

**O PAPEL DOS *CONTROLLERS* DE GESTÃO NAS
ORGANIZAÇÕES**

UM ESTUDO DE CASO

por

Ana Catarina Cruz Loureiro

Tese de Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão

Orientada por

Professor Doutor João Francisco Alves Ribeiro

2014

Nota Biográfica

Ana Catarina Cruz Loureiro nasceu no Porto a 14 de Julho de 1988.

Em 2006, ingressou na Faculdade de Economia da Universidade do Porto, onde frequentou a Licenciatura em Economia, a qual veio a concluir em 2010.

No ano 2011 iniciou o Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão na Faculdade de Economia da Universidade do Porto, tendo concluído a parte curricular com 16 valores. No âmbito da conclusão do Mestrado apresenta-se a presente dissertação.

Em termos profissionais desempenha, desde 2012, a função de consultora financeira e de projetos de investimento no âmbito de programas de financiamento comunitário e de sistemas de incentivos fiscais.

Agradecimentos

Antes da apresentação deste trabalho devo deixar um imenso agradecimento a todos a aqueles que acompanharam toda uma jornada de trabalho e sem os quais nunca teria sido possível a sua realização e conclusão:

Ao meu orientador, Professor Doutor João Ribeiro, por todos os ensinamentos transmitidos e confiança depositada e pela constante disponibilidade, apoio e empenho irrepreensíveis, que sempre manifestou na condução deste trabalho.

Ao Dr. Fernando Almeida, Administrador Executivo da Corticeira Amorim, pela disponibilidade demonstrada em todas as ocasiões e prontidão na transmissão dos conhecimentos necessários para a realização do estudo de caso.

Ao Dr. Marco Castelo e ao Dr. Miguel Martins pela receptividade, apoio, tempo disponibilizado e cooperação imensuráveis para a boa condução deste trabalho.

Ao João pela motivação, apoio e compreensão de sempre, acompanhando-me na concretização de mais um objetivo.

A todos aqueles que, de forma consciente ou inconsciente, direta ou indiretamente, contribuíram para que nunca me desviasse do objetivo a que me tinha proposto, com doses extra de motivação.

Resumo

A função de controlo de gestão merece destaque em qualquer organização de alguma dimensão e complexidade que opere nos dias de hoje. Muitos são os instrumentos à disposição dos gestores para se tomar as melhores decisões de suporte à otimização da performance organizacional. Os *controllers* de gestão são os profissionais que disponibilizam a informação privilegiada acerca dos indicadores de desempenho e outras medidas de avaliação do negócio e do seu comportamento face às metas e objetivos traçados.

Hoje, mais que do que meros espectadores, os *controllers* de gestão estão lado a lado dos gestores e intervêm nos processos de tomada de decisão. Longe vão os tempos em que as tarefas dos *controllers* de gestão se resumiam à atividade de *reporting* financeiro através da elaboração de mapas financeiros e orçamentos. Evoluções tecnológicas, inovações técnicas e mudanças sócio-culturais estão na origem de uma preocupação crescente das organizações com as dimensões estratégicas e os aspetos não financeiros da performance apresentada.

De seguida apresenta-se a evidência de papéis dos *controllers* do tipo ‘business partner’ para uma organização estudada, no cenário português. Com base nos fatores que explicam a observância desta função moderna do controlo e dos *controllers* de gestão, descreve-se o papel do *controller* de gestão moderno.

Adicionalmente, o estudo debruça-se sobre as especificidades existentes a nível da operacionalização do controlo de gestão e do papel dos *controllers* entre as diferentes unidades de negócio do mesmo grupo empresarial, alertando para o facto de a evolução entre ‘bean counter’ e ‘business partner’ não ser linear, mas antes um fenómeno complexo, que deve ser entendido no seu contexto social e organizacional específico.

Abstract

Nowadays, the position of management control should be emphasized in any organization of some dimension and complexity. Managers have a substantial amount of tools at their disposal so that they can make the best decisions which will support the optimization of organizational performance. Management controllers are the professionals who provide inside information about the performance indicators and other business evaluation measures and its behaviour regarding the goals and objectives outlined.

Today, more than mere spectators, management controllers are side by side with the managers and they are involved in the decision making process. The days when the tasks of the management controllers were limited to the activity of financial reporting through the elaboration of financial maps and budgets belong to the past. Technological developments, technical innovations and social and cultural changes have led to an increasing concern of organizations about the strategic dimensions and the non-financial aspects of the performance presented.

Next, one presents evidence of controllers' roles concerning the "business partner" type for a Portuguese organization studied. Based in aspects which explain the observance of this modern function of control and management controllers, one describes the modern management controller role.

Additionally, this study focuses on the existing specificities at the operationalization of the management control level and the controllers' role among the different business units of the same corporate group, alerting to the fact that the evolution between "bean counter" and "business partner" is not linear, but rather a complex phenomenon, which must be understood in its social and organizational specific context.

Índice

1. Introdução.....	1
2. O controlo de gestão e o papel dos <i>controllers</i> de gestão	3
2.1. A natureza da contabilidade e do controlo de gestão	3
2.2. A evolução da contabilidade e do controlo de gestão nas empresas	6
2.3. A redefinição e a evolução do papel do <i>controller</i> de gestão.....	8
2.3.1. Competências do <i>controller</i> de gestão.....	14
2.3.2. Causas que determinam a mudança no papel do <i>controller</i> de gestão	16
2.3.2.1. Evoluções tecnológicas	17
2.3.2.2. Inovações Técnicas	18
2.3.2.3. Mudança organizacional e cultural.....	19
2.4. Impactos da alteração do papel do <i>controller</i> de gestão.....	21
3. Metodologia	24
3.1. Relevância e Motivação	24
3.2. Modelo de Análise	25
3.3. Metodologia Qualitativa - Estudo de Caso.....	26
3.4. Seleção do Caso	28
3.5. Recolha de Dados.....	29
4. O Estudo de Caso	31
4.1. Apresentação da Empresa	31
4.1.1. Estrutura Organizativa.....	31
4.1.2. Missão, Visão e Valores	33
4.2. O Controlo de Gestão na Corticeira Amorim, S.G.P.S.	34
4.2.1. A natureza e a evolução do controlo de gestão.....	34
4.2.2. Evoluções tecnológicas, técnicas e sócio-culturais	37
4.2.3. O papel dos <i>controllers</i>	41
4.2.4. O controlo e os <i>controllers</i> de gestão nas unidades de negócio	46
4.2.4.1. Amorim Florestal	47
4.2.4.2. Amorim Cork Composites	49
4.2.4.3. Discussão.....	55
5. Conclusões.....	65
6. Bibliografia	69

Índice de Figuras

Figura 1 - «TopTen» de importância das capacidades dos <i>controllers</i> de gestão (Vicente et al. 2009)	16
Figura 2 – ERP's como fator de mudança (Granlund e Malmi (2002).....	18
Figura 3 – Intervenções de natureza cultural com impacto na mudança do papel dos <i>Controllers</i> de Gestão (Jarvenpaa (2007)).....	21
Figura 4 – Modelo de Análise (Elaboração Própria).....	25
Figura 5 – Estrutura Organizativa Corticeira Amorim (Adaptado R&C 2013).....	32
Figura 6 – Políticas e Sistemas de Gestão na Corticeira Amorim.....	40

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Os papéis dos <i>controllers</i> de gestão (Elaboração Própria).....	13
Tabela 2 - Os tipos de Estudos de Caso (Adaptado de Yin, 2005)	28
Tabela 3 – Fatores justificativos das diferenças de operacionalização do controlo de gestão (Elaboração Própria)	56
Tabela 4 – Diferenças de operacionalização do controlo de gestão (Elaboração Própria)	64

1. Introdução

As mais-valias decorrentes da intensificação e proliferação de sistemas de controlo de gestão sofisticados têm potenciado, ao longo dos tempos, a melhoria da performance das organizações empresariais. Cada vez mais, as empresas definem as suas visões e orientações estratégicas com recurso a elaborados instrumentos, que incorporam amplas dimensões estratégicas do funcionamento das mesmas, incluindo aspetos financeiros e não financeiros. O controlo de gestão assume pois importância acrescida, decorrente da necessidade de um planeamento rigoroso e assertivo das metas e objetivos a atingir no decurso da atividade negocial. Adicionalmente, o controlo de gestão constitui uma disciplina de avaliação da performance organizacional, da adequação de metas e objetivos à estratégia definida e de identificação e correção de desvios observados.

A importância da existência de uma função de controlo de gestão é atualmente inequívoca e é reflexo de uma evolução da interpretação do conceito até à atualidade. A literatura atual deixa antever um conjunto de fatores explicativos que justificam a primazia de uma função, que era instrumental e burocrática, do tipo ‘bean counter’, para passar a ser comportamental e relacional, na forma de ‘business partner’. De facto, acompanhando a crescente importância atribuída à função de controlo de gestão nas organizações, também os profissionais designados de *controllers* de gestão, assistiram a uma valorização dos seus papéis, representando hoje funções capitais de *opinion maker* no que ao processo de tomada de decisões estratégicas das organizações diz respeito.

Assim, a presente dissertação contempla um estudo de caso com o objetivo de se verificar a ocorrência desta evolução de papéis no contexto empresarial português, de forma a colmatar as lacunas existentes entre a relevância teórica do tema e a sua comprovação empírica. De facto, não existem muitos estudos empíricos que explorem o papel do *controller* no seu contexto organizacional, sobretudo depois de se assistir tendencialmente a essa valorização de funções, nomeadamente no cenário português. Adicionalmente, mais do que compreender a dimensão do fenómeno à escala nacional, a presente investigação explora as práticas de controlo de gestão em duas unidades de negócio específicas do mesmo grupo empresarial, com o objetivo de se avaliar as

eventuais diferenças ao nível da operacionalização do controlo de gestão numa organização com práticas e papéis de controlo de gestão desenvolvidos.

Este é um aspeto não mencionado na bibliografia existente acerca da evolução e do novo papel do controlo de gestão nas organizações. Assim, dada a especificidade detetada, foi orientado o estudo de caso para a determinação dos fatores que podem explicar a existência de diferenças na operacionalização do controlo de gestão em cada unidade de negócio, obrigando a uma constante adaptação e moldagem do papel ‘business orientation’ do *controller*, consoante o contexto social e organizacional em que está inserido.

A presente dissertação visa assim dar resposta, de forma estruturada e aplicada ao caso concreto, às questões de investigação seguintes:

Q.1. Como evoluiu o conceito de Controlo de Gestão na organização sob estudo?

Q.2. Quais as consequências da evolução do conceito de Controlo de Gestão ao nível dos papéis desempenhados pelos *controllers*, ou seja, quais as funções que são desempenhadas e como evoluíram?

Q.3. Quais os fatores identificáveis numa organização que explicam a observância desses papéis?

Q.4. Que fatores explicam diferenças de operacionalização do Controlo de Gestão em unidades de negócio diferentes da organização sob estudo?

2. O controle de gestão e o papel dos *controllers* de gestão

2.1. A natureza da contabilidade e do controle de gestão

O novo contexto organizacional caracterizado pelo crescente processo de mudança, flexibilidade, rapidez e adaptação, tem exigido às organizações que adotem, como alinhamento estratégico, um vetor de análise e consideração de variáveis que lhes permitam a otimização do processo tomada de decisão. Assim, qualquer tipo de organização deve definir os melhores mecanismos para otimizar o desempenho e a performance, com vista a aferir a orientação destes com a estratégia previamente concebida.

Trata-se de definir e redefinir os objetivos das organizações estabelecendo os meios que deverão ser utilizados para os alcançar. Assim, a definição de uma estratégia consistente e eficaz não é, por si só, suficiente. É fundamental dispor, adicionalmente, das ferramentas e mecanismos essenciais que permitam a obtenção de informação sobre os caminhos a seguir e os resultados alcançados/a alcançar para potenciar a sua performance organizacional.

Até ao início dos anos 80, os sistemas de gestão existentes eram muito baseados em indicadores financeiros que se destinavam a medir o desempenho através das demonstrações financeiras e relatórios de gestão que as empresas elaboravam. No entanto, esta era uma abordagem com base no desempenho histórico revelado até ao momento. Como tal, apenas se previa a correta afetação dos recursos materiais e financeiros longe de uma comunicação eficiente da estratégia de negócio que a empresa quer levar a cabo (Jordan *et al.*, 2007).

A existência das organizações passa, assim, a ter implícita a definição de um conjunto de objetivos que se consubstanciam numa estratégia de ação e que determinam o sentido que a organização deve seguir. Os gestores operacionais e financeiros são assim incitados a tomar decisões a vários níveis para assegurar a prossecução desses objetivos estratégicos, assegurando a efetiva implementação da estratégia delineada pela organização, atingindo os resultados a que se propõe com a sua existência.

A contabilidade de gestão surge, assim, da necessidade de complementar a abordagem da contabilidade financeira, ao focar-se na análise de custos, proveitos e resultados das organizações, ao nível dos departamentos e diferentes centros de responsabilidade, fornecendo as melhores condições para a gestão adequada de cada departamento e de cada organização.

De facto, o novo contexto empresarial exige a adoção de um sistema privilegiado de informação, nomeadamente ao nível dos custos e do modo de atuação em cada setor, atividade, processo, produto ou cliente da organização (Kaplan e Cooper, 1998)¹.

Para além do contributo ao nível do conhecimento específico da natureza dos custos gerados nos diversos segmentos organizacionais, a informação disponibilizada pela contabilidade de gestão permite ainda a avaliação do desempenho da organização, permitindo aos gestores das organizações controlar a que nível é que os objetivos delineados são efetivamente alcançados.

Assim, a contabilidade de gestão é instrumento fundamental no âmbito do controlo de Gestão, entendido este como o “processo pelo qual os gestores asseguram que os recursos são obtidos e utilizados eficientemente e eficazmente no cumprimento dos objetivos organizacionais” (Ferreira, 2009, p.303)².

Utilizaremos no decurso do presente trabalho o conceito de contabilidade e controlo de gestão (CCG) dada a interferência entre as duas áreas.

A CCG assume assim uma importância fulcral no seio das organizações ao fornecerem *inputs* para auxílio no processo de tomada de decisão dos seus negócios e estratégia. Neste sentido, a CCG é responsável por providenciar informações de suporte ao planeamento e controlo, revelando-se essencial para assegurar a tomada de decisões operacionais e estratégicas.

Segundo Merchant e Van der Stede (2003) estamos a falar de “mecanismos ou sistemas, designados de SCG³, utilizados para garantir que os indivíduos agem e decidem de

¹ Citado em Major e Vieira (2009)

² Citado em Major e Vieira (2009)

³ SCG – Sistemas de Controlo de Gestão

forma consistente com os objetivos e estratégias da organização” (Merchant e Van der Stede, 2003). O controlo de gestão visa assim dois objetivos essenciais: por um lado, deverá ser o processo que assegura que os objetivos da empresa são efetivamente alcançados e que não ocorrem desvios na sua prossecução; por outro lado, promovem-se ações que conduzam o mais rapidamente possível a esses objetivos.

De forma a se estabelecer os resultados a alcançar no futuro pela organização, deverão ser analisadas as realidades passadas e presentes. Assim, em termos práticos, o controlo de gestão envolve a conceção de objetivos a serem alcançados pelas organizações, num determinado período de tempo, através da escolha de planos de ação e da conceção de relatórios de acompanhamento e de apoio à decisão (Jordan *et al.*, 2007).

Neste contexto, à medida que se vão desenrolando as diversas ações no sentido de se atingir os resultados previstos, a função do controlo e gestão será comparar a performance prevista e aquela que se vai verificando e, caso se observem desvios face ao previsto, atuar no sentido de os corrigir.

Um sistema de controlo de gestão deve ser entendido como um fator que atua como agente facilitador na prossecução da estratégia definida pelas organizações. Neste sentido, ele envolverá todos os membros da organização, melhorando os seus desempenhos individuais e organizacionais, nomeadamente orientando o comportamento dos gestores no sentido da implementação da estratégia (Jordan *et al.*, 2007).

Assim, nenhum sistema de controlo de gestão deverá ser implementado sem se ter em consideração as necessidades concretas dos gestores, dado serem estes os seus principais utilizadores. Do mesmo modo, está igualmente implícita no controlo de gestão a conceção de instrumentos orientados para a motivação e o empenho dos gestores no cumprimento de objetivos. De entre os fatores que podem concorrer para determinar a motivação e envolvimento dos gestores, para se alcançarem mais rapidamente os objetivos propostos, destacam-se a definição de uma adequada estrutura organizacional e a flexibilização do funcionamento interno (Jordan *et al.*, 2007).

2.2. A evolução da contabilidade e do controlo de gestão nas empresas

A CCG surge ainda no século XIX associada às necessidades que envolviam a dimensão e organização das operações das grandes indústrias têxteis e das grandes empresas de caminhos-de-ferro. Dadas as características destas organizações, integradas verticalmente e multidivisionais, tipicamente norte-americanas, começou por se revelar necessário um novo modo de organizar, coordenar e controlar as suas atividades.

Assim, no sentido de fragilizar e antever os golpes concorrenciais agressivos da época, era necessário desenvolver mecanismos que permitissem uma nova contabilização dos custos de produção incorridos. Nas indústrias deste tempo, entre 1850 e 1925, era apenas dada relevância ao custo da mão-de-obra e ao custo das matérias-primas, ignorando-se a problemática dos custos indiretos e custos de capital (Kaplan, 1984).

Até 1925 foram se desenvolvendo e propondo novas formas de incorporar outros custos no valor do produto final, fixos e variáveis, de forma a aproximá-lo ao seu custo real. Paralelamente, foi-se percebendo, ao longo das décadas, a importância de coexistir esta contabilidade de custos de forma independente da contabilidade dita financeira (Clark, 1923)⁴.

Em 1925, os sistemas e práticas de CCG utilizadas no fim do século XX, já estavam totalmente desenvolvidas e foram utilizadas para incrementar a eficiência e produtividade das empresas. Surgem assim conceitos variados da contabilidade de gestão como custos padrões, ROI, preços de transferência, incentivos, partilha de lucro, etc.

Posteriormente, assistiu-se a um período em que a evolução em termos práticos deste ramo da contabilidade permaneceu praticamente estagnada, em que os teóricos avançam com novas teses sobre o método de cálculo do valor dos produtos, mitigando a necessidade de existência de diferentes conceitos de custo, e criando um grande *gap* entre a teoria e a prática.

⁴ Citado por Kaplan (1984)

Já no final dos anos 80, Kaplan e Johnson (1987) formulam a mais invocada tese na contabilidade de gestão - tese da relevância perdida – defendendo que, até então, a teoria avançada pelos grandes entusiastas do tema não se tinha refletido na prática empresarial das organizações. Neste sentido, verificava-se na prática que a CCG continuava subordinada à contabilidade financeira e que sobretudo se praticava uma cultura de contabilização de custos desassociada da gestão racional dos mesmos. Em termos normativos, a preocupação centra-se em torno da consistência e da objetividade, em detrimento da utilidade para a tomada de decisões.

Por outro lado, ao contrário das décadas precedentes, existiam já evoluções técnicas e tecnológicas que permitiam que mais tivessem sido realizado e implementado.

Surge assim portanto a constatação de que a CCG já não se adequava àquela que era a realidade das empresas da época. Particularmente, após a publicação do livro de Kaplan e Johnson (1987), começaram a surgir debates intensos sobre a função da contabilidade de gestão argumentando-se que estas não respondiam às necessidades das organizações num ambiente global.

A CCG sai assim da década de 80 bastante fragilizada, onde se confundia e questionava a verdadeira importância e propósito da sua existência. Esta foi a época que marcou, incontestavelmente, o desenvolvimento dos sistemas de contabilidade de gestão.

Durante a década de 90 foram assim apresentadas e discutidas múltiplas sugestões de mudanças e sucederam-se inúmeras novas ferramentas de contabilidade de gestão tais como *Activity Based Costing*, *Activity Based Management*, *Lyfe Cycle Costing*, *Target Costing*, *Quality Costing*, *Functional Costing Analysis*, *Throughput Accounting*, *Strategic Management Accounting*, *Shareholder Value Techniques*, *Economic Value Added* e *Balanced Scorecard* que surgem acompanhadas de descrições detalhas para a sua implementação prática. Com a introdução destas ferramentas nas empresas, surgiram igualmente dificuldades e dúvidas que foram sendo detetadas e discutidas (Major e Vieira, 2009).

Neste sentido, além das preocupações com o desenvolvimento de novas técnicas a implementar, tem existido igualmente uma preocupação em estudar as mudanças da

CCG no seu contexto organizacional. Esta constatação tem resultado na orientação dos investigadores para explorarem vários modelos de mudança de CCG seguindo diferentes abordagens e diferentes unidades de análise (Major e Vieira, 2009).

Em concordância, os teóricos e os profissionais começaram a valorizar a implementação de modernos sistemas de controlo de gestão (ERP's ⁵) e outros pacotes de *software* que permitam a melhor execução da função de controlo operacional e financeiro e são verificadas mudanças ocorridas nos papéis desempenhados pelos profissionais de contabilidade de gestão, com ênfase da sua crescente orientação para os negócios (Robalo R, 2009, p.283).

De acordo com Jordan *et al.* (2007) a função de controlo de gestão nas empresas, teve origem nos EUA. e só no final do séc. XX começou a ser reconhecida e impulsionada nos países da Europa, incluindo Portugal. Contudo, o âmbito e natureza da função do *controller* de gestão é distinta entre o enquadramento americano e o europeu. Na Europa, a função tende a ser de staff / apoio dos gestores e da direção diretamente relacionado com a estratégia da empresa. Já nos EUA o responsável pela função de *controller* de gestão é o mesmo que responsável pelas funções financeiras – o Chief Financial Officer. Neste contexto a associação de *controllers* nos EUA alterou a sua designação de *Controllers Institute* para *Financial Executives Institute*, o que confere à profissão de *controller* um carácter predominantemente financeiro.

Constata-se, portanto, uma evolução natural no sentido da mudança da contabilidade e do controlo de gestão.

2.3. A redefinição e a evolução do papel do *controller* de gestão

Do mesmo modo que a CCG foi evoluindo ao longo das últimas décadas, também o papel dos *controllers* de gestão se tem alterado significativamente, assumindo uma importância crescente no seio das organizações.

Muitos são os autores que se têm debruçado sobre esta constatação, procedendo a diversos estudos que permitam corroborar e compreender melhor essa realidade. Desde

⁵ ERP – Enterprise Resource Planning

o final dos anos 80 que a literatura se tem debruçado sobre as mudanças no papel da CCG e dos profissionais que a servem (Esmley, 2005).

Com o surgimento do ramo da Contabilidade associado à Gestão, os profissionais da área dedicavam-se essencialmente a tarefas rotineiras e mecânicas de elaboração de reportes financeiros, processamento e controlo de operações diárias inerentes à natureza de cada organização (Simons *et al.*, 1955)⁶. O que os caracterizava era o facto de a relação com os órgãos de gestão e direcção ser sobretudo um *input* para a tomada de decisão nos negócios na qual eles não participavam.

Contudo, ao longo do tempo, o papel desempenhado por um *controller* de gestão tem-se modificado e assumido como preponderante. Assim, a evolução destes profissionais vai no sentido de se tornarem cada vez mais parceiros de negócio, envolvidos também eles nos processos de tomada de decisão.

No estudo desenvolvido por Granlund e Lukka (1998) são precisamente definidas as alternativas e possíveis tendências de desenvolvimento da função de contabilidade e controlo de gestão, a partir daquilo que foi a sua evolução até então. Desde as simples tarefas de orçamentação, contabilização e reporte, passando pelas tarefas de comunicação e assessoria da gestão, até ao seu posicionamento enquanto membro interno da equipa de gestão, participando nas tomadas de decisão como controlador de negócios. Os autores descrevem igualmente os valores e as características do *controller* de gestão que é participante do negócio da entidade em que opera.

Jarvenpaa (1998) encontra resultados menos satisfatórios a partir de um estudo de caso de uma empresa finlandesa. O autor estabelece a existência de 12 tipos diferentes de papéis organizacionais existentes para os *controllers* de gestão. A posse / desenvolvimento de competências sociais, uma compreensão do negócio e os papéis ativos foram aqueles que se esperava serem encontrados, mas uma lacuna entre as necessidades e a prática ainda era evidente na empresa estudada.

Contudo, já em 2007, o mesmo autor, elabora um estudo que comprova a mudança dos papéis desenvolvidos dentro das organizações e a inovação da CCG muito por conta da

⁶ Citado por Kaplan (1984)

implementação de modernos e sofisticados sistemas de controlo financeiros e operacionais, da capacitação de *software* e a descentralização dos *controllers* de gestão, supostamente para promover um papel ativo na orientação dos negócios (Jarvenpaa, 2007).

Byrne e Pierce (2007) mostram que, dependendo das atitudes individuais, personalidade e iniciativa, os *controllers* de gestão podem exercer considerável influência sobre o design dos seus próprios papéis e que justificam a crescente orientação do seu papel enquanto decisor e controlador dos negócios.

Os *controllers* de gestão deixam de estar envolvidos apenas em tarefas mais rotineiras de preparação de relatórios padronizados e análise e interpretação de informação, para se tornarem verdadeiramente envolvidos na análise das operações, inteirando-se de todos os assuntos importantes e necessários para comentarem a viabilidade dos negócios, auxiliando e envolvendo-se com os gestores e diretores nos processos de tomada de decisão.

Na atualidade, os *controllers* de gestão assumem um papel de grande representatividade face aos vários departamentos de uma organização. O seu benefício para as organizações evoluiu no sentido em que se adiciona valor às suas funções, quando se desenvolvem parcerias estratégicas com os gestores operacionais, mantendo com estes um tipo de relação que vai muito além da função de providenciar números, resultados e indicadores. (Vicente *et al.*, 2009). Neste sentido, um *controller* de gestão numa organização hoje, deve corresponder a uma parte integrante e envolvida no processo de decisão, fornecendo *inputs* essenciais para a correta deliberação de decisões estratégicas.

Lambert e Sponem (2012) identificam quatro tipos de *controllers* de gestão que podem ser encontrados no seio das organizações, mediando entre aquele assume simplesmente tarefas mecânicas contabilísticas e aquele que se integra plenamente na organização, inteirando-se dos principais assuntos que lhe permitem participar na tomada de decisão. A sua análise permite-nos percorrer exatamente aquela que foi a evolução do papel dos *controllers* de gestão nas organizações:

Controller discreto

Os *controllers* de gestão discretos tendem a perceber-se como estando ao serviço de equipas locais e a sua autoridade parece estar limitada. Isso acontece porque os gestores operacionais com os quais eles contactam e passam a informação, não percebem a utilidade das suas análises; por outro lado, eles são extremamente relutantes em permitir que os *controllers* de gestão interfiram em questões que considerem estratégicas. Além de atividades de relatórios, os *controllers* de gestão discretos dividem o seu tempo e energia entre o aumento da consciência das preocupações financeiras (nomeadamente, através de relações informais) dos gerentes operacionais e a aplicação e controlo do cumprimento dos procedimentos. Além de relatórios de acompanhamento orçamental, limitam-se a assinalar os gastos excessivos.

A imagem resultante dos *controllers* de gestão é fortemente associada a esta dimensão "burocrática" - uma marca negra na organização onde a capacidade de resposta é uma palavra de ordem. Trata-se portanto da função primórdia dos *controllers* de gestão, nada envolvidos no negócio das empresas em que atuam.

Controller de Salvaguarda

As tarefas do *controller* de gestão de salvaguarda são bastante típicas, incluindo a elaboração de relatórios, elaboração e acompanhamento dos orçamentos e, principalmente, atender às restrições normativas do mercado. As ferramentas de controlo de gestão mal parecem influenciar as atividades operacionais e a maioria das tarefas são executadas longe de gestores operacionais. Quando os gestores operacionais percebem tratar-se de uma tarefa a ser "estratégica", evitam que os *controllers* de gestão se apropriem dela. Da mesma forma, os gestores operacionais estão relutantes em divulgar informações aos *controllers* de gestão.

Esta função de *controller* de gestão de salvaguarda é concebida como um ponto de paragem ao longo da carreira dos futuros diretores, sensibilizando-os das dimensões financeiras das decisões que eles vão fazer no futuro. A principal vantagem para a organização é que ele promove a criatividade dos gestores operacionais e garante que preocupações financeiras não têm um domínio sobre o pensamento estratégico.

Contudo, facilmente é percebida a fraca influência que este tipo de *controller* pode exercer nos negócios da empresa.

Controller Parceiro

A função de *controller* de gestão parceiro serve a gestão local e mantém um elevado grau de autoridade. As funções do *controller* de gestão parceiro emergem quando os gestores operacionais são obrigados a estar informados financeiramente para tomarem decisões diariamente. Sobrecarregados por questões operacionais, os gestores operacionais contam com os *controllers* de gestão para fornecer uma análise que considerem necessárias para a tomada de decisões.

Estes *controllers* dedicam a maior parte do seu tempo a questões operacionais e arrependem-se de não gastar mais tempo em questões financeiras maiores, como a tributação ou a engenharia financeira. Além disso, eles recebem inúmeros pedidos para análise e informação, que muitas vezes eles consideram redundante, à luz do que eles já fornecem para os gestores operacionais, ou irrelevante para lidar com as emergências locais.

Este tipo de *controller*, mais próximo das reais funções que lhes são esperados nos tempos atuais, funciona como parceiro do gestor, o que lhe permite criar um valor acrescido para as tarefas que executa. Até agora, é o tipo de *controller* mais ativamente envolvido na restante organização da empresa, mitigando a existência de trabalhos puramente mecânicos e rotineiros.

Controller Onnipotente

O *controller* assim designado pelos autores Lambert e Sponem (2012) assume, tal como a expressão o indica, um papel crucial no seio da organização. É visto como alguém que fornece informações e dados financeiros e de gestão essenciais para que qualquer decisão estratégica possa ser tomada.

Os relatórios, orçamentos e outros *inputs* que eles fornecem são instrumentos centrais para o controlo global da organização. As suas recomendações assumem uma natureza imperativa, pelos que estes profissionais são chamados a prestar informações de forma

contínua, operando os gestores operacionais como os principais recetores para a tomada de decisão estratégica. Assim, neste caso o *controller* de gestão tem acesso a importantes responsabilidades e participa ativamente na tomada de decisões. Contudo, ao envolver-se em decisões tão estratégicas não deve descurar a importância das questões financeiras que as tarefas mais rotineiras lhes proporcionam dominar.

De um modo geral, poderemos sistematizar e distinguir dois grandes “arquétipos” de papéis desempenhados pelos *controllers* de gestão que estabelecem a ponte entre o antigo e o moderno profissional desta área, estabelecendo-se diferenças entre a posição que cada perfil desempenha no contexto organizacional:

“Bean Counter”	“Business Partner”
Trabalho de reporte financeiro a um responsável hierárquico	Realização de análises financeiras elaboradas; Autonomia nas atividades/operações contabilísticas
Tarefas mecânicas de elaboração de relatórios e demonstrações financeiras	Responsável e/ou ativamente participante em parte significativa das ações e operações que ocorrem na organização
Colaboração com outros departamentos da empresa nomeadamente através da elaboração de orçamentos	Envolvimento e auxílio no processo de tomada de decisão estratégica de negócios
Preparação de documentação de suporte ao departamento de Controlo de Gestão	Relacionamento ativo com investidores, auditores e demais <i>stakeholders</i>

Tabela 1 - Os papéis dos *controllers* de gestão (Elaboração Própria)

A mesma evolução da profissão dos *controllers* de gestão parece estar a ser sentida no seio das organizações portuguesas. Apesar da lacuna existente ao nível do estado da arte em Portugal, um inquérito recente realizado por autores portugueses parece indiciar a existência desta realidade no cômputo das organizações nacionais.

Vicente *et al.* (2009) avança que o papel que estaria a ser desempenhado pelos *controllers* de gestão nas empresas portuguesas acompanhava a tendência divulgada na literatura estrangeira.

Os *controllers* de gestão ao invés de incorporarem as funções mecânicas repetitivas de elaboração de relatórios e interpretação financeira e controlo das operações, são hoje percecionados como geradores de valor acrescentado para as suas entidades, “sendo membros das equipas dos líderes de negócio e consequentemente fazendo parte da mesa onde as decisões estratégicas e táticas são tomadas. O *controller* providencia uma importante contribuição e perspectiva na forma das decisões e influencia positivamente os seus resultados” (Vicente *et al.*, 2009, p.68).

Na atualidade, os *controllers* de gestão das empresas devem trabalhar no sentido de fomentar e fortalecer as suas relações com toda a cadeia de valor das suas organizações, comunicando com os gestores operacionais e atuando com agentes facilitadores e envolvidos nos processos de decisão.

O papel destes profissionais evoluiu assim ao longo dos tempos, tendo acompanhado as diferentes fases que foram caracterizando a Contabilidade de Gestão como ciência. Assim, foram progressivamente invertendo “a fase de servir os clientes internos, para se tornarem parceiros de negócio, no sentido em que se transformaram em membros da equipa dos decisores, iguais aos restantes. Como parceiros de negócio, têm autoridade e responsabilidade para dizer aos executivos operacionais porque é que determinado tipo de informação pode ou não ser relevante para a decisão de negócio, esperando-se também que sugiram formas de melhorar a qualidade da decisão.” (Vicente *et al.*, 2009, p.68).

2.3.1. Competências do *controller* de gestão

A diversa literatura existente, associada às recentes inovações da CCG, tem dado conta do surgimento do papel dos *controllers* de gestão, no sentido do alargamento das suas funções e do seu envolvimento nos processos de negócios (Burns e Baldvinsdottir, 2005).

Contudo, a literatura é ainda vaga relativamente à caracterização de uma imagem consistente ou uma representação mais completa dos papéis contemporâneos dos *controllers* de gestão, enfatizando a necessidade de uma compreensão mais profunda da natureza desses papéis. Foi com este objetivo que Byrne e Pierce (2007) investigaram as características associadas às funções desempenhadas por estes profissionais.

Os autores identificam assim as características e competências que um *controller* de gestão deve deter: conhecimento do negócio, competências interpessoais e de comunicação, conhecimentos informáticos, conhecimentos técnicos, flexibilidade, qualidades pessoais, competências de monitorização/acompanhamento/controlo e influência organizacional. As duas primeiras aptidões são cruciais quando nos referimos ao *controller* de gestão que pretende assessorar o gestor operacional ou a direção nos processos de tomada de decisão. Por outro lado, estes profissionais deverão ser sempre possuidores de um nível de conhecimento técnico e tecnológico adequado que permite o seu fácil relacionamento com os novos *softwares* e sistemas de informação integrados. Por outro lado, não podemos ignorar que a flexibilidade, capacidade de adaptação à mudança e boas competências ao nível das relações interpessoais são essenciais para a troca de opiniões entre o *controller* e o gestor na prossecução de um objetivo comum. As características pessoais como o trabalho em equipa devem igualmente ser consideradas e incluem igualmente padrões valorizados como a eficiência e a acessibilidade. As competências de monitorização incluem requisitos de disciplina, organização, consistência e sistematização (Byrne e Pierce, 2007).

Mais recentemente, num inquérito dirigido às empresas portuguesas Vicente *et al.*, (2009) hierarquizaram um conjunto de características que os inquiridos consideraram relevantes e importantes num indivíduo que exerce a função de *controller* de gestão (Figura 3). “Os autores verificaram que as capacidades mais importantes se encontravam relacionadas com o facto dos *controllers* de gestão executarem as suas funções no campo de trabalho, apoiando os gestores de negócio. Essas capacidades eram a analítica e crítica, os conhecimentos aprofundados do negócio e respetiva gestão e a capacidade de trabalho em equipa. Deste modo, os *controllers* de gestão devem estar preparados para trabalhar em toda a organização, apoiando os seus colegas de gestão, e

em particular devem estar aptos para integrar as dimensões estratégicas, operacionais e financeiras do negócio.” (Vicente *et al.*, 2009, p.76).

<i>Top tem</i>	PORTUGAL (2000-2005)
1	Capacidade analítica e crítica
2	Postura e ética profissionais
3	Capacidade de trabalho em equipa
4	Capacidade de gestão e adaptação à mudança
5	Conhecimentos aprofundados do negócio e respectiva gestão
6	Capacidade de análise prospectiva de gestão
7	Capacidade de integração de informação financeira e não financeira
8	Capacidade intelectual
9	Domínio de tecnologias de informação
10	Pensamento e raciocínio estratégico

Figura 1 - «TopTen» de importância das capacidades dos *controllers* de gestão (Vicente *et al.*, 2009, p.76)

2.3.2. Causas que determinam a mudança no papel do *controller* de gestão

Dada a importância da contabilidade e controlo de gestão para o sucesso das empresas e tendo como ponto de partida as evoluções que foram ocorrendo nos papeis e funções desempenhadas pelos *controllers* de gestão no seio das organizações, parece ser determinante compreender as razões e/ou fatores que concorrem para esse facto.

Os Sistemas de Controlo de Gestão desempenham um papel relevante na capacidade competitiva das empresas, e os *controllers* de gestão evoluíram dentro das organizações, revelando-se nos tempos modernos como agentes ativos nos processos de tomada de decisão estratégica.

2.3.2.1. Evoluções tecnológicas

Um dos principais fatores de mudança apresentados pelos autores para explicar a evolução da função que um *controller* de gestão tem observado ao longo das últimas décadas, relaciona-se com a evolução que se assistiu ao nível das tecnologias de informação e comunicação. As evoluções registadas permitiram mudanças impressionantes no modo de operar das diferentes organizações. Assim, foram em grande medida responsáveis pelo aumento significativo da capacidade de se trabalhar a informação e permitindo, muitas vezes, que o output gerado fosse de melhor forma ao encontro das expectativas dos seus utilizadores, fluindo de forma assertiva dentro das organizações.

Estas evoluções, e no que aos sistemas contabilísticos dizem respeito, muito se traduziu no desenvolvimento e aparecimento de sistemas de gestão e controlo mais capazes, permitindo libertar os profissionais para outras áreas, em detrimento dos meros relatos e reportes financeiros e de controlo. Neste sentido, cria-se a resposta face às limitações levantadas por Johnson e Kaplan (1987) em que uma empresa dificilmente valorizava as necessidades de informação orientada para a gestão, quando os sistemas de informação existentes apenas respondiam às necessidades estritas da Contabilidade Financeira.

Os autores Scapens e Jazayeri (2003) e Granlund e Malmi (2002) estudaram precisamente o impacto das novas bases de dados, recentemente chamados ERP's - Enterprise Resource Planning Systems (tais como, Systems Applications and Products - SAP) nas práticas de contabilidade de gestão das empresas. A função de *controller* de gestão é afetada por estes novos *softwares*, uma vez que eles possibilitam que estes profissionais fiquem libertos de atividades rotineiras de forma mais eficaz, lidando com grandes bases de dados de forma rápida e gerando relatórios e reportes informativos com maior flexibilidade (Jarvenpaa, 2007).

Por seu turno, a informatização de muitas tarefas contabilísticas e mecânicas tradicionais, permite que se crie espaço para que os *controllers* de gestão prestem um apoio mais direto aos gestores de negócios e com eles possam participar no processo de decisão (Scapens e Jazayeri, 2003).

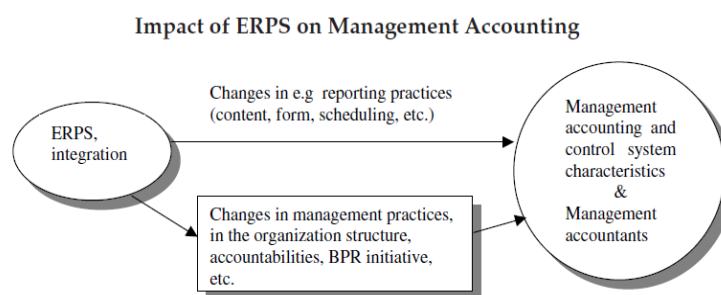


Figura 2 – ERP’s como fator de mudança (Granlund e Malmi, 2002, p.305)

Ribeiro e Oliveira (2009)⁷ concluem que além da vertente tecnológica, estes sistemas integrados apresenta-se como “sistemas que incorporam as «melhores práticas» organizacionais, potenciando assim a melhoria dos processos abrangidos”. (Ribeiro e Oliveira, 2009, p.337).

A combinação de outros instrumentos mais atuais como *Data Warehouses*, *Business Intelligence* e *Strategic Enterprise Management* vieram permitir a ultrapassagem de problemas identificados nos ERP’s mais tradicionais, potenciando “uma visão única sobre dados diversificados para a área de controlo de gestão, de uma forma flexível e que tecnologicamente antes não era possível” (Ribeiro e Oliveira, 2009, p.342).

2.3.2.2. Inovações Técnicas

Para além das mudanças que ocorreram com a proliferação das novas tecnologias de informação e comunicação, que levaram ao aparecimento de *softwares* com grandes capacidades de armazenamento de informação, permitindo então o acesso rápido e fácil aos utilizadores da informação, que deixam de necessitar de um técnico especialista para executar determinadas tarefas mecânicas gerais contabilísticas, outros fatores concorreram para que o papel do *controller* de gestão evoluísse ao longo do tempo.

Neste sentido, também a introdução de novas técnicas sofisticadas ao nível da operacionalização da contabilidade e do controlo de gestão foram responsáveis pelas funções que até então os profissionais desempenhavam.

⁷ Citado por Major et. al (2009)

A introdução de novas técnicas de CCG visaram ajudar as empresas no processo de tomada de decisão de uma forma cada vez mais sofisticada, superando o *modus operandis* previsto até então. A implementação de conceitos como contabilidade de gestão estratégica, custeio baseado em atividades (ABC), a gestão estratégica de custos, ciclo de vida de custeio, contabilidade concorrente, análise de rentabilidade de clientes, valor económico agregado, medidas não financeiras, *Balanced Scorecard* (BSC) e custeio alvo, foram surgindo ao longo dos tempos. (Jarvenpaa, 2007).

A implementação destas novas técnicas de CCG tem sido argumentada como crucial ao melhorar a orientação dos negócios em função de uma contabilidade de gestão. (Jarvenpaa, 2007).

Do inquérito levado a cabo por Vicente et al. (2009) é possível concluir que, da amostra portuguesa inquirida, mais de 50% atribuem extrema importância enquanto fator de mudança nas funções que os *controllers* de gestão desempenham as novas técnicas e metodologias de gestão (*Activity-Based Costing*, ABC ou CBA, custeio baseado nas atividades, *The Balanced Scorecard*, etc.) seguidas de novos estilos e práticas de gestão; evolução e acessibilidade de novas tecnologias de informação e comunicação; reestruturação organizacional e iniciativas de negócio orientadas para o mercado.

2.3.2.3. Mudança organizacional e cultural

A crescente orientação dos *controllers* de gestão para o domínio empresarial não é, contudo, apenas uma consequência da implementação de novas inovações na contabilidade de gestão, pelo que inclui também toda uma série de diferentes intervenções de mudança cultural. Algumas intervenções, tais como medidas estruturais, formação, inovações e mudanças oficiais de valores, eram instrumentos programáticos e formais para a CCG mas que, entretanto assumem um papel relevante. (Jarvenpaa, 2007).

Assim, não podemos ignorar na nossa análise as mudanças no comportamento e na cultura organizacional das empresas. Estas mudanças correspondem a alterações nas visões das pessoas que vêm emergir a vontade de fazer alguma coisa de uma maneira muito diferente do que foi feito anteriormente. A adoção de uma nova postura face ao

trabalho e funções que cada um desempenha afigura-se relacionada com os valores compartilhados e outros quadros mentais coletivos e padrões de ação presentes dentro das organizações. (Jarvenpaa, 2007).

Alguns autores têm apresentado recentemente estes tipos de pensamentos sobre os novos papéis dos contabilistas e *controllers* de gestão (Burns e Baldvinsdottir, 2005). Burns *et al.* (2003) trataram recentemente o tema da mudança na contabilidade de gestão, enfatizando os aspetos comportamentais e culturais da mudança. As influências dos padrões culturais variam de empresa para empresa, e apesar de muitas vezes se fazer sentir mais ao nível da função financeira, elas acabam por ter um sentido amplo em toda a organização (Byrne e Pierce, 2007).

Jarvenpaa (2007) elaborou um trabalho que se concentra no estudo da mudança na função do *controller* de gestão em função de uma crescente orientação empresarial destes técnicos decorrente do tecido cultural da organização estudada. Para o autor a contabilidade é um objeto cultural e constitui cultura.

Durante o estudo, tornou-se evidente que a CCG é um fenómeno cultural, profundamente enraizado nas organizações. Os principais instrumentos de intervenção na mudança da cultura da contabilidade de gestão, definindo uma orientação do *controller* de gestão para o envolvimento no processo de decisão, são os seguintes: intervenções estruturais, desenvolvimento de sistemas contabilísticos eficazes, implementação das inovações de contabilidade que suportam gestão de negócios, gestão de recursos humanos, redirecionamento da atenção dos gestores, modelação do papel desempenhado pela gestão de topo e pela gestão financeira, intervenção de novos valores e *storytelling*. (Jarvenpaa, 2007).

Structural interventions	– Decentralization to SBUs, account teams and R&D projects, process-based structure.
Systems interventions	– Simplifying reporting systems and development of profitability reporting. – ERP system.
New innovations	– Rolling forecasts. – Business measures (BSC). – Activity-based costing.
HRM interventions	– Changed emphasis in recruiting policy. – Career planning; job rotation in different accounting posts, also moving into other departments and regional units. – Business training for accounting personnel.
Management's attention directing	– Attention to new (customer and personnel) measures and to new kinds of behaviour.
Management's role modelling	– Hands-on management and proactive participation.
Intervening formally with the values	– Official value statements; values dealing with customer satisfaction, achievement, continuous learning and respect for the individuals.
Storytelling	– Stories about the heroic controllers in sub-units and the need for change.

Figura 3 – Intervenções de natureza cultural com impacto na mudança do papel dos *Controllers* de Gestão (Jarvenpaa, 2007, p.129)

As práticas contabilísticas tradicionais talvez tivessem satisfeito as necessidades de gestão nos anos anteriores, mas o aumento da concorrência, as mudanças nas estruturas organizacionais, a crescente orientação para o cliente e novos valores organizacionais e de melhoria contínua levaram a mudanças claras na cultura de CCG nas empresas. (Jarvenpaa, 2007).

Por outro lado, a própria estrutura organizacional condiciona a função do *controller* de gestão dentro da empresa. Assim, o papel desempenhado é diferente caso a empresa seja centralizada ou descentralizada. Nas organizações descentralizadas o *controller* de gestão em sentido mais amplo é o responsável por uma convergência entre os objetivos locais e globais da organização, ao ter que fornecer padrões de reporte para cada divisão que permita a consolidação de resultados. Em cada divisão poderá existir um *controller* de gestão que apoiará a gestão dessa divisão nos processos de tomada de decisão e que assegurará a conformidade com a política do grupo.

2.4. Impactos da alteração do papel do *controller* de gestão

Como acabamos de ver, a literatura existente acerca da temática do funcionamento das organizações e do tema do controlo de gestão é clara quanto à emergência, sem

precedentes, de um importante cuidado na adequação de objetivos, metas e iniciativas estratégicas à estratégia delineada pelas empresas, bem como na assunção de medidas e mecanismos que, além da função de um planeamento apropriado, se traduzam numa monitorização assertiva da *performance* organizacional.

A função de CCG nas empresas seguia a par do aparecimento de uma preocupação dos gestores em dispor de informações específicas, relatórios, orçamentos, análise de indicadores e outros que a CCG providenciava. Assim, tornava-se crítica a existência de *controllers* de gestão na estrutura das organizações de forma a assessorar os gestores na interpretação e recolha das informações de monitorização das atividades diárias.

Com o avançar do tempo, a função do *controller* de gestão foi-se adaptando e evoluindo no sentido da sua maior autonomia e utilidade. O aparecimento de tecnologias altamente sofisticadas permitiu a agregação de grandes fontes de informação e disponibilização estruturada de dados da atividade das empresas, libertando os *controllers* de gestão das funções rotineiras e burocráticas inerentes à produção de documentação e análises em série. Além das evoluções tecnológicas, também o aparecimento de novas técnicas de CCG orientam o comportamento das empresas que passam a dispor de ferramentas mais atualizadas para a conceção de uma estratégia de negócio mais abrangente. A própria estrutura organizacional e a adoção de novos valores organizacionais como a orientação para o cliente, aumento da concorrência ou promoção da melhoria contínua traduziram mudanças no conceito de contabilidade e controlo de gestão.

Se a interpretação do próprio conceito de CCG se foi modificando ao longo do tempo o impacto fez-se sentir ao nível do próprio papel desempenhado pelos *controllers* que até então desempenhavam as tarefas que as máquinas vieram substituir. Com reflexo nos fatores que explicam a evolução do controlo de gestão, a função do *controller* é também ela redefinida, pelo que se assiste hoje ao estreitamento das relações entre ele e o gestor. O *controller* de gestão está hoje envolvido nos processos de tomada de decisão e permanece lado a lado do gestor munindo-o dos instrumentos e interpretações estratégicas necessárias para que as melhores opções de desempenho sejam tomadas.

Deste envolvimento enquanto parceiro do negócio, resultam necessariamente implicações para o negócio que de facto se mostram otimistas. Do estudo efetuado por

Byrne e Pierce, 2007, resulta, efetivamente, a identificação da melhoria do processo de tomada de decisão, o melhor planeamento e controlo dentro das atividades da organização e a deteção precoce de problemas.

O facto destes profissionais se envolverem com toda a estratégia da organização parece resultar na produção de uma melhor informação resultante da contabilidade analítica, ao encontro das necessidades concretas dos seus utilizadores. Assim, essas informações são mais facilmente percebidas e procuradas e os *controllers* de gestão permanecem numa posição privilegiada para explicar as informações de contabilidade de gestão e as suas consequências comerciais ou outras. O intercâmbio e debate de ideias e opiniões entre as partes envolvidas no negócio resultam, portanto, na otimização dos processos de decisão.

Acresce finalmente a ressalva de que o envolvimento dos *controllers* de gestão no negócio das empresas pode, no entanto, ser muitas vezes mal percecionado, nomeadamente pelas equipas operacionais e de projeto. Byrne e Pierce (2007) observaram no seu estudo de caso que muitas vezes os *controllers* são vistos como controladores, no seu sentido mais estrito, nomeadamente em termos de orçamentos, e por isso a sua interferência não é bem percecionada e eles não são vistos como membros de equipa que agregam valor ao resultado final.

3. Metodologia

Depois de analisado e conhecido o estado da arte relativo à profissão e ao papel do *controller* de gestão nas organizações, a sua relevância e a sua evolução ao longo do tempo, será determinante explicar as premissas que estão na base da presente dissertação.

Neste sentido, no capítulo que agora se inicia, pretende-se descrever a metodologia utilizada e conducente aos resultados e conclusões atingidas, tendo por base as questões de investigação de suporte à estruturação do tema desenvolvido.

3.1. Relevância e Motivação

A investigação decorre da constatação geral da existência de uma evolução ao nível do papel do controlo e dos *controllers* desempenhado nas organizações. Assim, com sustentação nas conclusões obtidas pela revisão da literatura existente, pretendeu-se verificar a ocorrência da nova orientação dessas funções no contexto empresarial português. Para tal, selecionou-se uma organização com sistemas e práticas de controlo de gestão desenvolvidas para estudar detalhadamente o papel desempenhado pelo controlo e pelos *controllers* de gestão, colmatando as lacunas existentes ao nível da comprovação empírica das tendências evidenciadas, no cenário português.

Disposto o objetivo genérico da investigação e a questão de investigação principal do estudo, concebeu-se uma série de questões de investigação adicionais, com o objetivo de desconstruir a complexidade do objeto de análise, recorrendo a múltiplos fatores determinados pela revisão da literatura existente.

A formulação de questões de investigação foi essencial para a condução de uma investigação empírica, ao delinear e orientar o sentido da procura de dados para extrair conclusões. Segundo Yin (1993 e 2005)⁸ “estas especificam as questões do tipo “como” e “porquê”, para determinar o que devemos analisar. Quantas mais proposições específicas tiverem os estudos, mais eles permanecerão dentro de parâmetros exequíveis” (Yin, 2005, p.56).

⁸ Citado por Meirinhos e Osório (2010)

Delineou-se um plano de estudo de forma a se compreender que importância assume e que papel atual é desempenhado pelo controlo e pelos *controllers* de gestão nas organizações portuguesas, identificando-se igualmente os fatores responsáveis pela evolução do mesmo ao longo dos tempos.

Assim, este projeto de investigação visa compreender a natureza e a importância do controlo de gestão, os papéis desempenhados, bem como os fatores determinantes das especificidades do controlo de gestão nas unidades de negócio da Corticeira Amorim, S.G.P.S., S.A.

3.2. Modelo de Análise

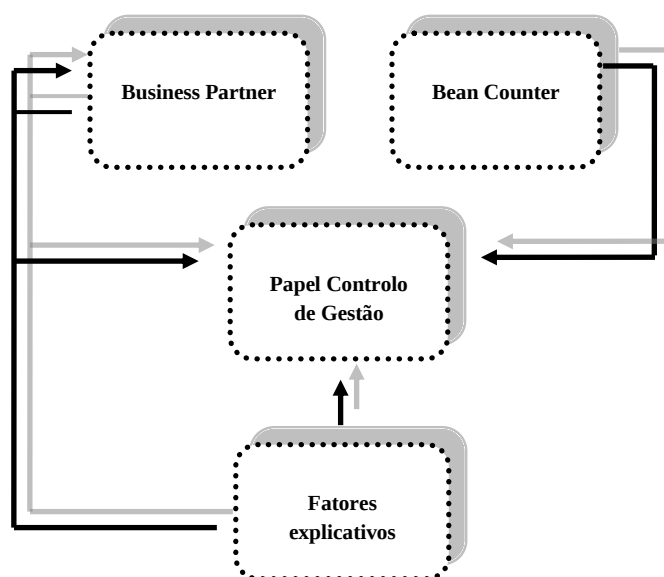


Figura 4 – Modelo de Análise (Elaboração Própria)

O modelo de análise que foi concebido tem por base a existência de duas orientações ou naturezas da função de controlo de gestão e seus profissionais: “bean counter” e “business partner”. Contudo, a análise desenvolvida deixa cair uma das suas premissas iniciais e prossegue a investigação tendo por definido um cenário base: “business partner”.

A literatura existente deixa antever, tal como descrito no capítulo anterior, uma inequívoca orientação do papel de *controller* de gestão para a participação ativa no universo empresarial e para a condução das decisões negociais. Deste modo, a análise

realizada tomou por base esta realidade, testando e certificando a ocorrência deste cenário para o objeto de análise.

Assim, a escolha pelo objeto da análise ficou a dever-se, e foi dependente, da verificação de um conjunto de condições e requisitos que permitissem moldar a investigação num certo sentido. Era imperioso, assentar o estudo de caso numa estrutura em que o sistema de controlo de gestão se mostrasse francamente desenvolvido e coeso, para que as conclusões a retirar se revelassem pertinentes. Mais do que isso, era necessário optar-se por uma organização onde tendencialmente se observassem papéis sofisticados dos *controllers*, de forma a ser possível compreender o seu contexto.

Segundo Yacuzzi, 2005⁹, “todo o bom desenho de estudo de caso incorpora uma teoria, que serve como plano geral da investigação, da busca de dados e da sua interpretação” (Yacuzzi, 2005, p.55). E para autores como Stake (1999)¹⁰ o “desenho da investigação requer uma organização conceptual, ideias que expressem a compreensão necessária ou pontes conceptuais assentes no que já se conhece ou, ainda, estruturas cognitivas que orientem a recolha de dados.” (Stake, 1999, p.56).

De acordo com o modelo de análise, o papel do controlo de gestão e dos *controllers* deverá ser determinado por um conjunto de fatores explicativos, que justificam a orientação dos papéis e as características que um *controller* de gestão apresenta na organização em que insere. O modelo sugere ainda que o papel do controlo de gestão desempenhado resulta na construção de uma personalidade típica do *controller* de gestão e suas características.

3.3. Metodologia Qualitativa - Estudo de Caso

No âmbito das investigações empíricas é tipicamente seguida uma abordagem quantitativa ou qualitativa para estudar as realidades em questão. Para o presente estudo desenvolvido, dada a natureza do tema em questão, parece facilmente compreensível a opção por uma metodologia mais descritiva, exploratória e interpretativa.

⁹ Citado por Meirinhos e Osório (2010)

¹⁰ Citado por Meirinhos e Osório (2010)

De entre as estratégias de investigação mais comumente utilizadas para a realização de abordagens empíricas qualitativas, encontra-se a metodologia de estudo de caso, que recentemente tem vindo a ser reconhecida, alcançando notoriedade e a credibilidade pelo modo como permite a obtenção de resultados. Segundo Yin (1989, p. 23)¹¹ o estudo de caso é visto como “uma inquirição empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro de um contexto da vida real, quando a fronteira entre o fenómeno e o contexto não é claramente evidente e onde múltiplas fontes de evidência são utilizadas”. (Yin, 1989, p.2).

Segundo Goode & Hatt (1969)¹², o método de estudo de caso “não é uma técnica específica. É um meio de organizar dados sociais preservando o carácter unitário do objeto social estudado” (Goode & Hatt, 1969, p.2). Nas palavras de Tull (1989)¹³, o estudo de caso “muitas vezes, é colocado como sendo mais adequado para pesquisas exploratórias e particularmente útil para a geração de hipóteses.” (Tull, 1989, p.2).

Dado trata-se de um tema de análise que evidencia uma necessária abordagem interpretativa, de modo a ser possível explicar as ligações de causa-efeito entre as evidências detetadas, optou-se pela constituição de uma unidade de análise que permitisse obter respostas às questões de investigação levantadas. A opção por outros métodos de investigação, como “*surveys*”, fica condicionada pelo tempo útil destinado à realização da investigação e pela capacidade de obtenção dos resultados desejáveis, que esses métodos apresentam, dada a natureza e especificidade do tema em análise. Através da estruturação de um estudo de caso, torna-se possível apresentar uma avaliação dos resultados de forma interpretativa da intervenção realizada, desenvolvendo-se um quadro conceptual teórico.

Yin (2005) intitula uma análise às tipologias de estudo de caso, esclarecendo que os casos podem ser únicos ou múltiplos, podendo também ser, simultaneamente, holísticos (com uma unidade de análise) ou incorporados (várias unidades de análise).

¹¹ Citado por Bressan (2000)

¹² Citado por Bressan (2000)

¹³ Citado por Bressan (2000)

	Caso Único	Casos Múltiplos
Holísticos	Holístico de caso único	Holístico de casos múltiplos
Incorporados	Incorporado de caso único	Incorporados de casos múltiplos

Tabela 2 - Os tipos de Estudos de Caso (Adaptado de Yin, 2005)

Para o presente projeto de investigação, a metodologia aplicada é do tipo Incorporado de caso único. Trata-se de um único caso, no Grupo Corticeira Amorim, mas envolvendo diferentes unidades de análise – as diferentes unidades de negócio do Grupo, no sentido de ser percecionado o papel desempenhado e as especificidades do controlo de gestão dentro do mesmo grupo empresarial.

Depois de obtenção dos resultados pelo método do estudo de caso é crucial tomar algumas providências quanto à generalização das conclusões alcançadas.

Conforme Yin (1993)¹⁴, “para se poder generalizar é bastante importante a existência de uma teoria prévia. Um bom uso da teoria ajuda a delimitar o desenho eficaz de um estudo de caso; a teoria também é essencial para a generalização dos resultados subsequentes” (Yin, 1993, p.54).

É neste sentido que nos capítulos seguintes se descreve o estudo de caso que serviu de suporte à realização de um quadro teórico que consubstancia a presente dissertação e traz respostas assertivas às questões de investigação delineadas.

3.4. Seleção do Caso

Tal como anteriormente referido, a escolha de uma metodologia específica como o estudo de caso deveu-se quer pela disponibilidade temporal inerente ao período de realização da dissertação, quer especialmente pela natureza do tema em questão.

¹⁴ Citado por Meirinhos e Osório, 2010

A opção por outros métodos de investigação iria certamente desvendar perspectivas de análise diversas e distintas daquelas aqui apresentadas. A forma de inquérito, por exemplo, poderia conduzir a respostas interessantes sobre a importância e papel desempenhado pelos *controllers* de gestão numa ou diversas organizações, contribuindo para extrapolar conclusões a partir das evidências recolhidas. Contudo, a exigência e a qualidade desse método estaria dependente de variáveis não diretamente controláveis que poderiam atacar negativamente as possibilidades de sucesso da investigação.

Tendo presente a condução de uma investigação sobre um fenómeno em contexto social, rodeado de diversas condicionantes, tratando de relações que se estabelecem entre os indivíduos no espaço e no tempo, pareceu assertiva a seleção de um estudo de caso para dar respostas às questões de investigação propostas.

Adicionalmente, dada a teoria conceptual em que era pretendido assentar a tese elaborada, optou-se então pela escolha de uma organização em que o sistema de controlo de gestão fosse bem desenvolvido, determinante e com reflexo nos resultados e rendimentos por ela alcançados, em que tendencialmente os papéis desempenhados pelos *controllers* eram sofisticados e modernos. Assim, a escolha recaiu sobre o Grupo Corticeira Amorim, S.G.P.S, S.A. dada a relevância que o controlo de gestão e os mecanismos a ele associados assumem na estratégia de crescimento do Grupo.

3.5. Recolha de Dados

Uma das características da metodologia de estudo de caso diz respeito à possibilidade da utilização de múltiplas fontes para a recolha de dados e informações. Naturalmente, a seleção de uma mais dessas formas de recolha, dependerá da natureza do caso, e do tipo de dados ou respostas, que são presumidas obter. De entre os instrumentos mais comumente reconhecidos, no âmbito dos estudos de caso, distinguem-se os questionários, as fontes documentais, as entrevistas e a observação direta e/ou participante. Cada uma destas fontes exigirá procedimentos metodológicos específicos para a obtenção dos dados.

Yin (2009)¹⁵ identifica as entrevistas como “uma fonte essencial de evidências para o estudo de caso, uma vez que estudos de caso lidam geralmente com atividades de pessoas e grupos.” (Yin, 2009, p.16). Tendo em conta a relação entre a afirmação anterior e o tema deste projeto, na investigação dirigida, as técnicas de recolha de dados aplicadas foram precisamente as entrevistas (realizadas de forma informal) e ainda a análise documental.

Neste sentido, foi realizada uma primeira entrevista piloto com o Dr. Fernando Almeida, administrador executivo da Corticeira Amorim, onde se recolheram as premissas iniciais para construção e montagem do estudo de caso. Posteriormente, realizam-se mais duas entrevistas com os responsáveis pelo departamento de Controlo de Gestão de duas unidades de negócios: Dr. Marco Castelo, Diretor Financeiro da Amorim Florestal e Dr. Miguel Martins, Diretor Financeiro da Amorim Cork Composites. Adicionalmente, foi ainda realizada uma última entrevista ao Dr. Fernando Almeida, como complemento às conclusões alcançadas.

As entrevistas decorreram de forma estruturada, com duração entre os 30 e os 60 minutos, tendo-se elaborado guiões de entrevista com as ideias base a abordar e explorar. Para cada uma delas procedeu-se ainda à gravação áudio do conteúdo da entrevista de forma a facilitar a posterior análise dos resultados obtidos.

¹⁵ Citado por Bressan, 2000

4. O Estudo de Caso

4.1. Apresentação da Empresa

4.1.1. Estrutura Organizativa

O estudo de caso selecionado para a análise da temática do papel do controlo de gestão, nas sociedades portuguesas, nos tempos atuais, diz respeito à conceituada Corticeira Amorim – S.G.P.S.

O Grupo Amorim dedica o seu negócio à exploração da cortiça e é caracterizado por padrões elevados de excelência, empreendedorismo e liderança que o coloca na cimeira das maiores multinacionais portuguesas e do mundo. A Corticeira Amorim é hoje líder destacada no setor em que atua, fruto da visão vanguardista que impregna e dos modelos operacionais e de gestão de que possui. Com origem em 1870, tem no seu percurso de crescimento económico apostado na diversificação da sua atuação, através do investimento em setores e áreas geográficas com elevado potencial de rentabilidade. Nos anos 60, guiado por uma visão de crescimento sustentado, o Grupo iniciou um processo de verticalização do negócio da cortiça e de internacionalização das atividades.

A sua clara orientação estratégica para o negócio levou assim à definição de cinco grandes unidades de negócios destinadas a cobrir todo o processo de exploração da cortiça, desde a matéria-prima ao produto final transformado. Deste modo, o Grupo Amorim detém o controlo global e integrado de todo o negócio constituindo um enorme valor acrescentado para o domínio da sua atividade. As unidades de negócios estão assim representadas em Matérias-Primas, Rolhas, Revestimentos, Aglomerados Compósitos e Isolamentos (Figura 5).

A estrutura operacional da Corticeira Amorim está delineada de modo a que todas as Unidades de Negócio sejam coordenadas pela Comissão Executiva da Corticeira Amorim que dispõem de amplos modelos de gestão.

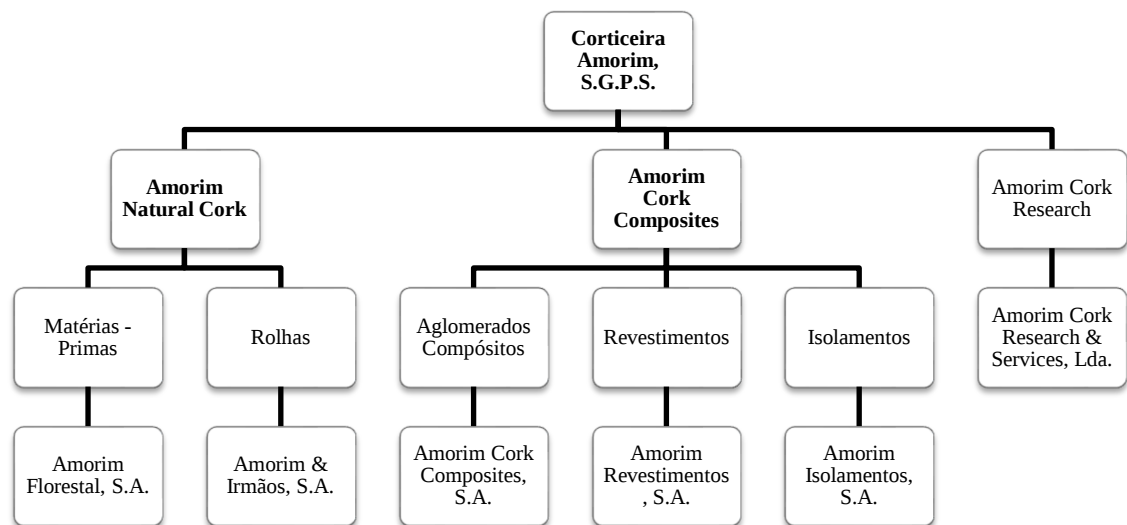


Figura 5 – Estrutura Organizativa Corticeira Amorim (Adaptado R&C 2013)

De modo muito concreto, as diferentes unidades de negócio do Grupo Amorim são apresentadas e descritas como se segue:

Unidade de Matérias-Primas: responsável por preparar, debater e decidir a política de aprovisionamento plurianual da empresa, assim como manter atualizado o registo histórico por unidade florestal produtora de cortiça, bem como promover a certificação florestal junto dos produtores, incluindo a certificação FSC.

Unidade de Rolhas: responsável pela produção e comercialização de rolhas de cortiça através de um diversificado portefólio de produtos e de uma personalizada rede de distribuição para o fornecimento de uma produção anual média de quatro mil milhões de unidades.

Unidade de Aglomerados Compósitos: responsável pelas atividades de produção de granulados, aglomerados de cortiça e de cortiça com borracha para fornecimento de soluções a diversos setores industriais como o calçado, automóvel, ferroviário, aeroespacial ou setores da construção.

Unidade de Revestimentos: responsável pela produção e distribuição mundial de revestimentos de solos e paredes em cortiça. Trata-se de uma unidade de negócio especialmente reconhecida pelas soluções que oferece para design de interiores.

Unidade de Isolamentos: responsável pela produção de materiais de isolamento de excelente desempenho técnico e sustentável, utilizados em construções que exigem um elevado isolamento térmico, acústico ou antivibrático.

A presença do Grupo no cenário mundial é clara e expressiva através da existência de diversificadas unidades produtivas e comerciais espalhadas por todo o mundo. A Corticeira Amorim, S.G.P.S. alcançou em 2013 um dos desempenhos mais notáveis da sua existência, contornando as dificuldades existentes no mercado global, e afirmando-se como *player* negocial exímio e notável do *ranking* nacional e internacional.

4.1.2. Missão, Visão e Valores

A seleção do Grupo Amorim como caso particular do presente estudo teve também em consideração os padrões culturais e comportamentais que a organização privilegia de modo a ter-se como base de análise uma estrutura harmoniosa e sustentável.

Deste modo, o Grupo Amorim define como missão “acrescentar valor à cortiça, de forma competitiva, diferenciada e inovadora, em perfeita harmonia com a Natureza” (Website Corticeira Amorim).

No que respeita aos valores intrínsecos que devem nortear a conduta e o comportamento de qualquer unidade de negócio, a Corticeira Amorim define: a orientação para o mercado promovendo a satisfação e fidelização do cliente; a criação de valor melhorando continuamente o desempenho, nomeadamente através da investigação e da inovação; a responsabilidade, respeitando princípios de desenvolvimento – económico, social e ambiental – sustentável; a motivação dos recursos humanos, criando condições para o sucesso da organização.

O Grupo Amorim, e consequentemente as suas Unidades de Negócio, é caracterizado por uma visão vanguardista que permite colocar o negócio em posições predominantemente vencedoras, alocando um conjunto de apostas empreendedoras na

internacionalização e inovação. Paralelamente, a condução do negócio é realizada tendo por base abordagens de gestão relacionadas com as práticas sustentáveis que contemplam as áreas de Direitos Humanos, Sociedade ou Responsabilidade pelo Produto.

4.2. O Controlo de Gestão na Corticeira Amorim, S.G.P.S.

4.2.1. A natureza e a evolução do controlo de gestão

Num importante grupo multinacional, com um notável desempenho no setor de atividade em que atua, e especial impacto na atividade económica do país, o desempenho de todas as áreas funcionais da organização releva para a prossecução e alcance dos objetivos instituídos. Para o presente estudo, importa perceber a que nível se situa a preocupação do controlo de gestão desta organização e o contributo esperado de uma função organizacional deste tipo.

No Grupo Corticeira Amorim, o controlo de gestão assume um importante papel, que foi moldado ao longo dos tempos, consoante as necessidades que os utilizadores da informação se foram modificando e evoluindo. A definição de uma área de Controlo de Gestão no Grupo inicia-se com a necessidade de se dispor de mecanismos e recursos para a produção e interpretação de um conjunto de informação de forma estruturada. Nesse sentido, urge a preocupação com um processo de planeamento e controlo de gestão orçamental, com o objetivo de analisar desvios e proporcionar a atividade de *reporting*.

A necessidade de planeamento, controlo e gestão é vista como fundamental para a verificação do alinhamento da estratégia com os objetivos e metas definidas.

“Toda essa função [de controlo] tem que existir, ou seja, é a mesma coisa que eu me meter num carro para ir para Lisboa e andar uma hora e, ao fim de uma hora, não saber se já andei 30, 200 ou 150 km. Acho que esta função de verificar se eu estou a ir de acordo com aquilo que eu deveria estar, e com base nessa informação conseguir corrigir rotas, é uma função que é normal que exista numa organização.” (Administrador Executivo Corticeira Amorim)

De acordo com o que vimos ser dito por Merchant e Van der Stede (2003), também na Corticeira Amorim, o controlo de gestão existe para assegurar que os objetivos e as metas delineadas são efetivamente alcançadas e, no caso de ocorrerem desvios, estes são detetados e corrigidos.

“Acho que é indiscutível para todas as pessoas que, com mais sofisticação menos sofisticação, as pessoas precisam saber onde estão e onde deviam estar e tentar minimamente com base nisso dizer: ok, se eu estou assim, estou bem, deixa-me manter assim, ou, se estou assim tão mal deixa-me isto para corrigir... acho que isso é normal...”

Acho que todas as organizações têm um sistema nesta lógica de controlo (...), pode ser mais formal, menos formal, mais empírico, menos empírico, mais sofisticado, menos sofisticado, mas todos nós temos relógios, todos nós temos conta-quilómetros, todos nós tentamos de uma forma ou de outra ver se conseguimos perceber se estamos ou não dentro de aquilo que esperamos ter.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Não existem dúvidas da importância de existir controlo de gestão no seio do Grupo Corticeira Amorim. A definição de metas caracteriza o desempenho organizacional pelo que a função de controlo é, na função positiva do termo, essencial para a prossecução dos objetivos da organização. Não se trata de um conceito estanque mas moldável às exigências da organização.

“ (...) varia muito com as necessidades, com a cultura, com as pessoas, com a capacidade de gerar informação de cada organização, (...) não é uma solução única, nem há uma melhor que a outra, há melhores práticas, coisas que se deveria fazer, e coisas que não se deveria fazer, mas há um leque muito grande entre o 0 e o 100.” (Administrado Executivo Corticeira Amorim)

No seio da Corticeira Amorim, a função de controlo de gestão na organização foi evoluindo de acordo com a própria interpretação do conceito ao longo dos anos. Efetivamente, apesar da importância de um sistema completo, estabelecido e

harmonizado como o financeiro, que permite tecer análises conclusivas de comparação e avaliação de performances, cultivou-se no seio do Grupo Amorim, no que diz respeito à prática do controlo de gestão, uma visão mais integrada à volta de outras áreas de desempenho da organização.

“ (...) é indiscutível que a informação de base financeira é muito relevante mas realmente tece de algumas alterações. Hoje em dia, há um balanceamento com outro tipo de informação que antes não havia. Antes a informação era baseada fundamentalmente em orçamento, que é puramente financeiro, controlo orçamental que é puramente financeiro.

Portanto há hoje, e se calhar devia de haver mais (...), outro tipo de informação não financeira que [permite] compreender outras dimensões de desempenho dentro das empresas. Nós andamos sempre à volta de desempenho. Como é que eu posso dizer que melhorei o desempenho financeiro, isso nós sabemos. Como é que posso dizer que melhorei o desempenho logístico não é assim tão simples de o fazer como é dizer que os meus resultados, as minhas vendas, o meu rácio x, y, z melhorou relativamente ao ano passado.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Depois de 20 ou 30 anos, a função de controlo de gestão foi obviamente sendo redefinida e aperfeiçoada, no sentido de assumir uma importância para o negócio cada vez mais acentuada e determinante. A existência de sistemas de informação cada vez mais sofisticados justificam a orientação que o papel do controlo de gestão vai tomar e seguir.

“Se nós tivermos um sistema de BI em que já se sabe que se disponibiliza a informação X, e temos chefias que elas próprias se apropriam dessa informação, (...), o papel do controlo de gestão é facilitar esse processo. Por outro lado, se as chefias precisam de alguma ajuda para a interpretação e dinamização desse tipo de atividade, o papel do controlo de gestão já é outro.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

É portanto clara a importância, aos olhos dos principais responsáveis do Grupo Amorim, da função de controlo de gestão e da evolução que esta protagonizou ao longo dos tempos, posicionando-se hoje a nível mais estratégico do que operacional, ao potenciar a consideração de aspetos não financeiros do desempenho da organização. A função do controlo de gestão no Grupo Amorim hoje é, sem dúvida, estratégica e complementar às funções de gestão e administração dos negócios, uma vez que é indiscutível o seu apoio nos processos de tomada de decisão operacional e estratégica da organização.

4.2.2. Evoluções tecnológicas, técnicas e sócio-culturais

A constituição do Grupo Amorim remonta há bastantes décadas atrás, trilhando caminhos vários e construído e diversificando estratégias, que foram sendo moldadas consoante o contexto em que a atividade económica se ia inserindo. Assim, também a área do controlo de gestão sofreu algumas mudanças entendidas como necessárias para abraçar as novas exigências do momento. Nos dias de hoje, o controlo de gestão na Corticeira Amorim é uma função mais humana que técnica, em que os profissionais da área apresentam um compromisso com o negócio e os resultados a alcançar pela estratégia instituída.

“Acho que realmente há uns anos atrás notou-se que havia uma demasiada tendência em controlos baseados nos resultados, e baseados nos resultados financeiros, e portanto é uma evolução natural (...) de começar a olhar para o controlo de gestão, não numa óptica essencialmente financeira, mas numa óptica que vai para além dos resultados financeiros, uma óptica mais comportamental, cultural, de ações, etc. Muito mais abrangente a outras áreas que normalmente não eram uma área do controlo de gestão.

(...) Tem que haver aqui uma coabitação entre as duas áreas sobre temas que são comuns porque ambas pretendem as mesmas coisas, influenciar as pessoas, influenciar os comportamentos - a questão dos sistemas de incentivos tem um papel muito importante na influência dos comportamentos.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Tal mudança de papéis é potenciada pela evolução dos meios técnicos e tecnológicos que auxiliam nas atividades de *reporting* e construção de indicadores que servem de suporte às tarefas de controlo de gestão. Ainda que os diversos instrumentos de controlo de gestão sejam essenciais para fornecer informação integrada de avaliação do desempenho da atividade económica, a sua produção é hoje facilitada. Na Corticeira Amorim, as equipas de controlo de gestão são mais independentes. Ao recorrerem a sistemas de informação sofisticados têm acesso a grande parte dos *outputs* que necessitam para formalizar as análises. Deste modo, reservam um importante papel do controlo de gestão na relação direta e na envolvimento com a gestão auxiliando-a nos seus processos de tomada de decisão.

“Nós fizemos há 4 ou 5 anos fizemos algumas experiencias de BI¹⁶, na lógica de recolha e disponibilização de informação (...)”

“Tentar automatizar aquilo que é possível automatizar. A informação existe disponível, não há nenhum motivo para haver intermediários no processo. É, portanto, eliminar a função de transformação de dados em informação e transformar e colocar as máquinas a fazer isso, mantendo duas atividades que são necessárias: a atividade da fiabilidade e do *timing* da informação, ou seja, garantir que a informação que entra nos processos transacionais é informação fiável e em tempo oportuno, e depois disponibilizar tempo para dar suporte aos utilizadores ou decisores na utilização dessa informação, e eliminar tudo que era normalmente o fazer mapas e usar excel e essas coisas todas. Nunca se consegue eliminar a 100% mas consegue-se minimizar.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Temos, portanto, que a função do controlo de gestão na Corticeira Amorim é facilitada pela utilização de sofisticados ERP's que agregam de forma rápida e segura grandes quantidades de informação de base transacional, facultando *outputs* diversos para a função de *reporting*. Adicionalmente, existe uma base de dados única que é gerida por uma plataforma de *Business Intelligence*. Neste sentido, observa-se uma alteração das funções do controlo de gestão, que para além desta função de monitorização

¹⁶ Business Intelligence

operacional, liberta espaço para assumir a avaliação do desempenho da organização, e a influência de comportamentos, de forma estratégica e fundamental para os processos de decisão.

No Grupo Amorim assistiu-se à evolução da função do controlo de gestão motivada pelas evoluções tecnológicas mas também técnicas. Com a adopção do *Balanced Scorecard* tornou-se evidente assumir uma postura de envolvimento estratégico da função do controlo de gestão.

Há cerca de uma década atrás, e tendo em conta, o que foi explanado acima, o controlo de gestão que era praticado nas unidades de negócio da Corticeira Amorim estava assente nas tradicionais funções de *reporting* financeiro:

“O Controlo de Gestão era muito visto como alguém que tinha a preocupação de fazer os orçamentos e depois acompanhar os orçamentos e fazer análises de desvios, que mantinha depois com tudo o que tem a ver com *reporting*, contabilidade de gestão, análise de contabilidade, sistemas de custeio, etc.”.
(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Até então, o Sistema de Controlo de Gestão instituído fundamentava-se num sistema baseado no orçamento e análise de desvios, com base em indicadores definidos numa ótica financeira, no sentido de se avaliar o desempenho económico-financeiro da organização.

Contudo, já em 2003, acompanhando a evolução do conceito do controlo de gestão, foi adotada uma nova ferramenta de gestão que se traduz num mecanismo de avaliação da performance do Grupo que, mais do que contemplar uma rigorosa análise financeira, permite incluir a mensuração de aspetos não financeiros e estratégicos. A Corticeira Amorim adotou assim, para o alinhamento estratégico das suas unidades de negócio, a ferramenta de gestão *Balanced Scorecard*.

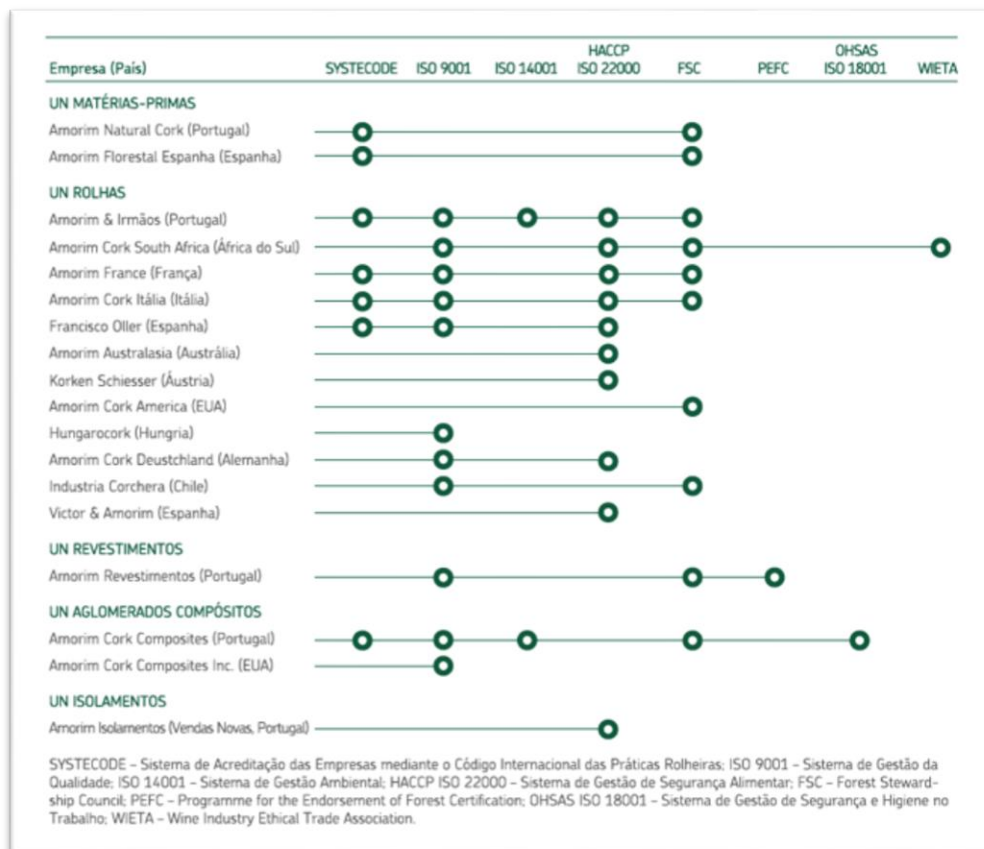


Figura 6 – Políticas e Sistemas de Gestão na Corticeira Amorim (Site Corporativo Corticeira Amorim)

Neste sentido, compete ao Conselho de Administração a aprovação dos objetivos e iniciativas estratégicas de todo o Grupo Amorim, com a garantia de gestão de todas as áreas não financeiras que garantem o sucesso da organização, através da implementação de políticas e sistemas de gestão adequados em cada unidade de negócio.

A função de controlo de gestão não é, igualmente, indiferente às evoluções/mudanças sócio-culturais que se vão observando. De facto, os aspetos sócio-culturais acabam por ser determinantes na forma de se fazer controlo de gestão. O controlo de gestão tem como pilar as pessoas e, como tal, tem que se ir alterando e modificando conforme as pessoas que serve também se vão alterando, ou seja, os mecanismos de controlo de gestão dependem também do tipo de recetores de informação que se tem:

“Se está mais ou menos aberto para partilha de informação, se está mais aberto ou menos aberto para sistemas de controlo de gestão, entender qual o papel... Sendo o controlo de gestão um processo transversal é normal que esta questão da compreensão, para que é que isto serve, seja muito relevante. Quando eu digo para que é que isto serve não é só o *output* final, é também o que nós temos de fazer para chegar lá.” (Administrador Executivo Corticeira Amorim)

De facto, para o tipo de controlo de gestão que se faz, é essencial perceber que tipo de instrumentos é valorizado e se as análises são bem percebidas pelos seus utilizadores. Ao longo do crescimento do Grupo Amorim também se foram verificando algumas mudanças no que diz respeito, por exemplo, à liderança do Grupo. Assim, é evidente que também a função de controlo de gestão se teve que ajustar num ou outro aspeto.

“Há pessoas mais predispostas e outras menos predispostas para...[a utilização de determinado instrumento].” (Administrador Executivo Corticeira Amorim).

4.2.3. O papel dos *controllers*

Acabamos assim de perceber a existência e a importância da função de controlo de gestão na Corticeira Amorim, para além dos principais factores que justificam uma evolução do conceito e das práticas subjacentes nesta área funcional.

A área do controlo de gestão ocupa, assim, um lugar privilegiado na estrutura organizativa de qualquer organização e, concretamente, no Grupo Amorim. As relações que se estabelecem entre os *controllers* e a restante equipa da organização devem, por isso, ser analisadas no sentido de captarmos a existência ou não de conflitos que possam por em causa a fidedignidade e fiabilidade dos mecanismos de controlo.

Na Corticeira Amorim existe um esforço no sentido de retirar a carga simbólica associada à palavra «controlo», em que fica a ideia que existe alguém a olhar sobre os outros para avaliar se estão a funcionar bem ou não. Nesta organização, o principal veio motivacional consiste na convicção de que todos trabalham um objetivo comum. Obviamente, tem é que existir alguém que garanta a equidade, alguém que garanta que a

informação é fidedigna, que é usada por todos da mesma forma e esse é um papel que, na Corticeira Amorim, o controlo de gestão tem de ter.

“As pessoas percebem, é natural que haja aqui alguma tensão, mas como a informação é uma informação que se auto gera, hoje em dia não há motivo nenhum para que digamos haja esse conflito.”

“É normal, e não digo que não, que o papel de controlo de gestão tem que garantir também um pouco de clareza da informação, que a informação esta correcta e pode haver aqui ou acolá algum conflito de interpretação, se o valor devia ser assim, se está bem calculado, se está mal calculado, mas esse é um processo normal.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

A prática de controlo de gestão na Corticeira Amorim constitui-se, obviamente, pela produção formal de um conjunto de informação com carácter regular, mas também pela disponibilização de muitas informações *ad hoc*, cuja pertinência e necessidade surge no dia-a-dia.

“A informação regular é aquilo que permite fazer um processo de monitorização de negócio relativamente pacífico, com *timings* definidos, conteúdos definidos e que as pessoas já sabem o que é que é: relatório A, informação B, o *scorecard* C.... Depois há um conjunto de informações *ad hoc* que existem todos os dias. Podem variar muito, tanto pode ser uma análise de rentabilidade de um canal x, como pode ser a análise de [avaliar se] vale a pena produzir ou fazer fora, são as análises tradicionais que existem em maior ou menor número.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

No Grupo Amorim, o controlo de gestão passa naturalmente pelas funções de *reporting*, de produção de informação de base à análise de desempenho das unidades de negócio. Espera-se que os *controllers* de gestão contribuam com a realização de análises estruturadas das diferentes dimensões do negócio, no sentido de ser avaliado o alinhamento da estratégia com os objetivos pretendidos.

Contudo, e por tudo aquilo que vem sendo descrito, percebe-se que a Corticeira Amorim possui um sistema de controlo de gestão moderno, sofisticado, que para além do fornecimento deste tipo de informação, exige aos *controllers* que desempenhem um papel próximo do gestor, proativo e de suporte às decisões mais importantes que se colocam diariamente e que determinam o desempenho que a organização vai apresentar.

“Sempre que é preciso haver uma componente financeira numa tomada de decisão. É essa a função que o controlo de gestão tem, é dar o suporte àquilo que de outra forma é tomado de uma forma empírica.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Mais do que produzir e disponibilizar informação em grande escala, sufocando os decisores de documentação diversa e dispersa, é hoje percecionada a personalização da função do *controller*, fruto da evolução que a interpretação da função foi revelando ao longo do tempo:

“Eu acho que as coisas foram evoluindo juntamente com aquilo que hoje se pode dizer que é uma lógica de sistemas de controlo de gestão mais ligados a uma lógica mais de contribuir para o atingimento de resultados, ou seja, acho que as áreas de controlo de gestão têm que desenhar e implementar sistemas de controlo de gestão que contribuam para o atingimento dos resultados que se pretendam, ou seja, entre aquilo que se diz e aquilo que se pretende executar, que se consiga fechar o *gap* entre a ambição que se tem e os resultados que se tem de ter. Portanto, a partir daí é desenhar todos os sistemas, os mecanismos, as interações que são necessários para ajudar a fazer isso.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

A participação dos *controllers* de gestão no processo de tomada de decisão e a sua contribuição para a obtenção de resultados é eminente nos dias atuais. É transversal no Grupo a ideia de ter um controlo de gestão ao serviço das necessidades concretas dos gestores, analisando estrategicamente determinados parâmetros que auxiliem em determinadas escolhas e permitam da forma mais eficaz e eficiente a obtenção dos

resultados previstos. O controlo de gestão deixa de estar concentrado em aspetos tipicamente financeiros para possuir uma abordagem mais ampla e estratégica.

“Tem sido uma evolução muito mais de uma índole técnica para uma índole mais comportamental, com influência de atitudes e de comportamento, entrando por áreas em que normalmente o controlo de gestão não entrava, como a criação de metas, mesmo os próprios sistemas de incentivos, modelo de governo, etc. etc.”.

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

É um sistema de gestão integrado, que dá suporte às áreas financeiras mas também às não financeiras. O responsável pelo controlo de gestão coabita lado a lado com o gestor, interpretando um espírito de parceiro no negócio, sem o qual as decisões dos gestores estariam certamente mais dificultadas. Não raras vezes são os gestores que se mostram dependentes desta relação que fortifica o papel e função do *controller* de gestão. Neste sentido, os *controllers* de gestão da Corticeira Amorim são, hoje, do tipo “business partner”, desempenhando um papel privilegiado nos processos de tomada de decisão nos negócios da organização, ao fornecer *inputs* diversificados aos gestores, nomeadamente em áreas não financeiras.

A alteração ao nível dos papéis desempenhados pelos *controllers* de gestão é uma repercussão da própria interpretação do conceito ao longo dos tempos e, necessariamente, é influenciada pelos aspectos tecnológicos, técnicos e sócio-culturais, que moldaram a função de controlo de gestão e que libertam os *controllers* de gestão de funções mais rotineiras e os orientam ao serviço dos utilizadores da informação de forma próxima e personalizada.

Relativamente à estrutura organizativa da função de controlo de gestão no Grupo Amorim, é possível descrever a existência, em cada uma das Unidades de Negócio, de um departamento financeiro e contabilístico, que possui uma área particularmente dirigida ao Controlo de Gestão. Cada um desses departamentos, de cada uma das Unidades de Negócio, possui um responsável de controlo de gestão, que pode acumular ou não, a área administrativa e financeira. Cada um destes responsáveis tem

subordinada uma equipa de *controllers* que reportará a estes diretores/responsáveis. A dimensão da equipa de *controllers* depende da dimensão, das características, da complexidade e da abrangência de cada unidade de negócios.

Em cada divisão existe, portanto, um *controller* de gestão que apoia a gestão dessa divisão nos processos de tomada de decisão e que assegurará a conformidade com a política do grupo.

As equipas em princípio trabalham de acordo com uma única orientação, mas cuja implementação é ajustada, ou é adaptada, à realidade de cada uma das unidades de negócio: às pessoas, ao negócio, à história, à formação, à forma como as pessoas e os seus responsáveis encaram a função.

De facto, apesar da existência de uma orientação estratégica comum, nomeadamente concedida pela estratégia do *Balanced Scorecard*, tornou-se perceptível a existência de diferenças no controlo de gestão praticado nas diferentes unidades de negócio.

(...) Todas estas evoluções, todas estas interpretações dos sistemas de controlo de gestão varia um bocado com cada uma das organizações. Mesmo dentro da Corticeira Amorim pode haver ligeiras diferenças porque as unidades de negócio não são todas iguais, as pessoas não têm todas o mesmo entendimento do que deve ser um sistema de controlo de gestão, como se deve operacionalizar. (...) Portanto, não é um casaco que se veste exatamente da mesma forma em todas as unidades de negócio.”

“Eu diria que há um tronco muito comum mas depois é operacionalizado [de forma diferente].”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Neste sentido, apesar de um sistema de controlo perfeitamente consentâneo com os objetivos finais da Corticeira Amorim, advinha-se a existência de possíveis diferenças de operacionalização de controlo de gestão consoante a unidade de negócios em questão, o que terá implicações ao nível do próprio papel que é executado, dentro desta ótica de sistema moderno que está instituído.

“Os princípios, o modelo, a filosofia, se quisermos, é muito semelhante: o *reporting* é igual, alguns conceitos são semelhantes. Agora, a operacionalização depende de caso para caso, mas diria que 70/80 % é comum e 20% será mais ou menos específico.”

“Não há uma única solução para se ter um sistema de controlo de gestão; há princípios, há melhores práticas do que outras; há coisas em que em que acreditamos mais e outras em que acreditamos menos. Mas, depois de acreditarmos nas coisas elas não podem ser implementadas exatamente da mesma forma, porque são implementadas por pessoas diferentes, em negócios diferentes, e, portanto, é natural que seja diferente.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Nestes casos, o *controller* de gestão é o responsável por uma convergência entre os objetivos locais e globais da organização, ao ter que fornecer padrões de reporte para cada divisão que permita a consolidação de resultados.

4.2.4. O controlo e os *controllers* de gestão nas unidades de negócio

Da análise e interpretação ao sistema de controlo de gestão em vigor na Corticeira Amorim, S.G.P.S. destaca-se a perceção da existência de um sistema integrado e sofisticado, ao nível de uma relação próxima e proativa entre os departamentos de controlo de gestão e de todas as outras áreas departamentais da organização. Trata-se portanto, de um sistema de controlo de gestão que providencia um processo relacional e de envolvimento nas tomadas de decisão, ao lado dos gestores e outros decisores.

Contudo, e apesar do envolvimento da organização na adoção de uma ferramenta de gestão que promova o alinhamento estratégico de todas as unidades de negócio da Corticeira Amorim, foi possível depreender que, ao nível de cada uma dessas unidades, o controlo de gestão será tendencialmente operacionalizado de forma diferente.

Falamos de unidades de negócio que seguem a missão, partilham os valores e seguem uma visão que são definidos a um nível superior e de forma comum. Todas são orientadas por princípios e políticas de gestão comuns e que estão na base do

desempenho de cada uma. Contudo, será de esperar que seja definido um sistema de controlo de gestão comum para todas as unidades de negócio? Ou existirão diferenças entre o controlo de gestão que é praticado em cada uma das unidades? A resposta do administrador executivo da Corticeira Amorim, S.G.P.S. é clara:

“As diferenças têm mais a ver com implementações de alguma metodologia. Por exemplo, o mapa da estratégia; não há uma única forma certa de construir o mapa da estratégia – há uma diferença. Embora o conceito, embora a metodologia seja essa, a sua tradução no papel concreto não é feita exatamente da mesma forma pelas diferentes unidades de negócio; cada qual encontrou uma forma de o fazer, independentemente de todas elas terem a mesma metodologia e seguirem aquela abordagem.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Neste sentido, estamos perante uma situação em que, mesmo perante a existência de um sistema de controlo de gestão moderno, em que os *controllers* assumem uma postura de ‘business partner’, poderão existir diferenças de operacionalização do conceito de controlo de gestão consoante a realidade e o contexto organizacional e cultural em que o controlo de gestão se insere.

Assim, e porque se revela pertinente explorar que diferenças são estas, porque se verificam e que consequências apresentam nas funções dos *controllers*, foi desenvolvida uma análise exploratória a duas das unidades de negócio da Corticeira Amorim – Amorim Florestal e Amorim Cork Composites – com o objetivo de captar as especificidades de cada uma delas e das respetivas práticas de controlo de gestão.

4.2.4.1. Amorim Florestal

A Amorim Florestal constitui a unidade de matérias-primas da Corticeira Amorim. Trata-se de uma unidade com existência exclusivamente interna, ao nível do Grupo Amorim, que serve as necessidades das restantes unidades de negócio, fornecendo-lhes os inputs para os seus processos de industrialização.

Esta unidade de negócio foi criada no final de 2002, permitindo ao Grupo Amorim deter um controlo de toda a cadeia de valor no processo de produção de cortiça, integrando todas as fases de processo, desde a aquisição da matéria-prima até ao serviço pós-venda. Desta forma, alcança-se um perímetro de qualidade superior, fundamental na capacidade de resposta às exigências do mercado. Esta unidade de negócio, dedicada ao tratamento da matéria-prima, revela-se assim essencial na incorporação de recursos nos processos das outras unidades de negócios, fomentando sinergias entre as várias unidades e garantindo a otimização do fluxo de matérias-primas.

A Amorim Florestal defende a prossecução de uma política de diversificação das fontes de aprovisionamento, no sentido de assumir uma intervenção proativa em todas as regiões de produção de cortiça, estando para o efeito concentrada, além de Portugal, em Espanha e em países do Norte de África. Seguido a estratégia referida, será possível desenvolver e potenciar a extração de cortiça em países e regiões onde se verificava algum abandono desta atividade e, em simultâneo, assegurar a possibilidade de uma resposta célere a eventuais aumentos de consumo de matéria-prima no futuro.

Trata-se portanto de uma unidade de negócio bastante específica, com características próprias e que serve, como se disse, as necessidades concretas do Grupo, fornecendo as matérias-primas para a produção, de rolhas, revestimentos, isolamentos ou materiais compósitos. Não existe portanto uma relação direta com o mercado externo nem a industrialização de um produto acabado. Apesar de um valor de vendas anual na ordem dos 120 milhões de euros, falamos numa representatividade da Amorim Florestal no total de volume de negócio do grupo residual. Será de resto a unidade de negócios com menos representatividade no Grupo pela natureza específica e excecional já referida, sendo o seu valor acrescentado, conforme mencionado, ao nível dos processos internos.

Ao nível da sua estrutura organizacional, esta unidade de negócio possui um Departamento Financeiro que agrega as funções financeiras, contabilísticas, fiscais e de tesouraria mas também uma área específica de controlo de gestão. O sub-departamento de controlo de gestão da Amorim Florestal é formado por uma equipa de *controllers* que se encontra organizada e distribuída pelas regiões de atuação da unidade de negócio: Portugal (Norte e Sul), Espanha e Norte de África.

A equipa de controlo de gestão da Amorim Florestal, até pela própria filosofia em que a unidade de negócio opera, desempenha um papel de ativo envolvimento nos processos de tomada de decisão.

Através de um controlo formal, com a produção de relatórios e informação privilegiada, os *controllers* de gestão da unidade de matérias-primas fornecem todo o tipo de informação que acompanha a atividade. Assim, com um carácter mensal são produzidos os relatórios e uma série de indicadores de desempenho de suporte à avaliação da performance do negócio. Esta tarefa mais operacional do controlo de gestão é facilitada pela utilização de um sistema de informação integrado. A Amorim Florestal utiliza um ERP próprio constituído por um conjunto de *softwares* próprios que garantem a gestão transversal da informação. Deste modo, os *controllers* desempenham a função de trabalhadores colaborativos e de apoio aos gestores. Muitas vezes, são os próprios gestores que procuram estes *controllers* para decidirem sobre a subcontratação ou produção interna ou sobre a rentabilidade de determinados investimentos.

Por último, e não menos importante, estabelece-se que o controlo de gestão praticado nesta unidade de negócio se desenvolve em torno da proposta de valor definida de forma adequada aos objetivos e estratégia. No caso da Amorim Florestal o mapa da estratégia situa-se ao nível da eficiência operacional. Os resultados dos últimos anos têm registado um crescimento em consequência da colocação em prática de novos processos de eficiência operacional implementados. A atividade da unidade de matérias-primas tem como objetivos o aprovisionamento de matérias-primas e a consolidação de métodos de trabalho na preparação da cortiça. De acordo com a proposta de valor da unidade de negócios, a Amorim Florestal apostou na aplicação de novos métodos de trabalho mais eficientes, através da aplicação de práticas *Kaizen*.

4.2.4.2. Amorim Cork Composites

A Amorim Cork Composites, ou ACC como é conhecida internamente, é a unidade de negócios da Corticeira Amorim responsável pelo negócio da cortiça o nível das áreas mais técnicas, através de granulados ou aglomerados de cortiça simples mas, também, com a combinação com outros materiais, como a borracha e a borracha reciclada, entre outros. Trata-se portanto da unidade de negócio que oferece soluções diversas a partir

dos materiais compósitos que se geram a partir da trituração de cortiça e que não é útil para as outras aplicações de outras unidades de negócios.

A integração da ACC no Grupo Amorim na sua configuração atual data de 2007, em resultado da fusão de duas outras unidades de negócio que existiam na altura: a Amorim Indústria e a Amorim Industrial Solutions que têm momentos de criação diferentes. A Amorim Indústria tem uma génese de aglomerados de cortiça simples, derivados dos desperdícios da produção das rolhas naturais, enquanto a Amorim Industrial Solutions se dedicava à produção e comercialização de cortiça com borracha, ou seja, mistura de granulados com outros materiais. Tratava-se então da existência de duas unidades de negócio muitas vezes para o mesmo tipo de aplicações, com o mesmo tipo de proposta de valor, com clientes em alguns casos comuns. Portanto, em 2007, houve um movimento de fusão, concentrando todo um conjunto de competências e *know-how* numa única unidade, apresentando uma face única perante o mercado e aproveitando um todo conjunto de sinergias que sempre resultam deste tipo de processos.

Hoje em dia, a Corticeira Amorim dispõe de uma unidade de negócio com uma representatividade considerável na disponibilização de produtos e soluções de aglomerados de granulados, aglomerados de cortiça e de cortiça com borracha para uma grande diversidade de setores de atividade como o calçado, o setor automóvel, ferroviário, aeroespacial ou setores da construção. A ACC representa cerca de 15% do volume de negócios consolidado do Grupo, afirmando-se como a terceira unidade de negócios com maior peso contributivo em toda a atividade.

A ACC possui na sua estrutura organizacional várias áreas de responsabilidade, nomeadamente um Departamento Financeiro próprio, em que para além das atividades administrativo-financeiras, inclui uma estrutura de Controlo de Gestão. Trata-se de uma estrutura composta por quatro *controllers* de gestão que reportam a um Responsável Hierárquico que, por sua vez, reporta ao Diretor Financeiro da unidade de negócios.

A ACC apresenta um tipo de controlo de gestão formal, em que existe um modelo de *reporting* de carácter regular, emitindo-se um conjunto de informação sobre determinados indicadores de avaliação de desempenho.

De salientar, que a ACC detém sob o seu domínio subsidiárias localizadas no exterior, nomeadamente nos Estados Unidos, o que necessariamente compromete a ambição de disponibilizar certa informação com mais regularidade. De facto, a unidade de aglomerados compósitos fornece a sua informação de controlo de gestão de forma consolidada, tem em conta esse facto mas também outras realidades, o que obriga a integrar informação que provém de diferentes sistemas de informação, requerendo um esforço prévio de integração.

Portanto, do ponto de vista formal existe uma emissão de relatórios semanais, essencialmente de vendas, e depois, em termos mensais, um conjunto muito alargado de informação a todos os níveis funcionais, sobre resultados consolidados, capital investido, situações de inventários, crédito concedido a clientes, ou seja, um conjunto muito diversificado de indicadores. Para além de informação financeira, é também realizado um controlo de gestão ao nível das dimensões não financeiras, produzindo-se um conjunto de informação de *overheads*, de cadências, de rácios de rentabilidade, aproveitamento das matérias-primas, de serviço, de prazos de entrega, etc.

De salientar, contudo, que para a ACC é predominante, além da prática deste controlo mais operacional, um controlo a nível estratégico. Utilizando internamente a filosofia e estratégia do *Balanced Scorecard*, a ACC disponibiliza também mensalmente um conjunto de informação mais estratégica, essencial à avaliação da performance do negócio.

Toda esta emissão de informação é da responsabilidade dos *controllers* de gestão. Contudo, este tipo de controlo formal exercido na ACC exige diferentes papéis aos *controllers* de gestão. Existem tipos de relatórios que, pela sua especificidade ou por alguma tarefa mais complexa que possa requerer, algum filtro mais complicado de automatizar, exigem que sejam os *controllers* a desempenhar esta função de ‘bean counter’, para assegurar a eficiência do *reporting*.

Contudo, cada vez mais, através do auxílio de plataformas de *Business Intelligence*, é possível ter-se grande parte da informação disponível, de forma automatizada, sem ser necessária grande intervenção manual por parte dos gestores. Neste sentido, o papel do

controller é reservado para garantir que a informação de base está correta, para que depois os relatórios que são gerados em cima dessa informação de base sejam fiáveis.

Trata-se, aos olhos do CFO da Amorim Cork Composites de uma tendência inequívoca do papel de ‘business partner’ dos *controllers* de gestão:

“Procuramos estar de facto ao serviço daquilo que é as necessidades dos nossos clientes internos, e isso requer obviamente um contacto muito de perto com aquilo que são os objectivos, as iniciativas, as ações prioritárias da unidade de negócio, as preocupações que a unidade de negócios aos seus diferentes níveis. (...) Eu como responsável, digamos, primeiro, do controlo de gestão, faço parte do comité de direção da empresa, que designamos internamente de direção executiva, e estou em contacto permanente com aquilo que são os projetos prioritários da empresa, os objetivos, etc.. Depois, procuramos permanentemente adequar o sistema de controlo de gestão, seja ao nível do *report* mais estratégico, que é dado em termos de conselho de administração na preparação de indicadores, que permitam avaliar se estamos ou não indo no sentido certo e a executar a estratégia que pretendíamos, mas depois também a outro nível mais operacional.”

(CFO Amorim Cork Composites)

Nesta unidade de negócio, os *controllers* de gestão não fazem parte de uma área departamental fechada ao exterior, estando portanto iminentemente envolvidos nos negócios, dotando os diferentes responsáveis funcionais, que têm o seu cargo, cada um na sua área, a execução da estratégia, de ferramentas de informação que lhes permita monitorizar a sua atividade e tomar decisões em tempo útil e alinhadas com a estratégia da empresa.

Assim, considera-se que o controlo de gestão é uma ferramenta totalmente presente, quer no processo de tomada de decisão quer no planeamento da estratégia. De facto, na fase de planeamento, a conceção da estratégia envolve a definição de um conjunto de iniciativas e objetivos que tem por base metas e indicadores, com a finalidade de se monitorizar o posicionamento do negócio. Na fase de planeamento, o controlo de gestão

é envolvido através da identificação do que é e do que não é essencial, prioritário de acordo com os objetivos a curto ou a médio e longo prazo da empresa.

Por outro lado, o envolvimento do controlo de gestão nos processos de tomada de decisão é visto como algo essencial por ambas as partes. Do lado dos *controllers* de gestão, existe a ambição de realizar um acompanhamento personalizado dos gestores, respondendo ativamente e prontamente ao que lhes é solicitado. Os próprios *controllers* tomam a iniciativa de disponibilizar mais um indicador, de orientar o sistema de informação para esta ou aquela necessidade, porque sabem que será depois um dado necessário na execução da estratégia. Por outro lado, são muitas vezes os próprios decisores que chamam o controlo de gestão a participar, para fornecer informação particular e as decisões serem tomadas com maior sustentação.

“Há sempre um projeto específico, uma decisão pontual que é necessário tomar e que, muitas vezes, pode requerer aquilo que nós designamos análises *ad hoc*, onde o controlo de gestão obviamente participa, que não resulta de nada que esteja pré-formatado em termos de informação disponibilizada regularmente, mas pode ser necessário analisar determinada parte do negócio, determinado assunto mais em detalhe e, obviamente, o controlo de gestão é chamado a participar”.

(CFO Amorim Cork Composites)

A estrutura de controlo de gestão organiza-se, no caso da ACC, por atividade funcional. Existe, portanto, uma equipa de quatro *controllers* de gestão, cada um deles com uma natureza diferente, de modo a dotar a função de controlo de gestão, no global, de uma capacidade de resposta transversal e completa. Assim, a equipa conta com um *controller* comercial, um *controller* financeiro, um *controller* industrial e por fim um *controller* dedicado às questões de sistema de custeio dos produtos.

- O ***controller* comercial** assume a responsabilidade de garantir que toda a informação de vendas, de margens, de clientes, de acompanhamento da atividade comercial, de preços, é fiável, credível e atempada. O *controller* comercial disponibiliza às áreas comerciais todo um conjunto de informações

mais casuísticas, as tais análises *ad hoc*, para que os comerciais possam sustentar as ações comerciais no mercado com base em informação interna.

- O **controller financeiro** acompanha as áreas mais de suporte, nomeadamente, a própria área financeira, a área de recursos humanos, a área de qualidade e de desenvolvimento de produto, ou seja, áreas mais de suporte dentro da empresa. O papel do *controller* financeiro é acompanhar essas áreas e fomentar análises financeiras e não financeiras através da divulgação de um conjunto de informação necessário para gerir, por exemplo termos de custos. Adicionalmente, tem também a seu cargo o processo de consolidação mais financeira dos balanços e demonstração de resultados, stocks e de capital investido de todas as empresas que constituem a unidade de negócios. Compete igualmente ao *controller* financeiro produzir análises relacionadas com projetos de investimentos, como análises de VAL's, TIR's, etc.
- O **controller industrial**, função típica de uma unidade de negócios deste tipo, é responsável por um controlo rigoroso da atividade industrial que permite determinar as margens de contribuição. No fundo são apurados um conjunto de indicadores não financeiros sobre produtividade, cadências de produção, rejeições, eficiências operacionais, consumos de energia, etc. que têm como missão informar a rentabilidade da unidade industrial.
- O quarto elemento que compõe a equipa de controlo de gestão da ACC tem um perfil diferente, ocupando-se essencialmente do **custeio dos produtos**, recolhendo um conjunto de inputs que permitam o cálculo de um custo standard industrial para cada um dos produtos.

Esta equipa de *controllers* é assim responsável por desenvolver um trabalho coerente com os desafios estratégicos que são colocados à unidade de negócio, alinhados com a visão estratégica do Grupo, e consubstanciados na construção de um mapa da estratégia específico.

Para a ACC a proposta de valor colocada em cima da mesa é a de criação de valor para o acionista. Para se alcançar este objetivo, a unidade de negócio determinou três vias a serem exploradas, trabalhadas e controladas de forma a serem atingidas determinadas metas, pois trata-se de um objetivo, de um valor para o acionista, que existe e que é quantificado. Trata-se de privilegiar mais a maior rentabilidade do que volume que a empresa já possui do que ir atrás de um novo volume que não traga margem ou que seja pouco significativa.

A ACC segue por isso um caminho de crescimento, um caminho de valor, como a margem sobre as matérias-primas, e um caminho de eficiência. São portanto os três pilares a partir dos quais são depois traçadas as relações de causa-efeito entre os objetivos destas diferentes perspectivas com a consequente definição de metas.

4.2.4.3. Discussão

Da análise efetuada, e tendo em consideração a caracterização exposta no capítulo anterior relativamente a cada uma das unidades, foi possível estabelecer comparações entre duas realidades distintas. Estamos perante duas unidades de negócio do mesmo grupo económico, com responsabilidades em diferentes segmentos da cadeia de valor. Naturalmente, daqui decorrem também diferenças ao nível da função de controlo de gestão que é adotada em cada uma das unidades.

Foi neste sentido que se interpretou e analisou as relações de causa-efeito entre as realidades observadas e o controlo de gestão exercido. O estudo efetuado em cada unidade de negócio centrou-se a abordagem de três áreas distintas abrangendo as características da unidade de negócio, o sistema de controlo de gestão instituído e os papéis desempenhados pelos *controllers*, sua postura e o nível e natureza de relação com os demais, nomeadamente com os gestores.

Desde logo, foi possível sistematizar as diferenças resultantes da comparação das duas unidades de negócio:

	Natureza do Negócio	Presença no Exterior	Características dos Gestores	Desafios Estratégicos
Amorim Florestal	Comercial	Espanha, Norte de África	Gestores mais/menos analíticos, quantitativos/qualitativos e que gostam/não gostam de utilizar instrumentos de controlo de gestão	Eficiência Operacional
Amorim Cork Composites	Industrial	EUA, China, França, Reino Unido		Criação de valor para o acionista

Tabela 3 – Fatores justificativos das diferenças de operacionalização do controlo de gestão (Elaboração Própria)

A Natureza do Negócio

Da primeira abordagem podemos, desde logo, traçar as diferenças ao nível do negócio gerado em cada uma das unidades de negócio. Por um lado temos uma unidade de negócios de carácter industrial, que oferece ao cliente uma diversidade de produtos e aplicações de grande valor e características únicas, satisfazendo importantes nichos de mercado ao nível do setor do calçado, indústria de pavimentos, área da construção, indústria automóvel ou ainda setor aeroespacial, entre outros.

“A cortiça é um material fantástico, que tem características únicas e que, fazendo uso dessas características, é possível entregar valor a uma diversidade muito grande de aplicações e, portanto, é um bocadinho nesse contexto que também o próprio controlo de gestão depois tem que saber posicionar-se.”

(CFO Amorim Cork Composites)

Por outro lado, temos uma unidade de negócios que não tem exposição fora do universo do Grupo, responsável por disponibilizar a matéria-prima para incorporação nos processos produtivos das restantes unidades de negócio pelo que, as exigências que se lhe colocam ao nível de uma área funcional como o controlo de gestão, são naturalmente diferentes.

De facto, estarmos na presença de duas unidades de negócios em que o tipo de negócio é muito distinto. A ACC é uma unidade industrial, que oferece produtos acabados diversos. Já a Amorim Florestal serve apenas os clientes internos do Grupo e tem um carácter essencialmente comercial.

“O controlo de gestão numa área industrial tem preocupações diferentes do que numa empresa comercial porque os pressupostos são diferentes, o negócio é diferente, tudo o resto é diferente. (...) Numa unidade industrial (...) os instrumentos que se utilizam são diferentes: por exemplo a análise de rentabilidade de clientes não existe numa área industrial.” (Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Assim, assiste-se a uma estrutura das equipas de *controllers* de cada unidade de negócio diferente. Não é por acaso que os *controllers* de gestão na Amorim florestal estão distribuídos pelas regiões de atuação (Portugal, Espanha e Norte de África), enquanto na Amorim Cork Composites se sente a necessidade de ter a equipa distribuída por área funcional. Por exemplo, na Amorim Florestal não fará sentido a existência de um *controller* industrial, já que a unidade de negócio não tem cadência produtiva. Já para a Amorim Cork Composites é fundamental.

“Nós temos sempre uma preocupação de compor o resultado da unidade de negócios pelas principais áreas de responsabilidade e uma muito importante [numa] empresa industrial, obviamente. e aqui também (...) nós fazemos o cálculo mensal daquilo que seria o resultado de uma área industrial caso ela fosse separada do resto da empresa, assumindo um conjunto de pressupostos, uma contabilidade analítica, etc.” (CFO Amorim Cork Composites)

Existem, portanto, necessidades específicas, decorrentes do tipo de unidade de negócios em questão, que exigem que existam diferentes atitudes e que sejam observados determinados aspetos que diferem consoante a unidade em que o *controller* de gestão se encontra:

Uma unidade industrial está muito mais orientada para cumprimentos de *standards* (...) as coisas não mudam de um dia para o outro dramaticamente

(...), anda muito à volta de ver até que ponto os standards estão a ser medidos, portanto, anda tudo mais a volta de sistemas tipo “*cokpitch*”, sistemas tipo “*termoestatos*” onde o que eu quero medir é se o comportamento está de acordo com essa atividade ou não. (...) Numa área comercial as coisas mudam frequentemente, os clientes mudam, os preços necessariamente não têm que ser iguais, etc, etc.”. (Administrador Executivo Corticeira Amorim)

A presença no exterior

Seguindo com maior detalhe as características das unidades de negócio foi possível perceber que as duas detêm relações com outras partes do Mundo, contudo em graus e intensidades completamente diferentes.

A Amorim Florestal detém alguma presença reconhecida recentemente em Espanha e no Norte de África, uma vez que a qualidade da matéria-prima apenas existe em alguns países do Mediterrâneo. Portanto, existem diferentes agentes que são responsáveis pelo aprovisionamento da matéria-prima e advêm de diferentes localizações decorrentes das exigências dos processos de extração da cortiça.

A Amorim Cork Composites funciona como um holding nesta área de atividade do Grupo Amorim e, portanto, têm sobre o seu domínio outras subsidiárias sediadas nos Estados Unidos, China, França ou Reino Unido. Para além disso, serve as necessidades ao nível das soluções de aglomerados e materiais compósitos de clientes localizados em todos os pontos do globo. Além de uma diversidade de geografias, refere-se igualmente a atuação perante uma grande diversidade de setores de atividade.

“Nós temos uma organização (...) que procura na medida do possível adequar-se aos diferentes mercados que temos, para além disso temos também uma diversidade grande de geografias e fazendo uso das nossas subsidiárias no estrangeiro, temos também áreas de responsabilidade comercial que estão deslocalizadas daqui, com pessoas de várias nacionalidades, com várias empresas a faturar para o mercado, com vários sistemas de informação, com vários sistemas de codificação de produtos de clientes, etc.” (CFO Amorim Cork Composites).

O controlo de gestão em contexto internacional é portanto uma variável que merece ser destacada e que vai orientar o papel do controlo de gestão e dos *controllers* num sentido diferente daquele que se verificaria se as unidades de negócio não possuísssem grandes relações e subsidiárias no exterior. Mais do que isso, as próprias localizações no exterior são diferentes e justificam diferentes orientações do controlo de gestão e papéis dos *controllers*.

“Os próprios mecanismos de controlo que são usados em contexto nacional, em contexto de proximidade, mudam muito quando se passa para contexto internacional. O tema da avaliação de desempenho, a influência dos preços de transferência... também é mais determinante. O conceito de preços de transferência em contexto nacional é também relevante, mas não tem a questão jurídica e fiscal associada que tem quando estamos a falar em contexto internacional. Quando tenho preços de transferência em contexto internacional, a valorização dessa transação é feita para efeitos de avaliação de desempenho mas também vai lá o preço na fatura e, portanto, eu tenho que ter isso em consideração.

A questão cambial também é um tema importante na avaliação de desempenho: quando eu avalio o desempenho de uma empresa que está em Portugal é euros, quando eu avalio que uma empresa que está nos EUA deve ser em dólares ou em euros? O risco cambial deve estar lá ou deve estar cá? Portanto, o contexto internacional é relevante. ”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Não podemos de facto, ter uma operacionalização de controlo de gestão igual na Amorim Florestal e na ACC se as duas possuem relações e subsidiárias localizadas em pontos geográficos distintos.

“Não há uma solução única, tem que ser ajustada às circunstâncias e há evidência que consoante o modelo de desenvolvimento da própria subsidiária, assim o tipo de controlo de gestão é diferente. É natural que num primeiro momento os mecanismos de controlo sejam diferentes consoante, por exemplo, o

país, consoante o tipo de empresa, consoante a maturidade dessa empresa, porque as realidades são diferentes.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Estas questões que se colocam no contexto internacional originam diferentes preocupações ao nível da função do controlo de gestão, e da análise dos *controllers*, consoante a realidade em que estão envolvidos.

“A forma de avaliar e interpretar os números é muito diferente. Os pontos de atenção que é eu tenho de ter é diferente. As variáveis que eu tenho de acompanhar são diferentes.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

As características dos gestores

Não perdendo a noção de que há um conceito comum e global sobre a utilidade e fundamento dos sistemas de Controlo de Gestão, a sua operacionalização está estreitamente relacionada com as pessoas que o fazem e para quem se faz. Deste modo, importa relembrar que o controlo de gestão tem por fim último influenciar o comportamento das pessoas e serve pessoas. Como tal, quando temos responsáveis de controlo de gestão diferentes, gestores e recetores de informação diferentes, é perceptível que a forma de fazer controlo de gestão também não seja ela exatamente igual na sua operacionalização, apesar das políticas e objetivos gerais comuns:

“Há gestores que são analíticos, quantitativos, que têm um bom conhecimento daquilo que é os instrumentos de controlo de gestão, que gostam de os usar. E há outro tipo de gestores que não tendo essa formação, essas práticas, não compreendem a utilidade desse tipo de informação. Portanto, tem de haver um processo de venda dos próprios instrumentos a utilizar que não é necessário quando essas pessoas não existem.”

(Administrador Executivo Corticeira Amorim)

Os desafios estratégicos

Apesar de pertencentes à mesma organização e geridos por um conjunto de princípios e políticas comuns, observou-se que os desafios estratégicos colocados a cada uma das unidades de negócio são diferentes, sobretudo entre duas unidades de negócio de naturezas tão distintas.

“Apesar de todos bebermos dos objetivos centrais da Corticeira Amorim S.G.P.S., o próprio processo de construção do mapa da estratégia no interno de cada uma das unidades de negócio, é (...) necessariamente diferente, embora obviamente depois tenha que ser aprovado a um nível superior da organização.”

De facto, cada unidade de negócio acaba por operacionalizar o seu processo de construção do seu mapa estratégico de forma particular. A definição do percurso estratégico da unidade é em primeiro plano aprovado formalmente pelo conselho de administração do grupo garantindo um alinhamento com a estratégia do grupo, uma vez que existem objetivos que necessariamente são comuns. Posteriormente, num segundo nível, são definidos os objetivos mais de curto prazo, com a intervenção de cada um dos responsáveis das diferentes áreas funcionais da unidade de negócio, identificando-se igualmente metas e iniciativas estratégicas adequadas à sua realidade, com os recursos disponíveis. Os objetivos propostos podem depois ser atingidos através da melhoria contínua ou, pelo contrário, através de algum tipo de iniciativa estratégica específica, um projeto mais transversal que envolva um maior tipo de recursos.

Persiste assim um processo de discussão, que começa por receber os inputs a um nível superior, exigindo depois às unidades de negócios que observem internamente o seu plano estratégico, aquilo que vinha já do ano anterior, discutindo-se ao nível de cada uma a necessidade de se alterar alguma coisa ou não. Posteriormente, estimam-se os impactos de cada iniciativa e que cada objetivo pode ter, determinam-se quais são os contributos de cada diretriz estratégica de modo a ser possível diluir o *gap* entre aquilo que é o nosso ponto de partida e aquilo que é o ponto desejado de chegada.

Para as unidades de negócio objeto de estudo, os desafios estratégicos definidos são diferentes. Para a Amorim Florestal, a proposta de valor situa-se ao nível da eficiência

operacional. Sendo uma unidade sem cadência industrial, satisfazendo somente clientes internos do Grupo, os seus objetivos centram-se no aumento dos níveis de eficiência operacional, de tal modo que os resultados de crescimento conquistados pela unidade nos últimos anos são consequência da colocação em prática de novos processos de eficiência operacional implementados. Para a Amorim Cork Composites o importante é a criação de valor para o acionista, mais do que crescer em volume, a preocupação é maximizar a rentabilidade no volume que já se possui. Trata-se de diferentes visões estratégicas daquele que é o negócio do mesmo grupo empresarial.

Da exposição anterior decorre a constatação de que a existência de diferenças, a estes níveis, se traduz em diferenças ao nível da operacionalização do controlo de gestão, em cada uma das unidades de negócios, apesar das premissas iniciais referidas.

“Os negócios são todos muito diferentes e têm desafios estratégicos diferentes, e esses desafios estratégicos obviamente impõem orientações estratégicas diferentes, que depois se corporizam em objetivos estratégicos diferentes, embora haja sempre pontos de contacto nomeadamente ao nível das eficiências.”

(CFO Amorim Cork Composites)

Todas estas especificidades enumeradas contribuem, de uma forma ou de outra para que se faça controlo de gestão de forma diferente. Se existem preocupações diferentes, desempenhos diferentes, metas diferentes, iniciativas diferentes, o trabalho de controlo de gestão é também ele diferente. Naturalmente, será dada mais prioridade a um tipo de relatório em detrimento de outros, mensuração de atividades diferentes, participação em decisões de naturezas distintas.

“Os objetivos são diferentes e, por inerência, as metas, as iniciativas são diferentes... Se eu puser os dois [*controllers* de cada unidade de negócios] onde estão hoje e se os trocar, ambos compreendem que o que implementaram numa unidade de negócio não pode ser replicada para outra (...) tem que ser adequada às necessidades de cada uma das empresas. Sempre nestas dimensões: as pessoas que têm, as necessidades, etc. etc.” (Administrador Executivo Corticeira Amorim).

“O *controller* tem de ter a noção, como um médico, de que medicamentos, ou de que prescrição fazer, porque os «doentes» são diferentes. São diferentes os negócios, as pessoas, a cultura, se tem ou não exposição externa. O controlo de gestão é muito contingencial, portanto, não posso dizer que tenho uma solução que serve para todos. Não, eu tenho que ajustar as soluções consoante (...) a adaptação às necessidades.” (Administrador Executivo Corticeira Amorim).

Os perfis dos *controllers*

Em resultado de tudo o que foi referido, das diferenças ao nível da estrutura do negócio e da própria unidade, também os próprios *controllers* possuem perfis distintos, e características específicas, que dependem do tipo de unidade em que estão inseridas. Entre uma unidade de carácter industrial e outra de carácter comercial os *controllers* de gestão têm perfis diferentes. Na unidade comercial teremos sobretudo pessoas que gostam mais de analisar e acompanhar o que acontece nas vendas, nos clientes, etc. Já na unidade industrial encontramos pessoas que, pelo tipo de análises que têm de efetuar, revelam mais interesse em ver como é que estão os ganhos de eficiência, se o consumo de energia já baixou, etc.

“Quando a função de controlo de gestão se vai enquadrar num contexto industrial, se calhar a própria formação das pessoas de base é diferente. Por exemplo, a ACC teve até a pouco tempo na equipa de controlo de gestão um pessoa de Engenharia e Gestão Industrial, porque sabemos que há na ACC uma componente industrial. Se vírmos uma empresa meramente comercial [como a Amorim Florestal] já será alguém muito mais orientado para a área financeira, para a área de marketing e para a área comercial.” (Administrador Executivo Corticeira Amorim).

No fundo, trata-se de ter uma equipa de *controllers* de gestão que, pela especificidade da unidade de negócio em que se encontram, tem de estar orientada e sensibilizada para o negócio em questão, desenvolvendo as competências necessárias que se adequam com o tipo de controlo de gestão que é exigido. De facto, o papel do *controller* de gestão só é bem conseguido na medida em que este possua um conhecimento alargado e específico do negócio da unidade em que opera.

Deste modo, sempre que analisamos o papel do controlo e dos *controllers* de gestão numa organização devemos ser críticos pois, mesmo no seguimento de uma política de *controllers* ‘business partner’, onde a prevalência é de uma relação estreita com o gestor, auxiliando-o e intervindo em tomadas de decisão essenciais ao desempenho da organização, existem detalhes que marcam a diferença entre as práticas de controlo de gestão.

		Natureza do Negócio	Presença no Exterior	Características dos Gestores	Desafios Estratégicos
Amorim Florestal		Comercial	Espanha, Norte de África	Gestores mais/menos analíticos, quantitativos/qualitativos e que gostam/não gostam de utilizar instrumentos de controlo de gestão	Eficiência Operacional
Amorim Cork Composites		Industrial	EUA, China, França, Reino Unido		Criação de valor para o acionista
Controlo de Gestão	Amorim Florestal	Controlo e análise de KPI's na área de marketing, vendas, clientes	Suporte e acompanhamento das questões relativas a obrigações fiscais, cambiais, do Norte de África e Espanha	Criação de indicadores de acompanhamento da actividade e reporting de acordo com a utilização dos gestores	Criação de indicadores de acompanhamento da atividade no sentido de desenvolver e implementar novas estratégias operacionais
	Amorim Cork Composites	Preparação e análise de custo industrial, KPI's industriais	Suporte e acompanhamento das questões relativas a obrigações fiscais, cambiais como EUA e China	Criação de indicadores de acompanhamento da actividade e reporting de acordo com a utilização dos gestores	Análises de rentabilidade por produto / marca no sentido de otimizar o desempenho das soluções existentes

Tabela 4 – Diferenças de operacionalização do controlo de gestão (Elaboração Própria)

5. Conclusões

O presente estudo de caso tem por objetivo compreender qual o papel desempenhado pelo controlo de gestão, e pelos *controllers* em particular, na empresa em estudo, avaliando várias dimensões que vão desde a importância da função à sua evolução ao longo do tempo, os fatores de mudança e os papéis atualmente desempenhados. O estudo concreto tem por base a Corticeira Amorim, S.G.P.S., uma organização líder no setor em que atua e com forte contributo na atividade económica do país, com um Sistema de Controlo de Gestão moderno, bem desenvolvido e em que os *controllers* de gestão desempenham papéis sofisticados.

O estudo efetuado teve por base a revisão de literatura efetuada e exposta anteriormente, que permitiu conhecer os vários aspetos da função de controlo de gestão, e o conhecimento das práticas desenvolvidas na organização, a partir da realização de entrevistas informais realizadas aos responsáveis pela função de controlo de gestão, nomeadamente ao Administrador Executivo da Corticeira Amorim, CFO da Amorim Cork Composites e CFO da Amorim Florestal.

Da entrevista piloto realizada ao Administrador Executivo da Corticeira Amorim foi possível confirmar, concretamente, a existência na organização de um Sistema de Controlo de Gestão perfeitamente desenvolvido e estruturado, bem como da existência de papéis modernos e sofisticados por parte dos *controllers* de gestão. Desde logo, foi transmitida a importância da existência de departamentos de controlo de gestão nas unidades de negócio, pelo carácter determinante que este assume para avaliação da performance organizacional e pelo auxílio nos processos de tomada de decisão nos negócios.

O controlo de gestão na Corticeira Amorim S.G.P.S. não foi sempre concebido da mesma forma e acompanhou aquilo que foi a própria evolução e interpretação da função ao longo dos tempos. Mais do que funções tradicionais de *reporting* e análises de indicadores de desempenho, características dos *controllers* ‘bean counter’, a organização privilegia o predomínio de uma cultura de proatividade e de proximidade entre gestores e *controllers*, sendo estes chamados, não raras vezes, a contribuir em determinados processos de decisão específicos.

Recentemente, a Corticeira Amorim adotou uma nova ferramenta de gestão para promover o alinhamento estratégico das várias unidades de negócio e promover um controlo de gestão para além da perspetiva financeira e operacional. Assim, para além das inovações técnicas introduzidas na política do grupo, com a adoção deste tipo de mecanismos, também o aparecimento de novos meios tecnológicos veio a constituir um fator de mudança nos papéis dos *controllers* de gestão na Corticeira Amorim.

A existência de sofisticados sistemas de informação automatiza a produção de grande parte dos relatórios e indicadores essenciais ao acompanhamento dos negócios, ao mesmo tempo que flexibiliza a função do *controller*. Assim, este deixa de estar estritamente dedicado a produção desta informação integrada para se dedicar ao papel de garantia da sua fiabilidade e adequabilidade, auxiliando os utilizadores da informação na sua interpretação.

Também os aspetos sócio-culturais e as pessoas envolvidas em todo o processo representam um aspeto determinante na função de controlo de gestão, já que esta é uma função que envolve dimensões humanas e comportamentais, com o objetivo último de influenciar comportamentos.

É assim unânime a convicção quanto à prevalência de uma função completa e proativa de controlo de gestão na Corticeira Amorim. Sem a existência desta função qualquer performance estaria comprometida, desde a fase de planeamento e definição de metas e objetivos até à própria avaliação de desempenho e participação na tomada de decisão.

Sendo esta a orientação global que a função do controlo de gestão deve assumir, de acordo com as políticas definidas superiormente, ficou claro que também ao nível de cada unidade de negócio existia uma orientação da função do *controller* para o relacionamento e parceria deste nos negócios da unidade e da organização. Contudo, foi percecionada a ideia de que, ao nível da operacionalização dessa mesma função, poderiam existir diferenças ao nível de cada unidade de negócio do grupo.

Deste modo, e como se tornou pertinente explorar com mais pormenor a operacionalização do controlo ao nível da unidade de negócio, tentando captar as diferenças que daí poderiam advir, debruçou o estudo de caso em dois objetos de análise adicionais: as unidades de negócio Amorim Cork Composites e Amorim Florestal.

Nesse sentido, foram realizadas mais entrevistas aos Diretores Financeiros das duas unidades selecionadas a fim de conhecer concretamente a realidade que lideram. Concluímos estar perante duas unidades de negócio distintas, uma de caráter industrial e uma outra de caráter comercial, sem existência fora do conceito do Grupo.

Depois de detalharmos as especificidades que compõem uma e outra unidades de negócios, ficou igualmente comprovada a tendência geral da existência de *controllers* de gestão com tarefas mais estratégicas que operacionais, relevantes para o acompanhamento dos diretores das unidades de negócio em que inserem nas suas tomadas de decisão.

Contudo, e mesmo estando alicerçadas em políticas e objetivos comuns definidos superiormente, cada uma das unidades de negócio encontra a sua forma de operacionalizar as funções de controlo de gestão. Assim, ficou claro que um *controller* que alterne entre uma e outra unidade de negócio tem de adaptar o seu papel em detrimento de determinadas variáveis que justificam que o tipo de controlo de gestão não possa ser exatamente o mesmo.

A análise efetuada permitiu perceber que, devido a fatores como a natureza do negócio, a exposição ao exterior, as características dos gestores ou os desafios estratégicos definidos, são estabelecidas realidades específicas e distintas que conduzem à existência de diferentes mecanismos de controlo, adaptados consoante cada realidade.

É neste sentido, que o papel do *controller* de gestão também se tem de moldar consoante a realidade em que insere, contribuindo inclusive para determinar a existência de *controllers* com perfis e características distintas, uma vez que a atividade e a atuação que as pessoas têm numa área e noutra é diferente, a forma de avaliar e interpretar os números, os pontos de atenção, as variáveis que se tem de acompanhar, tudo é diferente.

De referir que os fatores identificados são específicos da organização particular estudada, pelo que as conclusões retiradas poderão não se aplicar noutras realidades distintas, nomeadamente em organizações com dimensão, situação financeira ou estrutura organizativa diferente. Assim, poderão existir outros fatores mais adequados a outras realidades que podem justificar mais convenientemente a existência ou não de *controllers* de gestão “business partner”.

Será ainda pertinente, a título de investigação futura, compreender mais profundamente as características pessoais e técnicas que tornam um *controller* de gestão “business partner” bem sucedido nas funções que lhe são exigidas, nomeadamente a nível da sua formação académica e profissional e da sua postura face à organização em que se insere, já que é essencial, desde logo, que este possua um conhecimento multifacetado e abrangente de várias áreas técnicas e do negócio. Assim, seria de interesse, por exemplo, efetuar um estudo empírico que permitisse avaliar o impacto que determinadas características dos *controllers* representam no sucesso e na otimização da performance organizacional.

6. Bibliografia

- Bressan F. (2000), “O método do estudo caso”, Administração On line, São Paulo v. 1, n.1, [http://www.fecap.br/adm_online / art11/ flavio.htm](http://www.fecap.br/adm_online/art11/flavio.htm) , acedido em 15 de Abril 2014.
- Burns J. e Scapens R. (2000), “Conceptualizing management accounting change: an institutional framework”, Management Accounting Research, 11, pp- 3-25.
- Burns, J. e Baldvinsdottir, G. (2005), “An institutional perspective of accountants’ new roles – the interplay of contradictions and praxis”, European Accounting Review, 14(4), pp. 725–757.
- Byrne, S. e Pierce, B. (2007), “Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants”, The European Accounting Review, 16(3), pp. 469–498.
- Coad, A. (1999), “Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants”, Management Accounting Research, 10, pp. 109–135.
- Emsley, D. (2005), “Restructuring the management accounting function: a note on the effect of role involvement on innovativeness”, Management Accounting Research, 16, pp. 157–177.
- Ferreira, A. (2009), “Sistemas de Medição do Desempenho e o Balanced Scorecard” em Major, M. e Vieira, R., Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática. Escolar Editora.
- Granlund, M. e Lukka, K. (1998), “Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing culture”, Management Accounting Research, 9, pp. 185–211.

- Granlund, M. e Malmi, T. (2002), “Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?”, *Management Accounting Research*, 13, pp. 299–321.
- Goode, W. J. e Hatt, P. K. (1969), *Métodos em Pesquisa Social*. 3ªed., São Paulo: Cia Editora Nacional.
- Jarvenpaa, M. (2007), “Making business partners: a case study on how management accounting culture was changed”, *The European Accounting Review*, 16(1), pp. 99–142.
- Johnson, H., e Kaplan, R. (1987), “Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting”, Harvard Business School Press, Boston.
- Jordan H., Neves J. e Rodrigues J. (2007), *O controlo de gestão: ao serviço da estratégia e dos gestores*, 7ª edição, Escolar Editora.
- Lambert. C. e Sponem S. (2012), “Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective”, *European Accounting Review*, 21(3), pp. 565-589
- Kaplan R. (1984), “The Evolution of Management Accounting”, *The Accounting Review*, Vol. LIX, No.3.
- Kaplan R. e Cooper (1998), “Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance”, Harvard Business School Press, Boston.
- Johnson, H.T. e R.S. Kaplan (1987), “Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting”, Harvard Business School Press, Boston.
- Major, M. e Vieira, R. (2009). *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*. Escolar Editora.
- Meirinhos M. e Osório A. (2010), “O estudo de caso como estratégia de investigação em educação”, *EDUSER: revista de educação*, Vol 2(2).

- Merchant, K. A. e Van der Stede W. A. (2003), *Management Control Systems – Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Prentice Hall.
- Pereira, S. (2013), *Controlo de gestão: principais modelos*. Escolar Editora.
- Ribeiro, J. e Oliveira, J. (2009), “Mudanças nos Sistemas de Contabilidade de Gestão” em Major, M. e Vieira, R., *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*. Escolar Editora.
- Robalo R. (2009), “Sistemas Enterprise Resource Planning” em Major, M. e Vieira, R., *Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática*. Escolar Editora.
- Scapens, R. e Jazayeri, M. (2003), “ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note”, *European Accounting Review*, 12, pp. 201–233.
- Stake, R. E. (1999). *Investigación con estudio de casos*. Madrid: Morata.
- Tull, D. e Hadwinks, D. (1976), *Marketing Research, Meaning, Measurement and Method*. Macmillan Publishing Co., Inc., London,
- Vicente, C., Major, M. Pinto, J. e Sardinha J. (2009), “Estudo do papel dos «Controllers» de Gestão em Portugal”, *Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão*, Jul/Ago 2009.
- Yin, R. (1989), *Case Study Research - Design and Methods*. Sage Publications Inc., USA
- Yin, R. (1993), *Applications of case study research*. Beverly Hills, CA: Sage Publishing.
- Yin, R. (2005), *Estudo de Caso. Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Bookman.

