gestão*. Coimbra: Almedina.
- Clarkson, M. B. (1995). A Stakeholder Framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *The Academy of Management Review*, 20(1), 92–117.
- Coutinho, C. (2014). *Metodologia de Investigação em Ciências Sociais e Humanas: Teoria e Prática* (2^a Ed.). Coimbra: Almedina.
- Coutinho, C., & Chaves, J. (2002). Estudo de caso na investigação em Tecnologia Educativa em Portugal. *Revista Portuguesa de Educação*, 15(1), 221–243.
- Eckerson, W. W. (2006). *Performance Dashboards: Measuring, Monitoring and Managing your Business*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Epstein, M. J., & Manzoni, J. F. (1998). Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards. *European Management Journal*, 16(2), 190–203. Retrieved from [https://doi.org/10.1016/S0263-2373\(97\)00087-X](https://doi.org/10.1016/S0263-2373(97)00087-X)
- Fernando, R. (2015). *A Importância do Controlo de Gestão no Sucesso Empresarial: estudo de caso* (Instituto Politécnico de Setúbal). Retrieved from <http://hdl.handle.net/10400.26/9117>
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263–282. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Ferreira, D., Caldeira, C., Asseiceiro, J., & Vicente, C. (2014). *Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custos e de Resultados* (1^a Edição). Lisboa: Letras e Conceitos

Editoras.

- Freeman, R. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Gomes, J., & Amat, J. (1995). *Controle de gestão: Um enfoque Contextual e Organizacional*. Retrieved from <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3443/3443>
- Hall, J., & Vredenburg, H. (2005). Managing Stakeholder ambiguity. *MIT Sloan Management Review*, 47(1), 10–13.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues J. A. (2015). *O Controle de Gestão ao serviço da estratégia e dos gestores*. Lisboa: Áreas Editora.
- Lopes, B. (2018). *Proposta de modelo para avaliação da Gestão da conta vinculada de contratos de terciarização em IFES, baseada na teoria do Stakeholder e no Performance Prism: Um estudo de caso* (Faculdade de Ciências e Tecnologia de Goiás). Retrieved from <http://repositorio.bc.ufg.br/tede/handle/tede/8583>
- Lopes, I. (2019). *Controle de Gestão: Uma visão integrada do Desempenho Empresarial*. Coimbra: Actual Editora.
- Mações, M. (2017). *Operações, Qualidade e Controle de gestão*. Conjuntura Actual.
- Malik, S. (2005). *Enterprise Dashboards: Design and Best Practices for IT*. Retrieved from <http://docshare04.docshare.tips/files/10264/102647772.pdf>
- Marquezan, L., Diehl, C., & Alberton, J. (2013). Indicadores não Financeiros de Avaliação de Desempenho: Análise de Conteúdo em Relatórios Anuais Digitais. *Revista de Contabilidade, Gestão e Governança*, 16(2), 46–61. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/310626339_Indicadores_Nao_Financeiros_de_Avaliacao_de_Desempenho_Analise_de_Conteudo_em_Relatorios_Anuais_Digitais
- Merchant, K., & Stede, W. (2012). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Edinburg Gate: Pearson Education.
- Neely, A. (2005). The Evolution of Performance Measurement Research – Developments in the Last Decade and a Research Agenda for the Next. *International Journal of Operations & Production Management*, 22(12), 1264–1277.

<https://doi.org/10.1108/01443570510633648>

- Neely, A., Adams, C., & Kennerley, M. (2002). *The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success*. London: Prentice Hall - Financial Times.
- Neves, J. C. (2011). *Avaliação e Gestão da Performance Estratégica das Empresas*. Alfragide: Texto Editoras.
- Pedriali, M. C., Cuccurullo, D., & Bolçone, V. K. (2005). O uso da Intranet como ferramenta para a disseminação da gestão do conhecimento nas organizações. *IX Congresso Internacional de Custos*. Retrieved from <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/2031/2031>
- Pinto, C. A., Rodrigues, J. A., Rodrigues, R. B., Morira, M. A., & Melo, L. T. (2012). *Fundamentos de Gestão* (4ª Ed.). Lisboa: Editorial Presença.
- Poeiras, A. I. (2009). *Controlo de Gestão ao serviço da estratégia e da criação de valor - Caso Pedagógico* (Instituto Universitário de Lisboa). Retrieved from <http://hdl.handle.net/10071/1733>
- Quesado, P. R., Guzmán, B. A., & Rodrigues, L. L. (2012). O Tableau de Bord e o Balanced Scorecard: Uma Análise Comparativa. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 4(2), 128–150. Retrieved from <https://revistas.ufpr.br/rcc/article/view/28110/19291>
- Russo, J. (2005). Balanced Scorecard versus Tableau de Bord. *Revista Da Câmara Dos Técnicos Oficiais de Contas*, 62, 56–63. Retrieved from https://www.academia.edu/16212528/Balanced_Scorecard_vs_Tableau_de_Bord?auto=download
- Santos, N. (2010). *Ferramentas e controlo de gestão: um factor de competitividade* (Instituto Universitário de Lisboa). Retrieved from <http://hdl.handle.net/10071/3060>
- Savage, G. T., Nix, T. W., Whitehead, C. J., & Blair, J. D. (1991). Strategies for Assessing and Managing Organizational Stakeholders. *Academy of Management Perspectives*, 5(2), 6175.
- Silva, J. P. (2013). *Tableau de Bord: Uma ferramenta competitiva* (Instituto Politécnico de Coimbra). Retrieved from <http://hdl.handle.net/10400.26/14565>

- Stake. (2007). *Investigación com estudo de casos*. Madrid: Ediciones Morata.
- Veiga, J. (2008). *Control de la gestión empresarial: texto y casos* (7ª Ed.). Madrid: Esic Editorial.
- Velcu-Laitinen, O., & Yigitbasioglu, O. M. (2012). The use of Dashboards in Performance Management: Evidence from Sales Managers. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 12, 39–58. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/286667723_The_Use_of_Dashboards_in_Performance_Management_Evidence_from_Sales_Managers
- Vieira, M. I. (2017). *Monitorização do desempenho através de Dashboards* (Instituto Politécnico de Coimbra). Retrieved from <http://hdl.handle.net/10400.26/21147>
- VivaDecoraPRO. (2018). “O que é porcelanato, gres e monoporosa? Qual tipo usar para obter os melhores resultados?” Retrieved from <https://www.vivadecora.com.br/pro/curiosidades/o-que-e-porcelanato/>
- Yin, R. K. (2014). *Case Study research: design and methods* (5ª Ed.). Los Angeles: Sage.

Documentos internos da Revigrés:

Manual de acolhimento Revigrés

Relatório de contas de 2018

ANEXOS

Anexo I- Principais países clientes da Revigrés

Países da União Europeia	Países fora da União Europeia						PALOP'S
	África	América	Europa	Médio Oriente	Ásia	Oceânia	
França	Marrocos	EUA	Suíça	Emirados Árabes Unidos	Japão	Austrália	Angola
Grã-Bretanha	Reunião	Canadá	Noruega	Catar	Singapura	-	Cabo Verde
Espanha	África do Sul	Guiana Francesa	Rússia	Arabia Saudita	Hong Kong	-	Guiné-Bissau
Holanda	Gabão	Costa Rica	Macedónia	Kuwait	-	-	Moçambique
Lituânia	Tunísia	México	Ucrânia	Israel	-	-	-

Anexo II- Classes dos produtos da Revigrés

Sigla da classe	Nome da classe	Definição	
1ª	Primeira	Produtos sem qualquer defeito, que cumprem todas as especificações técnicas classificadas como 1º pela norma de pavimentos e revestimentos cerâmicos da Revigrés.	
Com	Comercial	Produtos com defeitos pouco evidentes a olho nu, sendo o preço de venda inferior ao da primeira classe, mas superior ao da terceira classe.	
3ª	Terceira	Produtos com defeitos visíveis a olho nu, mas aceites pelo cliente.	
STD	Standard	Produtos com alguns defeitos, mas que cumprem maior parte das especificações técnicas definidas pela norma de pavimentos e revestimentos cerâmicos da Revigrés.	
CRT	Corte	Produtos que não cumprirem algumas especificações técnicas, mas que se forem objeto de corte, podem cumprir as suas especificações técnicas. Por exemplo, quando tem uma aresta partida ou danificada, o produto em causa pode ser cortado e transformado noutra formato.	
RipPol	Ripasse	Ripasse Polido	Produtos de 1º que retornam ao processo produtivo para serem transformadas com acabamento polido.
RipRec		Ripasse Retificado	Produtos de 1º que retornam ao processo produtivo para serem transformadas com acabamento retificado.
EXC	Ensaio	Produtos que tem como finalidade serem testados e avaliados para obterem as características e funcionalidades desejadas.	
R	Refugo	Produtos ou restos de produtos bastante defeituosos, que não podem ser vendidos ao cliente, pelo que são reciclados ou destruídos.	

Anexo III- Critérios de repartição dos custos variáveis

Custo	Critério de Imputação
Comissões do Mercado Nacional	Vendas Orçadas do Mercado Nacional
Comissões do Mercado Internacional	Vendas Orçadas do Mercado Internacional
Desconto Pronto Pagamento Concedido	Total de Vendas Orçadas
Publicidade e Propaganda	Total de Vendas Orçadas
Custos Distribuição	Total de M2 de Vendas Orçadas
Ofertas e Amostras de Inventários	Total de Vendas Orçadas
Indeminizações de Clientes	Total de Vendas Orçadas

Anexo IV – Exemplo de uma tabela dinâmica para a análise das paragens de produção

Rótulos de Linha	Paragem em minutos		
	Duração da Paragem	Tempo de Produção	% Duração 2018
U1 - Unidade 1	45 260	876 000	5,2%
01 - SETUP	5 475	175 200	3,1%
02 - PRODUTO	1 460	175 200	0,8%
03 - EQUIPAMENTOS	5 475	175 200	3,1%
04 - FLUXO	10 950	175 200	6,3%
05 - AVARIA EQUIPAMENTOS	21 900	175 200	12,5%
U2 - Unidade 2	76 650	1 460 000	5,3%
01 - SETUP	7 300	292 000	2,5%
02 - PRODUTO	3 650	292 000	1,3%
03 - EQUIPAMENTOS	10 950	292 000	3,8%
04 - FLUXO	10 950	292 000	3,8%
05 - AVARIA EQUIPAMENTOS	43 800	292 000	15,0%
U4 - Unidade 4	45 260	584 000	7,8%
01 - SETUP	5 475	116 800	4,7%
02 - PRODUTO	1 460	116 800	1,3%
03 - EQUIPAMENTOS	5 475	116 800	4,7%
04 - FLUXO	10 950	116 800	9,4%
05 - AVARIA EQUIPAMENTOS	21 900	116 800	18,8%
U5 - Unidade 5	45 260	511 000	8,9%
01 - SETUP	5 475	102 200	5,4%
02 - PRODUTO	1 460	102 200	1,4%
03 - EQUIPAMENTOS	5 475	102 200	5,4%
04 - FLUXO	10 950	102 200	10,7%
05 - AVARIA EQUIPAMENTOS	21 900	102 200	21,4%
Total Geral	212 430	3 431 000	6,2%

Anexo V – Variáveis de avaliação de fornecimentos

Variáveis de avaliação de fornecimentos	Modo de avaliação
Qualidade	Análise das ocorrências e reclamações registradas.
Preço	Comparação com o preço médio da concorrência e estudo da variação de preço para o mesmo fornecedor.
Prazo de entrega	Análise do prazo de entrega dos fornecimentos.
Capacidade de resposta a solicitações	Análise da capacidade de resposta a pedidos de fornecimentos.
Serviço pós-venda	Avaliação da capacidade de assistência técnica no pós-venda.
Índice ambiental	Estudo do cumprimento das regras ambientais.
Índice de inovação	Avaliação da apetência de inovar.
Índice de responsabilidade social	Avaliação do desempenho das medidas de responsabilidade sociais, quer para a sociedade, quer para a Revigrés.