



Implementação de Centros de Responsabilidade: Um Estudo Aplicado ao Setor de Comércio e Distribuição de Peças e Serviços para o Setor Automóvel

Filipa Carvalho Ribeiro Rodrigues Martins



Implementação de Centros de Responsabilidade: Um Estudo Aplicado ao Setor de Comércio e Distribuição de Peças e Serviços para o Setor Automóvel

Filipa Carvalho Ribeiro Rodrigues Martins

Trabalho de Projeto

apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração
do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Controlo de Gestão
e Finanças em 2024/2025, sob orientação de Professor Doutor Luís
Abrantes e Professor Doutor José Vale

Agradecimentos

Quero expressar, em primeiro lugar, a minha gratidão aos Professores Doutores Luís Abrantes e José Vale, pela orientação essencial prestada ao longo deste projeto, tanto na vertente académica como na vertente operacional. Destaco, em particular, o contributo do Professor Doutor Luís Abrantes, cuja vasta experiência profissional na área em que este projeto se insere foi determinante para a sua concretização. Igualmente relevante foi a orientação científica e as correções sugeridas pelo Professor Doutor José Vale, que contribuíram significativamente para o desenvolvimento e aperfeiçoamento deste trabalho.

Agradeço igualmente à empresa que acolheu o desenvolvimento deste projeto, em especial ao *Chief Executive Officer* (CEO), que, para além de aceitar este desafio, se disponibilizou para o orientar.

Por fim, não posso deixar de agradecer à minha família e aos meus amigos, pelo apoio, compreensão e incentivo ao longo de todo este percurso. Um agradecimento muito especial ao meu noivo, que me acompanhou de forma incondicional durante todas as fases deste exigente processo, tanto a nível académico como pessoal.

Resumo:

O presente projeto apresenta, analisa e discute o processo de implementação de centros de responsabilidade como instrumento de controlo de gestão numa empresa do setor da distribuição de peças e serviços para o setor automóvel, com o objetivo de promover a descentralização da tomada de decisão e maximizar a eficiência organizacional. Inserido num contexto de investigação-ação, o estudo adotou uma abordagem metodológica qualitativa, privilegiando a recolha de dados através de entrevistas ao CEO da empresa, que assumiu igualmente o papel de orientador do projeto. Esta proximidade permitiu o conhecimento aprofundado da missão, visão e valores da organização, fundamentais para a adequação da solução proposta.

O processo de implementação teve como objetivo criar centros de responsabilidade homogéneos, ajustados às necessidades dos colaboradores, às exigências dos clientes e à realidade económica dos diferentes estabelecimentos. Posteriormente, foi analisado o impacto desta implementação na melhoria dos resultados, dos processos e da eficiência global da organização.

Os resultados obtidos evidenciam o potencial dos centros de responsabilidade para reforçar a supervisão, a responsabilização e a capacidade de resposta das unidades operacionais. O projeto permitiu ainda identificar oportunidades para desenvolvimento futuro, nomeadamente a introdução de mecanismos de avaliação de desempenho e a utilização dos centros de responsabilidade no cálculo da rentabilidade, apoiando decisões estratégicas de investimentos e desinvestimento e contribuindo para uma gestão da empresa mais informada e orientada para a criação de valor.

Palavras-chave: Investigação-Ação; Descentralização; Centros de Responsabilidade; Eficiência Organizacional.

Abstract:

The present project puts on view, analyses and discusses the process of implementation of responsibility centres as a management control tool in a company involved in the distribution of parts and services for the automotive sector, intending to promote decision-making decentralisation and maximise organisational efficiency.

Inserted in an investigation-action context, the study adopted a quality methodical approach, prioritising data collection from interviews with the company CEO, who also assumed an orienting part in this project. This proximity allowed a thorough knowledge of the mission, vision and values of the organisation, which were fundamental to implement the proposed solution.

Implementation process set as a goal the creation of homogeneous responsibility centres adjusted to collaborators' needs, clients' demands and economic realities of the different environments. Subsequently, the impact of the implementation on the results, processes and global efficiency of the organisation was analysed.

The obtained results demonstrate the responsibility centres' potential to reinforce the supervision, accountability and responsiveness of the operational units.

The project allowed the identification of opportunities for future development, particularly the introduction of mechanisms of performance evaluation and the use of responsibility centres on profitability calculations, supporting strategic decisions of investments and divestments, contributing to a more informed management oriented towards value creation.

Keywords: Action Research; Decentralisation; Responsibility Centres, Organisational Efficiency.

Índice Geral

Capítulo - Introdução	1
Capítulo I – Revisão de Literatura	3
1.1 Sistemas de Informação Fundamentais para o Controlo de Gestão	3
1.1.1 Contabilidade de Gestão	3
1.1.2 Contabilidade de Gestão Estratégica	5
1.2 Fases do Processo de Planeamento e Controlo de Gestão.....	7
1.3 Instrumentos de Controlo de Gestão	12
1.3.1 Instrumentos de Pilotagem	14
1.3.1.1 Plano Operacional.....	16
1.3.1.2 Orçamento	16
1.3.1.3 Controlo Orçamental e Instrumentos de Monitorização	18
1.3.2 Instrumentos de Diálogo.....	19
1.3.3 Instrumentos de Orientação do Comportamento	21
1.3.3.1 Centros de Responsabilidade.....	22
1.3.3.2 Critérios de Avaliação de Desempenho.....	25
1.3.3.3 Sistemas de Preços de Transferências Internas	28
Capítulo II – Metodologia de Investigação	31
2.1. Metodologia de Investigação Qualitativa	31
2.2. Estratégia de Investigação	32
2.2.1. Etapas do Processo de Investigação-Ação.....	32
Capítulo III – Enquadramento Contextual e Diagnóstico	35
3.1. Enquadramento Contextual	35
3.1.1. Missão.....	36
3.1.2. Visão.....	37
3.1.3. Valores.....	37
3.1.4. Organigrama Institucional	38

3.2. Diagnóstico.....	40
Capítulo IV – Descrição e Implementação de Solução.....	41
4.1. Proposta de Desenvolvimento de Centros de Responsabilidade.....	42
4.2. Proposta de Desenvolvimento de Organigrama Institucional	43
Capítulo V – Resultados e Discussão	45
Capítulo VI – Conclusão e Recomendações	47
Referências Bibliográficas	49

Índice de Figuras

Figura 1: Ciclo de Planeamento e Controlo	6
Figura 2: Processo de Tomada de Decisão, Planeamento e Controlo	7
Figura 3: Organigrama Institucional	38
Figura 4: Centros de Responsabilidade	42
Figura 5: Proposta de Organigrama Institucional.....	43

Índice de Tabelas

Tabela 1: Fases de Desenvolvimento do Controlo de Gestão	10
Tabela 2: Instrumentos de Controlo de Gestão	14
Tabela 3: Avaliação de Performance por Tipo de Centro de Responsabilidade	26
Tabela 4: Calendário e Descrição das Reuniões Realizadas com o CEO da Empresa em Estudo	33

Lista de abreviaturas

CEO - *Chief Executive Officer*

ERP - *Enterprise Resource Planning*

IMA - *Institute of Management Accounting*

CAPÍTULO - INTRODUÇÃO

Num contexto marcado por rápidas transformações e elevada competitividade, as empresas enfrentam a necessidade de adotar estratégias que promovam a modernização contínua e a maximização da eficiência, com vista a aumentar a capacidade de resposta, otimizar os fluxos de trabalho e reforçar a eficiência operacional, tornando-se assim mais competitivas no mercado. A descentralização e a delegação de autoridade assumem particular relevância neste contexto, promovendo a disseminação da estratégia entre os gestores operacionais. Ao atuarem com base nos recursos que lhes são atribuídos, estes gestores contribuem simultaneamente para a concretização dos objetivos específicos das suas áreas de responsabilidade e para a materialização dos objetivos estratégicos globais da organização (Fernando, 2015).

A descentralização da tomada de decisão torna-se especialmente necessária à medida que as organizações crescem, devendo ser ajustada à dimensão e ao setor de atividade em que operam. Este processo depende, em grande medida, da eficácia do sistema de informação, que deve assegurar o acesso atempado a dados relevantes para a tomada de decisão. Adicionalmente, o estilo de liderança das equipas de gestão, nomeadamente o grau de confiança depositado nos decisores dos níveis hierárquicos inferiores, influencia significativamente o sucesso da descentralização (Cruz *et al.*, 2023).

O presente projeto tem como objetivo implementar centros de responsabilidade como instrumentos de controlo de gestão numa organização, iniciando-se pela divisão da empresa em unidades autónomas, cada uma liderada por um responsável que assume a responsabilidade pelos resultados obtidos, pela motivação das equipas e pelo alinhamento com os objetivos estratégicos de longo prazo definidos para a organização como um todo. A empresa em análise procura capacitar-se perante a pressão exercida pelos seus concorrentes, tanto ao nível nacional como internacional, adotando práticas cada vez mais eficientes e inovadoras para garantir o seu crescimento sustentável e reforçar a sua competitividade. Torna-se, por isso, fundamental a monitorização contínua dos processos

e a implementação de sistemas de controlo de gestão eficazes, que permitam otimizar operações, eliminar desperdícios e maximizar o desempenho organizacional.

No âmbito deste projeto de investigação-ação, destaca-se a importância da definição clara do objeto de estudo e da finalidade do trabalho. Assim, a abordagem metodológica adotada assenta na utilização de métodos qualitativos, privilegiando a compreensão, análise e interpretação aprofundada do fenómeno em estudo. Esta opção metodológica permite incorporar o conhecimento das pessoas envolvidas no processo, proporcionando uma compreensão mais rica, contextualizada e detalhada da realidade organizacional.

A estrutura deste projeto encontra-se organizada em seis capítulos principais. O Capítulo I dedicado à revisão de literatura, explora os sistemas de informação fundamentais para o controlo de gestão, abordando a Contabilidade de Gestão e a Contabilidade de Gestão Estratégica, as fases de implementação do controlo de gestão e os principais instrumentos utilizados, com especial destaque para os instrumentos de orientação de comportamento, nomeadamente os centros de responsabilidade que constituem a cerne deste projeto. O Capítulo II descreve a metodologia de investigação qualitativa adotada, com ênfase na metodologia de investigação-ação e nas suas etapas. No Capítulo III, enquadramento contextual e diagnóstico, apresenta a caracterização da empresa, incluindo a sua missão, visão, valores e estrutura organizacional, bem como a análise crítica da situação atual. O Capítulo IV apresenta a descrição e implementação da solução detalhando a proposta de criação de centros de responsabilidade e a reestruturação do organigrama institucional, como resposta aos desafios identificados. O Capítulo V com os resultados e discussões analisa os efeitos iniciais da implementação da solução, evidenciando melhorias na eficiência, agilidade e comunicação interna. Por fim o Capítulo VI, conclusões e recomendações sintetiza os principais contributos deste projeto, identifica as limitações e apresenta sugestões para futuras investigações.

1.1 Sistemas de Informação Fundamentais para o Controlo de Gestão

De acordo com Rodrigues (2016), contrariamente ao que acontecia no passado, em que a experiência, a intuição e o espírito crítico eram considerados os principais fatores de sucesso, os gestores da atualidade enfrentam contextos marcados por elevada complexidade e constante transformação. Neste cenário, caracterizado por rápidas e contínuas inovações tecnológicas que influenciam diretamente os processos produtivos, torna-se essencial adotar uma postura de vigilância permanente e implementar uma gestão prospetiva.

Desta forma, segundo Ferreira *et al.* (2014), uma empresa para se manter competitiva, deve orientar-se para o cliente e para o mercado, recorrendo ao uso de tecnologias avançadas de produção e de informação, de forma a prever e antecipar as alterações nas preferências dos consumidores, face às constantes mudanças verificadas na sua envolvente.

1.1.1 Contabilidade de Gestão

A Contabilidade de Gestão, enquanto sistema de informação responsável pela mensuração e avaliação de desempenho empresarial, deve adaptar-se às necessidades específicas de cada estrutura organizacional. Esta adaptação permite fornecer informações cada vez mais complexas e relevantes, essenciais para a avaliação das diferentes alternativas disponíveis e para a análise dos impactos decorrentes das decisões tomadas (Lopes, 2021). Tal capacidade informativa revela-se vital para assegurar um controlo de gestão rigoroso.

A Contabilidade de Gestão disponibiliza dados imprescindíveis ao planeamento e ao controlo, através de informação que abrange elementos históricos, básicos ou estimados, constituindo, dessa forma, um subsistema de informação para a gestão (Caiado, 2020). O *Institute of Management Accounting* (IMA) define a Contabilidade de Gestão como “o processo de identificação, medição, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação financeira utilizada pela gestão para planear, avaliar e controlar a organização internamente, bem como assegurar que a utilização dos seus recursos foi apropriada e devidamente contabilizada” (IMA, 2008). Hilton *et al.* (2006) acrescentam que a Contabilidade de Gestão, além de desempenhar um papel crucial no apoio à tomada de decisão por parte dos gestores, promove a criação de valor de forma eficiente e com custos reduzidos.

Em síntese, Lopes (2021) define a Contabilidade de Gestão como um processo orientado para a produção de informações financeiras e económicas, com o propósito de espelhar a posição financeira da organização. Essas informações são direcionadas para os utilizadores internos, permitindo-lhes realizar diagnósticos fundamentados e, com base neles, tomar decisões estratégicas. A relevância da Contabilidade de Gestão tende a aumentar, na mesma proporção, que aumenta a complexidade organizacional, tornando-se dessa forma imprescindível para a tomada de decisão em contextos exigentes e dinâmicos (Cruz *et al.*, 2023). Contudo, a relevância da Contabilidade de Gestão para uma organização não se limita à sua capacidade de medir, analisar e reportar os custos incorridos. O seu verdadeiro valor reside na possibilidade de confrontar esses custos com os rendimentos gerados, permitindo um cálculo rigoroso da rentabilidade dos produtos, serviços, unidades de negócio e outros objetos em análise. Esta capacidade contribui para decisões mais informadas e com maior impacto estratégico, refletindo-se positivamente nos resultados económicos (Cruz *et al.*, 2023).

Sousa e Rodrigues (2002) concluem que os sistemas de avaliação de desempenho baseados na Contabilidade de Gestão tradicional, centrados exclusivamente em indicadores financeiros, desvalorizam a perspetiva atual, que valoriza a relação com clientes, fornecedores e outros stakeholders. Assim, estes sistemas acabam por operar em sentido contrário ao da otimização do valor para o acionista. Quesado *et al.* (2017) corroboram esta visão, sublinhando que, em contextos de elevada volatilidade, a informação qualitativa assume um papel vital, uma vez que tende a ser mais atempada e relevante para a tomada de decisão estratégica. Este tipo de informação ganha ainda maior

importância com o crescente peso dos ativos intangíveis na criação de valor organizacional, elementos normalmente desvalorizados pela Contabilidade de Gestão tradicional, que não lhes atribui o devido reconhecimento em termos de mensuração e valorização.

1.1.2 Contabilidade de Gestão Estratégica

Autores como Drury (2021) e Pires *et al.* (2020) defendem que a Contabilidade de Gestão Estratégica fornece informações imprescindíveis para a formulação, implementação e monitorização do processo estratégico organizacional. Esta abordagem representa uma evolução face à Contabilidade de Gestão tradicional, ao integrar de forma mais direta os processos estratégicos da organização. De acordo com o consenso existente na literatura, a Contabilidade de Gestão Estratégica caracteriza-se por ser de natureza não financeira, orientada para o exterior e para o futuro, o que lhe confere um carácter verdadeiramente estratégico (Pires *et al.*, 2017).

Garrison *et al.* (2021) corroboram esta visão, tal como demonstrado na Figura 1, na qual se sugere que o processo de tomada de decisão é mais eficaz quando o gestor planeia estrategicamente, estabelecendo objetivos a médio e longo prazo e definindo os recursos necessários à sua concretização, dirige e motiva as equipas promovendo o seu envolvimento na implementação dos planos e, por fim, controla o desempenho e ajusta, sempre que necessário, os planos previamente estabelecidos à realidade organizacional.

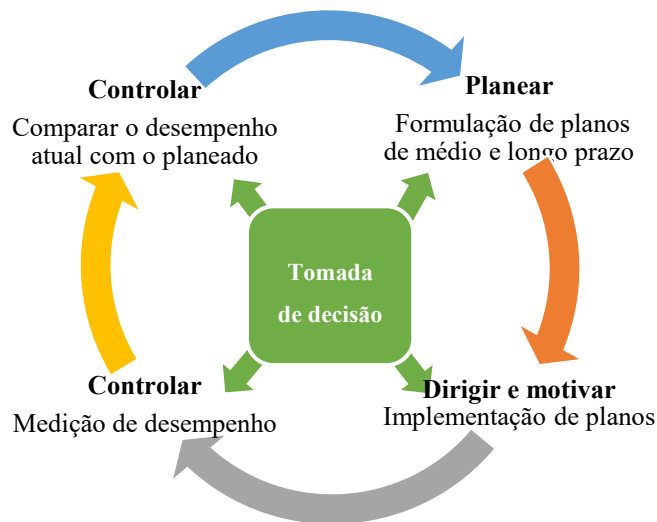


Figura 1: Ciclo de Planejamento e Controle

Fonte: Garrison *et al.* (2021)

Drury (2021) complementa esta perspectiva ao defender a necessidade de identificar fatores-chave de sucesso, utilizar de forma eficiente os recursos disponíveis, exercer um controle rigoroso dos custos, promover a melhoria contínua, adotar novas práticas de gestão, e investir na formação dos colaboradores e analisar a cadeia de valor. Estas medidas visam alinhar a gestão com a estratégia organizacional e antecipar desafios futuros.

Cruz *et al.* (2023) destacam que a Contabilidade de Gestão Estratégica ainda se caracteriza como um campo emergente e em constante evolução. Segundo os autores, ainda não existe uma definição consensual sobre o que constitui esta área, nem sobre as metodologias mais adequadas para a sua implementação e desenvolvimento nas organizações.

1.2 Fases do Processo de Planejamento e Controle de Gestão

Ferrolho (2024) defende que, o processo de controle é composto por três etapas fundamentais: o estabelecimento de padrões, com objetivos e metas definidos; a medição do desempenho em relação a esses padrões e, por fim, a correção de eventuais desvios identificados. Este ciclo visa garantir que os resultados obtidos estejam alinhados com os planos estratégicos previamente delineados. Além disso, contribui para o alinhamento dos comportamentos dos colaboradores com esses planos, promovendo uma atuação orientada para o cumprimento dos objetivos organizacionais.

De modo similar, Drury (2021) propõe um modelo composto por seis fases sequenciais, descritas na Figura 2, das quais as quatro primeiras integram o processo de planejamento, enquanto as duas últimas se referem ao processo de controle.

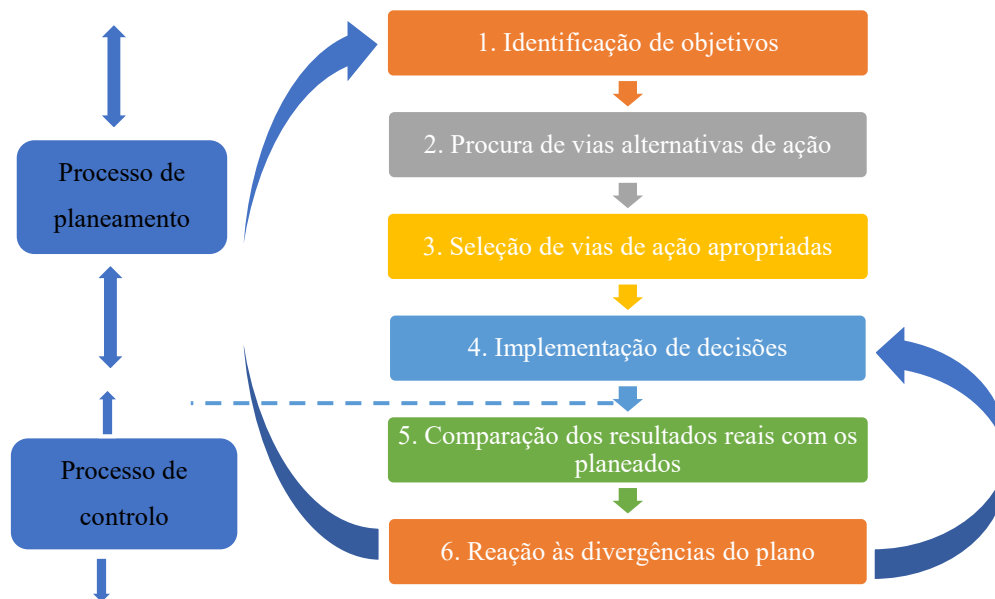


Figura 2: Processo de Tomada de Decisão, Planejamento e Controle

Fonte: Drury (2021)

No âmbito das quatro fases que compõem o processo de planejamento, conforme ilustrado na Figura 2, a primeira fase consiste na identificação dos objetivos. Esta fase corresponde

à definição clara dos objetivos estratégicos que a organização pretende alcançar, servindo de base para as decisões consequentes. Entre os objetivos mais comuns encontram-se a maximização dos lucros, o desenvolvimento de novos produtos, a expansão do mercado com produtos existentes ou a diversificação através da introdução de novos produtos em novos mercados. A clareza e a coerência na formulação destes objetivos são essenciais para garantir a eficácia do processo de planeamento e a orientação estratégica da organização (Drury, 2021).

A segunda fase do processo de planeamento corresponde à identificação e análise de vias alternativas de ação. Esta etapa visa explorar diferentes estratégias ou caminhos que possam conduzir ao cumprimento dos objetivos previamente definidos. A formulação de alternativas deve considerar não apenas os recursos disponíveis, mas também a capacidade de antecipar ameaças e oportunidades provenientes do ambiente externo. Esta abordagem proativa permite à organização adaptar-se de forma mais eficaz às dinâmicas do mercado e posicionar-se estrategicamente para alcançar vantagens competitivas (Drury, 2021).

A terceira fase do processo de planeamento consiste na seleção das alternativas mais adequadas à ação, com base numa avaliação criteriosa das opções identificadas anteriormente. Esta fase implica a comparação das diferentes vias disponíveis, tendo em conta os benefícios esperados e os riscos associados a cada uma delas. Neste contexto, a Contabilidade de Gestão desempenha um papel crucial, ao fornecer informação rigorosa que apoia a análise do custo-benefício de cada alternativa. Entre os indicadores mais relevantes encontram-se a quota de mercado potencial, a rendibilidade esperada, as taxas de crescimento projetadas, entre outros elementos que permitem fundamentar a decisão de forma objetiva e estratégica (Drury, 2021).

A quarta e última fase do processo de planeamento corresponde à implementação das decisões tomadas, após a seleção da alternativa considerada mais adequada. Esta etapa traduz-se na elaboração de orçamentos parciais, que, em conjunto, contribuem para a construção do orçamento global da organização. A eficácia desta fase está fortemente associada à redução do intervalo temporal entre a projeção e a análise dos resultados, uma vez que, quanto menor for esse intervalo, maior será o grau de controlo e a capacidade de reação da organização perante eventuais adversidades. A antecipação de cenários

desfavoráveis permite uma resposta mais célere e eficaz, promovendo a resiliência e a adaptabilidade organizacional (Drury, 2021).

No âmbito do processo de controlo, é fundamental comunicar aos colaboradores o que se espera da sua atuação no sentido de garantir a implementação eficaz das decisões de gestão. Este processo é composto pelas duas fases finais do modelo proposto por Drury (2021): a comparação entre os resultados reais e os planeados e, posteriormente, a reação às divergências do plano. Na quinta fase, procede-se à análise dos valores orçamentados face aos valores efetivamente obtidos, com o objetivo de apurar os desvios. Estes podem ser considerados aceitáveis quando se encontram dentro da margem de tolerância previamente estabelecida pela gestão. A identificação destes desvios dá origem à elaboração de relatórios de desempenho, os quais assumem um papel central na última fase, ao fornecerem a base para a tomada de decisão corretiva e o ajustamento contínuo da estratégia organizacional.

Na fase final do processo de controlo, analisam-se as reações às divergências identificadas face ao plano inicialmente estabelecido. Com base nos relatórios elaborados na fase anterior, são implementadas ações corretivas com o objetivo de alinhar a execução com os objetivos definidos. No entanto, quando as divergências resultam de fatores exógenos, ou seja, externos à organização, Drury (2021) recomenda o retorno à quarta fase do processo de planeamento, correspondente à implementação de decisões, de forma a reajustar as previsões à nova realidade. Considerando que este processo deve ser dinâmico e adaptável, em situações de maior impacto, pode ser necessário recuar até à segunda fase, que consiste na procura de vias alternativas de ação, assegurando a flexibilidade e a resiliência do planeamento organizacional.

Por outro lado, Nelson *et al.* (2005) propõem que os gestores estabeleçam padrões de desempenho alinhados às metas e objetivos organizacionais. Esses padrões servem como base para a medição e comunicação do desempenho real, permitindo a comparação entre o desempenho esperado e o alcançado. A partir dessa análise, os gestores aprendem com as discrepâncias e eventuais falhas, implementando ações corretivas ou preventivas sempre que necessário, com o intuito de atingir tanto os objetivos organizacionais quanto os seus próprios objetivos pessoais.

Conforme se pode observar na Tabela 1, Abrantes (2018) identifica as diversas fases de desenvolvimento do controlo de gestão. Estas fases iniciam-se com sistemas de informação centrados exclusivamente na Contabilidade de Gestão, evoluindo progressivamente até à Contabilidade de Gestão Estratégica ou Orçamental. Todo este processo deve ser orientado para a produção de informação útil, concisa e tempestiva, de forma a melhorar a capacidade de reação dos gestores. A disponibilização de dados relevantes em tempo útil é essencial para que as decisões possam ser ajustadas rapidamente às circunstâncias, promovendo uma gestão mais eficaz e proativa face às mudanças do ambiente organizacional.

Tipo de Controlo de Gestão	F A S E S	Sistemas de Informação	Objetivos (cumulativos)	Instrumentos (mapas) de análise (cumulativos)
Inexistente	0	-Contabilidade Financeira.	- Cumprimento das obrigações legais.	- Balanço e Demonstrações de Resultados.
			- Apuramento da matéria coletável.	
Retrospectivo	1	-Contabilidade Financeira; -Procedimentos Administrativos; -Circuitos de Informação.	- Contas de Resultados periódicas (especialização de períodos).	- Balanço e Demonstrações de Resultados. - Mapas de variação de proveitos e gastos por naturezas. - Financeiro.
	2	-Contabilidade Analítica.	- Repartição de custos por Centros de Custo.	- Mapas de variações de gastos por naturezas e por centros de custo.
Prospetivo	3	-Contabilidade de Gestão.	-Apuramento de Resultados por Departamento (UN)/ Produtos.	- Demonstrações de Resultados por Departamentos/Produtos e mapas de variações de proveitos e gastos por naturezas e por centros de custo, Análise de desvios.
		-Orçamento Anual.	-Elaboração de orçamento anual por meses/trimestres. Análise de desvios.	- Orçamentos anuais por áreas de responsabilidade/centros de custo/famílias de produtos (áreas de negócio). - <i>Tableau de bord</i> com alertas de desvios.
	4	-Plano Estratégico a longo prazo (pouco formalizado);	- Orientações estratégicas, parcialmente quantificadas.	
Integrado	5	- Plano Operacional a médio prazo (3 a 5 anos); - Integração do Orçamento com o 1º ano do Plano.	- Plano de ação detalhado e articulado numa perspetiva de médio e longo prazo.	- Planos a 3 - 5 anos e orçamento anual.
	6	- Articulação temporal do Plano Estratégico, dos Planos Operacionais e dos Orçamentos.	- Calendários de planeamento e orçamentação: Mar/Abr: plano estratégico; Jun/Jul: plano operacional; Out/Dez: orçamento.	- Planos orçamentais a 3 - 5 anos (permanentemente atualizados: <i>rolling forecast</i>).
	7	- Acompanhamento previsional integrado.	Atualização permanente dos planos e orçamentos (reprevisões).	

Tabela 1: Fases de Desenvolvimento do Controlo de Gestão

Fonte: Abrantes (2018).

De acordo com Abrantes (2018), a seleção dos instrumentos de controlo e o respetivo desenvolvimento dependem de múltiplos fatores, nomeadamente das características específicas da empresa, da evolução do contexto económico e dos perfis dos gestores envolvidos. De acordo com Jordan *et al.* (2011), o controlo de gestão consiste num conjunto de instrumentos orientados para a motivação dos responsáveis descentralizados com o objetivo de alcançar os objetivos estratégicos da organização. Este sistema privilegia a ação e a tomada de decisão em tempo útil, promovendo simultaneamente a delegação de autoridade e responsabilização.

1.3 Instrumentos de Controlo de Gestão

Um sistema de controlo de gestão eficaz assenta na utilização de instrumentos que auxiliem os gestores na definição e aceitação de objetivos, no planeamento das ações necessárias à sua concretização, na monitorização do grau de cumprimento e, conseqüentemente, na avaliação do desempenho organizacional (Silva, 2013). Estes instrumentos constituem pilares fundamentais para a gestão estratégica, ao proporcionarem uma atuação mais informada, coerente e orientada para a obtenção de resultados.

Fernando (2015) aprofunda esta abordagem ao identificar um conjunto de princípios fundamentais que orientam a conceção e aplicação dos instrumentos de controlo de gestão, com o propósito de assegurar a eficácia na concretização dos objetivos organizacionais. Um desses princípios é a integração de informação de natureza diversa, que permite a medição dos fatores críticos de sucesso, como a qualidade, a eficiência dos processos e a capacidade de inovação. Embora estes elementos sejam determinantes para o desempenho organizacional, são frequentemente excluídos das demonstrações financeiras, o que pode comprometer a sua adequada valorização na avaliação global do sucesso empresarial.

Outro princípio relevante é a descentralização e delegação de autoridade, que promovem a disseminação da estratégia entre os gestores operacionais. Ao atuarem com base nos recursos que lhes são atribuídos, estes gestores contribuem simultaneamente para a concretização dos objetivos específicos das suas áreas de responsabilidade e para a materialização dos objetivos estratégicos globais da organização (Fernando, 2015).

A capacidade de resposta em tempo útil constitui igualmente um fator crítico no âmbito do controlo de gestão, exigindo que a informação relevante esteja disponível dentro dos prazos previamente definidos. Ainda que tal disponibilidade implique o recurso a estimativas, estas revelam-se preferíveis à espera por dados mais precisos que, por serem disponibilizados tardiamente, podem perder a sua utilidade no processo de tomada de decisão (Fernando, 2015).

Os instrumentos de controlo de gestão desempenham um papel essencial ao permitirem a comparação entre os resultados obtidos, os dados históricos e as previsões, oferecendo uma visão mais abrangente e integrada da evolução do desempenho organizacional. Adicionalmente, Fernando (2015) sublinha que os principais utilizadores destes instrumentos são os gestores operacionais, cuja atuação diária sobre os recursos e processos da organização exige que os objetivos e os sistemas de avaliações de desempenho sejam claramente definidos, amplamente aceites e representem um verdadeiro compromisso efetivo entre a organização e os seus responsáveis.

Os sistemas de controlo de gestão sustentam-se em instrumentos que visam, por um lado, envolver e alinhar o comportamento dos gestores operacionais com os objetivos estratégicos globais das organizações, e por outro lado, assegurar a tomada de decisões em tempo útil, com base em informações fiáveis e relevantes (Fernando, 2015).

Pereira (2021) defende que, embora o controlo de gestão seja transversal a todos os níveis hierárquicos da organização, as necessidades específicas de cada nível não são homogéneas, o que justifica a segmentação hierárquica em categorias distintas, em função dos planos de ação e dos objetivos próprios de cada grupo. Neste sentido, o autor propõe uma classificação que distingue três níveis principais:

- ✓ Direção Geral: composta pelos órgãos máximos de gestão, cuja atuação se centra nos objetivos e resultados globais da organização;
- ✓ Hierarquia Intermédia: formada por responsáveis de áreas ou atividades que pertencem à mesma unidade económica ou estratégica, sendo esta categoria a mais difícil de delimitar devido à sua natureza transversal;
- ✓ Responsáveis Operacionais: integrada pelos níveis hierárquicos mais baixos ou mais numerosos, como diretores de subsidiárias ou responsáveis de setores produtivos, e que operem com objetivos e resultados claramente definidos.

Após a segmentação dos níveis hierárquicos dos diferentes intervenientes no sistema de controlo de gestão, Pereira (2021) propõe um conjunto de instrumentos específicos para cada categoria, ajustados às suas responsabilidades e objetivos estratégicos.

- ✓ Os instrumentos de pilotagem são direcionados à Direção Geral, e têm como finalidade monitorizar o desempenho e apoiar a tomada de decisão, contribuindo para a orientação estratégica da organização.

- ✓ Os instrumentos de orientação de comportamento são característicos da hierarquia intermédia, procurando alinhar as ações dos colaboradores com os objetivos organizacionais, promovendo a coerência entre a estratégia e a execução.
- ✓ Por fim, os instrumentos de diálogo são destinados aos gestores operacionais, com o objetivo de fomentar a comunicação interna e a aprendizagem organizacional, reforçando o envolvimento e a melhoria contínua nos processos.

A Tabela 2 sintetiza os objetivos, os métodos de análise e os comportamentos característicos associados a cada tipo de instrumento de controlo.

Instrumentos de Controlo	Objetivos	Métodos de análise/procedimentos
Instrumentos de pilotagem	<ul style="list-style-type: none"> - Diagnosticar o ambiente competitivo, recursos e competências internas; - Fixar objetivos; - Definir estratégias; - Planear e mensurar; - Acompanhar os resultados; - Implementar ações corretivas. 	<p>Instrumentos de Direção:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Análise estratégica; - Plano estratégico. <p>Instrumentos de Controlo de Gestão:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Plano operacional; - Orçamento; - Controlo Orçamental; - <i>Tableau de bord.</i>
Instrumentos de orientação de comportamento	<ul style="list-style-type: none"> - Delegar autoridade; - Fixar responsabilidades; - Alinhar comportamentos dos gestores; - Definir critérios de desempenho. 	<ul style="list-style-type: none"> - Organização em centros de responsabilidade (CR): centros de custos; centros de resultados e centros de investimentos; - Avaliação de desempenho dos centros de responsabilidade; - Preços de transferência (PTI's).
Instrumentos de diálogo	<ul style="list-style-type: none"> - Promover o diálogo entre a direção de topo e direções operacionais; - Diminuir o projeto estratégico. 	<ul style="list-style-type: none"> - Salas de reuniões; - Datas de reuniões; - Relatórios de reuniões.

Tabela 2: Instrumentos de Controlo de Gestão

Fonte: Abrantes (2018).

1.3.1 Instrumentos de Pilotagem

O ponto de partida para o processo de controlo de gestão assenta na informação prévia resultante da análise estratégica, a qual reúne os dados indispensáveis à formulação do plano estratégico por parte da gestão de topo. Este plano estabelece a visão, a missão e os objetivos a longo prazo da organização (Pereira, 2021). Assim, a análise estratégica tem como finalidade diagnosticar o ambiente envolvente da organização, permitindo à Direção-Geral estabelecer e formalizar os objetivos e as estratégias no plano estratégico.

Até este momento, os instrumentos de controlo de gestão não intervêm no processo (Pereira, 2021).

Fernando (2015) define os instrumentos de pilotagem como ferramentas de controlo de gestão que comunicam os objetivos e a estratégia a implementar pelos diferentes níveis hierárquicos e áreas funcionais da empresa. Estes instrumentos apoiam a definição dos objetivos operacionais de cada área, departamento ou unidade de negócios, bem como a elaboração dos planos de ação e a identificação dos recursos necessários à sua concretização. Adicionalmente, através da elaboração de orçamentos, são realizadas previsões económicas e financeiras que evidenciam os valores associados à estratégia a implementar. Por fim, procede-se a um controlo periódico da concretização dos objetivos e ações estabelecidas, avaliando-se o desempenho mediante a comparação entre as previsões e os resultados efetivamente alcançados.

É igualmente pertinente salientar que, durante a conceção e implementação dos instrumentos de pilotagem, deve existir uma efetiva convergência entre a informação mensurável e os objetivos estratégicos da organização. Esta articulação revela-se fundamental para assegurar a eficácia dos instrumentos aplicados, uma vez que a ausência de alinhamento entre os objetivos individuais e os objetivos globais pode gerar consequências inesperadas, comprometendo a coerência e a eficiência do sistema de gestão (Pereira, 2021).

Mateus (2021) defende que as ferramentas de pilotagem podem ser agrupadas em dois grandes grupos: as ferramentas previsionais, constituídas pelo plano operacional e pelo orçamento, e as ferramentas de acompanhamento de resultados, que englobam o controlo orçamental e o *Tableau de Bord* ou *Balanced Scorecard*.

Vicente (2021) destaca a importância da integração de componentes estruturais, como o plano operacional, o orçamento e o *Tableau de Bord* ou *Balanced Scorecard*, para uma elaboração eficaz dos instrumentos de pilotagem. O autor sublinha que estes instrumentos devem assentar numa análise estratégica rigorosa e num plano estratégico devidamente estruturado, permitindo assim a definição clara de objetivos específicos, o estabelecimento de prazos e a afetação adequada de recursos. Esta abordagem visa garantir a concretização das metas de crescimento, seja ao nível da unidade de negócios, do departamento ou da organização no seu todo.

1.3.1.1 Plano Operacional

Os planos operacionais identificam, geralmente, os objetivos, as ações e os recursos necessários para operacionalizar a atividade de cada área e nível hierárquico da empresa. Assim, é fundamental que a sua definição conte com a participação ativa dos responsáveis pela respetiva execução, uma vez que são estes que melhor conhecem o impacto da estratégia definida sobre a atividade da sua área de trabalho e, simultaneamente, o seu envolvimento promove uma maior responsabilização relativamente aos objetivos a alcançar (Fernando, 2015).

Vicente (2021) afirma que um plano operacional deve definir os objetivos, os períodos e os recursos necessários para alcançar o crescimento da unidade de negócio, da secção ou da própria organização. No mesmo sentido, apresenta uma metodologia que contempla igualmente a definição de objetivos, tais como crescimento, rentibilidade, quota de mercado, entre outros, a análise da conjuntura económica, a identificação dos agentes responsáveis pelas áreas de responsabilidade e o estudo externo do mercado. Estes elementos constituem a base para a elaboração dos planos de ação. Uma vez concluídos, os planos de ação devem ser remetidos à direção geral e à direção de planeamento para análise e discussão. Após esta avaliação, os planos poderão ser revistos pelos responsáveis dos centros de responsabilidade, caso se justifiquem alterações, ou aprovados. Uma vez aprovados, a avaliação é realizada através dos orçamentos.

1.3.1.2 Orçamento

Após a elaboração do plano operacional, segue-se a fase da orçamentação, que se inicia com a definição dos objetivos a curto prazo, devendo existir uma articulação com o que foi previamente estabelecido no plano estratégico e operacional (Pereira, 2021).

O orçamento constitui igualmente um instrumento previsional de pilotagem, uma vez que operacionaliza o plano operacional, incidindo essencialmente na fixação dos objetivos de resultados de todas as naturezas a curto prazo e na elaboração dos planos de ação

concretos de todos os setores da empresa no ano seguinte. Deste conjunto previsional resulta a respetiva valorização financeira, que servirá de referência para o controlo orçamental. Para a concretização das ações e dos objetivos definidos, o plano de ação deve quantificar os recursos necessários, bem como prever os gastos e os rendimentos associados à estratégia delineada (Pereira, 2021).

Deste modo, este processo permite que os gestores avaliem a evolução da empresa em comparação com os objetivos previamente definidos, podendo ser entendido como um compromisso assumido pelos gestores operacionais para o cumprimento das metas estabelecidas. Importa, contudo, assegurar que os objetivos fixados sejam realistas e alcançáveis, de forma que a sua concretização constitua um fator motivador (Pereira, 2021). Para além disso, os valores económicos e financeiros devem igualmente estar enquadrados num calendário previamente definido, de modo a possibilitar o controlo dos desvios não apenas em termos de valores, mas também no que respeita ao cumprimento dos prazos estabelecidos (Pereira, 2021).

Para Mateus (2021), a elaboração de orçamentos assume quatro propósitos fundamentais: ajustar o plano estratégico, coordenar as atividades das diversas áreas organizacionais, delegar responsabilidades aos gestores e estabelecer um compromisso que sirva de base para a avaliação do desempenho destes. Nesta fase, projeta-se a receita potencial e as despesas para o ano, de forma a obter uma estimativa do lucro da organização. Cada centro de responsabilidade elabora o seu próprio orçamento. Contudo, em empresas de menor dimensão, este processo é realizado de forma global. Os gestores desempenham um papel central neste processo, uma vez que são responsáveis pela preparação da proposta orçamental, a qual é posteriormente avaliada e validada pela Direção Geral (Mateus, 2021). Vicente (2021) conclui que as técnicas de orçamentação podem contribuir para a melhoria do processo de tomada de decisão, constituindo igualmente um instrumento excepcional de comunicação para os restantes membros da organização.

1.3.1.3 Controlo Orçamental e Instrumentos de Monitorização

Contudo, e conforme anteriormente referido, o planeamento deve apresentar uma forte interligação com a função de controlo. Nesse sentido, os instrumentos de pilotagem incluem ainda ferramentas como o controlo orçamental, que visa monitorizar o cumprimento dos objetivos financeiros definidos, bem como os *Tableau de Bord* ou *Balanced Scorecard*, que têm como finalidade acompanhar a evolução de variáveis estratégicas essenciais para garantir a sustentabilidade das empresas ao longo do tempo (Fernando, 2015).

O controlo orçamental constitui uma ferramenta imprescindível no processo de controlo de gestão, uma vez que permite acompanhar os objetivos e os recursos definidos no plano e no orçamento. A utilização deste instrumento proporciona diversas vantagens para a gestão das empresas, ao incentivar o gestor a definir objetivos realistas e a selecionar planos de ação exequíveis, conduzindo a um diagnóstico mais detalhado do contexto em que a empresa opera, identificando oportunidades e ameaças externas, bem como pontos fortes e fracos internos. Por outro lado, promove o acompanhamento regular da atividade, através da comparação sistemática entre os resultados obtidos e as estimativas previamente estabelecidas, permitindo ainda a implementação de ações corretivas com base nos desvios identificados (Mateus, 2021).

Segundo Fernando (2015), o controlo orçamental assume um papel fundamental enquanto instrumento de pilotagem, uma vez que, através da monitorização contínua das realizações, incentiva o gestor a definir objetivos alinhados com os recursos disponíveis e a delinear planos operacionais orientados para a sua concretização. Para tal, é essencial que os gestores detenham conhecimento aprofundado sobre o ambiente competitivo e sobre as competências diferenciadoras que podem ser potenciadas pelos recursos da organização. O controlo orçamental permite, assim, monitorizar a atividade ao longo do tempo, identificando desvios entre as realizações e as previsões e, conseqüentemente, incentivar a tomada de decisão informada. O conhecimento permanente da evolução do negócio possibilita aos gestores delinear ações corretivas para colmatar eventuais desvios, assegurando, deste modo, a prossecução dos objetivos definidos.

O *Tableau de Bord* e o *Balanced Scorecard* oferecem uma visão integrada do desempenho organizacional, ao relacionarem indicadores económicos e financeiros com variáveis de outras naturezas, essenciais para o desenvolvimento estratégico sustentado das empresas. Estes instrumentos superam algumas limitações associadas ao controlo orçamental, nomeadamente a morosidade na disponibilização da informação, ao permitirem o acesso rápido a dados relevantes, apresentando uma diversidade de indicadores e informação sintetizada, o que facilita a sua assimilação pelos utilizadores. Além disso, possibilita a análise tanto de resultados financeiros quanto de não financeiros, como, por exemplo, indicadores de qualidade e produtividade (Pereira, 2021). A flexibilidade destes instrumentos permite a sua adaptação às necessidades específicas de cada utilizador, reconhecendo que diferentes utilizadores possuem necessidades de informação distintas (Pereira, 2021).

Importa, ainda, salientar que as empresas, de um modo geral, não dispõem de um plano operacional ou orçamento global único, nem de um documento de controlo orçamental ou de um *Tableau de Bord* ou *Balanced Scorecard* centralizados. Tal deve-se ao facto de o sistema de pilotagem não dever estar concentrado exclusivamente na Direção Geral, uma vez que são os diversos gestores descentralizados que gerem os resultados (Jordan *et al.*, 2014).

1.3.2 Instrumentos de Diálogo

A eficácia dos instrumentos de controlo de gestão depende, em grande medida, da existência de um diálogo estruturado e contínuo entre os diversos intervenientes no processo. Após a definição dos centros de responsabilidade e a seleção dos critérios de avaliação de desempenho, torna-se essencial reforçar a capacidade de comunicação entre os envolvidos, promovendo a partilha de informação, o alinhamento de expectativas e o compromisso com os objetivos estabelecidos (Silva, 2013).

Fernando (2015) defende que o sucesso dos instrumentos de controlo de gestão está intimamente relacionado à negociação contínua e ao envolvimento ativo das diferentes hierarquias e áreas funcionais da estrutura organizacional. Para que estes instrumentos

cumpram eficazmente a sua função, é essencial que promovam não apenas a divulgação da missão e dos objetivos globais da organização, mas também o alinhamento comportamental de gestores e colaboradores em relação às ações a executar e aos resultados a alcançar.

Vicente (2021) refere que os instrumentos de diálogo podem assumir diversas formas, nomeadamente reuniões formais e relatórios periódicos. Contudo, as oportunidades de comunicação não se limitam a esses momentos estruturados, ocorrendo também durante fases cruciais como a definição dos objetivos, a elaboração dos planos operacionais, a elaboração dos orçamentos, a prestação de contas e a negociação de ações corretivas. Por essa razão, torna-se fundamental criar condições e oportunidades que favoreçam a troca de ideias.

Os sistemas e tecnologias de informação que suportam o controlo de gestão, designados de ERP (*Enterprise Resource Planning*), constituem fatores facilitadores da comunicação organizacional. Estes sistemas, caracterizados por uma elevada capacidade de armazenamento e processamento de dados, permitem aos gestores aceder a informação integrada proveniente das principais áreas de negócio da organização. Esta integração facilita a análise transversal dos dados e contribui para a tomada de decisão mais informada e eficiente (Vicente, 2021).

Neste âmbito, Vicente (2021) menciona que um sistema ERP não só possibilita à organização a integração dos processos essenciais ao negócio, com o objetivo de aumentar a eficiência e assegurar uma posição competitiva, como também contribui para a circulação adequada de informação e para a adoção de práticas organizacionais eficazes e transversais a toda a estrutura.

Apesar de os instrumentos de diálogo poderem parecer escassos e simples, tal simplicidade é meramente aparente, ocultando uma complexidade operacional e relacional. A definição dos objetivos, a alocação de recursos, a assunção de desvios orçamentais, a prestação de contas e a negociação de medidas corretivas constituem etapas exigentes no processo de comunicação entre os gestores e a administração. Segundo Silva (2013), existe a percepção de que, quanto maior for o grau de imposição hierárquica, menor será o envolvimento dos gestores, o que pode comprometer a eficácia. De acordo com Jordan *et al.* (2011), o controlador deve promover um incentivar o diálogo

mútuo e espontâneo entre os gestores da pirâmide organizacional. Ao longo de cada etapa do processo de controlo de gestão, é essencial que esse diálogo se desenvolva entre os gestores operacionais, sendo o papel do controlador o de assessor ou informador. Este papel revela-se particularmente exigente, uma vez que tendo acesso privilegiado ao sistema de informação, o controlador dispõe de elementos que lhe permitiriam intervir diretamente na hierarquia, o que representa uma tentação real. Silva (2013) sintetiza que o principal desafio inerente ao diálogo reside na capacidade de envolver todos os colaboradores de uma organização no controlo de gestão, independentemente da posição que ocupem na hierarquia empresarial.

1.3.3 Instrumentos de Orientação do Comportamento

Os instrumentos destinados à orientação do comportamento têm como finalidade alinhar os interesses locais dos gestores descentralizados com os objetivos globais da organização. Estes instrumentos exigem, igualmente, o compromisso, a compreensão e a adesão por parte dos gestores descentralizados, de modo a assegurar um desempenho eficiente dos sistemas de controlo de gestão (Mateus, 2021).

Fernando (2015) defende que os instrumentos de pilotagem têm como objetivo assegurar o envolvimento dos gestores operacionais na definição dos objetivos e das ações a implementar. No entanto, é fundamental que as ações e decisões dos gestores intermédios contribuam para o alcance dos objetivos globais da organização e não apenas para a concretização dos objetivos locais. Neste contexto, os instrumentos de orientação do comportamento assumem um papel central, podendo se subdividir em:

- ✓ Centros de responsabilidade;
- ✓ Critérios de avaliação de desempenho dos gestores e dos centros de responsabilidade, utilizando parâmetros ajustados às diferentes tipologias;
- ✓ Sistemas de preços de transferências internas.

1.3.3.1 Centros de Responsabilidade

Os centros de responsabilidade são instrumentos fundamentais nos sistemas de contabilidade e controlo de gestão, permitindo ultrapassar os desafios associados à descentralização organizacional, frequentemente intensificada pela globalização dos mercados (Drury, 2021).

Com o crescimento das organizações, torna-se inevitável a descentralização da tomada de decisão, que deve ser ajustada à dimensão e ao setor de atividade em que a entidade opera. A eficácia deste processo depende, em grande medida, da qualidade dos sistemas de informação, que devem assegurar o acesso atempado a dados relevantes para suportar decisões informadas. Acresce que o estilo de liderança das equipas de gestão, nomeadamente o grau de confiança atribuído aos decisores dos níveis hierárquicos inferiores, influencia significativamente o sucesso da descentralização (Cruz *et al.*, 2023).

A descentralização revela-se, assim, um fator crítico para a eficácia do controlo de gestão, especialmente no contexto da criação de centros de responsabilidade, que contribuem para o alinhamento das unidades operacionais com os objetivos estratégicos da organização. Importa sublinhar que a descentralização não se limita à delegação de autoridade, exigindo também uma definição clara das funções e atividades atribuídas. Ao adotarem políticas descentralizadoras, as organizações promovem uma avaliação mais objetiva e transparente do desempenho dos gestores nas respetivas áreas de atuação (Mateus, 2021). Mateus (2021) defende ainda que estes centros reforçam a responsabilização e a autonomia para tomar decisões, facilitando a comunicação interna e a disseminação da estratégia organizacional. Além disso, apoiam a implementação de mecanismos de controlo e permitem o acompanhamento sistemático do desempenho, tanto financeiro como não financeiro.

Silva (2013) esclarece que, sem uma definição clara de responsabilidades, o planeamento e o controlo perdem relevância, tornando-se meros exercícios de previsão. Por conseguinte, é essencial atribuir centros de responsabilidades às diferentes unidades orgânicas da empresa, promovendo uma gestão orientada por objetivos, com delegação de autoridade e responsabilização efetiva. Esta abordagem permite aos gestores alcançar

os objetivos globais da organização, ao proporcionar os recursos necessários e a autonomia para planejar e executar as atividades sob sua responsabilidade.

Um centro de responsabilidade eficaz deve reunir um conjunto de características essenciais:

- ✓ A existência de um responsável claramente identificado, a quem tenha sido delegada autoridade e capacidade de atuação no âmbito das suas funções;
- ✓ O responsável terá a obrigatoriedade de prestar contas de forma regular, sendo avaliado com base em objetivos previamente definidos pela gestão de topo, promovendo assim uma lógica de gestão por objetivos (Cruz *et al.*, 2023).

Segundo Atkinson *et al.* (2004), os centros de responsabilidade podem assumir diferentes configurações, consoante os objetivos de gestão: centros de custos, centros de rendimento, centros de resultados e centros de investimentos, cada um com funções específicas no âmbito do controlo e da avaliação de desempenho.

- ✓ Centros de custos são responsáveis exclusivamente pela gestão dos gastos incorridos, sem preocupação com a imputação direta aos produtos ou serviços. O desempenho é geralmente avaliado através da análise dos desvios entre os valores orçamentados e os gastos reais, permitindo identificar variações e implementar medidas corretivas (Cruz *et al.*, 2023).
- ✓ Centros de rendimentos têm como foco exclusivo os proveitos gerados. O gestor é avaliado pela capacidade de gerar receita, podendo, por exemplo, conceder descontos comerciais para impulsionar vendas. Esta configuração é particularmente útil em contextos comerciais, sendo o desempenho medido por indicadores de volume de negócios (Cruz *et al.*, 2023).
- ✓ Centros de resultados combinam a responsabilidade pelos rendimentos e pelos gastos, conferindo ao gestor maior autonomia na tomada de decisões operacionais. Este tipo de centro permite influenciar diretamente o desempenho económico da unidade sob sua responsabilidade (Cruz *et al.*, 2023).
- ✓ Centros de investimentos agregam a responsabilidade pelos resultados operacionais e pelos investimentos realizados. O responsável dispõe de ampla autonomia, incluindo a negociação de condições comerciais e de aquisição de ativos. Dada a abrangência das decisões e o elevado grau de responsabilização,

este tipo de centro aproxima-se da gestão de uma unidade empresarial autónoma (Cruz *et al.*, 2023).

Considerando os diferentes tipos de descentralização que podem caracterizar as estruturas organizacionais, os centros de resultados podem ser organizados segundo diversas formas (Fernando, 2015):

- ✓ Descentralização funcional: estrutura baseada nas principais funções de gestão, como finanças, marketing, produção e aprovisionamento, com cada área liderada por um responsável específico;
- ✓ Descentralização por produto: agrupamento das funções essenciais por produto ou por famílias de produtos;
- ✓ Descentralização por área geográfica: adotada por empresas com presença em várias regiões;
- ✓ Descentralização por projeto: comum em empresas que operam por encomenda em grandes projetos, como na construção civil ou naval, ou em prestadoras de serviços, onde é possível atribuir diretamente os rendimentos e os gastos a cada projeto;
- ✓ Descentralização por atividade: utilizada por empresas com oferta diversificada de serviços, como consultoras, em que cada tipo de serviço pode ser organizado como um centro de resultados autónomo, com um responsável que responde pelos resultados obtidos.

A definição dos centros de responsabilidade deve ser feita com rigor, pois uma classificação inadequada pode conduzir à aplicação de critérios de avaliação desajustados, gerando desmotivação nos gestores operacionais e comprometendo a consecução dos objetivos globais da organização (Fernando, 2015).

1.3.3.2 Critérios de Avaliação de Desempenho

A definição de critérios de avaliação de desempenho deve ser cuidadosamente ajustada às características específicas de cada centro de responsabilidade. Para que esses critérios reflitam de forma fidedigna o desempenho dos gestores, é imprescindível que incluam apenas elementos sobre os quais estes tenham efetivo controlo ou capacidade de decisão. Caso contrário, corre-se o risco de distorcer a avaliação, não reconhecendo o contributo real dos gestores para os resultados obtidos, o que pode comprometer a justiça do processo de avaliação e afetar negativamente a motivação e o alinhamento com os objetivos organizacionais (Pereira, 2021).

Segundo Mateus (2021), a avaliação do desempenho dos gestores nas organizações fundamenta-se principalmente em critérios de natureza económico-financeiros, os quais traduzem o desempenho em termos de custos, proveitos e resultados. Estes indicadores permitem uma análise dos recursos disponíveis aos gestores para a concretização dos seus objetivos. No âmbito do processo de avaliação, importa considerar três componentes essenciais: quantidade, entendida como o valor da contribuição para a organização; eficácia, que traduz o grau de concretização dos objetivos estabelecidos e eficiência, relativa à adequação dos meios utilizados para alcançar os resultados pretendidos (Mateus, 2021).

Adicionalmente, Mateus (2021) destaca a importância dos indicadores de natureza não financeira, tais como qualidade, produtividade, quotas de mercado, entre outros, para o controlo de gestão, na medida em que permitem alinhar o desempenho dos gestores com a estratégia global da organização. Fernando (2015) defende que a avaliação do desempenho dos gestores deve reunir três vertentes fundamentais:

- ✓ Valor dos resultados obtidos, em comparação com os valores previamente estabelecidos;
- ✓ A eficácia na concretização dos objetivos, observada através da comparação entre padrões definidos e os resultados alcançados;
- ✓ A eficiência na gestão dos recursos, tendo em vista a concretização dos resultados pretendidos.

A Tabela 3 sintetiza os critérios de avaliação de desempenho consoante o tipo de centro de responsabilidade.

Tipos de Centros de Responsabilidade	Impacto financeiro das Decisões dos Gestores	Indicadores de Performance
- Centros de Custo; - Centros de Proveitos; - Centros de Resultados; - Centros de Investimentos.	- Gastos; - Rendimentos; - Rendimentos e Gastos; - Rendimentos, Gastos e Ativos Económicos.	- Gastos Diretos; - Rendimentos; - Margem de Contribuição; - Margem de Contribuição residual, EVA e ROI.

Tabela 3: Avaliação de Performance por Tipo de Centro de Responsabilidade

Fonte: Abrantes (2018).

De acordo com Fernando (2015), os centros de resultados devem ser avaliados com base na margem de contribuição, definida como a diferença entre os rendimentos e os custos diretos necessários à produção de bens e serviços. Este critério permite considerar exclusivamente os rendimentos e os gastos sobre os quais o gestor possui autoridade, evitando a imputação de gastos alheios à sua responsabilidade e, conseqüentemente, a desconfiança associada à avaliação por variáveis fora do seu controlo.

No caso dos centros de investimento, Fernando (2015) sublinha que, dado que os gestores detêm poder de decisão sobre os investimentos realizados na atividade, a avaliação do desempenho deve ir além dos resultados contabilísticos, incorporando também o custo do capital investido. Neste contexto, são habitualmente utilizados indicadores que procuram medir a capacidade da atividade em criar valor face ao custo do capital necessário para financiar os investimentos de cada centro.

O sistema de incentivos (SI) está ligado à avaliação de desempenho, constituindo-se como um mecanismo facilitador do alinhamento entre os interesses dos colaboradores e os objetivos estratégicos da organização (Mateus, 2021). As políticas de incentivos apresentam diversas vantagens para o controlo de gestão, destacando-se três dimensões fundamentais:

- ✓ Informativo: os incentivos orientam o comportamento dos colaboradores ao sinalizarem as áreas de desempenho consideradas prioritárias para a organização;

- ✓ Motivacional: os colaboradores necessitam de estímulos para se empenharem além das exigências mínimas. Estes incentivos podem assumir a forma de recompensas monetárias, reconhecimento, promoção, entre outros;
- ✓ Atração e retenção de talento: os incentivos podem traduzir-se em melhorias salariais, contribuindo para a retenção de colaboradores qualificados ou para a captação de novos talentos, através da oferta de pacotes salariais superiores aos praticados no mercado.

Mateus (2021) alerta, contudo, para o facto de os incentivos poderem gerar consequências positivas ou negativas. Enquanto as recompensas promovem a satisfação do colaborador, as penalizações tendem a produzir o efeito inverso. Organizações que oferecem incentivos mais elevados revelam, em geral, um melhor desempenho financeiro comparativamente às que não o fazem. No entanto, o sucesso de um sistema de incentivos depende da eficácia da sua implementação. Uma má aplicação pode gerar desmotivação e afastar a organização dos seus objetivos.

No âmbito do sistema de incentivos, e tendo em consideração os prazos associados à concretização dos objetivos organizacionais, Fernando (2015) distingue dois tipos principais de prémios atribuídos numa organização:

- ✓ Incentivos de curto prazo, baseados no desempenho anual dos gestores e colaboradores, geralmente associados ao resultado financeiro obtido nesse período;
- ✓ Incentivos de médio e longo prazo, com referência temporal de três a cinco anos, frequentemente ligados a mecanismos como stock-options, que permitem ao gestor adquirir ações da empresa a um valor inferior ao da cotação de mercado, gerando mais valias pela sua alienação futura, prémios monetários em função dos resultados financeiros alcançados, ou direitos sobre lotes de ações da empresa.

Neste contexto, Fernando (2015) salienta que, com o objetivo de promover o envolvimento dos gestores tanto nos objetivos imediatos como nos de longo prazo, as organizações tendem a adotar sistemas de incentivos que combinam ambas as modalidades de prémios, assegurando uma maior coerência entre o desempenho individual e a estratégia global da empresa.

Para que o sistema de incentivos seja verdadeiramente eficaz, é fundamental assegurar o envolvimento ativo da gestão de topo no seu desenho e implementação. Além disso, a eficácia do sistema de incentivos depende da existência de um feedback individualizado proveniente das avaliações de desempenho, permitindo aos colaboradores compreenderem os seus pontos fortes e as áreas de melhoria. Por fim, a inclusão de incentivos monetários revela-se essencial para reforçar tanto a satisfação com o compromisso dos colaboradores com os objetivos organizacionais (Mateus, 2021).

1.3.3.3 Sistemas de Preços de Transferências Internas

Tendo em conta que, em muitas organizações, os centros de responsabilidade partilham recursos, produtos e serviços, e que frequentemente estes não são comercializados externamente por serem destinados ao consumo interno entre centros, destaca-se a importância dos sistemas de preço de transferência interna. Estes sistemas permitem valorizar os intercâmbios internos, tratando-os como vendas e compras internas, com o objetivo de apurar o resultado, o custo ou a rentabilidade de cada centro de responsabilidade. O objetivo principal dos preços de transferência interna é evitar que os centros de responsabilidade se prejudiquem mutuamente, promovendo uma avaliação justa e equilibrada do desempenho (Silva, 2013).

Relativamente aos sistemas de preços de transferência interna, estes têm como principal objetivo valorizar as trocas de bens e serviços realizadas entre diferentes áreas funcionais da organização. A sua implementação pode revelar-se fundamental para alinhar as decisões dos gestores com os objetivos estratégicos definidos pela gestão de topo (Fernando, 2015). Fernando (2015) considera que o objetivo dos sistemas de preços de transferência internos consiste em assegurar que a estratégia definida pela gestão de topo seja assumida como prioritária para cada centro de responsabilidades. Pretende-se assim, promover um alinhamento eficaz entre os interesses da organização e o dos gestores. Neste enquadramento, os gestores apenas tenderão a ultrapassar os limites orçamentais quando estiverem em causa rendimentos relevantes, tanto para os centros que geram como para a organização no seu todo.

Segundo Vicente (2021), a determinação dos preços de transferência interna deve obedecer a um conjunto de pressupostos fundamentais:

- ✓ Existência de um serviço ou produto claramente identificado;
- ✓ Existência de uma relação cliente-fornecedor, com negociação e acordo entre ambas as partes;
- ✓ Necessidade real do serviço ou produto no contexto da organização;
- ✓ Autonomia no fornecimento, permitindo que o fornecedor interno escolha o seu cliente e vice-versa;
- ✓ Influência direta dos preços de transferência interna na performance dos gestores envolvidos.

A implementação de um sistema baseado em preços de transferência interna permite valorizar as transações internas, especialmente nos casos em que determinados centros de custo não comercializam os seus produtos ou serviços externamente, mas apenas dentro da organização. Esta valorização é essencial para apurar o resultado do centro de responsabilidade e proceder à respetiva avaliação de desempenho (Pereira, 2021).

O cálculo dos preços de transferência interna pode ser baseado no preço do mercado, embora este deva ser ajustado às circunstâncias específicas da organização. A inexistência de um preço de mercado de referência pode dificultar a fixação dos preços de transferência interna, tal como a inexistência de diferenciais de aptidão negocial entre gestores, decorrentes de competências adquiridas ou de estatuto que ocupam na organização. Nestes casos, pode ser necessária a intervenção da administração para definir um preço justo, garantindo equidade na avaliação e gestão dos centros de responsabilidade (Vicente, 2021).

Fernando (2015) defende que a utilização dos preços de venda praticados no mercado constitui o método mais eficaz para a definição dos preços de transferência interna. Segundo o autor, esta abordagem permite avaliar a rendibilidade dos centros de responsabilidade em comparação com os seus concorrentes diretos. Deste modo, os centros são incentivados a manter níveis de competitividade elevados, uma vez que enfrentam o risco de centros clientes optarem por fornecedores externos que ofereçam condições mais vantajosas.

Em conclusão, pode-se inferir que os instrumentos de orientação do comportamento têm como finalidade assegurar que a atuação dos gestores operacionais esteja em concordância com os objetivos dos centros de responsabilidade que lideram, bem como com os objetivos estratégicos da organização. Nesse sentido, a definição dos instrumentos de pilotagem deve considerar os centros de responsabilidade existentes na estrutura, os critérios de avaliação de desempenho e os sistemas de preços de transferência interna a aplicar nas diversas situações de prestações de serviços internas (Fernando, 2015).

2.1. Metodologia de Investigação Qualitativa

Um projeto de investigação inicia-se com a definição clara do objeto de estudo e a sua finalidade. Segundo Silva (2016), a metodologia a adotar ao longo da investigação é um elemento fundamental, pois orienta todo o processo de investigação, determinando a forma como serão selecionadas as técnicas e os métodos mais adequados para alcançar os objetivos propostos.

A natureza metodológica deste projeto assenta na utilização do método qualitativo, em detrimento do método quantitativo. Esta opção justifica-se pelo facto de, segundo Proetti (2017), o método qualitativo não ter como objetivo a quantificação de variáveis, mas sim a obtenção de respostas que permitam compreender, analisar e interpretar o fenómeno em estudo.

Em conclusão, a metodologia qualitativa permite incorporar o conhecimento das pessoas envolvidas no processo, possibilitando uma compreensão mais rica, aprofundada e contextualizada do fenómeno em análise (Silva, 2016).

2.2. Estratégia de Investigação

Uma investigação pode assumir diferentes formas, sendo estas determinadas, entre outros fatores, pelo tipo de questão que se pretende responder, pela necessidade de controlo sobre os acontecimentos e, por fim, pela natureza dos fenómenos em análise (Yin, 2013).

Neste contexto, a estratégia de investigação adotada neste projeto é a de Investigação-Ação, uma abordagem que privilegia a metodologia qualitativa. Esta opção metodológica revela-se adequada ao propósito do projeto, que visa a criação de centros de responsabilidade com o objetivo de facilitar o controlo numa organização em fase de crescimento e com uma estrutura cada vez mais descentralizada.

A Investigação-Ação pressupõe uma colaboração ativa entre o investigador e os participantes, permitindo diagnosticar, planear, agir e avaliar de forma cíclica. Esta abordagem favorece não apenas a reformulação dos objetivos inicialmente definidos, como também a identificação de novas dimensões que potenciam resultados mais eficazes (Basto, 2016).

2.2.1. Etapas do Processo de Investigação-Ação

Este projeto foi desenvolvido no âmbito de uma abordagem de Investigação-Ação, iniciando-se com uma reflexão crítica sobre os métodos de recolha de dados mais adequados ao objeto de investigação. Para a recolha de informação, foram aplicadas três técnicas principais: observação, conversação e análise documental.

- ✓ **Observação:** realizada pelo investigador no exercício das suas funções enquanto colaborador da empresa em estudo. Esta posição privilegiada permitiu uma compreensão aprofundada do contexto organizacional e dos comportamentos observados, contribuindo de forma significativa para a análise e interpretação de dados.
- ✓ **Conversação:** foram conduzidas entrevistas não estruturadas ao CEO da empresa, que também desempenhou o papel de orientador do projeto. Estas entrevistas

permitiram a recolha de informação relevante sobre a estrutura, estratégica e dinâmica organizacional. A Tabela 4 apresenta o calendário das entrevistas realizadas, bem como os principais temas abordados em cada sessão.

Data	Objetivos
17 de março de 2025	Início da partilha de conhecimento: - Apresentação do método de operacionalização; - Enquadramento do contexto organizacional; - Identificação dos objetivos estratégicos e das necessidades que a empresa procura colmatar.
21 de maio de 2025	Definição da identidade institucional: - Disponibilização da missão, visão e valores; - Apresentação do organigrama com explicação da estrutura hierárquica;
23 de junho de 2025	Discussão Estratégica: - Partilha de ideias sobre a criação de centros de responsabilidade; - Importância da sua homogeneização para garantir comparabilidade;
1 de julho de 2025	Definição Operacional: - Distribuição dos centros de responsabilidade por quatro zonas geográficas; - Nomeação de responsáveis descentralizados, alinhados com a estratégia operacional da nova estrutura organizacional;
8 de agosto de 2025	Implementação e adaptação: - Início da operacionalização dos novos centros de responsabilidade; - Ajustamento dos procedimentos à nova estrutura, promovendo o alinhamento estratégico;
6 de setembro de 2025	Proposta e sugestões de melhorias futuras: - Apresentação da proposta de novo organigrama institucional; - Sugestão de implementação futura de um dashboard de controlo de gestão para apoio à tomada de decisão.
9 de outubro de 2025	Resultados: - Apresentação dos resultados obtidos com a implementação dos centros de responsabilidade.

Tabela 4: Calendário e Descrição das Reuniões Realizadas com o CEO da Empresa em Estudo

Fonte: Elaboração Própria

- ✓ **Análise documental:** amplamente utilizada neste projeto, beneficiando da posição interna do investigador na organização. Esta técnica permitiu o acesso a documentos institucionais e a entrevistas previamente publicadas entre o CEO e a revista Pós-Venda. A informação recolhida possibilitou um enquadramento político, social, e cultural, contribuindo para uma leitura mais contextualizada e fundamentada do fenómeno investigado.

Em conformidade com os princípios éticos e legais da proteção de dados, a identidade da empresa foi anonimizada a pedido da própria empresa. Foram alterados nomes e elementos identificativos, em alinhamento com as recomendações da literatura

especializada, que defende a aplicação de técnicas de anonimização como forma de preservar a privacidade sem comprometer a utilidade analítica dos dados (Monteiro, 2024). Para efeitos deste estudo, a empresa será designada por *Peças, Lda*.

3.1. Enquadramento Contextual

A empresa objeto de estudo, doravante designada ficticiamente como *Peças, Lda.*, exerce a sua atividade no setor da distribuição de peças e prestação de serviços destinados às oficinas generalistas dedicadas à reparação e manutenção de veículos automóveis de todas as marcas.

Fundada em 2021, a *Peças, Lda.* resultou da fusão de duas empresas que operavam no mesmo segmento de mercado, embora em regiões geográficas distintas. Uma das empresas atuava na zona do Porto, Braga e Lisboa, enquanto a outra se encontrava implementada na região centro, abrangendo localidades como Coimbra e Santa Maria da Feira. Esta união estratégica, aliada a novas aquisições em novas áreas geográficas, permitiu à empresa expandir significativamente sua presença territorial, cobrindo atualmente todo o território nacional, de norte a sul. A estrutura logística da *Peças, Lda.* inclui mais de uma centena de rotas de distribuição e conta com uma rede logística composta por mais de uma dezena de armazéns.

Em 2024, a empresa registou um volume de negócios de 31 milhões de euros, tendo comercializado aproximadamente 2,5 milhões de referências distintas, com o contributo de uma equipa composta por 220 colaboradores.

A empresa posiciona-se de forma proactiva face aos desafios emergentes do setor, procurando oferecer soluções inovadoras e ajustadas às exigências do mercado. A *Peças, Lda.* adota uma abordagem centrada na proximidade com os seus clientes, operacionalizada através de uma distribuição frequente e do desenvolvimento contínuo de soluções intuitivas, flexíveis e, sobretudo, adaptadas à dinâmica competitiva do setor.

Para além da distribuição de peças, serviços e equipamentos oficinais, a empresa compromete-se com o fornecimento de soluções que respondam às necessidades de diagnóstico, manutenção e reparação de veículos a combustão, híbridos e elétricos. Simultaneamente, investe na capacitação dos seus clientes, tanto ao nível da gestão como

da componente técnica, com o intuito de os preparar para enfrentar os desafios de um ambiente em constante transformação, cada vez mais complexo e competitivo.

De acordo com o CEO da *Peças, Lda.*, as constantes transformações tecnológicas, exigem um acompanhamento permanente e uma resposta estratégica ágil, orientada para a modernização da oferta e a melhoria da experiência do cliente. Neste contexto, e com o objetivo de maximizar a eficiência e promover a modernização, a empresa procedeu à reestruturação dos seus sistemas operacionais, através da implementação de Sistemas de Gestão Integrada adaptados às suas necessidades específicas. Este processo implicou a migração e reorganização de milhares de referências, com vista à otimização dos fluxos de trabalho, ao reforço da eficiência operacional e ao aumento da capacidade de resposta face às exigências de um mercado.

No âmbito deste processo de modernização tecnológica, o CEO destaca a relevância estratégica das soluções recentemente implementadas, que visam integrar os diversos departamentos da empresa, tornando os fluxos de trabalho mais ágeis e eficazes. Os focos mantêm-se na melhoria do serviço ao cliente e na simplificação dos processos internos, abrangendo as vertentes comercial, logística e administrativa, em concordância com as exigências do mercado. Apesar dos desafios inerentes a esta transformação, o CEO considera que a transição decorreu sem registo de problemas significativos e acredita que estas mudanças terão um impacto positivo no posicionamento estratégico da empresa, bem como na sua competitividade e na dos seus clientes.

3.1.1. Missão

A missão organizacional, conforme descrita nos documentos fornecidos pelo CEO da empresa *Peças, Lda.*, afirma “apoiar os profissionais da reparação automóvel com peças de elevada qualidade, ferramentas, equipamentos e um vasto leque de serviços, de forma a satisfazer as necessidades e aspirações de cada cliente, permitindo que estes integrem soluções de mobilidade da sociedade”.

3.1.2. Visão

A visão delineada pela administração e fornecida pelo CEO, assenta em três pilares fundamentais que orientam a estratégia organizacional:

- ✓ “Investir permanentemente no desenvolvimento dos recursos humanos para potenciar a eficiência, a produtividade e a inovação da empresa.”
- ✓ “Otimizar os processos de interação e colaboração entre as empresas e as oficinas, assim como entre as oficinas e os seus clientes.”
- ✓ “Ser uma parte ativa na evolução da mobilidade, independentemente do tipo de monitorização utilizada.”

3.1.3. Valores

A conduta da *Peças, Lda.*, conforme os documentos cedidos pelo CEO da empresa, é orientada por quatro valores fundamentais que sustentam a cultura empresarial e guiam as suas práticas estratégicas: confiança, credibilidade, inclusão, integridade e responsabilidade.

Confiança: “Construímos relações com os nossos stakeholders baseadas na honestidade, integridade e lealdade”.

Credibilidade: “Cumprimos os compromissos assumidos, transformando-os em resultados concretos para os nossos stakeholders”.

Inclusão: “Tratamos todos os nossos stakeholders de forma equitativa, sem discriminação de idade, género, orientação sexual, religião ou posição política”.

Integridade e Responsabilidade: “Guiamo-nos pelos mais elevados padrões éticos, procurando um impacto positivo nas comunidades em que atuamos. Celebramos os sucessos e encaramos os desafios como oportunidades para inovar e criar valor para os stakeholders da empresa”.

3.1.4. Organograma Institucional

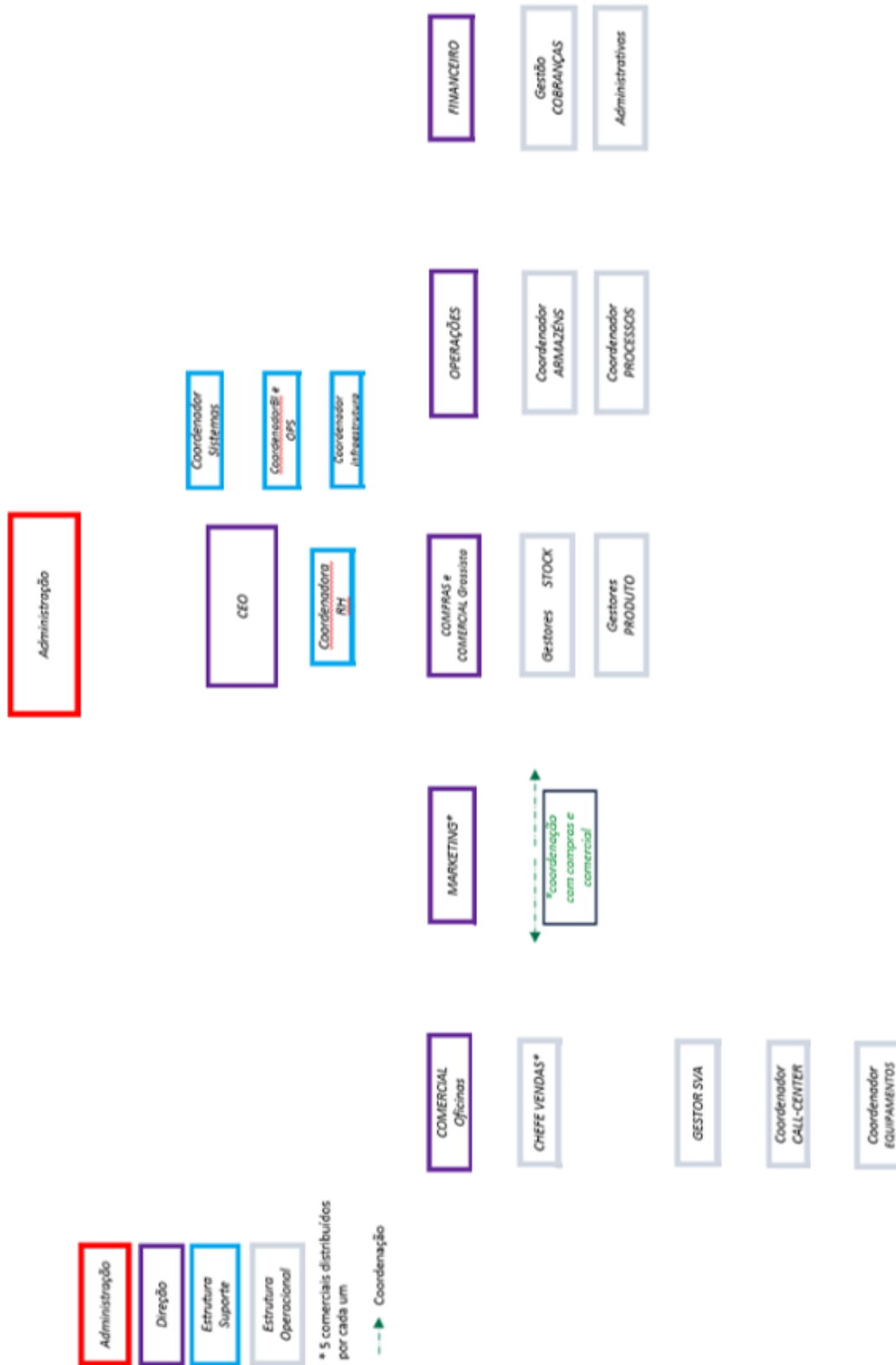


Figura 3: Organograma Institucional

Fonte: Cedido pela empresa

A Figura 6, fornecida pela empresa, representa o organigrama institucional da *Peças, Lda.*. No entanto, trata-se de um modelo de difícil interpretação, não apenas pela ausência de linhas de comando explícitas, mas também pela sua estrutura excessivamente departamentalizada e pouco clara. Esta configuração organizacional contribui para constrangimentos significativos ao nível do fluxo da informação, originando atrasos tanto na identificação dos problemas como na respetiva resolução. A necessidade de articulação entre múltiplos departamentos para a tomada de decisão e implementação de decisões compromete a agilidade operacional da empresa, dificultando a resposta às exigências do mercado.

A estrutura da administração da empresa *Peças, Lda.* é composta pelos seus proprietários, aos quais reporta diretamente o Diretor Executivo (CEO). Sob a alçada direta do CEO encontra-se uma equipa de coordenação estratégica, composta pelos seguintes responsáveis: o Coordenador de Sistemas, o Coordenador de *Business Intelligence* (BI) e Operações (OPS), Coordenador de Infraestruturas e o Coordenador de Recursos Humanos.

Para além desta estrutura de apoio direta, integra ainda a direção da empresa, sob supervisão do CEO, o Diretor Comercial, responsável pela gestão das equipas comerciais. Este supervisiona os Chefes de Vendas, o Gestor de Serviços, o Coordenador de *Call Center* e o Coordenador de Equipamentos. A Direção de Marketing está atribuída a um dos Chefes de Vendas, que acumula ambas as funções, desempenhando um papel estratégico, enquanto elo entre o Departamento Comercial e o Departamento de Compras.

A Direção do Departamento de Compras e Comercial Grossista é responsável pela supervisão dos Gestores de Produto, assegurando a gestão estratégica das aquisições e das relações com os fornecedores grossistas.

Paralelamente, o Diretor de Operações coordena o funcionamento global dos armazéns e dos processos logísticos neles desenvolvidos, contando com o apoio do Coordenador de Processo e do Coordenador de Operações.

Por fim, a vertente financeira é assegurada pela Diretora Financeira, a quem compete supervisionar a atuação da Gestora de Crédito e das restantes Assistentes Administrativas que integram o departamento, garantindo o bom funcionamento das atividades financeiras da empresa.

3.2. Diagnóstico

Com o desenvolvimento deste projeto, foram identificados dois problemas estruturais que comprometem a eficácia da gestão e a capacidade de resposta da organização.

O primeiro problema relaciona-se com a estrutura organizacional. O organigrama atualmente em vigor apresenta uma configuração pouco clara, dificultando a interpretação das relações hierárquicas e a definição das linhas de subordinação. Esta indefinição gera ambiguidades quanto às responsabilidades atribuídas a cada função, originando falhas na comunicação interna e atrasos na execução de tarefas. Como consequência, o processo de tomada de decisão torna-se mais lento e menos eficaz, reduzindo a agilidade da empresa face às exigências do mercado. Esta limitação assume particular relevância num contexto de expansão geográfica, em que a dispersão das operações exige mecanismos de coordenação robustos e uma definição rigorosa das responsabilidades.

O segundo problema prende-se com a necessidade de descentralização e os riscos associados a esse processo. A empresa encontra-se numa fase de crescimento que exige maior autonomia das unidades regionais, de forma a garantir rapidez na tomada de decisão e proximidade com os clientes. No entanto, a descentralização acarreta riscos significativos, nomeadamente a possibilidade de perda de controlo por parte da gestão central, inconsistências na aplicação das políticas organizacionais e dificuldades na monitorização do desempenho. A ausência de mecanismos de controlo eficazes pode intensificar estes riscos, comprometendo a coerência estratégica e a uniformização dos processos. Acresce que a delegação de autoridade pressupõe a existência de gestores locais qualificados e alinhados com os objetivos globais da empresa, sob pena de decisões desalinhadas com a estratégia organizacional. A implementação de um sistema de incentivos e recompensas poderá constituir uma ferramenta eficaz para motivar os responsáveis regionais, enquanto contribui para a maximização dos resultados dos respetivos centros de resultados.

CAPÍTULO IV – DESCRIÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DE SOLUÇÃO

Para responder aos problemas identificados no diagnóstico, foi proposta a criação de centros de responsabilidade como instrumento para reforçar a autonomia descentralizada das regiões, promover a responsabilização local e melhorar a eficiência operacional. Esta medida visa otimizar a imputação de custos e mitigar dois desafios principais, o controle de resultados e a comunicação da estratégia, especialmente relevantes no atual contexto de expansão geográfica. A descentralização surge, assim, como uma resposta estruturada à complexidade crescente da organização, permitindo uma gestão mais próxima, ágil e adaptada às especificidades de cada região.

Após reuniões com os orientadores do projeto e da empresa, concluiu-se a necessidade de uma repartição primária da estrutura organizacional. Esta decisão decorre do crescimento da empresa e da sua atuação em regiões geograficamente distintas, justificando a criação de centro de responsabilidade por área territorial. Cada centro passou a contar com um responsável designado, com autoridade para tomar decisões localmente e prestar contas à direção, assegurando uma gestão mais eficaz e descentralizada. Esta abordagem visa não apenas melhorar a eficiência operacional, mas também reforçar a responsabilização individual e a capacidade de resposta às necessidades dos clientes.

Adicionalmente, foi desenvolvido e proposto um novo organigrama institucional, com o objetivo de simplificar a comunicação interna, clarificar as relações hierárquicas e melhorar a organização global. A nova estrutura permite uma maior fluidez na circulação da informação, reduzindo os níveis de intermediação e promovendo uma cultura de maior transparência e colaboração entre os diferentes níveis organizacionais.

4.1. Proposta de Desenvolvimento de Centros de Responsabilidade

Foi escolhido um sistema de organização por regiões com o objetivo de reforçar a proximidade com os clientes, proporcionar um serviço adaptado às suas necessidades e reduzir a morosidade na resolução de problemas. Esta abordagem permite uma maior agilidade na tomada de decisão e promove um alinhamento estratégico entre as operações locais e a estratégia global da empresa.

Após a criação dos centros de responsabilidade, foi designado um responsável por cada região, com autoridade para tomar decisões localmente e a obrigação de prestar contas periodicamente à direção, com base em objetivos previamente definidos.

A estrutura organizacional foi segmentada segundo critérios de localização e número de estabelecimentos, conforme ilustrado na Figura 7. Cada responsável regional supervisiona os responsáveis pelos armazéns da sua área, garantindo, desta forma, um funcionamento mais eficiente. Esta reorganização elimina a necessidade de comunicação direta entre os responsáveis dos armazéns e a direção central, constituída pelo CEO e pelo Diretor de Operações, reduzindo perdas de informação e aumentando a eficiência. A informação flui agora do responsável do armazém para o responsável regional, que decide localmente, exceto em situações que exijam a intervenção da direção.



Figura 4: Centros de Responsabilidade

Fonte: Elaboração Própria

4.2. Proposta de Desenvolvimento de Organigrama Institucional

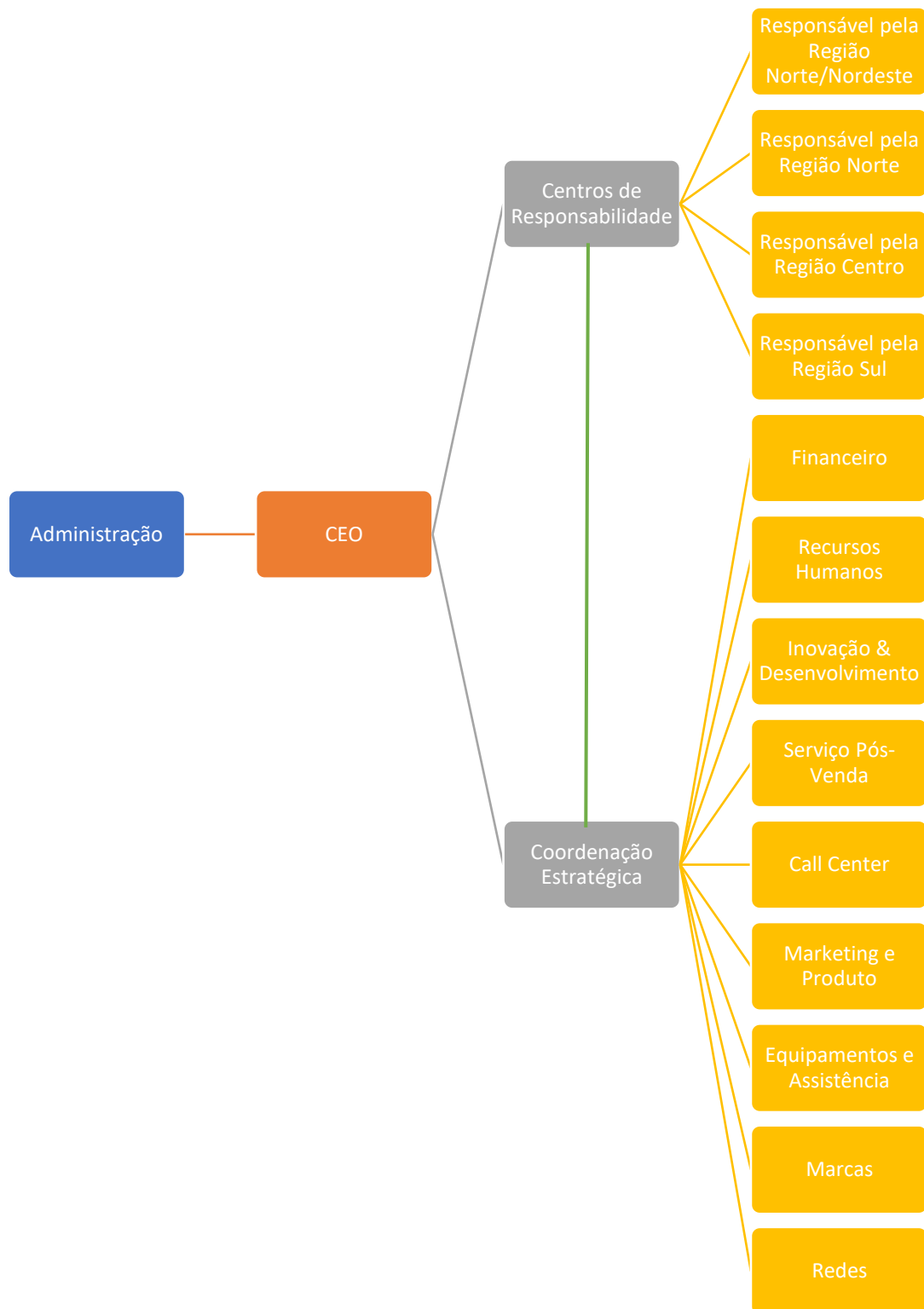


Figura 5: Proposta de Organigrama Institucional

Fonte: Elaboração Própria

O organigrama proposto, ilustrado na Figura 8, foi implementado pela empresa com adaptações que visam alinhar a estrutura organizacional às novas diretrizes estratégicas e às perspectivas de crescimento futuro. Esta nova configuração simplifica as linhas de comando e permite otimizar os fluxos de informação e o processo de reporte.

A estrutura reorganizada integra quatro centros de responsabilidade, abrangendo todos os colaboradores das áreas operacionais e comerciais. A coordenação estratégica mantém-se como uma função transversal, englobando áreas como Finanças, Recursos Humanos, Inovação e Desenvolvimento, Serviço Pós-Venda, *Call Center*, *Marketing* e Produto, Marcas e Redes. Os respectivos coordenadores reportam diretamente ao CEO e aos responsáveis regionais, assegurando uma articulação eficaz entre a estratégia corporativa e a execução operacional.

Esta reorganização tem como principal objetivo clarificar as relações hierárquicas, fomentar uma cultura de responsabilização e promover a colaboração entre os diferentes níveis da organização. A sua implementação constitui um avanço significativo no processo de modernização da empresa, orientado para a obtenção de resultados e ajustado à dinâmica de uma organização em constante expansão.

CAPÍTULO V – RESULTADOS E DISCUSSÃO

A implementação dos centros de responsabilidade foi iniciada a 2 de agosto de 2025, pelo que a obtenção de resultados significativos é limitada, tanto ao nível operacional como económico, devido ao curto período decorrido. No entanto, segundo o CEO da empresa, já se registam melhorias operacionais decorrentes da descentralização proporcionada por esta nova estrutura. A proximidade entre os responsáveis regionais e as respetivas zonas de atuação permitiu à direção um conhecimento mais aprofundado das especificidades locais, contribuindo para uma maior eficácia na resolução dos problemas, quer ao nível operacional e comercial, quer ao nível do serviço prestado ao cliente. A autonomia de decisão atribuída aos responsáveis descentralizados revelou-se determinante para aproximar os clientes da gestão regional e, por extensão, da direção da empresa.

Estes resultados corroboram a literatura analisada, que defende que a descentralização da tomada de decisão torna-se especialmente necessária à medida que as organizações crescem, devendo ser ajustada à sua dimensão e ao setor de atividade em que operam. Acresce que o estilo de liderança e o grau de confiança depositado nos decisores dos níveis hierárquicos inferiores influencia significativamente o sucesso deste processo (Cruz *et al.*, 2023).

A diminuição da segmentação organizacional tornou-se evidente quando comparada com a estrutura anterior, excessiva departamentalizada, na qual a tomada de decisão dependia da aprovação de múltiplos departamentos, como os de compras, operações e comercial. Com a nova estrutura, os processos tornaram-se mais ágeis, uma vez que a maioria das decisões passou a ser tomada localmente pelos responsáveis regionais, que posteriormente reportam à direção geral. Esta mudança resultou numa melhoria dos processos operacionais e numa maior capacidade de resposta às necessidades dos clientes.

A revisão da literatura sobre centros de responsabilidade destaca que estes facilitam a comunicação interna e a disseminação da estratégia organizacional, aspetos que se verificaram na prática da empresa em estudo. Além disso, os centros de responsabilidade apoiam a implementação de mecanismos de controlo e permitem o acompanhamento

sistemático do desempenho, tanto financeiro como não financeiro, contribuindo para uma gestão mais eficaz e orientada dos resultados (Mateus, 2021).

Apesar dos resultados positivos observados, importa referir que a implementação foi conduzida exclusivamente pelos órgãos de gestão de topo, sendo comunicada apenas posteriormente aos restantes intervenientes. A nomeação de responsáveis descentralizados e a definição dos procedimentos operacionais uniformes entre centros foram determinados centralmente, embora existisse a possibilidade de adaptação local por parte dos responsáveis regionais, de forma a melhor responder às especificidades de cada zona.

Neste contexto, a criação de centros de responsabilidade surge como uma resposta estruturada à necessidade de descentralização, permitindo alinhar as unidades operacionais com os objetivos estratégicos da organização. A experiência da *Peças, Lda.* confirma esta abordagem, ao implementar centros por áreas geográficas, com responsáveis locais dotados de autonomia, capacidade de atuação e meios adequados para planear e executar as suas atividades, com o intuito de maximizar o desempenho operacional em função de objetivos previamente definidos. A empresa adotou, assim, uma lógica de gestão orientada por objetivos, reforçando a responsabilização dos gestores regionais.

As evidências recolhidas indicam que os objetivos delineados foram parcialmente atingidos. A descentralização revelou-se eficaz na promoção de ganhos em agilidade, proximidade e eficiência operacional. Contudo, a limitação temporal constitui um fator crítico que condiciona uma avaliação mais robusta e conclusiva. Ainda assim, os primeiros resultados apontam para um contributo positivo da implementação do novo organigrama, sustentado por uma estrutura organizacional revista e pela criação de centros de responsabilidade. Estas medidas demonstram potencial para reforçar a eficiência e a agilidade da organização, com perspectivas de evolução à medida que os procedimentos se consolidam e os responsáveis adquirem maior maturidade nas suas funções.

CAPÍTULO VI – CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

O presente estudo teve como objetivo central a implementação de centros de responsabilidade na empresa *Peças, Lda.*, enquadrado num contexto de crescimento e expansão para novas zonas geográficas. Ao longo deste projeto, foram identificados dois problemas organizacionais críticos que comprometiam a eficácia operacional e a capacidade de resposta da empresa.

O primeiro problema dizia respeito à estrutura organizacional, representada por um organigrama pouco claro, que dificultava a compreensão das relações hierárquicas e a definição das linhas de subordinação. Esta ambiguidade gerava falhas na atribuição de responsabilidades, na comunicação interna e na execução de tarefas. Num cenário de expansão geográfica, estas fragilidades tornavam-se ainda mais evidentes, exigindo mecanismos de coordenação robustos e uma clara definição de responsabilidades. A solução passou pela implementação de um novo organigrama institucional, mais simples e funcional, que promoveu a clarificação das relações hierárquicas, a melhoria da comunicação interna e o reforço da responsabilização.

O segundo problema relacionava-se com a necessidade de descentralização, essencial numa fase de crescimento que exige maior autonomia das unidades regionais para garantir agilidade na tomada de decisão e proximidade com os clientes. Contudo, este processo acarreta riscos, como a perda de controlo por parte da gestão central, inconsistências na aplicação das políticas organizacionais e dificuldades na monitorização do desempenho. A implementação dos centros de responsabilidade surgiu como uma resposta estruturada a estes desafios, reforçando a autonomia regional, promovendo uma comunicação estratégica mais eficaz e melhorando a eficiência operacional.

Apesar do curto período decorrido desde a implementação da nova estrutura, no dia 2 de agosto de 2025, os primeiros resultados evidenciam melhorias na agilidade, proximidade e capacidade de resposta. A descentralização permitiu uma gestão mais próxima das operações, com decisões tomadas localmente, o que se traduziu numa maior eficácia na resolução dos problemas e num serviço mais ajustado às necessidades dos clientes.

No entanto, importa salientar que a implementação foi conduzida exclusivamente pelos órgãos de gestão de topo, sendo posteriormente comunicada aos restantes intervenientes.

Esta abordagem, aliada ao reduzido período de avaliação e à ausência de dados contabilísticos, limita a robustez das conclusões e evidencia a necessidade de um acompanhamento contínuo e de maior envolvimento dos gestores operacionais em futuras alterações estruturais.

Para consolidar e evoluir a solução implementada, recomenda-se:

- ✓ Implementar sistemas de preços de transferência interna, que permitam avaliar com maior rigor a rentabilidade e eficiência de cada centro de responsabilidade;
- ✓ Criação de centros de custos dentro de cada centro de responsabilidades, para uma gestão mais detalhada e eficaz;
- ✓ Implementar sistemas de informação como a contabilidade analítica, que possibilitem o reportar e análise toda a informação disponibilizada pelos centros de custos;
- ✓ Desenvolver um dashboard de controlo de gestão, com indicadores financeiros e não financeiros, que permitam a monitorização contínua do desempenho e apoiem a tomada de decisão;
- ✓ Reforçar a formação dos responsáveis regionais, garantindo que estes dispõem das competências técnicas, operacionais e estratégicas necessárias ao exercício eficaz das suas funções;
- ✓ Promover o envolvimento ativo dos gestores operacionais em futuras alterações estruturais, assegurando o alinhamento com os objetivos organizacionais e fomentando uma cultura participativa;
- ✓ Realizar estudos de impacto da descentralização a médio e longo prazo, de forma a validar a eficácia da solução e sustentar decisões futuras com base em evidências robustas;
- ✓ Implementar sistemas de incentivos e recompensas, com o objetivo de motivar os responsáveis regionais para a maximização dos resultados dos centros de responsabilidade.

Em síntese, a solução adotada pela *Peças, Lda*, constitui um exemplo prático da aplicação dos princípios da descentralização, revelando resultados iniciais promissores e elevando o potencial para sustentar o crescimento económico da empresa. A continuidade do acompanhamento dos centros de responsabilidade, aliada à formação contínua dos seus responsáveis, será determinante para o sucesso sustentado da transformação organizacional em curso.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abrantes, L. (2018). *Implementação de um sistema de controlo de gestão numa empresa do setor da construção de redes de transporte e distribuição de eletricidade: Da fase de crescimento à fase de turnaround* [Tese de doutoramento, Instituto Politécnico do Porto] Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto. <http://hdl.handle.net/10400.22/22572>

Atkinson, A., Kaplan, R., & Young, S. (2004). *Management Accounting* (4th ed.). Pearson.

Basto, L. (2016). *Desenvolvimento e implementação de um sistema de custeio numa empresa da indústria de moldes* [Dissertação de mestrado, Universidade do Minho]. Repositório Institucional da Universidade do Minho. <https://hdl.handle.net/1822/46787>

Caiado, A. (2020). *A Contabilidade Analítica e de Gestão* (9.^a ed.). Áreas Editora.

Cruz, I., Coimbra, C., & Quesado, P. (2023). *Contabilidade de Gestão avançada: Gestão estratégica e de custos e avaliação de desempenho* (1.^a ed.). Edições Almedina.

Drury, C. (2021). *Management and cost accounting* (11th ed.). Cengage Learning College.

Fernando, R. (2015). *A Importância do Controlo de Gestão no Sucesso Empresarial: Estudo de Caso* [Dissertação de mestrado, Instituto Politécnico de Setúbal]. Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal. <http://hdl.handle.net/10400.26/9117>

Ferreira, D., Caldeira C., & Vicente C. (2014). *Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custos e de Resultados* (1.^a ed.). Rei dos Livros.

Ferrolho, J. (2024). *Planeamento e Controlo de Gestão - Uma visão Estratégica* (1.^a ed.). Rei dos Livros.

Garrison, R., Noreen, E., & Brewer, P. (2021). *Managerial accounting* (17th ed.). McGraw-Hill Education.

Hilton, R., Maher, M., & Seltos, F. (2006). *Cost management: Strategies for business decisions* (3rd ed.). McGraw-Hill/Irwin.

Institute of Management Accountants. (2008). *Definition of management accounting and management accountants*. Strategic Finance, August.

Jordan, H., Neves, J., & Rodrigues, J. (2011). *O Controlo de Gestão: Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores* (9.^a ed.). Áreas Editora.

Lopes, A. (2021). *Importância dos sistemas de custeio para o controlo e tomada de decisão* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra] Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal. <http://hdl.handle.net/10400.26/37383>

Mateus, F. (2021). *A eficácia do sistema de controlo de gestão e da gestão da informação no processo de tomada de decisão: O caso da empresa Solférias* [Dissertação de mestrado, Universidade Europeia]. Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal. <http://hdl.handle.net/10400.26/38865>

Monteiro, A. (2024). *Técnicas de anonimização de dados: Boas práticas para proteção da privacidade*. [Artigo não publicado].

Nelson, B., & Economy, P. (2005). *A Bíblia da Gestão* (1.^aed.). Editora Pregaminho.

Pereira, D. (2021). *A importância da informação financeira e não financeira para o controlo de gestão no Grupo Almedina* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra]. Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal. <http://hdl.handle.net/10400.26/38617>

Pires, R., Alves, M., & Rodrigues, L. (2017). *Uma revisão da investigação em contabilidade estratégica: 2000-2014*. Revista Gestin, 14/15.

Pires, R., Alves, M., & Fernandes, C. (2020). *Using Strategic Management Accounting Practices to Measure and Manage Intellectual Capital: A Proposal*. In Farinha, L., Cruz, A., & Sebastião, J., (Ed.), *Handbook of Research on Accounting and Financial Studies* (pp. 37-62). IGI Global.

Proetti, S. (2017). *As pesquisas qualitativa e quantitativa como métodos de Investigação Científica: Um estudo comparativo e objetivo*. Revista Lumen - ISSN: 2447-8717, 2(4).

Quesado, P., Rodrigues, L., & Guzmán, B. (2017). *La incertidumbre percebida del entrono y el apoyo de la alta dirección en la implementación del Cuadro de Mando Integral*. *Revista de contabilidade e Controladoria*, 9(2).

Rodrigues, A. (2016). A Contabilidade Financeira. In F. Almeida (Coord.), *Introdução à Gestão das Organizações* (4.^a ed.). Escola Editora.

Silva, P. (2013). *Tableau de Bord: uma ferramenta competitiva* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Auditoria de Coimbra]. Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal. <http://hdl.handle.net/10400.26/14565>

Silva, P. (2016). *Controlo e Análise de Custos numa Empresa de Construção Civil* [Dissertação de mestrado, Universidade do Minho]. Repositório Institucional da Universidade do Minho. <https://hdl.handle.net/1822/46759>

Sousa, M., & Rodrigues, L., (2002). *O Balanced Scorecard: Um instrumento de Gestão Estratégica para o Século XXI*. Editora Rei dos Livros.

Vicente, S. (2021). *A importância de um sistema de controlo de gestão nas empresas prestadoras de serviços de contabilidade e gestão* [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa]. Repositório Científico do Instituto Politécnico de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.21/15227>

Yin, R. (2013). *How to Know Whether and When to Use Case Studies as a Research Method*. Em R. K. Yin, *Case Study Research - Design and Methods*. SAGE Publications, Inc.