

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A GESTÃO ORÇAMENTAL COMO  
INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DO  
DESEMPENHO ORGANIZACIONAL E  
APOIO À DECISÃO – O CASO DA  
ASSOCIAÇÃO WAVEC

---

Catarina de Almeida Tavares

Versão definitiva

Lisboa, Dezembro de 2014



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A GESTÃO ORÇAMENTAL COMO  
INSTRUMENTO DE AVALIAÇÃO DO  
DESEMPENHO ORGANIZACIONAL E  
APOIO À DECISÃO – O CASO DA  
ASSOCIAÇÃO WAVEC

Catarina de Almeida Tavares

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica da Doutora Célia Vicente, Professora Adjunta no ISCAL.

Constituição do Júri:

Presidente \_\_\_\_\_ Doutora Paula Gomes dos Santos

Arguente \_\_\_\_\_ Doutor Rui Pais de Almeida

Vogal \_\_\_\_\_ Doutora Célia Cristina Vicente

Lisboa, Dezembro de 2014

*Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.*

## Dedicatória

*Á minha mãe Maria Cardoso e aos meus irmãos,  
João Paulo e Carolina (Joquinha e Linocha)  
simplesmente por serem quem são,  
por todo o seu amor, incentivo e encorajamento.  
Sempre juntos, sempre na mesma direção.*

## Agradecimentos

Quando me propus realizar o Mestrado em Contabilidade tinha como principal objetivo aprofundar os conhecimentos na área de contabilidade e o desenvolvimento de novas competências. Um segundo objetivo era contribuir para o aperfeiçoamento e desempenho das atividades desenvolvidas na associação analisada e que sustenta o estudo de caso, agora apresentado. Contudo, o alcançar desses objetivos só é possível através do contacto com as pessoas e suas disponibilidades que em muito proporciona a oportunidade de me formar ainda mais de crescer, motivos mais do que suficientes para agora expressar o meu modesto agradecimento.

Os meus primeiros agradecimentos são dirigidos ao WavEC, não só pela possibilidade de permitir realizar o estudo, como também, por se tratar da instituição onde iniciei a minha atividade profissional e pela qual estou muito grata. Gostaria de agradecer a disponibilidade da Direção-geral e Executiva, à Gestora Financeira e *Controller* e todos os Coordenadores de Área pela sua disponibilidade e partilha de conhecimentos.

O meu agradecimento como não poderia deixar de ser, é igualmente estendido à Sociedade Portuguesa para o Estudo das Aves, na pessoa do seu Diretor Executivo pela entrevista concedida e pela partilha de conhecimentos e experiência.

Gostaria, ainda de mostrar a minha gratidão à Professora Doutora Célia Vicente pela disponibilidade demonstrada na tarefa de me orientar e pela condução pedagógica e profissional como que o fez.

A todos os professores do Mestrado em Contabilidade que partilharam todo o seu saber e experiência tendo sido necessários em cada fase deste trabalho.

Um último pensamento dispensaria qualquer agradecimento formal pela amizade e amor que nos une. Este é dirigido a todos os meus amigos, e em especial à minha família e aos meus colegas de mestrado, Raul Rodrigues, Cátia Goulart, Lara Silva e Ângela Silva por todos os momentos inesquecíveis ao longo deste percurso, pela pessoa que hoje sou, pela grande paciência que demonstraram desde o início e por compreenderem os longos períodos em que estive mais ausente.

É a todos que dedico este trabalho.

## **Resumo**

A gestão orçamental baseia-se na gestão eficaz e racionalização dos recursos disponíveis com vista à concretização dos objetivos. Para isso, as organizações fixam objetivos, traçam políticas, implementam procedimentos e regras e elaboram uma estratégia que deve ser representada em planos de atividades e traduzida em orçamentos.

Neste contexto, este trabalho de investigação tem como objetivo geral compreender o impacto do sistema de gestão orçamental para a tomada de decisão e como ferramenta de avaliação do desempenho. Mais especificamente pretende-se, através de um estudo de caso, conhecer o processo orçamental da associação WavEC e, conseqüentemente propor uma metodologia para a elaboração de orçamentos por áreas, assim como aplicar os preços de transferência interna na cedência de recursos humanos entre áreas.

Dos resultados obtidos, concluiu-se que o processo orçamental da associação já se encontra implementado, sendo sistemático, embora se revele um pouco moroso e complexo, envolvendo uma parte dos colaboradores. O orçamento é visto como uma base de trabalho para planeamento das atividades e controlo da sua execução. Concluiu-se, também, que a orçamentação por áreas permitirá proporcionar informação oportuna e relevante para gerir a atividade, coordenar equipas e funções, tomar decisões estratégicas, controlar e avaliar o desempenho organizacional se a sua elaboração e implementação estiver articulada com a estratégia global da associação, alinhada com as estratégias das áreas de competências e com a fixação dos objetivos propostos.

### **Palavras-chave:**

Gestão orçamental, planeamento, controlo, centros de responsabilidade, avaliação do desempenho, estratégia.

## **Abstract**

Budget management is based on the effective management and rationalization of available resources with a view to achieving the objectives. To do this, organizations set goals, outline policies, implement procedures and rules and work out a strategy that must be represented in activity plans and translated into budgets.

In this context, this research work has as general objective to understand the impact of the budget management system for decision-making and as a tool for performance assessment. More specifically it is intended, through a case study, to get to know the budgetary process of WavEC association and consequently to propose a methodology for the preparation of budgets by area, as well as to apply the internal transfer prices in the provision of human resources among areas.

From the results obtained, it has been found that the budgetary process of the association is already implemented, being systematic, although slightly time-consuming and complex, and involving a part of the employees. The budget is seen as a working basis for planning activities and monitoring their implementation.

It has also been concluded that budgeting by area will provide timely and relevant information to manage the activity, to coordinate teams and functions, to make strategic decisions, to monitor and assess the organizational performance if its design and implementation are coordinated with the overall strategy of the association, aligned with the strategies of the areas of expertise and the setting of objectives.

### **Keywords:**

Budget management, planning, control, responsibility centres, performance assessment, strategy.

# Índice

<b>DEDICATÓRIA.....</b>	<b>III</b>
<b>AGRADECIMENTOS .....</b>	<b>IV</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>V</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>VI</b>
<b>ÍNDICE.....</b>	<b>VII</b>
<b>ÍNDICE DE QUADROS .....</b>	<b>X</b>
<b>ÍNDICE DE FIGURAS .....</b>	<b>XI</b>
<b>LISTA DE ABREVIATURAS.....</b>	<b>XII</b>
<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
1.1. ENQUADRAMENTO DO TEMA E JUSTIFICAÇÃO DO ESTUDO .....	1
1.2. OBJETIVOS E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO.....	2
1.3. METODOLOGIA .....	3
1.4. ESTRUTURA DO TRABALHO .....	3
<b>2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....</b>	<b>4</b>
2.1. A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE GESTÃO .....	4
2.2. PLANEAMENTO-CONTROLO.....	6
2.2.1. <i>Definição de Planeamento</i> .....	6
2.2.1.1. Planeamento Estratégico.....	8
2.2.1.2. Planeamento a Curto-Prazo: O Orçamento .....	10
2.2.1.2.1. Tipos de Orçamentos .....	12
2.2.1.2.2. Impacto do orçamento nas empresas: Vantagens e Dificuldades.....	14
2.2.2. <i>Definição de Controlo</i> .....	17
2.2.2.1. Controlo Orçamental .....	18
2.2.2.2. Controlo Estratégico .....	20
2.3. CENTROS DE RESPONSABILIDADE.....	22
2.3.1. <i>Premissas para a organização em Centros de Responsabilidade</i> .....	23
2.3.2. <i>Definição de Centros de Responsabilidade</i> .....	24
2.3.3. <i>Tipologia dos Centros de Responsabilidade</i> .....	25

2.3.4. <i>Transferências entre Centros de Responsabilidade e Preços de Transferência Interna (PTI)</i> .....	29
2.4. PROCESSO DE DECISÃO E AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO.....	32
2.4.1. <i>O Processo de Tomada de Decisão</i> .....	32
2.4.2. <i>A Avaliação do Desempenho</i> .....	33
<b>3. ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO .....</b>	<b>36</b>
3.1. MÉTODO DE PROCEDIMENTO .....	36
3.2. OBJETIVO.....	36
3.3. DEFINIÇÃO DAS QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO .....	37
3.4. MÉTODO DE PESQUISA E TÉCNICAS UTILIZADAS.....	37
3.5. FERRAMENTAS DE SUPORTE E VALIDAÇÃO DE INFORMAÇÃO .....	38
3.5.1. <i>Documentação</i> .....	38
3.5.2. <i>Observação direta e participante</i> .....	38
3.5.3. <i>Entrevistas</i> .....	39
<b>4. ESTUDO EMPÍRICO.....</b>	<b>41</b>
4.1. APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	41
4.1.1. <i>Breve resenha histórica</i> .....	41
4.1.2. <i>Missão e objetivos</i> .....	42
4.1.3. <i>Estrutura organizacional</i> .....	42
4.2. APRESENTAÇÃO DAS ATIVIDADES E SERVIÇOS.....	43
4.2.1. <i>Identificação das áreas principais e áreas auxiliares e de gestão</i> .....	44
4.2.1.1. <i>Tipologia das funções e papel na gestão</i> .....	46
4.2.2. <i>Caraterização de gastos e réditos</i> .....	48
4.3. O PLANO DE ATIVIDADES E ORÇAMENTO.....	49
4.3.1. <i>Elaboração do plano de atividades e orçamento e etapas do processo orçamental</i> .....	50
4.3.2. <i>Interligação e transmissão de informação</i> .....	51
4.3.2.1. <i>Sistema de informação</i> .....	52
4.3.2.2. <i>Área coordenadora do orçamento</i> .....	52
4.4. CONTROLO ORÇAMENTAL.....	52
4.5. PRINCIPAIS DIFICULDADES NO PROCESSO ORÇAMENTAL.....	54
4.6. SUGESTÕES DE INTERVENÇÃO – ORÇAMENTO POR ÁREAS.....	55

4.6.1. <i>Implementação de orçamentos por áreas</i> .....	56
4.6.2. <i>Procedimentos e fases do processo orçamental por áreas</i> .....	57
4.6.3. <i>Sistema de informação</i> .....	61
4.6.4. <i>Órgão coordenador do processo de orçamentação</i> .....	61
4.6.5. <i>Envolvimento da Direção</i> .....	62
4.6.6. <i>Comunicação interdepartamental</i> .....	63
4.6.7. <i>Transferência de recursos humanos entre áreas</i> .....	63
4.6.8. <i>Mapas Previsionais por áreas</i> .....	69
4.7. ANÁLISE, DISCUSSÃO DOS RESULTADOS E SUGESTÕES DE INTERVENÇÃO .....	73
4.7.1. <i>Análise dos aspetos ligados aos processos de orçamentação e eficiência organizacional</i> .....	73
4.7.2. <i>Análise do impacto das transferências internas nos resultados da empresa</i> ..	75
4.7.3. <i>Análise da relação entre a tomada de decisão e avaliação do desempenho e o sistema orçamental</i> .....	76
<b>5. CONCLUSÕES</b> .....	<b>78</b>
5.1. SÍNTESE E CONTRIBUIÇÕES DO ESTUDO.....	78
5.2. LIMITAÇÃO DO ESTUDO E SUGESTÕES PARA INVESTIGAÇÕES FUTURAS.....	80
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	<b>81</b>
<b>APÊNDICES</b> .....	<b>85</b>

## Índice de Quadros

QUADRO 2.1 – NÍVEIS DE PLANEAMENTO ESTRATÉGICO E PRINCIPAIS QUESTÕES .....	9
QUADRO 2.2 - SÍNTESE ESQUEMÁTICA DOS DIFERENTES TIPOS DE CENTROS DE GASTOS .....	26
QUADRO 2.3 – MÉTODOS DE FIXAÇÃO DOS PTI'S E CARATERÍSTICAS .....	30
QUADRO 4.1 - ESTRUTURA DAS ATIVIDADES DO WAVEC .....	44
QUADRO 4.2 – ÁREAS DE ATIVIDADE E NEGÓCIOS DO WAVEC .....	45
QUADRO 4.3– RUBRICAS DE GASTOS .....	48
QUADRO 4.4– RUBRICAS DE RÉDITOS .....	48
QUADRO 4.5 – ORÇAMENTO POR ÁREAS PARA O ANO N (PROPOSTA DE MAPA FINAL) .....	70
QUADRO 4.6 – DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS POR ÁREAS DO MÊS X OU DO ANO X (PROPOSTA DE MAPA FINAL) .....	71
QUADRO 4.7– DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS PREVISIONAL CONSOLIDADA (PROPOSTA DE MAPA FINAL).....	72

## Índice de Figuras

FIGURA 2.1 – PROCESSO DE GESTÃO E A CONTABILIDADE DE GESTÃO .....	5
FIGURA 2.2 – FASES DO PLANEAMENTO ESTRATÉGICO .....	10
FIGURA 2.3 – O PAPEL DO PLANEAMENTO A LONGO E CURTO PRAZO DENTRO DO PROCESSO DE PLANEAMENTO, TOMADA DE DECISÃO E CONTROLO .....	11
FIGURA 2.4 – PROCESSO E ESTRUTURA DO CONTROLO .....	18
FIGURA 2.5 – MOTIVAÇÃO: MODELO DE PORTER E LAWLER.....	34
FIGURA 4.1 – ORGANOGRAMA DA EMPRESA WAVEC.....	43
FIGURA 4.2 – FUNÇÕES DA GESTÃO .....	63
FIGURA 4.3 – REPARTIÇÃO PRIMÁRIA DOS CUSTOS PELAS ÁREAS .....	65
FIGURA 4.4 – MARIZ DE HORAS PRESTADAS E RECEBIDAS ENTRE ÁREAS .....	66
FIGURA 4.5 – MARIZ REPRESENTATIVA DOS PESOS DAS PRESTAÇÕES DE CADA ÁREA.....	66
FIGURA 4.6 – TRANSFERÊNCIAS INTERNAS DE RECURSOS HUMANOS ENTRE ÁREAS.....	67
FIGURA 4.7 – REPARTIÇÃO DOS RÉDITOS E GASTOS DAS ÁREAS.....	68

## Lista de Abreviaturas

7FP – 7º Programa Quadro

AAF – Área Administrativa e Financeira

ABB – Activity Based Budgeting

AG – Assembleia Geral

BSC – Balanced Scorecard

CA – Coordenadores de Área

CE – Comissão Europeia

COMPETE – Programa Operacional Temático Factores de Competitividade

DE – Direção Executiva

GP – Gestores de Projetos

I&D – Investigação e Desenvolvimento

IC&DT – Investigação Científica e Desenvolvimento Tecnológico

IEE - Intelligent Energy Europe IEE

KPIs – Key Performance Indicators

OBZ – Orçamento de Base Zero

OCO – Órgão Coordenador do Orçamento

OEE – Ocean Energy Europe

PAO – Plano de Atividades e Orçamento

PM – Pessoa Mês

PTI – Preços de Transferência Internos

QREN – Quadro de Referência Estratégico Nacional

RGC – Relatório de Gestão e Contas

RH – Recursos Humanos

SBU – Strategic Business Units

UEN – Unidades Estratégicas de Negócios

WavEC – Centro de Energia Offshore/ WavEC Renewables Offshore

# 1. Introdução

## 1.1. Enquadramento do tema e justificação do estudo

A contabilidade de gestão tem desempenhado um papel significativo no desenvolvimento do trabalho dos gestores e na vida prática das empresas. Nos nossos dias, a contabilidade de gestão fornece dados relevantes para a tomada de decisão (Mortal, 2007). Os utilizadores da informação contabilística usam esses dados para organizar e gerir a sua atividade ou áreas funcionais, coordenar equipas e funções, tomar decisões estratégicas, controlar e avaliar o desempenho organizacional a nível global e individual (Coelho, 2006).

A gestão orçamental encontra-se inserida na contabilidade de gestão. Porém para que as organizações sejam bem sucedidas, o sistema de gestão orçamental deve considerar outros sistemas de informação existentes (Franco, Oliveira, Morais, Major, Serrasqueiro, Oliveira, 2006) e pressupor que toda a informação é necessária para estruturar o seu plano de atividades ajustado à realidade. O processo de gestão orçamental das organizações compreende, por isso, as principais funções de gestão: planeamento, organização, motivação, coordenação e controlo.

Face ao crescimento, às dificuldades do processo orçamental e à necessidade de responder, em tempo cada vez mais curto, às exigências dos mercados, as empresas procuraram reunir informação sobre a própria empresa, do meio interno e externo e conhecer as suas vantagens e desvantagens competitivas (Coelho, 2006). É neste contexto que surgem os centros de responsabilidade que identificam, conseqüentemente, as várias áreas funcionais, competências e diferentes graus de responsabilidade. As empresas, dessa forma, procuram diminuir a assimetria de informação. Por outro lado utilizam sistemas de objetivos (Margerin, 1991).

A gestão orçamental e a divisão das empresas por centros de responsabilidade são concebidos para apoiar quem tem poder de decisão a avaliar, analisar e gerir os recursos, articulando-os com os objetivos a alcançar.

O orçamento enquanto ferramenta de gestão foi alvo de estudo da comunidade científica por não reunir consenso entre vários autores (Margerin, 1991; Pereira e Franco, 2001; Jordan, Neves e Rodrigues, 2003; Drury, 2004; Franco et al. 2006; Anthony e Govindarajan, 2007; Caiado, 2009 e Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, Vieira e Vicente, 2014).

A elaboração desta dissertação e a escolha do tema têm subjacentes os motivos seguintes: por um lado, contribuir para a discussão sobre a gestão orçamental nas empresas enquanto instrumento de gestão, dada a inexistência de consenso entre vários autores e, por outro, contribuir para a reflexão crítica do processo orçamental de uma associação através da identificação de aspetos organizacionais positivos e negativos do mesmo.

## **1.2. Objetivos e questões de investigação**

Em termos gerais, este estudo procura averiguar quais os impactos do sistema orçamental para a gestão, nomeadamente, verificar quais as mais-valias do sistema de gestão orçamental, quer global quer por áreas, para a tomada de decisão e enquanto ferramenta de avaliação do desempenho.

Mais especificamente, este estudo a partir da análise da revisão da literatura e das evidências recolhidas, pretende melhorar o conhecimento sobre o processo orçamental da associação WavEC. Neste trabalho pretende-se, também, propor uma metodologia para a elaboração de orçamentos por áreas e um método para a determinação dos custos quando ocorrem transferências internas de recursos humanos no âmbito de prestações de serviços, projetos e quaisquer outras atividades.

Dos objetivos delineados surgem as seguintes questões de investigação

- O processo orçamental por áreas facilita os processos de Planeamento e Controlo Orçamental e, conseqüentemente, a eficiência organizacional?
- A distribuição de atividades, a definição dos preços de transferência internos (PTI) e a transferência de recursos humanos têm impacto nos resultados das áreas e nos resultados globais da organização?
- A tomada de decisão e o processo de avaliação do desempenho está intimamente relacionada com a orgânica e a articulação dos orçamentos por áreas no orçamento global?

### **1.3. Metodologia**

Para a realização desta dissertação o método de pesquisa adotado foi o estudo de caso (Yin, 2005) para discussão da gestão orçamental, nomeadamente “como” e “qual” o seu impacto na gestão.

Os dados foram recolhidos por revisão de literatura, na primeira fase, e suportados por uma entrevista, numa segunda fase, entre outras fontes de recolha de informação. A revisão da literatura apresenta-nos um vasto leque de perspetivas teóricas através da análise de obras de referência, artigos académicos e teses relacionadas com o tema. As entrevistas basearam-se num guião de questões semiabertas e procuraram complementar o estudo teórico. Durante as entrevistas foram tomados apontamentos e notas e foram gravadas em áudio. As frases citadas foram devidamente referenciadas. Após a recolha dos dados, tanto por revisão de literatura como por entrevistas, estes foram analisados e organizados e permitiram elaborar as conclusões do estudo.

### **1.4. Estrutura do Trabalho**

A presente dissertação encontra-se organizada em quatro grupos distintos. No capítulo 2 é apresentada a revisão bibliográfica com vista à introdução teórica dos conceitos fundamentais sobre a gestão orçamental enquanto ferramenta de apoio à tomada de decisão e avaliação do desempenho. No capítulo 3 descreve-se a metodologia seguida, os métodos e técnicas utilizadas e as fontes de dados. No capítulo 4 elabora-se o estudo de caso através da apresentação da associação, descrição do seu processo orçamental e apresentação de sugestões de intervenção no sentido de dar resposta às questões de investigação levantadas. Finalmente, o capítulo das conclusões traduz as principais conclusões deste trabalho de investigação. Apresenta as limitações que foram surgindo e as perspetivas futuras para elaboração de outros estudos no âmbito do tema em escrutínio.

## **2. Enquadramento Teórico**

A gestão orçamental baseia-se na eficaz gestão e racionalização dos recursos disponíveis com vista à concretização dos objetivos. Para isso as organizações fixam objetivos, traçam políticas, procedimentos, regras e estabelecem uma estratégia representando-os através de planos de ação, traduzindo-os posteriormente em orçamentos. O processo de gestão orçamental das organizações compreende, por isso, as principais funções de gestão: planeamento, organização, motivação e coordenação e controlo (Franco et al. 2006 e Caiado, 2008).

Este capítulo é dedicado à introdução teórica dos conceitos fundamentais da dissertação. Primeiro faz-se referência à importância da contabilidade de gestão e depois descreve-se o planeamento e controlo, os centros de responsabilidade e, por fim, o processo de decisão e de avaliação do desempenho.

### **2.1. A importância da Contabilidade de Gestão**

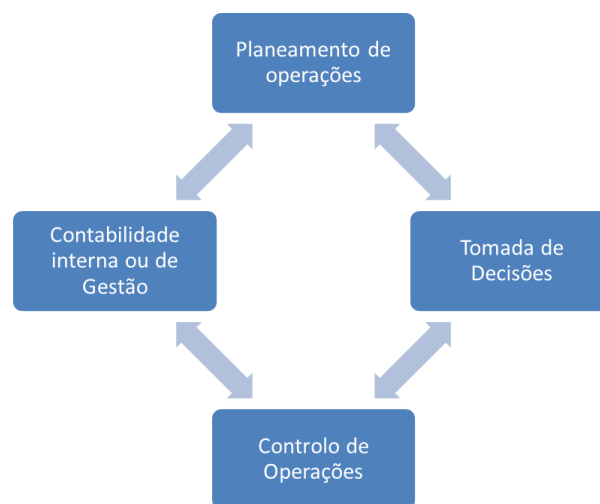
A noção de gestão orçamental não é recente, no entanto continua a ser alvo de estudo da comunidade científica por representar um instrumento de apoio à decisão e por englobar quer organizações privadas, com ou sem fins lucrativos, quer organismos públicos.

Falar em gestão orçamental sem primeiro admitir a importância dos contributos da contabilidade de gestão seria imprudente, pelo que segundo Mortal (2007) não se tratam de disciplinas diferentes, não gozando de autonomia para atuarem de forma independente, porque ambas fazem parte do mesmo processo de seleção, tratamento e divulgação de informação à gestão, ou seja, ambas pertencem ao mesmo ramo do saber. Ambas estão associadas às funções de gestão, pelo que produzem efeitos em relação ao planeamento, avaliação e controlo das organizações na utilização e gestão eficientes dos seus recursos humanos e materiais.

A contabilidade de gestão, conhecida entre outras designações por contabilidade analítica, tem desempenhado um papel significativo no desenvolvimento do trabalho dos gestores e na vida prática das empresas. Muito embora o seu valor acrescentado tenha adquirido especial relevo no século passado, autores como Silva (1959), Sá (1998) e Amorim (1968), admitem a existência de indícios da mesma no mundo antigo.

A contabilidade de gestão assume-se enquanto disciplina de suporte ao processo orçamental, porque não só proporciona e prepara informação básica para controlo e execução orçamental, como proporciona informação à gestão previsional, responsável pela elaboração dos orçamentos. Permite estabelecer uma relação direta entre os gastos e réditos, importantes no processo de decisão e ainda fornece dados relevantes para o equilíbrio financeiro e de tesouraria, igualmente importantes para o controlo de gestão. A contabilidade de gestão e a gestão orçamental não podem ser vistas como partes distintas de um todo, mas como subsistemas complementares que compõem um todo organizacional. A contabilidade de gestão ao contrário da contabilidade financeira está mais orientada para o interior da empresa e, entre outros aspetos, não tem de respeitar um conjunto de princípios contabilísticos, impostos do exterior da empresa, e está naturalmente mais voltada para o presente e para o futuro. Numa empresa em que o principal sistema de gestão é o orçamental existe a necessidade de informação oportuna, aproximada da realidade e o mais depressa possível (Mortal, 2007). Essa informação especial cabe, assim, no âmbito da contabilidade de gestão (Mortal, 2007). Segundo Caiado (2009), a contabilidade de gestão trabalha e fornece informação privilegiada para apoio à gestão pelo que as inter-relações entre as funções de planeamento e controlo devem ser abrangidas no mesmo círculo, como mostra a Figura 2.1.

**Figura 2.1 – Processo de Gestão e a Contabilidade de Gestão**



**Fonte:** Adaptado de Caiado (2009: 51)

## **2.2. Planeamento-Controlo**

Segundo Mortal (2007) os orçamentos nas empresas compreendem a tradução das intenções dos planos operacionais, ao nível financeiro, de cada área de atividade, departamento ou setor. A preparação do orçamento tem por base um conjunto de referências que servirão como linhas orientadoras para a tomada de decisão e avaliação de resultados e desempenho, entre as quais o planeamento e o controlo de gestão (Margerin, 1991).

### **2.2.1. Definição de Planeamento**

Face ao rápido crescimento e globalização dos mercados e perante a própria diversificação das suas atividades, as empresas sentiram necessidade de dispor de um plano de ações o mais delineado possível e assente em pressupostos válidos e aceites. O planeamento quer a médio ou longo prazo, ainda que com níveis de precisão distintos, é essencial. É por isso importante que seja feita uma previsão das condições para desenvolver atividades, delimitação dos objetivos e quais as políticas a adoptar e os procedimentos a implementar para que a gestão seja bem orientada, não haja dúvidas das ações a seguir e se possam prevenir eventos adversos (Caiado, 2009).

O planeamento consiste no processo baseado na coordenação das atividades, na definição de objetivos para aumentar a probabilidade de se alcançarem resultados futuros pretendidos, para além da estimação dos recursos necessários para alcançar esses resultados (Carvalho, 2014).

Segundo Teixeira (2014), o processo de planeamento tem início com a definição e determinação dos objetivos de forma clara e precisa. O primeiro passo consiste, portanto, na definição e fixação dos objetivos que se pretende alcançar refletindo dessa forma a finalidade da empresa. Ainda segundo o mesmo autor conhecer a missão faz parte do processo de planeamento, nomeadamente, como ponto de partida na definição dos objetivos. A missão não só traduz os fins estratégicos como reflete os propósitos da empresa e as suas intenções em relação ao futuro.

Planear não é adivinhar nem um exercício de futurologia, mas prever para depois decidir. Margerin (1991) e Mortal (2007), defendem que existe uma relação indissociável entre o planeamento e a previsão, sendo a segunda, parte integrante e indispensável do planeamento. Margerin (1991: 63) admite que “quanto mais difícil é a previsão, mais ela é indispensável”.

Cabe aos gestores a previsão de atividades a desenvolver, dos meios materiais e humanos disponíveis e necessários e a definição dos objetivos e resultados a alcançar.

Carvalho (2014) admite que deve ser feita distinção entre os conceitos que estão associados ao planeamento como a previsão, prospectiva e estratégia. Segundo o mesmo autor a previsão consiste numa análise, com um determinado grau de probabilidade, da evolução de uma situação e que se baseia em dados históricos e formulação de hipóteses. A prospectiva é definida como a formulação de cenários baseados em premissas, ou seja, fatos e opiniões e que procura apresentar causas de diferentes naturezas (científicas, sociais) e no efeito da sua conjugação. A estratégia é vista como o processo de transformação de circunstâncias desfavoráveis em favoráveis.

O planeamento deve ser entendido como um processo assente em três fundamentos: na futuridade, continuidade e globalidade. Este permite desenhar o futuro da empresa e apresenta as diversas opções possíveis a seguir, pressupõe um repensar contínuo dos objetivos e das ações e envolve toda a empresa sendo na generalidade participativo (Carvalho, 2014).

O processo de planeamento pode ser entendido como a gestão de ações futuras, ou seja, compreende a seleção de um curso de ações flexíveis entre as opções possíveis para antecipar o futuro. López (2008) considera o planeamento, na óptica empresarial, como “Planear é escolher o futuro”.

Neste momento e face às novas circunstâncias económicas e financeiras, o planeamento tem sido caracterizado por diferentes abordagens, nomeadamente planeamento estratégico, tático e operacional (Caiado, 2009). O que distingue estas abordagens e tipos de planeamentos, para além do período, são os elementos que considera relevante. No primeiro caso, estratégico, estuda e usa fatores externos à organização, tais como o ambiente, os segmentos de mercado e a concorrência, para analisar a empresa internamente. O segundo, tático está contido no plano estratégico, nos objetivos delineados e orientações indicadas, na evolução prevista para cada sector, departamento ou funções da empresa. O planeamento de um departamento é um planeamento tático quando comparado com o planeamento estratégico da empresa (Teixeira, 2014). O terceiro, operacional, traduz os planos de ação de longo prazo em planos de ação de curto prazo, respondendo, portanto, às necessidades de futuro imediato e que designamos, habitualmente, por orçamentos (Caiado, 2009).

Deste modo, o planeamento das atividades das empresas pode ser definido por períodos distintos, a curto prazo, habitualmente a um ano, a médio-longo prazo e a longo prazo. Embora as linhas orientadoras e horizontes sejam diferentes, os diferentes tipos de planeamento refletem os objetivos das empresas. O planeamento a longo prazo é caracterizado pela indicação do rumo a seguir, enquanto o planeamento a curto prazo é feito com base nos planos de ações, coordenação e controlo das atividades de acordo com as linhas gerais estabelecidas.

#### ***2.2.1.1. Planeamento Estratégico***

O planeamento estratégico processa-se ao nível da gestão de topo, considerando também a contribuição da gestão intermédia. O planeamento estratégico refere-se aos propósitos globais da empresa - a missão -, determina os objetivos gerais e a forma de atingi-los, ou seja, o que tem de ser feito e como deve ser feito. O planeamento estratégico assume especial importância para as empresas em relação aos restantes níveis de planeamento porque compreende todas as atividades das empresas, abrange os recursos totais disponíveis e diz respeito à situação futura e sucesso da empresa (Teixeira, 2014). Segundo López (2008:38) se planear é eleger o futuro e a estratégia visa obter vantagens competitivas então o planeamento estratégico poderá ser entendido como “o processo de determinação de vantagens competitivas na qual se pretende basear o futuro da empresa”.

De acordo com Teixeira (2014) o planeamento estratégico pode desenvolver-se a dois níveis: planeamento estratégico global e planeamento estratégico de uma unidade estratégica de negócios. O primeiro consiste no planeamento da empresa e resulta na definição dos propósitos globais da mesma, na determinação das áreas de negócios que a empresa pretende investir ou abandonar e na gestão eficiente dos recursos entre essas áreas de negócios. O segundo, planeamento estratégico de uma unidade estratégica de negócios (UEN), refere-se essencialmente à avaliação de uma unidade estratégica de negócios, isto é, consiste em determinar como é que esta pode concorrer numa linha de negócios específica.

Para que ambos sejam implementados importa que respondam a um conjunto de questões. As principais questões que devem procurar dar resposta estão representadas de forma esquemática no quadro 2.1 e são as seguintes:

**Quadro 2.1 – Níveis de Planeamento Estratégico e principais questões**

<b>Níveis de Planeamento Estratégico</b>	<b>Questões</b>
<b>Planeamento Estratégico Global</b>	Qual o propósito global – a sua missão? Que imagem se deve projetar para o exterior e para o interior da empresa? Quais as políticas de ação que a empresa quer projetar no interior e espera que os seus membros possuam? Quais as áreas de negócio da empresa? Como pode a empresa maximizar o uso dos recursos disponíveis para responder às suas necessidades e propósitos?
<b>Planeamento Estratégico de uma UEN</b>	Que produtos ou serviços específicos produz a UEN? Quem são os seus principais clientes? Como poderá ser mais competitiva neste segmento específico de produtos ou serviços? Como pode a UEN estar mais alinhada com as políticas e filosofias da empresa e contribuir para a sua missão?

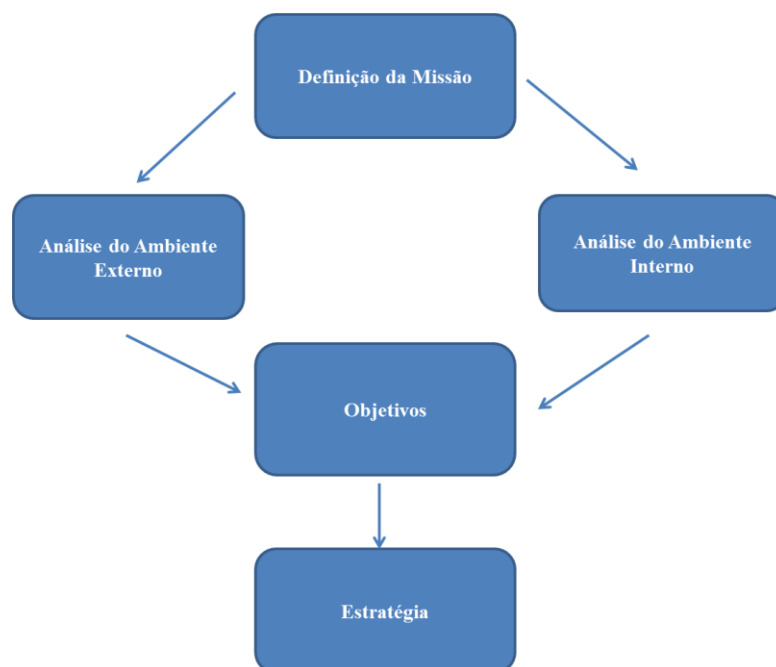
**Fonte:** Elaboração própria

Estes dois níveis de planeamento estratégico justificam-se quando a empresa se dedica a mais do que uma área de negócios.

O planeamento estratégico tem início com a definição da filosofia da empresa, ou seja, a sua missão permitirá delinear as políticas a aplicar e quais os esforços a despender para se alcançar os objetivos propostos, como se pode ver na Figura 2.2. A fase seguinte do planeamento estratégico consiste na análise interna da empresa e na análise externa, através

da identificação de variáveis agregadas em diferentes categorias e que conferem às empresas níveis de competitividade extrínseca e intrínseca (López, 2008 e Teixeira, 2014). A terceira etapa do planeamento estratégico prende-se com a definição dos objetivos específicos. Identificados os aspetos mais revelantes para a empresa a nível interno e externo que lhe confere vantagens e desvantagens competitivas, importa delinear as linhas a seguir – definir os objetivos de forma realista. Estes devem ser precisos, claros, mensuráveis e atingíveis. Concluídas as etapas do processo de planeamento estratégico, as empresas têm condições para formular a sua estratégia. A última etapa deste processo consiste na formulação da estratégia que deverá ser escrita e explicitamente comunicada antes de ser implementada e colocada em prática (Teixeira, 2014).

**Figura 2.2 – Fases do Planeamento Estratégico**



**Fonte:** Teixeira (2014: 72)

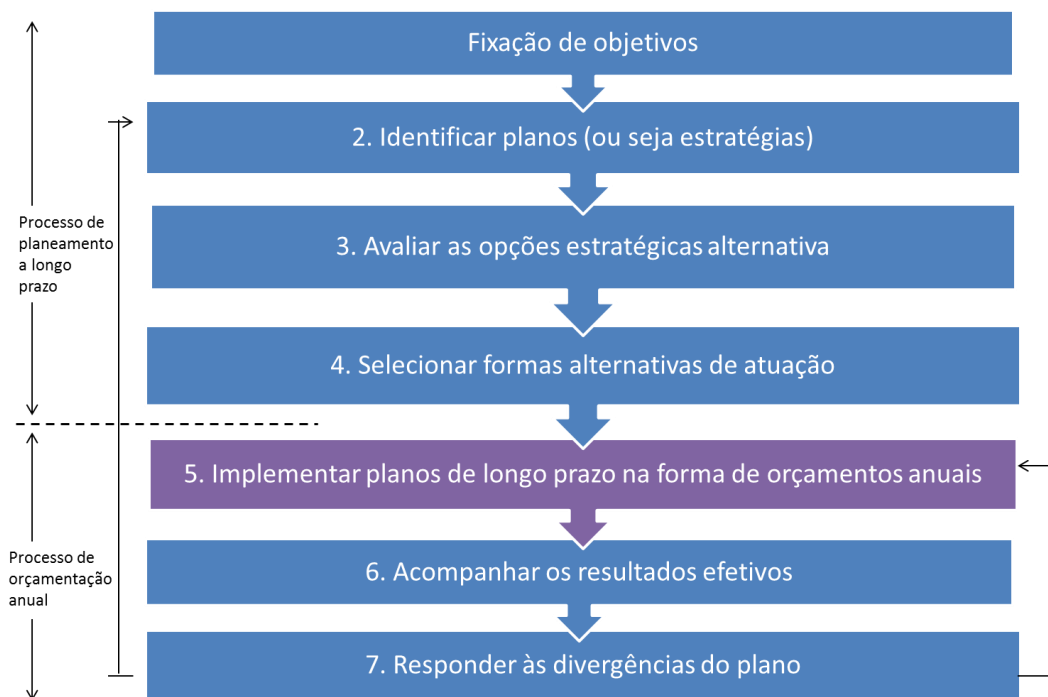
#### ***2.2.1.2. Planeamento a Curto-Prazo: O Orçamento***

De acordo com Caiado (2009), é no planeamento a curto prazo que surgem os orçamentos. Ainda segundo este autor os orçamentos são entendidos como “um relatório dos resultados esperados e expressos de maneira quantificada. É a tradução em números de todos os outros tipos de planos”.

Segundo Jordan et al. 2003, o orçamento pode ser visto como um instrumento de apoio à gestão que contribui para alcançar objetivos, ou seja, pode ser entendido como um instrumento de decisão e de ação. Motivo pelo qual e tendo em conta a definição dos autores, objetivos, planos de ação e orçamento são indissociáveis. Esta ligação está fortemente associada ao planeamento e todos estes elementos constituem ferramentas de implementação da estratégia das empresas. Segundo López (2008) o orçamento pode ser entendido como um plano operacional que incorpora políticas, para além dos objetivos e ações.

Em suma, o orçamento reflete os planos anuais das empresas, os objetivos que se propõem alcançar, considerando o ambiente atual e os recursos humanos e materiais disponíveis e/ou necessários. A Figura 2.3 exemplifica o papel do planeamento, controlo e orçamento, ajudando a perceber a relação entre o processo de orçamentação e o planeamento a longo e curto prazo.

**Figura 2.3 – O papel do planeamento a longo e curto prazo dentro do processo de planeamento, tomada de decisão e controlo**



**Fonte:** Adaptado de Drury (2004: 591)

### **2.2.1.2.1. Tipos de Orçamentos**

Atualmente, e com a constante alteração dos mercados, complexidade dos negócios e globalização dos mercados, os gestores e as empresas procuraram alterar os seus métodos administrativos, apurar as técnicas e atualizar os programas de apoio à orçamentação para melhor otimização dos seus recursos. Estes novos paradigmas reestabeleceram diferentes necessidades e métodos para elaborar os orçamentos e conseqüentemente novas tipologias de orçamentos. Embora as características e as técnicas sejam distintas, o objetivo será o mesmo: alcançar os melhores resultados possíveis e apoiar a tomada de decisão e avaliação do desempenho organizacional. Existem, portanto, diferentes tipos de orçamentos, nomeadamente:

#### **a) Orçamentos Globais ou Parciais, também, denominados por Orçamentos de Exploração (Caiado, 2009)**

Entende-se por orçamentos de exploração os orçamentos que estão relacionados com a atividade da empresa, ou seja, a atividade operacional. Os orçamentos de exploração podem variar de empresa para empresa. Geralmente constituem orçamentos de exploração os orçamentos de vendas, orçamentos de gastos comerciais, orçamentos de produção, orçamentos de gastos de distribuição. Os orçamentos globais agregam os orçamentos de exploração e os orçamentos financeiros e de investimento da empresa.

#### **b) Orçamento de Base Zero (OBZ)**

O orçamento de base zero traduz um exercício de planeamento em que os responsáveis são obrigados a justificar pormenorizadamente a utilização e gestão dos recursos solicitados e a justificação das despesas daí decorrentes (Caiado, 2009 e Ferreira et al. 2014). Segundo Edwards et al. 1993 *apud* Teixeira, 2010<sup>1</sup> e Ferreira et al. (2014) trata-se de um processo independente que identifica atividades fundamentais permitindo uma gestão dos recursos de forma mais eficaz e eficiente. Este orçamento tem por base os processos de planeamento, orçamentação e controlo e para que seja bem-sucedido pressupõe que as empresas tenham um sistema de planeamento e obriga a que os responsáveis apresentem medidas alternativas para o funcionamento a curto prazo e convergência com as unidades de trabalho (Caiado, 2009).

---

<sup>1</sup> Edwards, J., Hermanson, R. E Maher, M. (1993): **Principles of Financial & Managerial Accounting**. Revised Edition, Boston: Richard D. Irwin, Inc.

### **c) Orçamento Incremental**

Segundo Drury (2004) e Ferreira et al. (2014) os orçamentos incrementais baseiam-se nos dados do ano anterior ao qual foi acrescentado elementos relevantes para a atividade, como por exemplo, o aumento do volume de negócios, alteração dos preços de venda ou uma estimativa em relação à inflação. Este tipo de orçamentos permite à gestão uma maximização do tempo em relação à sua elaboração, revelando-se um processo simples de realizar e que pressupõe pequenas alterações, uma vez que se baseia nos resultados do ano anterior. Porém oferece poucas vantagens na análise da informação, não permite uma análise detalhada das alterações ocorridas revelando-se pouco informativo (Drury, 2004 e Ferreira et al. 2014).

### **d) Orçamento Contínuo**

O orçamento contínuo ao contrário do orçamento incremental baseia-se em atualizações constantes ao longo do ano. Este orçamento distingue-se dos outros tipos de orçamentos porque não é elaborado apenas uma vez por ano. O orçamento contínuo pressupõe o acréscimo de novos períodos à medida que o tempo vai decorrendo e, por isso, é mais ajustado à realidade tornando o processo de planeamento mais simples, flexível e objetivo (Ferreira et al. 2014). Por outro lado, a elaboração do orçamento contínuo apresenta a desvantagem de exigir muitos recursos e disponibilidade temporal (Horngren et al. 1996).

### **e) Orçamento Baseado nas Atividades (Activity Based Budgeting)**

O orçamento baseado nas atividades tem por base “a definição de atividades necessárias em cada função da empresa e estima os recursos que lhes devem ser atribuídos no período orçamentado” (Ferreira et al. 2014: 455). Segundo os mesmos autores, este orçamento atende às relações de causa-efeito entre a procura de bens e serviços e as atividades e respetivos recursos afetos ou solicitados.

### **f) Orçamento imposto ou participativo**

O orçamento pode ser definido de acordo com dois graus de participação e, portanto, pode ser imposto ou participativo. No primeiro caso a sua elaboração cabe aos gestores de topo e é imposto às hierarquias inferiores. No segundo caso a sua elaboração conta com a participação e contributos de todos os colaboradores afetos. A intervenção dos colaboradores e, em especial dos responsáveis pelas áreas da empresa, desperta o interesse

e entusiasmo nos mesmos.

#### ***2.2.1.2.2. Impacto do orçamento nas empresas: Vantagens e Dificuldades***

Os orçamentos, na generalidade das empresas, são entendidos como uma ferramenta de controlo dos quadros superiores e poucas vezes são vistos como uma ferramenta de apoio à gestão (Caiado, 2009). Autores como Pereira e Franco (2001); Drury (2004), Franco et al. (2006) e Anthony e Govindarajan (2007) defendem que uma gestão baseada num sistema orçamental permite o planeamento das operações; coordenação das atividades; comunicação dos planos de ação dos diversos centros de atividades; motivação dos responsáveis para alcançar os objetivos da organização; controlo das atividades e análise e avaliação do desempenho. Os mesmos autores apontam várias vantagens que advêm do método da gestão orçamental, no entanto para que o orçamento não seja apenas uma ferramenta técnica e formal que expressa quantitativamente um plano de ações (Ferreira et al. 2014) este deve integrar objetivos realistas e atingíveis para as ações futuras e coordenar os departamentos (Caiado, 2009).

Pereira e Franco (2001), Drury (2004), Franco et al. (2006) e Anthony e Govindarajan (2007) tecem algumas considerações das eventuais vantagens ou inconvenientes resultantes do impacto dos orçamentos nas empresas:

- **Vantagens**

O orçamento permite estreitar relações entre as várias áreas, ou seja, promove a equidade através da sua contribuição uniforme, favorecendo igualmente o alinhamento dos diferentes objetivos. Exige, por isso, uma coordenação vertical (articulação na estrutura hierárquica) e horizontal (alinhamento dos objetivos e dos planos de ação das várias áreas).

A preparação do orçamento de forma participativa permite reduzir o risco de erro ou conflitos gerados por falta de informação ou de capacidades.

O orçamento será tanto mais fortalecido quanto mais se diminuïrem as barreiras à comunicação, quer sejam barreiras de natureza técnica (tempo e sobre informação) quer sejam barreiras de linguagem ou barreiras psicológicas (Teixeira, 2014). Por isso fortalecer as linhas de comunicação entre as áreas é um imperativo. Por outro lado, o orçamento deve assegurar a troca de informação dos planos atuais entre os responsáveis dos diferentes centros de responsabilidade conduzindo à tomada de decisão e ações mais rápidas. O orçamento permite, para além disso, a troca de informação de forma descendente através da

comunicação dos objetivos e propósitos da empresa e de forma ascendente através da identificação de pontos fortes ou limitações e gestão dos recursos por parte dos responsáveis das áreas. O orçamento, enquanto instrumento de gestão, permite estreitar as relações interpessoais na empresa através do processo de comunicação, pelo que a matriz da comunicação é crucial, caso contrário os objetivos podem não ser claramente entendidos e as decisões de gestão correm o risco de insucesso (Teixeira, 2014).

A elaboração do orçamento permite, simultaneamente, um controlo mais apertado das operações ou atividades e a comparação dos resultados atuais com os valores orçamentados, análise dos objetivos delineados, interpretar resultados e desencadear ações corretivas.

O processo de orçamentação permite ainda às empresas avaliar o seu desempenho. Esta função baseia-se nos desvios apurados através da comparação entre os montantes reais e os montantes orçamentados e não em relação a períodos anteriores.

Segundo Ferreira et al. (2014) e Teixeira (2014) o orçamento não consegue influenciar o comportamento dos outros, portanto, ter efeito motivacional, se não for entendido e aceite pelos responsáveis, isto é para que estes atuem em conformidade com os objetivos da empresa a que pertencem. A elaboração do mesmo compreende a convergência e prossecução dos objetivos com o desenvolvimento de ações previstas durante o planeamento de forma a fortalecer o inter-relacionamento dos intervenientes.

Segundo Hofstede (1980) o efeito motivacional está intimamente relacionado com a cultura organizacional e que se diferencia da cultura nacional pelas práticas apreendidas a partir da socialização no âmbito do trabalho.

Jordan et al. (2003) apresentam, igualmente, o orçamento como um instrumento de descentralização, como um instrumento de planeamento, de motivação, de coordenação e como um instrumento de avaliação. O orçamento é visto como um instrumento de descentralização porque a gestão de topo ou administração define os objetivos globais para a empresa e participa na fixação dos objetivos das áreas ou centros de responsabilidade, sendo a sua execução e controlo da responsabilidade dos responsáveis. O orçamento enquanto instrumento de planeamento justifica-se se for baseado no trabalho de análise do meio envolvente da empresa. Para que o orçamento não seja apenas um exercício de estimativa e previsão e sirva para conceptualização e racionalização internas deve ser elaborado em convergência com a estratégia da empresa a curto e a longo prazo.

À semelhança de outros autores, Jordan et al. (2003), Ferreira et al. (2014) e Teixeira (2014) também defendem que o orçamento tem efeito motivacional, quer pelo fato de influenciar os responsáveis a alcançar melhores resultados quer pelo fato de estimular a satisfação pelo trabalho. O orçamento é definido e visto como instrumento de avaliação por permitir acompanhamento, interpretação e avaliação dos resultados.

- **Dificuldades**

O sistema orçamental apresenta alguns obstáculos ou dificuldades na sua implementação, realização e execução, por isso o responsável de gestão deve estar atento e deve exigir o envolvimento de todos os intervenientes (Jordan et al. 2003). Os mesmos autores admitem, por isso, que existam dificuldades de diferentes ordens: dificuldades de forma e dificuldades de fundo.

As dificuldades de forma dizem respeito à definição do calendário, ao preenchimento de formulários e à definição dos processos. Ou seja, são dificuldades relacionadas com a estrutura e organização da empresa e que podem representar verdadeiras limitações através de atrasos e desorganização entre áreas. É importante que os responsáveis tenham tempo suficiente para delinear os seus planos de ação e cheguem a acordo entre si. A elaboração do orçamento não deve iniciar-se muito cedo porque poderão existir muitas incertezas associadas às previsões nem deve iniciar-se muito tarde, pois os responsáveis poderão não ter tempo para elaborar as suas projeções. Por outro lado o excesso de burocracia nos formulários pode condicionar as suas previsões. A existência dos formulários é importante no processo orçamental, contudo cabe ao responsável de gestão a adaptação dos mesmos ao centro de responsabilidade. Nesse sentido deverá consultar os responsáveis, procurando ajustar os mapas e formulários orçamentais e de apoio aos centros de responsabilidade, tendo sempre a preocupação de criar uma linguagem comum e tornar a informação mais homogénea possível. Agilizar processos inclui a definição do calendário e preenchimento de mapas, mas também implica a troca de informação. Franco, Oliveira, Jesus, Moreira, Major, Serrasqueira e Oliveira (2005) admitem que uma fraca matriz de comunicação e sistema de informação podem representar um forte obstáculo no processo orçamental, nomeadamente no controlo orçamental.

As dificuldades de fundo apresentadas por Jordan et al. (2003) prendem-se com hábitos enraizados nos processos de trabalho e, por isso, é precisa muita persistência para que sejam ultrapassadas. Estas dificuldades estão associadas à ausência de objetivos, de planos de ação,

à fraca negociação e falta de diálogo orçamental entre os responsáveis. Por outro lado, são feitos ajustes orçamentais quando os objetivos fixados não coincidem com os orçamentos e procuram-se soluções, como por exemplo, a redução de objetivos ou a melhoria do orçamento. Entre outras dificuldades apontadas estão as chamadas “almofadas orçamentais” que correspondem à sobre avaliação dos gastos ou sub avaliação dos réditos.

Caiado (2009) acrescenta, ainda, que uma das dificuldades se prende com o fato de as pessoas não gostarem de prever o futuro dada a incerteza acerca do futuro, embora defenda que o contexto de incerteza não deve servir de autojustificação para a não elaboração de previsões ou estimativas. Anderson, Needles, Caldwell e Mills (1996) apresentam os seguintes aspetos como limitações ao processo orçamental: ténue relação entre a estrutura e a estratégia e pouca comunicação implícita da mesma; falta de atribuição de responsabilidades individuais dos resultados; *standards* ou padrões como orientações de desempenho inadequadamente definidos e sistemas compensação de pagamento inadequado para o desempenho.

### **2.2.2. Definição de Controlo**

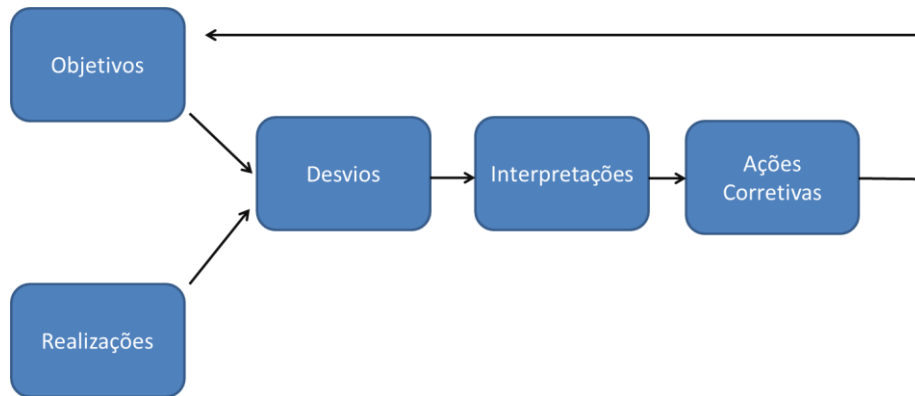
A função de controlo está particularmente ligada à função de planeamento e uma não faz sentido sem a outra, segundo López (2008) são processos consecutivos e integrados. Assim, se o planeamento for entendido como a seleção e gestão de ações futuras, pode-se definir o controlo, entre outros conceitos, como “o conjunto de processos de recolha de informação que tem por objetivo supervisionar e dominar a evolução da organização em todos os seus níveis” (López, 2008: 21). Entenda-se que não se trata de verificar ou vigiar para punir, mas de um processo de regulação, de concretização de objetivos, avaliação dos desvios, interpretação e empreendimento de ações corretivas para procurar o equilíbrio e manter o sistema da empresa sob controlo (Margerin, 1991). O processo de controlo e a sua manutenção segue um conjunto de condições-atividades (Margerin, 1991 e López, 2008):

- Formulação de objetivos e planos de ação;
- Identificação das responsabilidades atribuídas a cada área;
- Análise e interpretação dos resultados;
- Avaliação e medida dos desvios entre os resultados reais e os valores orçamentados;
- Seleção e aplicação de ações corretivas;

- Supervisão e acompanhamento das ações empreendidas.

A Figura 2.4 representa a visão global do processo e estrutura de um sistema sob controlo.

**Figura 2.4 – Processo e Estrutura do Controlo**



**Fonte:** Adaptado de Margerin (1991: 44)

Anthony, 1988 apud López, 2008<sup>2</sup> define controlo como o “processo mediante o qual os diretores influenciam outros membros da empresa a colocar em prática as estratégias desta”.

### ***2.2.2.1. Controlo Orçamental***

O controlo orçamental é parte integrante do sistema orçamental, sem o qual o processo de planeamento e orçamentação seriam limitados e pouco eficientes. O controlo orçamental assume, por isso, um papel importante no sistema orçamental e enquanto ferramenta de gestão (Jordan et al. 2003). Segundo esses autores os objetivos do controlo orçamental podem resumir-se da seguinte forma:

- Permite que os responsáveis fixem e estabeleçam objetivos realistas e atingíveis, elaborem planos exequíveis e tenham conhecimento do ambiente envolvente onde a empresa opera;
- Permite o acompanhamento permanente das atividades desenvolvidas e comparação entre as realizações e as previsões (objetivos), determinando os desvios e permitindo avaliar o desempenho e apoiar a tomada de decisão de ações corretivas. Isto é, analisar em que medida as previsões foram otimistas/pessimistas ou se as realizações estão acima ou abaixo das expetativas, identificar as causas, imputar responsabilidades e implementar medidas corretivas;

<sup>2</sup>Anthony, Robert N. (1988): The Management Control Function, Harvard Business School Press.

- Obriga os responsáveis a adotar medidas corretivas e a escolher planos contingentes, concebidos com outros métodos e novas ideias.

O prognóstico, a fixação de objetivos, a definição de programas e o apuramento dos desvios são características do controlo orçamental, no entanto, autores como Jordan et al. (2003), Drury (2004), Anthony e Govindarajan (2007), Caiado (2009), Carvalho (2014) e Ferreira et al. (2014) evidenciam a determinação e apuramento dos desvios. Para os autores mencionados os desvios não devem ser vistos como um fim da gestão orçamental, mas como um meio para avaliar o desempenho. O conhecimento e o isolamento das causas desses desvios e o saber explicá-lo em relação ao previsto pode ser mais relevante do que a sua tradução numérica através de um custo.

Os desvios podem ser calculados de duas formas diferentes, não havendo, unanimidade na forma de cálculo. Segundo Caiado (2009) e Ferreira et al. (2014) há empresas e autores que calculam e definem os desvios que defendem:

$$\text{Desvios} = \text{Real-Previsto} \quad (2.1)$$

E há outras empresas e autores que calculam e definem os desvios de forma inversa:

$$\text{Desvios} = \text{Previsto-Real} \quad (2.2)$$

Independentemente da base de cálculo importa perceber se se trata de um desvio favorável ou desfavorável, qual a sua origem e relevância e que orientações seguir para ação e responsabilização dos responsáveis.

Drury (2004) refere ainda o grau de controlo dos responsáveis, isto é a incapacidade de efetuar análises quer devido a fatores controláveis quer devido a fatores não controláveis, dificultando a tomada de decisão em tempo útil e com medidas corretivas e a dificuldade da avaliação do desempenho, especialmente quando os fatores não controláveis são superiores aos fatores controláveis.

No que respeita ao controlo orçamental, este não se esgota com o apuramento dos desvios e identificação das suas causas. Sendo a função de controlo parte integrante do sistema de gestão orçamental e estando o sistema organizado por centros de responsabilidades, importa dar ênfase aos elementos que dizem respeito ao desempenho de cada responsável. Torna-se,

por isso, necessário elaborar relatórios sobre os desvios. Os relatórios devem contemplar um conjunto de regras e características (Jordan et al. 2003 e Ferreira et al. 2014):

- Personalização: relacionado com um responsável e evidenciando a sua responsabilidade;
- Comparação: estabelecer uma relação entre o que se realizou e o que se deveria ter realizado;
- Ação: análise da origem dos desvios e adoção de ações corretivas propostas ou já levadas à prática.

O grau de detalhe dos relatórios deverá depender da estrutura do orçamento e a decomposição com que foi elaborado, devendo a informação ser sintética para os responsáveis, ou seja, deve ser apresentado o relatório dos desvios relativos à sua área. Contudo para a Direção deverá conter informação referente à eficiência organizacional relativamente ao previsto e contributo favorável ou desfavorável para o cumprimento dos objetivos globais.

#### ***2.2.2.2. Controlo Estratégico***

Os orçamentos, à semelhança de outras ferramentas de apoio à gestão, também apresentam dificuldades e problemas. Ou porque é um processo moroso ou porque consome muitos recursos (humanos, financeiros e tecnológicos) com custos elevados em relação aos benefícios (Ferreira et al. 2014).

Como forma de suprimir alguns desses obstáculos e face a uma economia globalizada e com forte competitividade, os gestores procuram métodos alternativos ao orçamento tradicional que permita descentralizar responsabilidades, permita maior comprometimento e contribua para afixação dos objetivos e do desempenho organizacional, isto é, procuram instrumentos mais vocacionados para o desempenho quer individual quer organizacional (Jordan et al. 2003).

Nem sempre a contabilidade analítica e os orçamentos conseguem apresentar resultados rápidos, porque são minuciosos, detalhados e os resultados contabilísticos mensais tendem a ser apresentados com um prazo superior a um mês. A gestão procura, por isso, instrumentos como os *Tableaux de Bord*, *Balanced Scorecard (BSC)*, *Key Performance Indicators (KPIs)* por se apresentarem como instrumentos mais rápidos e leves (Jordan et al. 2003).

### **a) *Tableaux de Bord***

Segundo Jordan et al. (2003) o conceito de *tableau de bord* surge associado a instrumentos de controlo, porque apresenta aos gestores indicações, resultados sobre fatores-chave da organização produzindo informação de acompanhamento e de controlo. Trata-se de um instrumento de gestão vocacionado para a ação, sintético e assente em três utilizações principais: instrumento de comparação, facilitador da comunicação e do diálogo entre todos os níveis hierárquicos e ajuda na tomada de decisão. Os *tableaux de bord* podem ainda ser elaborados por centros de responsabilidade de acordo com os seus objetivos e os seus fatores-chave de sucesso. Para isso o mesmo autor apresenta uma metodologia designada por OVAR (Objetivos e Variáveis de Ação e Resultados). Esta metodologia desenvolve-se em cinco fases:

1. Definição do organograma de gestão;
2. Identificação e seleção dos objetivos e das variáveis chave de ação;
3. Determinação dos indicadores;
4. Quantificação dos indicadores e recolha das fontes de informação e
5. Apresentação de aspetos práticos de utilização do *tableau de bord* – construção e regras de utilização.

### **b) *Balanced Scorecard (BSC)***

Seguindo Jordan et al. (2003) e Ferreira et al. (2014) o conceito de *balanced scorecard* foi introduzido como instrumento de avaliação de desempenho organizacional, tornando-se mais tarde como um sistema de gestão estratégica. Ou seja, o conceito do *balanced scorecard* evolui para um instrumento de ligação entre a área operacional e a estratégica, pela conceção de indicadores-chaves, por apresentar diferentes perspetivas de análise permitindo uma melhor clarificação entre a missão e a partilha da visão. Comparativamente com o *tableau de bord*, o *balanced scorecard* não depende tanto dos indicadores de cariz financeiro nem é tão orientado para a visão histórica do desempenho. O *balanced scorecard* está vocacionado para a análise quer de indicadores baseados em ações passadas, designados de indicadores “*lag*” como para a análise de indicadores baseados em atividades com resultados futuros, designados indicadores “*lead*”. O BSC ao abranger estes indicadores e objetivos de diferentes ordens procura um equilíbrio entre perspetivas organizacionais distintas, mas que juntas constituem a organização: financeira, clientes/mercado, processos internos e aprendizagem e crescimento.

Segundo Kaplan e Norton (1996: 19) “o BSC preenche a lacuna criada pela maioria dos sistemas de gestão – a inexistência de um processo sistemático de implementação e obtenção de *feedback* sobre a estratégia”. De acordo com os mesmos autores o *balanced scorecard* enquanto instrumento de gestão estratégico assenta nas seguintes características/princípios:

- Mobilizar para a mudança através da gestão executiva;
- Traduzir a estratégia em termos operacionais, alinhando o controlo operacional à visão e à estratégia;
- Alinhar a organização com a estratégia;
- Fazer da estratégia um trabalho de todos;
- Fazer da estratégia um processo contínuo.

Segundo Jordan et al. (2003) e Caiado (2009) os princípios do BSC referidos anteriormente permitem aos decisores uma perspetiva integrada do desempenho e da estratégia e possibilita aos responsáveis alinhar o controlo operacional de curto prazo com a estratégia de longo prazo, permite estabelecer relações de causa- efeito no que se acredita alcançar e permite além disso o envolvimento e concentração dos responsáveis nos aspetos que são críticos.

### *c) Key Performance Indicators (KPIs)*

Os indicadores chave de desempenho são definidos como um conjunto de medidas baseadas em aspetos relativos ao desempenho organizacional, quer através da apresentação de taxas, proporções ou médias. Estes indicadores são introduzidos de forma a transmitir o envolvimento dos *stakeholders* e são apresentados como ferramentas de apoio de comunicação, comunicação dos objetivos e apoio na tomada de decisão (Jordan et al. 2003).

## **2.3. Centros de Responsabilidade**

Os instrumentos de gestão – planos, orçamentos e técnicas de acompanhamento e controlo – são essenciais e contribuem para o sucesso das organizações. No entanto, as organizações devem dar igual destaque a questões relativas ao comprometimento organizacional (Jordan et al. 2003). Segundo Jordan et al. (2003) e Carvalho (2014) a eficácia e a eficiência dos grupos de trabalho podem depender da sustentação do elemento humano e dos seus comportamentos, estando assim o sucesso de qualquer organização dependente das estratégias para mobilizar os seus colaboradores e das doutrinas motivacionais que procuram alinhar as pessoas à cultura empresarial. Os mesmos autores defendem que o sistema de

controle de gestão deverá contemplar estes aspetos e por isso a organização da empresa por centros de responsabilidade deve responder a algumas questões, tais como:

- Qual o impacto da estrutura na prossecução dos objetivos? A sua estrutura orgânica procurar influenciar/conduzir os gestores para uma prática de implementação da estratégia?
- Qual o seu contributo para a avaliação equitativa do desempenho dos responsáveis/gestores? Os critérios financeiros da avaliação do desempenho traduzem com autenticidade as ações e os resultados das decisões dos gestores?

A decomposição das organizações em centros de responsabilidade é definida por Drury (2004) como uma unidade da organização onde cada gestor assume a responsabilidade pelo seu desempenho, por isso, e de acordo com Jordan et al. (2003) mais importante que a divisão propriamente dita importa identificar a missão, fixar e comunicar objetivos e definir os respetivos planos de ação. A responsabilidade de cada gestor e os resultados das suas decisões permitem identificar diferentes tipos de centros de responsabilidade, tornando-se necessário ajustar os sistemas de orçamentação e os métodos e técnicas de cedências internas, de avaliação de desempenho e sistemas de recompensas em função dos objetivos atingidos (Margerin, 1991; Jordan et al. 2003; Drury, 2004).

### **2.3.1. Premissas para a organização em Centros de Responsabilidade**

Considerando que os centros de responsabilidade são criados para alcançar um conjunto de objetivos próprios que permitam atingir os objetivos globais das organizações (Jordan et al. 2003) a abordagem dos centros de responsabilidade pressupõe um conjunto de premissas ou condições que contribuam para essa convergência. Segundo Margerin (1991) e Jordan et al. (2003) para que os centros de responsabilidade sejam parte integrante do sistema orçamental deve verificar-se algumas condições como a gestão por objetivos, a existência de uma arquitetura da estrutura através da sua descentralização e atribuição de responsabilidades e aumento do grau de autonomia. Para se alcançarem estas condições é necessário (Jordan et al. 2003):

- Objetivos globais definidos e alinhados à estratégia da empresa;
- Entendimento dos objetivos dos centros de responsabilidade e verificar a sua convergência com os objetivos da empresa;

- Instituir um clima motivacional entre os responsáveis na prossecução dos seus objetivos como meio para alcançar os da empresa;
- Distinguir os diferentes centros e definir com clareza as suas diferenças;
- Partilha do valor acrescentado que o sistema orçamental baseado numa estrutura de centros de responsabilidade pode proporcionar;
- Identificar soluções alternativas para eventuais problemas comportamentais no processo de controlo de gestão, como: aumentar o autocontrolo e proporcionar maior *feedback* para promover uma maior aceitação dos objetivos pelos responsáveis e encorajar novas técnicas para utilização e afetação dos recursos.

### **2.3.2. Definição de Centros de Responsabilidade**

Os centros de responsabilidade podem ser definidos como uma divisão ou unidade da empresa que (Anthony, 1988 *apud* Jordan et al. 2003<sup>3</sup>; Margerin, 1991):

- Esteja sob a autoridade e responsabilidade de uma pessoa – gestor, chefe, «responsável»;
- Desempenhe uma atividade que contenha objetivos próprios e precisos, quantificáveis e alinhados com a empresa e;
- Que disponha de autonomia e meios necessários para desempenhar as ações que contribuem para a concretização dos seus objetivos e em função das políticas da empresa.

Os centros de responsabilidade procuram corresponder à adequação da estrutura da organização, estrutural e funcional e aos objetivos da mesma. Procurando, assim, a convergência entre os objetivos específicos de cada centro com os objetivos globais da organização, contribuindo cada centro para a melhoria da efetividade (Jordan et al. 2003 e Ferreira et al. 2014). Segundo Carvalho (2014: 188) a efetividade “é o resultado da ação conjunta da eficácia com a eficiência. É a consecução de objetivos e resultados (eficácia) através da melhor utilização de métodos e técnicas e procedimentos (eficiência) no desenvolvimento da empresa como um todo. A avaliação da eficácia e eficiência de um centro de responsabilidade tende a basear-se na sua categoria que depende da autonomia concedida ao responsável e poder de decisão delegados (Jordan et al. 2003).

---

<sup>3</sup>Anthony, Robert N. (1988): *The Management Control Function*, Harvard Business School Press. p.64.

### 2.3.3. Tipologia dos Centros de Responsabilidade

Os centros de responsabilidade podem distinguir-se de acordo com os seguintes princípios (Margerin, 1991 e Jordan et al. 2003):

- A sua posição no seio da empresa;
- Determinação de objetivos específicos;
- Homogeneidade das atividades;
- Partilha de responsabilidade pretendida pela direção e do seu estilo de gestão – responsabilização dos responsáveis, e
- Definição de uma base de remuneração e avaliação de desempenho do pessoal.

Segundo Margerin (1991), Jordan et al. (2003) e Drury (2004) os centros de responsabilidade podem, ainda, classificar-se de acordo com o seu grau de autonomia, isto é, poder de decisão e gestão dos seus recursos. Podem-se distinguir, dessa forma os seguintes centros de responsabilidade:

- **Centros de Gastos**

São aqueles cujo objetivo principal se prende com a gestão dos meios que geram custos, procurando os seus responsáveis reduzir a sua utilização o mais possível, quer através da utilização de custos-padrão – fixando um custo unitário para uma atividade – quer através de custos discricionários, também, designados como centros de despesas. Os custos discricionários são aqueles em que não se consegue mensurar os *outputs* nem relacionar os *inputs* uma vez que suporta custos de outros centros.

Segundo Jordan et al. (2003) a definição do centro de gastos pode depender de perspetivas diferentes, dos sistemas de contabilidade analítica e dos sistemas de controlo de gestão. De acordo com a primeira perspetiva os centros de gastos são divisões da empresa às quais são afetos meios e custos quer diretos quer através da afetação por outros centros através de repartição e que mais tarde são imputados a produtos, serviços ou funções. De acordo com a ótica dos sistemas de gestão e, segundo o mesmo autor, os centros de gastos estão vocacionados para a acumulação de custos geríveis pelo responsável sendo os custos imputados a diferentes centros ou produtos sendo a sua preocupação de outra natureza e a sua classificação mais voltada para a concretização da estratégia e prossecução dos objetivos globais da empresa. Ainda de acordo com a ótica de controlo de gestão os centros de gastos podem se classificados de acordo com autonomia e poder de decisão do seu responsável,

portanto, entre decididos (valores apurados com uma base de realismo aceitável e sobre os quais o responsável tem poder de decisão) e não decididos (valores sobre os quais o responsável não tem poder de decisão e que poderão representar o custo decidido de outro centro). Os centros de gastos podem ainda ser classificados de acordo com outras premissas e por se relacionarem com outros aspetos do controlo de gestão.

Em síntese esquemática (Quadro 2.2) os centros de gastos podem distinguir-se em:

### **Quadro 2.2 - Síntese esquemática dos diferentes tipos de centros de gastos**

<b>Tipo de centros</b>	<b>Caraterísticas/ Exemplos</b>
Centros de gastos padrão	Um exemplo típico de um centro de gastos padrão é uma fábrica ou unidade de produção. Os recursos são mensuráveis em unidades físicas.
Centros de gastos discricionários administrativos	Um exemplo típico de um centro de gastos discricionário administrativo é o departamento de controlo de gestão ou atividades da estrutura central como o secretariado. Os recursos não são mensuráveis em unidades de medida. Fraca convergência entre os objetivos globais da empresa com os objetivos destes centros.
Centros de gastos discricionários de investigação e desenvolvimento	Nos centros de investigação e desenvolvimento (I&D) as atividades são realizadas através de projetos plurianuais e estão associados orçamentos anuais com base nesses mesmos projetos.

Tipo de centros	Caraterísticas/ Exemplos
Centros de gastos discricionários de <i>marketing</i> e comerciais	São centros vocacionados para atividades comerciais e <i>marketing</i> sendo semelhantes aos centros administrativos nalguns aspetos e por outro lado são passíveis de gerar resultados e convergirem para os objetivos da empresa.
Centros de proveitos	São exemplos típicos de centro de proveitos os centros de <i>marketing</i> e comércio, cuja atividade é medida em relação ao volume de negócios.

**Fonte:** Elaboração Própria

- **Centros de Resultados**

O responsável pelo centro procura gerir os recursos que traduzem um gasto ou um rédito, isto é, resultados. Procura, portanto, a melhor combinação entre os meios que se traduzem em gastos e também em réditos, orientando a sua decisão para a maximização dessa combinação, ou seja, resultado.

A grande diferença dos centros de resultados em relação aos centros de gastos prende-se com a possibilidade de mensuração dos *outputs*, isto é, sendo possível comparar com os gastos dos meios utilizados.

Segundo Jordan et al. (2003), o conceito de centros de responsabilidade depende da sua relação com a estratégia e organização da empresa, ou seja, o alinhamento dos seus objetivos com os objetivos globais da organização. Ainda segundo os mesmos autores os centros de responsabilidade são definidos com base nos critérios seguintes:

- O responsável tem poder de decisão sobre os recursos que traduzem gastos ou réditos;
- Exista interesse por parte de outros centros de um produto ou serviço gerado no centro de resultados. Os serviços ou produtos não deverão ser impostos, mas requeridos internamente;

- A constituição de um centro de resultados deverá respeitar o desempenho global da organização, e a constituição não deverá originar disfunções internas;
- O responsável deverá assegurar que os resultados medidos estão em conformidade com a avaliação do seu desempenho e que traduzem a relação direta das suas decisões;
- Atender à relação custo-benefício quando se transforma um centro de gastos em centro de resultados e medir os custos-benefícios daí decorrentes;
- A classificação de um centro de responsabilidade como centro de resultado deve considerar as leis do mercado, isto é deve existir um cliente para os seus produtos ou serviços, quer seja interno ou externo e que a escolha do mesmo convirja aos interesses e estratégia da empresa.

A definição dos centros de responsabilidade, nomeadamente, dos centros de resultados está associada à delegação do poder de decisão e, por isso, é importante que os objetivos do centro estejam alinhados com os da empresa porque poderá estar em causa a realização da estratégia. O seu responsável poderá aumentar os resultados do seu centro agravando os resultados globais da empresa. A tipologia dos centros de resultados tem também em conta a estrutura organizacional e podem estar estruturados por funções, produto, áreas geográficas, projetos e atividades (Jordan et al. 2003).

- **Centros de Investimento**

Os centros de investimento são caracterizados pela utilização de recursos que representam um gasto ou um rédito, como também pelos elementos patrimoniais, isto é, estende-se à utilização de ativos e passivos (Drury, 2004). A principal diferença entre um centro de resultados e um centro de investimento é que este último não procura apenas traduzir os seus resultados com base na diferença entre os gastos e réditos, mas também os gastos referentes aos elementos patrimoniais gerados por si. Isto é, o responsável procura maximizar os resultados e tomar decisões adequando os ativos e passivos à atividade do centro. A convergência entre os objetivos dos centros de responsabilidade e os da empresa são importantes para o bom funcionamento da empresa porque a decisão tomada por um responsável poderá melhorar os objetivos da sua área, mas tendo impactos negativos para a empresa. Veja-se o exemplo relativamente ao aumento dos prazos de recebimentos que pode originar necessidades de fundo de maneio na empresa ou a aquisição de viaturas no imobilizado da empresa que traduz um agravamento nas depreciações (Jordan et al. 2003).

Segundo estes autores, a tomada de decisão sobre os gastos e créditos e também sobre os elementos patrimoniais da empresa contribuem também para a melhoria dos processos de gestão e uma melhor percepção do seu responsável em relação à gestão em geral. A avaliação de desempenho do centro deverá, por isso, considerar os resultados obtidos, bem como o impacto das decisões tomadas pelo responsável do centro de investimento.

#### **2.3.4. Transferências entre Centros de Responsabilidade e Preços de Transferência Interna (PTI)**

Numa estrutura orgânica articulada em torno de centros de responsabilidade torna-se importante definir a forma de valorizar as transferências de produtos ou serviços entre centros ou áreas (Jordan et al. 2003 e Ferreira et al. 2014). Segundo Margerin (1991), Jordan et al. (2003) e Ferreira et al. (2014) essa definição é importante porque permite não só avaliar de forma mais justa e equilibrada o desempenho dos responsáveis dos centros, como permite incentivar o responsável a tomar decisões convergentes com a estratégia da empresa e que não comprometam o resultado global da organização.

O preço de transferência é um custo para uma área e constitui, em simultâneo, o proveito de outra, ou seja, é um instrumento para valorizar os fluxos reais de bens e serviços entre centros de responsabilidade. Porém, importa distinguir preços de transferência interna e prestações internas. Os PTI's estão vocacionados nos produtos/serviços transferidos internamente entre as áreas e as prestações internas surgem para afetar os custos dos centros auxiliares aos centros principais (Jordan et al. 2003 e Ferreira et al. 2014).

Segundo Margerin (1991), Jordan et al. (2003) e Ferreira et al. (2014) os preços de transferência interna correspondem ao valor unitário de um produto ou serviço fornecido por um centro a outro, como se fossem empresas distintas e de acordo com uma abordagem de *marketing*. No entanto a sua fixação assenta nos seguintes pressupostos:

1. Existência de um produto ou serviços devidamente identificado e passível de ser fornecido ou prestado;
2. Existência de um mercado com as condições definidas (preços e condições de compra), ou seja, os valores devem ser negociados e acordados entre os centros;

3. Existência da liberdade de aprovisionamento, ou seja, liberdade para escolher o “cliente” e o cliente tem liberdade para escolher a sua fonte de abastecimento.

Margerin (1991), Jordan et al. (2003) e Ferreira et al. (2014) defendem que os métodos de fixação dos preços de transferência interna devem basear-se em duas decisões: i) Optar pela prestação interna ou pela aquisição do produto ou serviço no exterior; ii) Definir o valor por que deve ser valorizada a prestação interna, ou seja o PTI. Os preços de transferência interna podem ser calculados de acordo com o custo ou com os preços de mercado. Os preços baseados no custo podem ser calculados, ainda, de acordo com o custo real, o custo padrão ou baseados no custo padrão com uma margem. Os métodos de fixação dos PTI's distinguem-se no Quadro 2.3:

**Quadro 2.3 – Métodos de fixação dos PTI's e características**

<b>Método de fixação dos PTI's</b>	<b>Caraterísticas</b>
<b>Preços de transferência baseados no custo real</b>	<p>A determinação do preço é em função dos custos efetivamente incorridos para produzir o produto ou serviço.</p> <p>Este método não permite uma avaliação justa do desempenho dos centros prestadores e utilizadores; é injusto porque um dos centros irá suportar as ineficiências ou eficiências de outro centro, os valores só são conhecidos quando um centro prestador encerra as suas contas e pode ser desmotivante na medida em que o preço não é conhecido de antemão.</p>
<b>Preços de transferência baseados no custo padrão</b>	<p>A determinação dos preços pré-fixados procura suprimir os inconvenientes dos preços baseados nos custos reais. Estes resultam de um processo estruturado de previsão (custos orçamentados) ou calculados sem observância de um modelo global. Este método de fixação de preços permite colmatar</p>

<b>Método de fixação dos PTI's</b>	<b>Caraterísticas</b>
	as ineficiências ou eficiências dos centros, no entanto apresenta inconvenientes associados à pré-determinação dos custos, podendo ser superiores ao mercado e são baseados com recurso a dados históricos.
<b>Preços de transferência baseados no custo padrão com margem</b>	Os PTI's baseados no custo padrão com margem representam uma alternativa ao método dos custos padrão e têm a vantagem de criar um espírito empreendedor. Contudo se o produto ou serviço for repartido por vários centros pode acabar por se tornar menos competitivo e se forem conhecidas as margens de comercialização médias do mercado, a tendência será aplicar valores médios dessas margens aos custos padrão dos produtos ou serviços a transferir.
<b>Preços de transferência baseados no mercado</b>	Trata-se do método que mais se aproxima do método tido como ideal, representando um custo de oportunidade quer para o centro fornecedor como para o centro utilizador, uma vez que existe liberdade de aprovisionamento. No entanto é necessário que se conheçam e se apliquem as regras do mercado. Esta liberdade pode motivar os responsáveis a optar por operações internas em detrimento de operações externas com o objetivo de melhorar o desempenho de ambas as partes/centros.

**Fonte:** Elaboração própria

Os preços de transferência interna visam valorizar os produtos ou serviços fornecidos e utilizados pelos centros, contudo essa valorização tem efeitos diretos no desempenho dos responsáveis pelo que é necessário que sejam determinados em função da estratégia da empresa e definidas as condições em que se realizam essas transferências.

## **2.4. Processo de Decisão e Avaliação do Desempenho**

Segundo Carvalho (2014) a tomada de decisão implica a seleção de hipóteses alternativas em detrimento de outras, estando associado um risco a essa escolha. Ainda segundo o mesmo autor a informação permite reduzir o risco de uma escolha menos acertada. Por outro lado, Caiado (2009) admite que a avaliação do desempenho seja uma função que deve ser frequentemente exercida a todos os níveis de decisão numa estrutura descentralizada de responsabilidades. Portanto, e de acordo com os autores referenciados, para que se atinja uma maior objetividade e eficácia da decisão e, conseqüentemente, na avaliação do desempenho é necessário que a informação necessária seja adequada à dimensão da sua aplicação e às necessidades dos decisores.

### **2.4.1. O Processo de Tomada de Decisão**

Conforme se referiu anteriormente a tomada de decisão é indissociável da informação prestada. Segundo Caiado (2009) e Carvalho (2014) o processo de tomada de decisão é um processo mental, sendo que não existe nenhum sistema ou fórmula que permita ao decisor perceber um problema e apresentar alternativas que representem a melhor solução possível. De contrário as análises efetuadas, as matrizes criadas, os orçamentos e os próprios planos de ação ficariam incompletos se não fossem tomadas decisões necessárias à sua concretização (Teixeira, 2014).

O processo de tomada de decisão pode decompor-se em várias etapas. De acordo com Caiado (2009) e Carvalho (2014) e de uma forma sintética este processo resulta das seguintes etapas:

- Definição do problema em função da inadequação da situação presente ou expectante, ou seja, os resultados poderão não coincidir com os objetivos previstos;
- Identificação das causas do problema – conhecimento dos elementos que falharam, por exemplo, qual a causa do problema na diferença entre o valor real e o valor orçamental;
- Análise das soluções possíveis e medição das suas conseqüências – as medidas corretivas poderão, por exemplo, ter efeitos no problema, mas não o eliminando de forma definitiva;
- Implementação das soluções alternativas.

As decisões empresariais não são todas iguais e a tomada de decisão representa, por isso, um processo contínuo, ao qual estão associados diferentes graus de incerteza e diferentes

métodos auxiliares. Caiado (2009), Ferreira et al. (2014) e Teixeira (2014) admitem que parte dos gestores tomam parte das suas decisões com base na experiência, intuição e subjetividade ou com recurso a medidas mais objetivas e que a generalidade das decisões envolvem situações com um certo grau de certeza e incerteza. Numa situação de certeza o decisor conhece o resultado das soluções possíveis, porque dispõe de informação precisa e mensurável sobre os elementos considerados. Uma situação de incerteza o resultado da alternativa possível não é óbvio, uma vez que a informação não é suficiente para prever se o resultado esperado venha ou não a ser alcançado. Por conseguinte, a estes níveis de certeza e incerteza está associado um certo grau, maior ou menor, de risco, pois quanto maior for a incerteza em relação à possibilidade de ocorrência de um resultado maior é o risco. Os gestores recorrem por isso a métodos auxiliares da tomada de decisão como medidas estatísticas de dispersão para analisar o risco (desvio padrão, variância ou coeficientes de variação), árvores de decisão, etc). As árvores de decisão são gráficos que ilustram cada alternativa e possíveis resultados, apresentando os valores condicionais, os pesos atribuídos a cada possibilidade e o valor final esperado. As alternativas apresentadas são denominadas de “ramos de uma árvore”. Ainda que estes métodos não incluam toda a informação relevante para a tomada de decisão, permitem ao decisor tomar uma decisão de forma mais expedita e melhor fundamentada (Ferreira et al. 2014 e Teixeira 2014).

Teixeira (2014) destaca alguns fatores que condicionam a tomada de decisão, para além, do grau de certeza ou incerteza e que são, sinteticamente:

- O tempo disponível para decidir e implementar;
- A natureza crítica do trabalho;
- A existência ou insuficiência de regulamentos escritos;
- A quantidade de informação disponível;
- A capacidade do gestor como decisor, e
- A criatividade e inovação.

#### **2.4.2. A Avaliação do Desempenho**

Os centros de responsabilidade ou as divisões internas de uma organização não devem constituir um fim por si só, mas um dos meios para traduzir a adequação da estrutura à estratégia. A elaboração da estratégia e a sua apresentação através da fixação de objetivos fará mais sentido se for estimado o seu grau de avaliação (Jordan et al. 2003). A avaliação

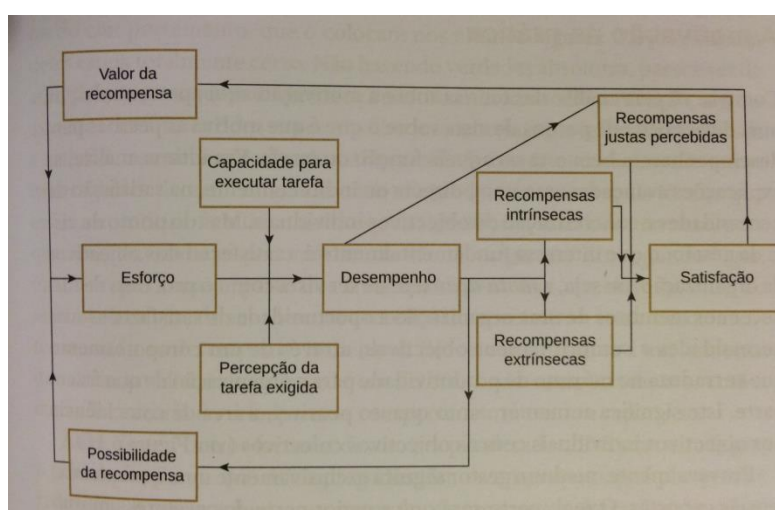
do desempenho é definida por Teixeira (2014) como a comparação entre os padrões com as realizações.

Jordan et al. (2003) defendem que para que o controlo funcione eficientemente é necessário que os responsáveis pelos centros:

- a) Tenham conhecimento prévio da forma como vai ser medida a sua atividade;
- b) Disponham, previamente, de informação relevante para antecipar as decisões de forma a alcançar o resultado esperado das mesmas, e
- c) Conheçam o impacto das suas decisões sobre o grau de concretização dos seus objetivos.

Marques (2006) refere que aspetos como a qualidade, capacidade de antecipação, satisfação dos trabalhadores e clientes despertaram o interesse sobre a avaliação do desempenho organizacional e a sua inter-relação com a estratégia quer através do uso de critérios financeiros quer pelo uso de critérios não financeiros/qualitativos. De acordo com o mesmo autor, os contributos dados por Michael Porter sobre a avaliação do desempenho a partir das suas teorias foram especialmente importantes. Teixeira (2014) apresenta o modelo de Porter e Lawler que se sintetiza na Figura 2.5. Este modelo procura traduzir o esforço que cada indivíduo está disposto a fazer, o valor que atribui à recompensa, o nível de desempenho no cumprimento de uma tarefa (perceção do que é pretendido e capacidade de execução) e sua percepção em relação à equidade das recompensas da qual resulta o seu nível de satisfação.

**Figura 2.5 – Motivação: Modelo de Porter e Lawler**



**Fonte:** Teixeira (2014: 205)

Chiavenato (2002) apresenta a avaliação do desempenho como um instrumento imprescindível que permite aos decisores localizar problemas ao nível da formação dos

indivíduos, de supervisão, integração na organização, desaproveitamento e motivação. De acordo com este autor, o processo de avaliação do desempenho deverá estar intimamente associado à estratégia da empresa.

Conhecer a estratégia da empresa e definir critérios que sejam equitativos, aceites e difundidos pela empresa pode constituir uma importante ferramenta motivacional e desempenho no cumprimento das atividades (Jordan et al. 2003). Segundo estes autores o modelo escolhido para avaliar o desempenho deverá contribuir para o maior envolvimento de todos e contribuir para uma cultura e atitudes proativas, por isso a avaliação do desempenho deverá considerar um sistema que seja adotado na definição de prémios e incentivos. Ambos, modelo de avaliação do desempenho e sistema de prémios e incentivos deverão ser capazes de:

- Alinhar o desempenho individual com o desempenho organizacional;
- Considerar medidas financeiras e não financeiras;
- Orientar os comportamentos individuais para a prossecução da estratégia através da seleção eficaz de critérios;
- Imprimir uma cultura de respeito pelos fatos e contínua procura de melhoria do desempenho.

### **3. Enquadramento Metodológico**

Caraterizado que se encontra o referencial teórico, a investigação prossegue com o enfoque nos dados. Assim neste capítulo, descrevem-se os elementos de partida da investigação e os métodos utilizados que, em conjunto com a revisão de literatura efetuada, suportaram os resultados da investigação empírica.

#### **3.1. Método de procedimento**

O método de procedimento desta dissertação foi o estudo de caso da empresa WavEC que, de acordo com Yin (2005), é uma das abordagens metodológicas mais utilizadas para fazer pesquisa em ciências sociais sendo uma estratégia que procura examinar um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto. A pesquisa teve início com a consulta de bibliografia e, posteriormente, com um estudo exploratório para recolha de informação do objeto de estudo. Foi efetuada, por conseguinte, uma revisão da literatura existente sobre o tema. A pesquisa e seleção bibliográfica obedeceram à consulta de monografias e publicações com elevado fator de impacto como: artigos publicados em revistas de referência da especialidade e em congressos, bem como em endereços eletrónicos.

Segundo Yin (2005), mais importante que a escolha da estratégia analítica, o investigador deve fazer de tudo para ter a certeza que a sua análise é de alta qualidade.

#### **3.2. Objetivo**

O presente estudo de caso tem como objetivo específico através da análise dos dados disponibilizados pela associação WavEC, analisar e compreender o processo orçamental atual, ou seja, a forma como este está a ser executado. Além disso, procura propor uma metodologia para implementar um processo orçamental por áreas de competência da associação e introduzir, onde necessário, medidas corretivas. Decorrente desse novo processo, pretende-se analisar os seus impactos na associação, nomeadamente como ferramenta de apoio à avaliação do desempenho do WavEC e como instrumento de apoio à tomada de decisão.

### **3.3. Definição das questões de investigação**

Atendendo aos objetivos delineados e através da revisão da literatura levantaram-se algumas questões e a necessidade de as analisar e responder.

Essa necessidade está ligada às normas que se pretendem empreender para apuramento da execução orçamental e preparação do orçamento. Torna-se interessante confirmar quais os impactos que a introdução de um conjunto de medidas, descritas no capítulo seguinte, têm na associação. Assim, as principais questões que este estudo procura responder são as seguintes:

- **Q1:** O processo orçamental por áreas facilita os processos de Planeamento e Controlo Orçamental e, conseqüentemente, a eficiência organizacional?
- **Q2:** A distribuição de atividades, a definição dos PTI e a transferência de recursos humanos têm impacto nos resultados das áreas e nos resultados globais da organização?
- **Q3:** A tomada de decisão e a avaliação de desempenho poderá melhorar com a implementação dos orçamentos por áreas e sua agregação no orçamento global?

### **3.4. Método de pesquisa e técnicas utilizadas**

No que respeita ao desenvolvimento e preparação da dissertação, espera-se que este estudo de caso seja exploratório-descritivo, isto é, a sua finalidade passa pela identificação e evidência das características mais relevantes sobre a gestão orçamental, relacionar o processo de elaboração orçamental com as funções de gestão e com o método ou procedimentos aplicados no WavEC.

O planeamento do estudo de caso iniciou-se com a pesquisa da metodologia de investigação em ciências sociais a aplicar que fosse ao encontro dos objetivos definidos e dos resultados que se pretendiam alcançar. Posteriormente, a sua delimitação e preparação avançou com a sugestão e aprovação da escolha da empresa pelo Presidente da Direção do WavEC.

A escolha do WavEC, enquanto empresa de estudo, recaiu na vontade da empresa em analisar e melhorar o processo de gestão orçamental e no cumprimento de um objetivo pessoal com a realização desta dissertação, que está inserida no programa curricular do Mestrado em Contabilidade.

Identificada que se encontra a ideia, sistematizado o problema de investigação e quantificada a revisão da literatura, encontram-se revisitadas as primeiras etapas do processo de investigação. Assim, seguiu-se o enfoque nos dados da investigação. Ao nível da evidência empírica foi efetuada uma análise dos documentos da empresa, realizadas entrevistas e feitas observações a partir do conhecimento e participação, direta e indireta, no processo orçamental pela autora deste estudo de caso.

### **3.5. Ferramentas de suporte e validação de informação**

Para sustentar os resultados deste estudo de caso, efetuou-se uma recolha de diversas fontes de evidência de informação (Yin, 2005), tais como:

#### **3.5.1. Documentação**

Para apuramento do método de elaboração e preparação do processo orçamental global e por áreas, foram analisados vários textos e documentos, entre os quais:

- Planos de Atividades e Orçamento;
- Relatório de Gestão e Contas;
- Relatório de Sustentabilidade;
- Procedimentos internos;
- *Website* da empresa;
- *Outputs* do sistema de gestão;
- Documentação de suporte à estrutura orgânica e concetualização do orçamento por áreas;
- Atas de reuniões.

Foram, ainda, analisados documentos externos de outras empresas cuja natureza jurídica e objeto fossem semelhantes, como relatórios anuais, planos estratégicos, organogramas e planos de atividades.

#### **3.5.2. Observação direta e participante**

Das várias fontes de dados existentes, o recurso ao método de observação, e em particular ao método de observação participante, é um dos que melhor justifica a análise das evidências recolhidas, dada a relação entre a autora da investigação e a empresa de estudo. Uma vez que a autora do estudo trabalha na empresa, o acesso à informação foi facilitado, para além

de ter estado presente no local da investigação. Embora a sua participação não seja direta, ao nível da preparação do orçamento global, a autora da investigação teve mais disponibilidade e tempo para fazer registos e observar os métodos aplicados na empresa. A observação participante é uma modalidade especial de observação, na qual o autor não é apenas um observador passivo (Yin, 2005).

### **3.5.3. Entrevistas**

A recolha de dados sobre as perceções, a motivação, as expectativas e as opiniões dos responsáveis ligados ao processo orçamental decorreu através da realização de entrevistas. Esta técnica de recolha de dados foi crucial para analisar e compreender todo o processo de gestão orçamental do WavEC.

Numa primeira fase foram identificados os entrevistados de interesse e de seguida foram identificadas as regras básicas para a elaboração e realização da entrevista, como a estrutura e tipologia das questões e qual o suporte de apoio. O guião de questões foi apresentado à empresa cuja aprovação foi concedida, bem como foram feitas sugestões de melhoria (ver apêndices 1 e 2). As questões foram “abertas” para responder aos objetivos e às questões de investigação e para facilitar a interação com os entrevistados.

Todas as entrevistas foram presenciais, individuais e com suporte áudio, tendo sido feitos registos e notas pessoais no decorrer das entrevistas.

A seleção dos entrevistados recaiu sobre a sua participação e influência no processo orçamental, tendo sido o grupo composto pela Direção do WavEC, Direção Executiva, Gestora Financeira e *Controller* e Coordenadores de Área da empresa (no total 11 entrevistados). Procurou-se, com a escolha deste grupo de entrevistados, reunir as diferentes perspetivas de acordo com os níveis hierárquicos e grau de participação-influência no processo orçamental em vigor e que se pretende introduzir.

Antes da realização das entrevistas foram apresentadas as diretrizes das entrevistas e feita uma nota explicativa sobre as mesmas.

O guião das entrevistas continha 50 questões, agrupadas de acordo com as funções dos entrevistados e segundo 3 variáveis, para além da caracterização dos entrevistados: a) participação no orçamento anual; b) relevância e necessidade de elaboração de orçamentos por áreas / centros de responsabilidade e c) comprometimento organizacional e avaliação de desempenho.

A caracterização dos entrevistados permitiu obter dados sobre a antiguidade, as funções e responsabilidades de cada um e a sua experiência nas funções de coordenação. As questões foram estruturadas e pensadas objetivamente para cada grupo de entrevistados e ajustadas às responsabilidades e funções de cada entrevistado, porém foram colocadas algumas questões iguais nas diversas variáveis com o propósito de comparar as perspectivas sobre o mesmo tema ou assunto. As questões relativas à participação no orçamento anual visam compreender as etapas existentes do processo orçamental, o tipo de informação necessária para elaboração dos orçamentos, identificar os facilitadores e preparadores de informação e qual o grau de envolvimento de cada um.

O segundo conjunto de questões, referentes à necessidade de implementar orçamentos por áreas, procurou obter evidências sobre a informação que poderá ser utilizada, qual o nível de importância atribuído ao processo, identificar futuras dificuldades e como se processa a comunicação na empresa. O último conjunto de questões, de caráter motivacional e comportamento organizacional, procuraram obter informação sobre o compromisso e grau de esforço dos responsáveis. Foram, também, colocadas questões relacionadas com a avaliação de desempenho.

## **4. Estudo empírico**

As empresas, segundo López (2008) terão de ser vistas como um processo contínuo composto por um conjunto de estratégias. Estratégias, essas, baseadas em tomadas de decisão e avaliações de desempenho. Este estudo de caso centra-se no sistema orçamental da associação WavEC, enquanto ferramenta de apoio e fonte de informação, mais concretamente, na preparação, implantação e execução de orçamentos por áreas.

Em primeiro lugar, neste capítulo será feita uma breve resenha histórica da empresa objeto de análise, de seguida são apresentadas as suas atividades e serviços, as suas funções e é feita a caracterização dos seus gastos e réditos. Posteriormente, é apresentado o processo e etapas do sistema de orçamentação da associação e proposta uma metodologia para elaboração e preparação de orçamentos por áreas. Por fim, são apresentadas as implicações para a gestão, as principais dificuldades e o seu impacto na avaliação de desempenho e tomada de decisão.

### **4.1. Apresentação da empresa**

#### **4.1.1. Breve resenha histórica**

O WavEC é uma associação privada sem fins lucrativos, fundada em 2003, pelo Professor António Sarmiento. O WavEC foi criado com o objetivo de dotar o país de um centro de competências capaz de promover a colaboração entre empresas, instituições de investigação e de financiamento e o público em geral tendo em vista o desenvolvimento de uma nova indústria marinha na área das energias renováveis marinhas, bem como prestar apoio técnico-científico a essas entidades.

Esta associação surge em Portugal sem qualquer investimento e participação estatal. O seu financiamento resultou e resulta de projetos europeus e desenvolvimento de atividades de prestações de serviços de consultoria a entidades associadas, empresas e organismos estrangeiros.

O WavEC desenvolve a sua atividade segundo três eixos: a investigação aplicada e a inovação, a consultoria e atividades pró-bono. Para além da promoção desta forma de energia, procura também, formar jovens investigadores.

A associação conta, atualmente, com uma equipa composta por 26 profissionais especialistas em áreas diversas como monitorização e tecnologia, ambiente marinho, modelação

numérica, economia e indústria e políticas públicas e disseminação. O crescimento da sua equipa nos últimos anos tem permitido não só materializar o seu apoio às empresas, como tem contribuído para o reconhecimento e expansão a nível mundial, permitindo estreita colaboração com entidades estrangeiras de vários continentes.

#### **4.1.2. Missão e objetivos**

“Afirmar Portugal, no mundo, como um país líder em energia renovável marinha” (relatório de sustentabilidade 2012: 11), é a ambição que move o WavEC desde a sua fundação. A sua missão passa pela promoção desta forma de energia, bem como pela cooperação e inter-relação com entidades interessadas no desenvolvimento e comercialização das fontes de energia marinhas e oceânicas. Os seus objetivos são: otimizar e assegurar a utilização de recursos tecnológicos e científicos a essas entidades, fomentar a investigação, potenciar a indústria e contribuir para um futuro sustentável através da sua atividade.

#### **4.1.3. Estrutura organizacional**

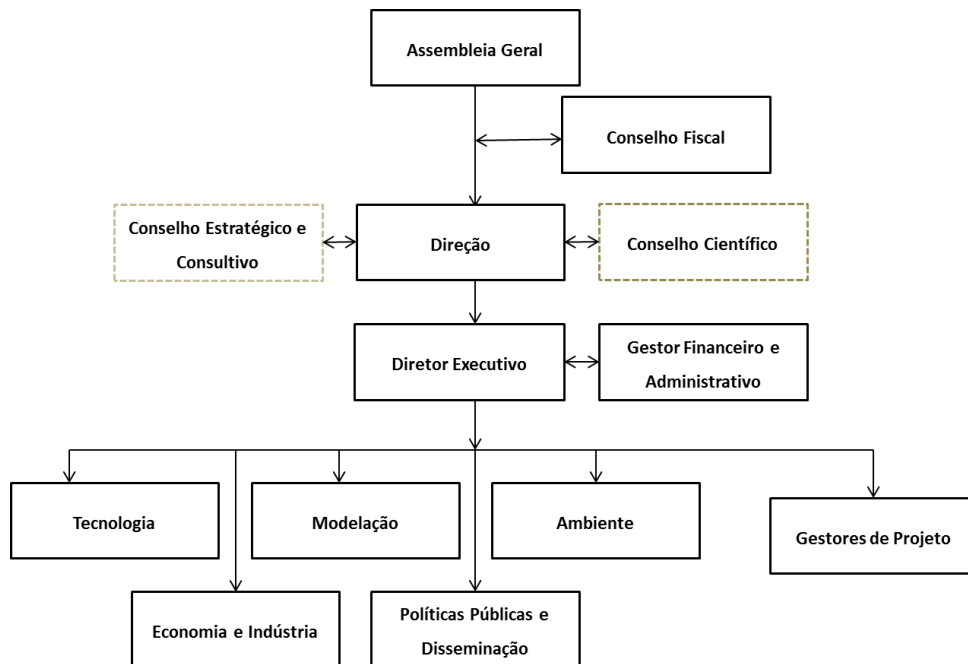
O WavEC encontra-se organizado de acordo com o organograma da figura 4.1 e é composto pela Direção, Conselho Científico, Conselho Consultivo e Estratégico e pelo Conselho Fiscal, todos eleitos pela Assembleia Geral de acionistas.

A Assembleia Geral é composta por todos os associados – abrangendo empresas do setor energético, indústria e serviços e instituições do sistema científico e tecnológico nacional. Conta atualmente com 14 associados.

Os membros dos órgãos sociais, a Mesa de Assembleia Geral, o Conselho Fiscal e a Direção são eleitos por um triénio, sem prejuízo da sua reeleição após esse período.

No organograma da empresa verificamos que o modelo de governo procura, através dos seus órgãos sociais, assegurar competências deliberativas, executivas e fiscais. Por outro lado, procura assegurar, igualmente, através da sua estrutura operacional, competências específicas e de caráter técnico e científico.

**Figura 4.1 – Organograma da empresa WavEC**



**Fonte:** Empresa – Documento aprovado pela Direção

## 4.2. Apresentação das atividades e serviços

O WavEC desenvolve a sua atividade de investigação aplicada através da participação em projetos com financiamento europeu e nacional. Esta constitui a principal atividade e fonte de financiamento da associação. Parte substancial deste financiamento provém de programas de iniciativa comunitária da Comissão Europeia (CE), como o 7º Programa Quadro (7FP) ou o Intelligent Energy Europe (IEE) e a KIC InnoEnergy, sua vez também parcialmente financiado pela Comissão Europeia. Existe ainda uma fonte de financiamento nacional através da participação em projetos de Investigação Científica e Desenvolvimento Tecnológico (IC&DT) promovidos pela Fundação para a Ciência e Tecnologia ou pelo Programa Operacional Temático Factores de Competitividade inserido no Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN). A gestão dos projetos encontra-se sob a responsabilidade dos gestores de projetos, cujos orçamentos são conhecidos aquando da aprovação da proposta de submissão e confirmados com a assinatura do respetivo contrato. A consultoria é a segunda maior atividade do WavEC. A associação detém competências específicas, de natureza técnicas-científicas, que lhe permite oferecer serviços com base

nessas mesmas competências. O WavEC presta serviços, designadamente: avaliações técnicas (*Due Diligences*) e estudos estratégicos relativos ao setor; monitorização do desempenho de sistemas de energia renovável marinha; desenvolvimento e testes de componentes; monitorização acústica e ambiental; desenvolvimento de sistemas de informação geográfica; análises técnicas económicas; estudos conceptuais e de suporte técnico e estratégico a empresas, entre outros serviços. O angariador da prestação de serviços fica, frequentemente, responsável pela sua execução, sendo o montante da prestação de serviços definido aquando da apresentação da assinatura do contrato. Sendo o WavEC uma associação dedica-se também a atividades pró-bono. A participação em atividades de investigação e pró-bono é fundamental, não só para desenvolvimento de competências internas como para promoção das energias marinhas e oceânicas. O WavEC presta, por isso, um conjunto de serviços não remunerados de onde se salientam a representação do país em missões governamentais e organismos internacionais, a disseminação desta forma de energia e a participação na discussão pública de documentos de política pública nacional ou comunitários.

A estrutura das atividades do WavEC respetivamente codificada (Quadro 4.1) serve de base à gestão operacional (arquivo de informação, recursos humanos) e financeira (orçamentação e contabilidade analítica).

#### **Quadro 4.1 - Estrutura das atividades do WavEC**

---

**10** Gestão /Direção

**20** Projetos (com financiamento público e privado)

**30** Contratos Programa (Prestações de serviços plurianuais)

**40** Prestações de Serviços

**50** Atividades Estruturantes (projetos internos)

---

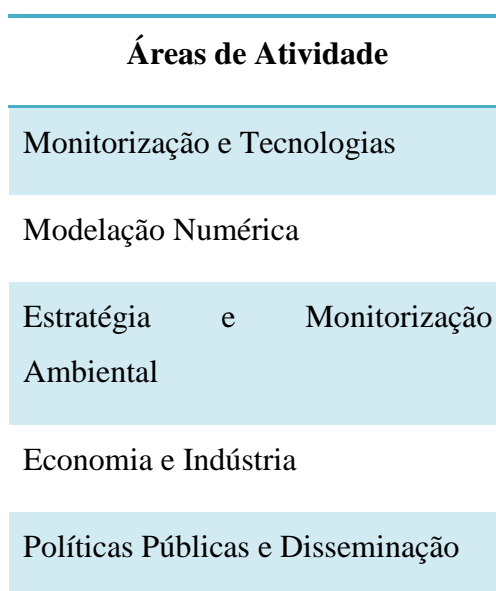
**Fonte:** Procedimentos da associação

#### **4.2.1. Identificação das áreas principais e áreas auxiliares e de gestão**

“A equipa é chave de sucesso do Centro, o seu principal ativo, para a qual concorre a riqueza e heterogeneidade de percursos e perfis, marcantes na capacidade e talento de inovar e na

qualidade e rigor do trabalho produzido” (relatório de sustentabilidade do WavEC, 2012: 29). A estrutura orgânica e o dimensionamento das áreas do WavEC foram divididos de acordo com as suas áreas de competência. Tratou-se, portanto, de uma orientação estratégica tendo em consideração as competências acumuladas e desenvolvidas e avaliado o potencial das áreas enquanto áreas de negócio, potencial de crescimento, evolução das energias marinhas e oceânicas e a natureza e objetivo dos projetos relacionados com as energias oceânicas. Assim, a estrutura organizativa do WavEC foi centrada na criação dos pilares de especialização das suas atividades e competências. As áreas em que está estruturado são: Políticas Públicas e Disseminação, Modelação Numérica; Economia & Indústria; Monitorização e Tecnologia e Estratégia e Monitorização Ambiental, conforme se pode verificar no quadro 4.2.

#### **Quadro 4.2 – Áreas de atividade e negócios do WavEC**



**Fonte:** Plano de Atividades e Orçamento 2014 do WavEC

As várias áreas do WavEC são responsáveis pela gestão e execução das atividades acima referidas, pela angariação de trabalho e pela definição e implementação da estratégia setorial e gestão de recursos humanos, em articulação com a estratégia e gestão global da associação. Devido à multidisciplinariedade e à variedade das tarefas de cada projeto, poderão existir projetos de uma determinada área que necessitem da participação de uma outra área, na realização de tarefas específicas, ocorrendo, por isso, transferência de serviços e recursos. Por outro lado, existe uma área auxiliar de gestão, transversal às áreas principais: a área administrativa e financeira.

#### **4.2.1.1. Tipologia das funções e papel na gestão**

No WavEC as funções estão repartidas, para além das atividades e serviços, pelas diversas áreas da estrutura orgânica, com o fim de assegurar os objetivos do centro. Segundo Carvalho (2014) as funções de uma empresa encontram-se divididas em funções essenciais, sem as quais a concretização do objeto último da organização não se alcança, e em funções complementares, que são aquelas que não contribuem para a concretização direta do objetivo da empresa. As funções identificadas e representadas no WavEC enquadram-se no grupo das funções essenciais. No entanto poderemos dividir essas funções em dois grupos:

- Funções de direção / coordenação e administrativa cuja natureza é deliberativa, de coordenação e financeira. Estas funções estão associadas às seguintes categorias:
  - Direção;
  - Gestor Financeiro;
  - Gestor de Comunicação.
- Funções de carácter técnico-científico que são aquelas que contribuem diretamente para o objetivo da associação e cujo desempenho depende da sua execução. São, portanto, funções de investigação, inovação, transferência de tecnologia e disseminação. Estas funções estão associadas às seguintes categorias:
  - Investigador Principal;
  - Investigador;
  - Investigador Júnior e;
  - Técnico.

“Em 2012, cerca de 75% dos colaboradores desempenhavam funções de investigação, com uma representação significativa também na área administrativa/financeira” (relatório de sustentabilidade do WavEC, 2012: 38).

##### **a) Funções de direção (Presidente da Direção e Diretora Executiva)**

Às funções de direção cabe a orientação estratégica e tática, a supervisão, a análise, as tomadas de decisões e a atuação. É, portanto, a função mais importante da associação e que maior responsabilidade exige, pois nela se suporta toda a associação. Grande parte das funções do presidente de direção incide, por um lado, na fixação de políticas e no controlo e coordenação dos esforços na execução estratégica e no Plano de Atividades e Orçamento

(PAO) e por outro lado, na supervisão da elaboração do PAO e do Relatório de Gestão e Contas (RGC), na representação da associação e, por último, na aprovação de atividades. Por outro lado foram delegadas funções diretivas a uma Diretora Executiva, nomeadamente as de implementação e monitorização do PAO. À Diretora Executiva cabe assegurar e supervisionar a gestão do escritório, a elaboração e execução do PAO e do RGC, bem como, assegurar o seu cumprimento, a direção dos Recursos Humanos (RH) e a representação da direção na sua ausência.

#### **b) Função financeira**

As funções da gestão financeira e administrativa traduzem-se na análise da rendibilidade da associação, ou seja, cabe assegurar o equilíbrio financeiro, comunicar e monitorizar fontes de financiamento (programas, prazos, condições); controlar a aplicação de recursos e assegurar a gestão de tesouraria. Sob a coordenação da Diretora Executiva cabe, ainda, à gestão financeira e administrativa garantir a gestão dos recursos humanos, a gestão corrente do escritório e a reunião de informação das várias áreas para preparação e elaboração do PAO e do RGC.

#### **c) Funções técnico-científicas**

Os coordenadores de área asseguram, entre outras funções, a prossecução dos processos técnico-científicos, o acompanhamento das atividades da área, contribuem para a elaboração dos relatórios de atividades e contas e identificam aspetos estratégicos de interesse da associação no que se refere às suas áreas, asseguraram a gestão dos RH das suas áreas, angariam novos trabalhos e respondem perante a direção executiva.

As funções dos gestores de projeto prendem-se com a execução das atividades no âmbito dos projetos, gestão de RH afetos aos projetos, ligação ao coordenador geral do projeto, elaboração dos relatórios periódicos e finais do projeto e comunicação de informação relevante para a elaboração do PAO e RGC no que respeita aos seus projetos.

#### 4.2.2. Caraterização de gastos e réditos

A disposição dos elementos sobre os gastos e réditos dos diferentes centros de atividades, permite não só uma repartição dos mesmos pelas diversas áreas como permite medir o seu desempenho (Mortal, 2007).

O WavEC dispõe de uma estrutura orçamental própria, composta por rubricas de gastos e de réditos. Trata-se de uma estrutura de rubricas de contabilidade analítica que se apresenta nos quadros 4.3 e 4.4.

##### Quadro 4.3– Rubricas de Gastos

Custos Indiretos
Recursos Humanos
Missões
Disseminação
Instalações
Aquisição de serviços
Bens tangíveis
Consumíveis
Quotas
Impostos
Outras Despesas
Provisões
Amortização anual

**Fonte:** Procedimentos da associação

##### Quadro 4.4– Rubricas de Réditos

Reconhecimento/ proveito	desreconhecimento
Cofinanciamento (financiamento privado de projetos públicos)	
Produção de Energia	
Outros Réditos	
Disseminação	
Prestação de Serviços	
Financiamento (nacional ou comunitário)	
Jóias/Quotas	

**Fonte:** Procedimentos da associação

### 4.3. O Plano de Atividades e Orçamento

No decorrer das entrevistas foi acentuada a importância do plano de atividades e orçamento anual. Todos os entrevistados reconhecem que se trata de uma base de trabalho - de ferramentas de gestão que não só servem como suporte de informação, como também constituem instrumentos de orientação, implementação e coordenação de atividades. O orçamento foi, ainda, apontado como instrumento de controle, de medida e balizagem das atividades, permitindo uma melhor organização e medição dos graus de esforço atribuídos às diversas atividades.

*“O orçamento permite-nos garantir uma atividade equilibrada em relação aos nossos recursos. Por um lado, compreende uma componente estratégica: é feita uma reflexão anual sobre as atividades a desenvolver esse ano e, por outro lado, compreende uma componente sobre os desvios, por que motivo ocorrem e quais as atividades que não foram desenvolvidas. Permite-nos, também, dar uma satisfação aos associados. A Assembleia Geral (AG) quer saber o que fazemos e tem de concordar com o que queremos fazer e com os recursos que iremos utilizar ou propomos”* (Presidente da Direção).

A elaboração do Plano de atividades e orçamento revela-se um processo com um determinado grau de complexidade, muito embora, procure traduzir os objetivos e planos de ação da associação. A elaboração do PAO inicia-se no último trimestre do ano, em Outubro, e são orçamentados valores para todas as rubricas de gastos e créditos da estrutura analítica da empresa. Esses valores são estimados numa base mensal e de acordo com a previsão das atividades a desenvolver, respeitando a estrutura das atividades do WavEC.

Com o crescimento da associação, criação de equipas de trabalho e reestruturação orgânica, a preparação do orçamento tem vindo a ser mais participativa e conta com a colaboração de todos os intervenientes. Porém, o desenvolvimento e aproveitamento das energias marinhas e oceânicas não têm um mercado estabelecido. Apesar dos investimentos feitos ainda não se desenvolveu a escala comercial, acresce, por isso, o nível de volatilidade da atividade do WavEC. Os coordenadores de áreas e os gestores de projetos sentem, por isso, alguma dificuldade em estimar determinadas atividades, como é o caso dos serviços de consultoria. Neste momento, esta incerteza refere-se apenas a cerca de 1/3 das despesas e receitas, uma vez que os projetos de I&D têm tipicamente a duração de 3 anos e representam cerca de 65% do financiamento do WavEC.

### **4.3.1. Elaboração do plano de atividades e orçamento e etapas do processo orçamental**

O Plano de Atividades e Orçamento são feitos através de um processo participativo dado a interdependência entre as áreas e a multidisciplinariedade das atividades. Trata-se, por isso, de um processo bastante exigente e que conta com um trabalho de coordenação entre todos os intervenientes. Este é caracterizado por várias etapas:

#### **1. Preparação inicial do orçamento e plano de atividades**

Para preparação do Plano de Atividades e Orçamento Anual, a Área Administrativa e Financeira (AAF) e a Direção Executiva (DE), responsáveis pela centralização da informação e supervisão do PAO, respetivamente, solicitam a cada gestor de projeto e coordenador de área informação relevante para a elaboração do PAO. Este processo arranca em Outubro, sendo solicitadas informações por cada tipo de atividade que compõem a estrutura do WavEC e para cada uma das rubricas de gastos e réditos. A consolidação dos orçamentos por atividades dá origem ao orçamento global da associação. Apesar de a associação estar organizada por diferentes áreas de competências, existem recursos que são partilhados e atividades transversais, que pela sua natureza, abrangem mais do que uma área. Assim, numa segunda fase, os coordenadores de área (CA) e os gestores de projetos (GP) trocam e partilham informação sobre as atividades que estão em curso e quais irão desenvolver, considerando a estrutura de atividades do WavEC. São, portanto, realizadas várias reuniões horizontais entre CA, GP e investigadores antes do envio de informação para a AAF e DE. Nessas reuniões são revistas as atividades em curso e as planeadas e é feita uma previsão para as principais rubricas de gastos e réditos.

#### **2. Coordenação da elaboração do orçamento**

Nesta fase a AAF reúne com cada gestor de projeto e coordenador de área para compilar a informação em cada uma das rubricas da gestão analítica. Trata-se, assim, de um processo “*bottom-up*”, isto é, a preparação e delimitação do orçamento iniciam-se ao nível das áreas de competências e, de seguida, é comunicado ao nível da AAF que coordenada, centraliza e verifica a informação. São analisados entre a AAF e os GP, numa primeira etapa, os orçamentos dos projetos com financiamento público, uma vez que são projetos plurianuais. São disponibilizados os valores, por cada responsável, das rubricas da gestão analítica em articulação com as rubricas internas de cada projeto e respeitando o orçamento estabelecido dos projetos. Posteriormente é repetido o mesmo processo para as restantes atividades do

WavEC. A previsão dos valores para a atividade de gestão é feita pela AAF e pela Direção Executiva. É analisado o histórico das despesas correntes e são facultados novos elementos pela direção executiva de acordo com a previsão de novas atividades. Cada gestor de projeto e coordenador de área indicam o valor que prevê para os RH e para cada atividade e os restantes custos diretos sendo o financiamento previsto apurado de acordo com os valores apresentados.

### **3. Apresentação do PAO à Direção**

Após a participação ativa de cada interveniente e quando consolidados os orçamentos de cada atividade, a AAF, com apoio e supervisão da Direção Executiva, elabora o PAO em função dessa agregação de orçamentos. Depois de preparado o orçamento e plano de atividades é apresentado, revisto e discutido com o Presidente da Direção antes de ser apresentado aos restantes membros que compõem a Direção. A apresentação do PAO à Direção é essencial, porque representa um dos órgãos deliberativos da associação. O PAO é apresentado, examinado e aprovado em reunião da Direção. Cabe à Direção emitir as orientações e propor as alterações que entender necessárias com base nos objetivos gerais do WavEC.

### **4. Aprovação final do PAO**

O Plano de Atividades e Orçamento é finalmente apresentado à AG, órgão máximo, a quem cabe a decisão e aprovação final. Após aprovação pela AG o PAO é formalmente aceite e inicia-se a sua execução.

#### **4.3.2. Interligação e transmissão de informação**

No WavEC, como em qualquer empresa, é essencial distinguir entre a informação que é relevante daquela que faz perder tempo e não gera resultados, por isso a comunicação e a troca de informação nem deverá ser deficitária em relação às necessidades nem excessiva e mal estruturada.

A comunicação interdepartamental foi considerada, pelos entrevistados, como o ponto crítico, não só da elaboração do orçamento global, como também foi apontada como uma falha da empresa. Todos reconhecem que é bastante importante que haja uma comunicação fluída entre as várias áreas, devido à transversalidade das atividades e consequente partilha e distribuição de recursos, principalmente, dos recursos humanos *“Há pouca partilha de informação e não é sistemática. A informação fornecida é pouco detalhada”*; *“Existe algum*

*contato com outras áreas, mas precisa ser trabalhado*”; *“Está dependente da proximidade dos trabalhos desenvolvidos, caso contrário depende dos coordenadores de área”* (Coordenadores de Áreas).

#### **4.3.2.1. Sistema de informação**

A associação utiliza um *software* de informação de apoio à gestão. Este sistema permite criar os orçamentos de cada uma das atividades e possibilita a introdução e alteração dos valores orçamentados. Após a introdução dos dados é possível consultar de imediato os mapas de apoio à gestão, como o orçamento das diversas atividades e a demonstração de resultados analítica. Para além disso, a associação utiliza também folhas de cálculo para apoio à gestão.

#### **4.3.2.2. Área coordenadora do orçamento**

A área administrativa e financeira é responsável pela coordenação do orçamento, desde a sua elaboração à apresentação à Direção. A sua função é essencial, porque para além de coordenar o processo orçamental é o facilitador da informação e facultar informação relevante durante esse processo. Parte das tarefas que lhe competem passam pela consolidação e introdução da informação no sistema operativo, ou seja, dos valores do orçamento. Tem, ainda, a responsabilidade de analisar a informação carregada e validar, numa perspetiva global, os valores apresentados pelos responsáveis.

### **4.4. Controlo orçamental**

O setor das energias marinhas e oceânicas ainda se encontra numa fase de desenvolvimento e investigação, por isso as margens comerciais dos trabalhos realizados pela WavEC são muito baixas, o que reforça a relevância do controlo orçamental. Este é assumido como uma ferramenta de acompanhamento da atividade. O processo de controlo orçamental assenta nas seguintes considerações:

#### **1) Revisões orçamentais**

O processo orçamental não deve ser um processo estático, cujo termo termina com a sua aprovação final pela AG. Pelo contrário, deverá representar um processo contínuo e dinâmico e com vista ao impacto motivacional dos principais responsáveis (Ferreira et al. 2014). No WavEC, e conforme entrevista à Gestora Financeira e *Controller* *“Trata-se de um processo evolutivo, tanto que o software de gestão foi apenas implementado em 2010. As*

*principais melhorias sentem-se ao nível da execução orçamental. É um processo moroso e é importante*”. O processo de revisão orçamental assume, por isso, uma importância vital para a associação. Conclui-se que para a associação faz sentido que existiam duas grandes revisões ao orçamento, a primeira ocorre no final do primeiro trimestre, tendo em conta o momento da preparação do orçamento em que a informação não é totalmente detalhada e existe alguma incerteza. Em Março a informação é mais concreta e conhecem-se os valores dos primeiros três meses e o nível de concretização de alguns pressupostos do orçamento sendo possível fazer as alterações necessárias e ajustamentos de acordo com os novos dados. Na apresentação dos dados trimestrais são refletidos os valores reais dos meses passados tendo por referência os valores previstos para o resto do ano e a última revisão efetuada. A segunda revisão ocorre em Setembro.

## **2) Execuções orçamentais**

A execução orçamental é feita trimestralmente, embora a associação esteja a trabalhar no sentido de a realizar numa base mensal/bimensal. O *reporting* trimestral é apresentado tendo em consideração a estrutura orçamental da empresa, onde são refletidos os valores das principais rubricas de gastos e réditos. A divulgação destes elementos permite à Direção um acompanhamento mais realista das atividades desenvolvidas e a análise da situação corrente, permitindo, posteriormente, uma tomada de decisão e revisão dos objetivos melhor fundamentados.

## **3) Análise dos desvios**

A comparação entre as realizações e o orçamentado assume um papel importante no WavEC. Foi consensual, entre os entrevistados, que os desvios existem, muito embora sejam relativamente controláveis “*Os desvios existem, mas não convém que ultrapassem as balizas essenciais. No caso do WavEC os desvios são relativamente controlados porque parte da sua atividade decorre de projetos europeus, que são plurianuais, e que tem peso significativo no financiamento – cerca de 65% do orçamento vem destes projetos, que têm regras fixas não permitindo muita margem para desvios. Os maiores desvios ocorrem nas prestações de serviço, cerca de 15-20% do orçamento corresponde a atividades não identificadas no início do ano e por isso podem induzir desvios mais significativos*” (Presidente da Direção). “*A definição das prestações de serviço é um processo incerto. Como é habitual em empresas de consultoria, neste caso agravada por não existir uma equipa comercial, o setor não está*

*ainda desenvolvido como atividade económica. Portanto, em relação aos réditos das prestações de serviços há desvios” (Gestora Financeira e Controller).*

Conforme referido anteriormente, grande parte da atividade do WavEC decorre de projetos com financiamento público, não permitindo grandes margens para desvios. No entanto, quando ocorrem, as causas que estão na sua origem são facilmente identificáveis: podem ocorrer prolongamentos dos projetos, atividades de investigação que não se realizaram devido a fatores exógenos, custos superiores aos previstos, custos de angariação de futuros projetos ou atividades pró-bono diferentes das previstas.

Todos concordam que o acompanhamento do orçamento e respetivo controlo orçamental é importante para avaliar o equilíbrio e saúde financeira da associação, planificação das atividades e gestão dos desvios. *“O orçamento permite-nos organizar as atividades e saber onde vamos dispendir esforços” (Diretora Executiva), “O orçamento é bastante importante e ajuda a planificar o ano”, “É uma linha orientadora para melhorar a nossa organização”, “Se existir um plano devidamente estruturado e validado é mais fácil delegar competências e gerir o que está aprovado”, “Permite ter algum controlo, nomeadamente, para percepção da capacidade de obter margem financeira, quer ao nível de liquidez quer na análise das contas” (Coordenadores de Áreas).*

#### **4.5. Principais dificuldades no processo orçamental**

O sistema de orçamentação do WavEC, tal como noutras empresas, também apresenta dificuldades e problemas. Um dos aspetos de maior relevância ao nível processual está relacionado com o fator temporal, dificultando a compilação e consolidação da informação necessária para realizar o orçamento. A equipa técnica, que é facilitadora de parte significativa da informação, é multidisciplinar e participa em projetos de natureza e com regras muito diversas, o que a obriga a viajar com muita frequência e a estar muito ausente do escritório, tornando os *timings* apertados para a AAF. Acresce, ainda, as dificuldades de comunicação entre áreas, que mereceu especial referência nas entrevistas e foi considerado como um ponto a melhorar dentro da organização. Mesmo verificando-se que a natureza das atividades executadas na associação estão interligadas e são transversais, não existe um procedimento que permita facilmente a coordenação entre áreas, o que acaba por causar atrasos na transmissão da informação e a existência de conflitos nos valores orçamentados,

principalmente ao nível da afetação dos RH, que obriga muitas vezes à revisão dos valores, tornando o processo ainda mais moroso.

Outro aspeto identificado por todos os entrevistados foi a dificuldade de planear as atividades, principalmente, quando dizem respeito aos serviços de consultoria. Esta dificuldade acentua-se devido à fragilidade de políticas comerciais e, sobretudo, por este ser ainda um setor económico incipiente. Este problema não se sente tanto quando se tratam de atividades relacionadas com os projetos europeus e nacionais, cujos orçamentos e tarefas são plurianuais e estão definidos *à priori*, os *delirerables* e metas são conhecidos com grande antecedência.

Para além disso, a preparação e realização do PAO coincide, muitas vezes, com a realização de revisões e execuções orçamentais e relatórios financeiros e auditorias a projetos com financiamento público, gerando alguns constrangimentos e desgaste dos recursos humanos.

Outra dificuldade observada relaciona-se com o suporte informático. Apesar de representar melhorias significativas para a gestão e permitir a comparação entre os valores reais e orçamentados, apresenta ainda algumas limitações quanto à simulação de cenários alternativos. O processo de atualização e carregamento de dados revela-se bastante lento, sempre que há alterações nos valores dos RH das várias atividades que é disponibilizada pelos seus responsáveis.

#### **4.6. Sugestões de intervenção – orçamento por áreas**

Face ao rápido crescimento, exploração de novos mercados e perante a própria diversificação das suas atividades, o WavEC sente necessidade de apurar os gastos e réditos relativos à sua atividade por áreas de competências/negócios.

Rapidamente a associação percebeu que seria necessário alterar comportamentos, redefinir a estrutura orgânica e aplicar novos modelos de gestão. É neste contexto que surge a necessidade da orçamentação por áreas. Com base nas divisões já existentes das áreas sugere-se que a associação reveja as suas competências para avaliar o grau de responsabilidade e desempenho da organização, das equipas e dos colaboradores. Sugere-se ainda que o orçamento global agregue tantos orçamentos quantos centros de responsabilidade, departamentos ou áreas existentes.

Para que o processo de orçamentação por áreas seja um processo integrado, responda às necessidades da associação e seja bem-sucedido, melhorando a eficácia do sistema de gestão da associação, é necessário que o WavEC disponha de condições associadas às principais funções de gestão que facilitem a sua implementação, realização e execução (Ferreira et al. 2014).

#### **4.6.1. Implementação de orçamentos por áreas**

Ainda que o processo de gestão orçamental atual da associação seja complexo e exigente, importa sensibilizar todos os intervenientes para aquelas que são as funções principais do orçamento, uma vez que a implementação de orçamentos por áreas poderá representar um nível de esforço acrescido e um nível de participação ainda maior. Nesse sentido o WavEC deu início a um processo de reorganização interna que visa o desenvolvimento de um novo modelo de atuação. Espera-se com este programa alcançar aqueles que são os propósitos da gestão orçamental nas empresas (Caiado, 2009) e (Ferreira et al. 2014):

- Planeamento anual das atividades através da promoção de hábitos de organização, previsão e cumprimento de prazos;
- Fomentação do espírito de equipa e coordenação de atividades e de áreas, promovendo e facilitando as relações interpessoais e interdepartamentais;
- Motivação dos coordenadores de áreas (CA) através da definição e comunicação dos objetivos globais e específicos para cada área;
- Promoção de uma melhor comunicação e organização da informação;
- Controlo das atividades, e
- Avaliação do desempenho através da definição e comunicação das responsabilidades e tomada de consciência pelos CA das ações por eles empreendidas.

No sistema de orçamentação que se pretende empreender existe um conjunto de ações alternativas a propor, em relação ao sistema atual, de forma a criar uma cultura de planeamento. Este é um princípio fundamental para que o sistema de gestão orçamental seja eficaz e para que haja envolvimento de todos os intervenientes. A maioria dos entrevistados nunca desempenhou, anteriormente, funções de coordenação de equipas e poucos revelam experiência em funções de gestão, motivo pelo qual deveriam ser desenvolvidas ações de formação e informação para determinar e influenciar o comportamento dos CA e, conseqüentemente, dos outros colaboradores afetados. Estas ações contribuiriam para uma

melhor consciencialização do sistema orçamental e seus princípios básicos - planeamento e controlo - promovendo, como fim último, uma participação ativa e maior envolvimento/relacionamento e entendimento de todos.

#### **4.6.2. Procedimentos e fases do processo orçamental por áreas**

Pereira e Franco (2001), Jordan et al. (2003), Caiado (2009), Ferreira et al. (2014) defendem que as empresas devem preparar um manual do orçamento que permita às mesmas detalhar os pontos/elementos do processo de planeamento com vista à descrição e definição dos objetivos e para uma melhor coordenação dos procedimentos a empreender, facultando dessa forma uma orientação/referência aos responsáveis (Direção e Coordenadores de Área) pela elaboração orçamental. Assim sendo sugere-se que nesse manual constem os seguintes pontos:

- A identificação das atividades a realizar, seus orçamentos e sua interligação;
- Descrição dos procedimentos gerais de elaboração, aprovação e execução e as orientações da Direção para o PAO;
- Descrição e definição dos objetivos e princípios a seguir no orçamento;
- A informação que deve ser enviada pela AAF às restantes áreas responsáveis e participantes no processo;
- Calendário do processo orçamental;
- Indicação dos mapas a elaborar por área;
- Indicação dos mapas finais de apresentação do orçamento;
- Processos de revisão.

Com base nas necessidades, estrutura e complexidade do sistema orçamental do WavEC (Drury, 2004 e Ferreira et al. 2014) entende-se que as etapas do processo devem seguir a seguinte sequência:

##### **a. Preparação e comunicação das linhas de orientação**

Antes da preparação propriamente dita do orçamento, importa que numa fase inicial sejam definidas, pela Direção do WavEC, as políticas a seguir, sejam fixados os objetivos e emitidas as orientações chave. A Direção deverá ainda comunicar qual o plano estratégico (longo prazo) para que haja interligação e coerência entre o orçamento, o planeamento e a estratégia da associação (Apêndice 4).

No decorrer das entrevistas é evidente a implicação e sintonia de todos os entrevistados com os objetivos do WavEC, porém a maioria concordou que os objetivos são difusos, pouco claros e definidos. *“Todos estão bastante implicados, mas os objetivos da empresa não estão claros, embora se tenha iniciado um processo de definição e elaboração estratégica”, “Não existe uma comunicação eficaz dos objetivos da empresa embora me sinta a participar nisso. As ações de reestruturação têm contribuído para isso”, “Os objetivos são difusos de forma genérica. O programa implementado pelo WavEC é um passo significativo para isso, porque estamos mais envolvidos”* (Coordenadores de Áreas).

Esta etapa é o ponto de partida para a preparação e elaboração dos orçamentos, pelo que os objetivos deverão ser claros, transparentes e atingíveis e comunicados a todos os colaboradores.

Além disso, deverão ser indicadas as datas de envio e recepção de informação e as datas para a discussão, aprovação e divulgação do orçamento.

#### **b. Determinação de fatores/variáveis decisivos do WavEC**

Importa também que a Direção defina e determine qual o fator decisivo para a associação uma vez que este poderá condicionar a preparação dos orçamentos. Esse fator poderá estar relacionado com o número de serviços de consultoria, com o valor que esperam obter ou com a natureza dos programas de financiamento. Dessa forma, os coordenadores de área poderão refletir sobre as medidas a empreender e antecipar mudanças necessárias (Horngren, 2004).

#### **c. Preparação inicial dos orçamentos por áreas**

A coordenação e elaboração do orçamento global decorrem de um processo *“bottom up”*, conforme referido anteriormente. Sugere-se que no processo de implementação de orçamentos por áreas o processo seja semelhante, desde que respeitadas as etapas anteriores. Assim, sugere-se que seja realizada uma reunião em Setembro com os CA onde sejam apresentadas as linhas orientadoras e objetivos para o ano seguinte e discutidos os planos de ação. Deverão ser ainda apresentados os mapas de apoio para a elaboração dos orçamentos e o calendário de tarefas e ser comunicados os dados históricos, com a comparação dos dois últimos anos. Ainda nesta reunião o órgão responsável pela coordenação dos orçamentos poderá indicar qual o objetivo de referência.

#### **d. Compilação da informação por áreas**

Apesar do WavEC ser uma empresa de pequena dimensão está dividida por áreas de competências que constituem as suas unidades estratégicas de negócios (UEN ou SBU). No entanto, estas áreas apesar de serem separadas relacionam-se entre si, devido à natureza das atividades do WavEC. É importante por isso ter um orçamento detalhado pelas diferentes áreas.

Após reunião com o órgão coordenador do orçamento, os CA poderão promover reuniões preparatórias entre si, com os gestores de projetos das suas áreas ou cujas atividades abrangem a sua ou mais áreas, com vista à definição e operacionalização dos orçamentos. Seria, assim, preparado o planeamento das atividades transversais, fixados os objetivos específicos, identificados e levantados os recursos disponíveis e necessários, elaborados os planos de ação, distribuídas as tarefas e feita a respetiva calendarização (ver mapa de apoio – Apêndice 3).

#### **e. Negociação do orçamento com a Direção Executiva**

Cada coordenador de área trabalha e analisa a informação correspondente à sua área a incluir no orçamento. Após a introdução e consolidação da informação no sistema de informação e após a emissão dos primeiros relatórios/cenários deveriam existir, numa segunda fase, reuniões entre o órgão coordenador do orçamento e os CA para análise crítica dos valores com vista à sua aprovação ou alteração. Um dos objetivos destas reuniões será facilitar a comunicação entre as áreas, dar a conhecer os resultados da área e as suas consequências e, assim, permitir que as decisões tomadas sejam feitas a nível interdepartamental, de forma fundamentada e cruzada. Se na fase anterior a informação das diferentes áreas não estiver concordante e interligada, aumenta o risco de, após a consolidação da informação, os valores terem de ser revistos e o processo tornar-se bastante exigente e moroso. Nesta fase é vital que tanto o órgão coordenador do orçamento (OCO) como os CA revejam os valores e que a negociação dos mesmos seja o mais realista possível, nem demasiado conservativos nem demasiado ambiciosos.

#### **f. Apresentação dos orçamentos e do orçamento global à Direção**

Depois de executadas as etapas anteriores é fundamental a apresentação do orçamento global conjuntamente com a agregação dos orçamentos por áreas à Direção, enquanto órgão de decisão. A apresentação do orçamento poderá ser feita pelo OCO que poderá apresentar os pontos chave e as principais linhas de ação. No entanto é da responsabilidade de cada CA a

preparação da exposição e argumentação dos dados referentes à sua área. Alargar esta apresentação aos Coordenadores de Área permite que todos tenham conhecimento do orçamento na íntegra e que os CA estejam alinhados, fortalecendo desta forma a comunicação interdepartamental. Por outro lado, o *feedback* por parte dos CA permitirá à Direção reconsiderar determinadas políticas que tenham sido estabelecidas.

#### **g. Revisão dos orçamentos após orientações e aceitação da Direção**

Conhecidas as alterações propostas pela Direção, cabe aos Coordenadores de Área, em conjunto com o Órgão Coordenador do Orçamento, avançarem com as modificações indicadas. O orçamento global e, conseqüentemente, os orçamentos por áreas, ficam concluídos quando é alcançado o consenso.

#### **h. Aceitação final do orçamento**

Depois de reunido consenso é apresentado à Assembleia Geral o Orçamento Global que tem agregados todos os orçamentos por áreas. Nos termos dos estatutos do WavEC a AG é o órgão máximo de decisão, pelo que o mesmo só é formalmente aceite após a sua aprovação.

Em janeiro do ano civil seguinte deverá iniciar-se a sua execução.

#### **i. Apresentação aos colaboradores**

A apresentação do orçamento anual poderia ser realizada apenas pela Direção e Coordenadores de Áreas, sendo que a informação seria transmitida em “cascata”, ou seja, de forma descendente pela linha hierárquica. Assim sendo, a apresentação do orçamento aos colaboradores deverá também fazer parte do processo orçamental para que todos fiquem com a mesma percepção deste instrumento de gestão, tomem conhecimento das mesmas linhas de orientação e todos se sintam implicados na persecução dos objetivos fixados.

A comunicação é um dos aspetos mais importantes na medida em que envolve e cria cumplicidade entre os objetivos globais da associação e os seus colaboradores, promovendo o alinhamento estratégico para que em qualquer nível da associação entendam os objetivos por áreas e individuais de acordo com a estratégia global (Jordan et al. 2003).

#### **j. Revisões contínuas dos orçamentos**

O processo orçamental não se esgota com a apresentação do orçamento e com a sua aplicação no início do ano civil. As revisões dos orçamentos são bastante importantes e por isso deverão ser feitas de forma contínua. Na associação deveriam ser realizadas numa base mensal permitindo a comparação entre as realizações e os valores orçamentados, a análise

dos desvios e quais as suas causas, a tomada de ações corretivas e a revisão dos objetivos para os períodos seguintes.

#### **4.6.3. Sistema de informação**

Outro fator fundamental e importante prende-se com o sistema de informação. Segundo Caiado (2009): “A informação está intimamente ligada à decisão – acto de tomar partido e de tomar o curso de ação.” Como referido anteriormente o sistema de informação do WavEC assenta em folhas de cálculo e num *software* de Gestão. Este *software* foi implementado e adaptado às necessidades da associação em 2010, pelo que seria prematuro mudar de *software* sem antes aproveitar todas as suas potencialidades, para além dos custos associados ao desenvolvimento de uma nova aplicação.

À medida que se processa o crescimento da empresa importa analisar as ferramentas de apoio à gestão existentes no mercado, de que são exemplos a: plataforma SQL Server, o *Software Oracle – Hyperion Financial Management* ou o ERP – *Enterprise Resource Planning*. Tratam-se de aplicações para, tornar o acesso, a análise e a tomada de decisão mais rápidos.

#### **4.6.4. Órgão coordenador do processo de orçamentação**

O órgão responsável pelo controlo de gestão assume para além das funções descritas anteriormente, um papel preponderante, porque não só fica incumbido da preparação e elaboração do orçamento global, como neste caso, tem de consolidar os diversos orçamentos. Assim sendo, e de acordo com Jordan et al. (2003), Anthony e Govindarajan (2007) e Ferreira et al. (2014), a este órgão poderão estar associadas as funções de:

- i. A redação do manual do orçamento e garantir que os processos enunciados sejam coerentes com o sistema de gestão analítico;
- ii. Divulgação e comunicação dos procedimentos dos orçamentos;
- iii. Calendarização das tarefas;
- iv. Apoio na preparação dos orçamentos;
- v. Promoção da interligação e a comunicação entre departamentos;
- vi. Coordenação e atribuição de responsabilidades;
- vii. Disponibilização da informação base para a preparação do orçamento;
- viii. Análise e interpretação conjunta dos resultados aquando da execução do orçamento.

A função deste órgão é a de garantir que os responsáveis pela elaboração de cada orçamento por áreas executem essa tarefa com alguma facilidade e entendimento e que os orçamentos contenham a informação relevante para cada área e para a organização. Trata-se, portanto, de uma função de “harmonizador da informação” que atualmente compete à gestora financeira e *controller*.

#### **4.6.5. Envolvimento da Direção**

Segundo Carvalho (2014: 165) a função direção “é a mais importante da empresa, pois nela se suporta toda a essência da organização. Mais delicada de definir, é de atuação difusa e multiforme. Diz respeito ao modo como se emitem as instruções, os processos de tomada de decisão e o modo de envolvimento e motivação do fator humano”.

Na associação não é exceção e as funções de direção assumem igual importância. O presidente da direção e a diretora executiva são porta-vozes do resto da direção junto da AG, mas são também responsáveis pelo comprometimento das equipas.

No decorrer do processo orçamental por áreas é importante que mantenham um papel de coordenadores entre os responsáveis de cada área evitando futuros conflitos e harmonizando as atividades com vista à persecução do objetivo final comum. São funções da direção assegurar a transmissão da informação (estratégias e linhas orientadoras), o cumprimento do plano e orçamentos e das atividades propostas, a medição de esforços e fortalecer a confiança e interligação contínua e coerente entre áreas e atividades.

A importância da direção nas organizações torna-se evidente quando se analisa a sua relação linear com as funções de gestão. Segundo Teixeira (2014: 187) “a forma como o gestor exerce a direção na sua empresa é como que a «pedra-de-toque» do seu estilo de categoria”. A figura 4.2 procura representar o estreito relacionamento entre as principais funções de gestão com especial destaque da direção.

**Figura 4.2 – Funções da gestão**



**Fonte:** Teixeira (2014: 187)

#### **4.6.6. Comunicação interdepartamental**

Na elaboração dos orçamentos por áreas a comunicação interdepartamental representa um contributo decisivo e indispensável, pois promove a articulação dos orçamentos de cada área (transmissão de aspetos e elementos essenciais à elaboração, execução e análise dos orçamentos) e permite consolidar, pela gestão financeira, a informação fornecida pelas várias áreas da empresa de forma atempada e rápida.

O processo de orçamentação por áreas será mais facilmente aceite se forem fortalecidas as linhas de comunicação entre áreas e se existir uma boa comunicação. O orçamento não é só uma representação financeira da empresa, mas também reflete os objetivos e os planos de ação e tem por isso um efeito motivacional nos coordenadores de áreas e restante equipa.

A promoção de reuniões interdepartamentais – reuniões preparatórias mencionadas nas fases do processo orçamental - seria um primeiro passo para promover a comunicação e interação entre departamentos.

#### **4.6.7. Transferência de recursos humanos entre áreas**

O processo de transferência de recursos humanos entre as áreas deverá ser acompanhado de um conjunto de pressupostos tais como:

- Reconhecimento da associação das áreas auxiliares de apoio e áreas principais: no caso da associação importa que a definição das áreas seja clara, ou seja, as áreas principais são aquelas cuja atividade afeta diretamente a obtenção de produtos ou

serviços e as áreas auxiliares são aquelas cuja atividade consiste no fornecimento de serviços a outras áreas (auxiliares e principais);

- Identificação das atividades da associação e respectiva distribuição entre as áreas;
- Apuramento dos custos de funcionamento das áreas e determinação dos custos diretos das atividades.

Sugere-se que o primeiro passo deste processo considere a orçamentação e apuramento dos réditos e dos custos de cada área e respectivo consumo de recursos (humanos e materiais) de acordo com as atividades contidas na área. O valor dos recursos humanos deve ser calculado em função do valor hora estimado para cada colaborador e do número de horas de trabalho (valor hora) orçamentadas em cada atividade.

O passo seguinte consistirá no apuramento dos custos de cada área de acordo com a utilização de recursos humanos da área e na atividade de outras áreas que para ela contribuem e que se designam por cedências/transferências internas.

Para que estas fases se concretizem assume-se que as relações estabelecidas são: das áreas principais entre si; das áreas auxiliares entre si e das áreas principais e auxiliares umas com as outras.

Relativamente à transferência de recursos humanos sugere-se que o orçamento das áreas seja feito com base nos valores mensais e que a sua base de imputação considere o n.º de colaboradores, o n.º total de horas de trabalho e os valores unitários das horas de trabalho de cada colaborador. Sugere-se que numa fase inicial as horas de trabalho sejam alocadas às várias atividades da associação. Sempre que haja cedências internas (transferência de recursos humanos) deve ser feita uma transferência de verbas entre áreas, quer dos custos (ver Figura 4.4 e 4.6) quer dos réditos (ver Figura 4.7). Para isso propõe-se que o controlo financeiro seja feito numa base mensal e consoante o tempo que o colaborador estiver efetivamente dedicado nas folhas de horas a cada atividade essa cedência seja feita entre contas de áreas. Sugere-se que o preço de transferência interna seja um custo para uma área e constitua o proveito de outra<sup>4</sup>. A base de cálculo das transferências internas no âmbito de projetos ou atividades estruturantes poderá considerar o valor unitário de horas de trabalho e as horas prestadas, no entanto quando se trata de cedências internas no âmbito de serviços de consultoria sugere-se que a base de cálculo das cedências internas tenha em consideração

---

<sup>4</sup> Ver capítulo 2, ponto 2.3.3 Transferências entre Centros de Responsabilidade e Preços de Transferência Internos.

os valores de venda definidos para cada categoria das funções desempenhadas. Com base nas folhas de horas sugere-se que seja elaborada uma matriz de horas prestadas e recebidas (Figura 4.4) e que a base de cálculo dos proveitos da área que cedeu horas a outra considere o valor da transferência interna e o peso das horas prestadas de cada área (Figura 4.5).

As etapas propostas para transferência de recursos humanos por áreas baseiam-se no sistema de preços de transferência interna.

**1.ª Etapa:** Consiste na repartição dos custos diretos atribuídos a cada atividade que constitui a área e onde se espera que sejam utilizados (conforme quadro 4.3). A esta repartição chamaremos primária.

**Figura 4.3 – Repartição primária dos custos pelas áreas**

Gastos	Áreas					
	A-G	P- M	P- T	P-A	P-PPD	P-E&I
Ordenados	209.140,00 €	263.940,00 €	224.957,00 €	118.180,00 €	61.299,00 €	63.804,00 €
Recursos Humanos (formação/outros)	18.140,00 €	15.986,00 €	24.837,00 €	7.097,00 €	- €	1.174,00 €
Missões	9.728,96 €	16.596,00 €	38.190,00 €	12.550,00 €	4.771,00 €	10.357,00 €
Disseminação	12.533,29 €	2.693,00 €	10.007,00 €	7.011,00 €	14.189,00 €	- €
Instalações	51.069,98 €	- €	- €	- €	- €	- €
Aquisição de serviços	42.801,50 €	2.553,00 €	41.005,00 €	9.833,00 €	14.670,00 €	1.316,00 €
Bens tangíveis	3.804,21 €	185,00 €	33.612,00 €	2.061,00 €	107,00 €	- €
Consumíveis	2.756,12 €	15,00 €	2.835,00 €	3.657,00 €	324,00 €	32,00 €
Quotas	400,38 €	- €	- €	- €	- €	- €
Impostos	- €	- €	- €	- €	- €	- €
Outras	3.129,27 €	3.428,00 €	- €	- €	- €	- €
Provisão	- €	- €	- €	1.886,00 €	- €	- €
Amortização	16.410,36 €	1.767,00 €	31.035,00 €	13.538,00 €	16.555,00 €	- €
Custos indiretos ( <i>overheads</i> )	- €	30.716,30 €	40.647,80 €	17.581,30 €	11.191,50 €	7.668,30 €
<b>Total</b>	<b>369.914,07 €</b>	<b>337.879,30 €</b>	<b>447.125,80 €</b>	<b>193.394,30 €</b>	<b>123.106,50 €</b>	<b>84.351,30 €</b>

**Fonte:** *Outputs* empresa (valores fictícios) e adaptado (Caiado, 2009 e Ferreira et al. 2014)

### **Cálculos Auxiliares:**

Ordenados: Valor Hora<sup>5</sup> (cada colaborador da área) \* n.º de horas de trabalho estimadas (total da área).

Outros custos diretos (rubricas de gastos interna): custos atribuídos a cada rubrica de gastos e a cada atividade que constitui a área ( $\sum$  rubrica missões de Projetos+Prestações de Serviços+Atividades Estruturantes).

<sup>5</sup> (Encargos Sociais + benefícios) / total de horas produtivas

Custos indiretos: Os custos indiretos compreendem todos os custos elegíveis que não podem ser identificados pelo parceiro como diretamente imputáveis ao projeto, mas que se encontram relacionados com os custos diretos elegíveis atribuídos ao mesmo. Portanto, X% das despesas elegíveis diretas do projeto.

**2.ª Etapa:** Consiste na repartição dos custos de recursos humanos entre as áreas, tendo em consideração as relações estabelecidas.

**Figura 4.4 – Mariz de horas prestadas e recebidas entre áreas**

Áreas	A-G	P-M	P-T	P-A	P-PPD	P-E&I
A-G				450	1206	
P-M	250			150		
P-T	250				450	
P-A						
P-PPD						
P-E&I	330	1500	300			
	Horas recebidas →					

Horas prestadas ↓

**Fonte:** *Outputs* empresa (valores fictícios) e adaptado (Ferreira et al. 2014)

Exemplos:

A área A-G prestou 250h à área P-M (Projeto P)

A área A-G prestou 250h à área P-T (Projeto D)

**Figura 4.5 – Mariz representativa dos pesos das prestações de cada área**

Áreas	A-G	P-M	P-T	P-A	P-PPD	P-E&I
A-G				8%	28%	
P-M	3%			2,5%		
P-T	3%				11%	
P-A						
P-PPD						
P-E&I	4%	13%	3%			

**Fonte:** *Outputs* empresa (valores fictícios) e adaptado (Ferreira et al. 2014)

Exemplos:

A área A-G prestou 250h à área P-M ( $250/7830h^6=0.0319$ )

A área P-A prestou 150h à área P-M ( $150/6000=0.025$ )

<sup>6</sup> Total de horas produtivas da área

**Figura 4.6 – Transferências internas de recursos humanos entre áreas**

Gastos	Áreas					
	A-G	P- M	P- T	P-A	P-PPD	P-E&I
Ordenados	155.630,00 €	233.265,00 €	222.278,00 €	92.063,00 €	39.688,50 €	63.804,00 €
Transferências internas						
A-G		10.255,00 €	25.000,00 €			18.255,00 €
P- M						30.675,00 €
P- T						2.679,00 €
P-A	19.588,00 €	6.529,00 €				
P-PPD	13.713,00 €		7.897,50 €			
P-E&I						
Recursos Humanos (formação/outros)	18.140,00 €	15.986,00 €	24.837,00 €	7.097,00 €	- €	1.174,00 €
Missões	9.728,96 €	16.596,00 €	38.190,00 €	12.550,00 €	4.771,00 €	10.357,00 €
Disseminação	12.533,29 €	2.693,00 €	10.007,00 €	7.011,00 €	14.189,00 €	- €
Instalações	51.069,98 €	- €	- €	- €	- €	- €
Aquisição de serviços	42.801,50 €	2.553,00 €	41.005,00 €	9.833,00 €	14.670,00 €	1.316,00 €
Bens tangíveis	3.804,21 €	185,00 €	33.612,00 €	2.061,00 €	107,00 €	- €
Consumíveis	2.756,12 €	15,00 €	2.835,00 €	3.657,00 €	324,00 €	32,00 €
Quotas	400,38 €	- €	- €	- €	- €	- €
Impostos	- €	- €	- €	- €	- €	- €
Outras	3.129,27 €	3.428,00 €	- €	- €	- €	- €
Provisão	- €	- €	- €	1.886,00 €	- €	- €
Amortização	16.410,36 €	1.767,00 €	31.035,00 €	13.538,00 €	16.555,00 €	- €
Custos indiretos ( <i>overheads</i> )	- €	29.327,20 €	43.669,65 €	14.969,60 €	9.030,45 €	12.829,20 €
<b>Total</b>	<b>349.705,07 €</b>	<b>322.599,20 €</b>	<b>480.366,15 €</b>	<b>164.665,60 €</b>	<b>99.334,95 €</b>	<b>141.121,20 €</b>

**Fonte:** *Outputs* empresa (valores fictícios) e adaptado (Ferreira et al. 2014)

### **Cálculos Auxiliares:**

Ordenados: Valor Hora (cada colaborador da área) \* n.º de horas de trabalho estimadas (total da área) – valor das horas prestadas a outras áreas.

Transferências internas: Valor H (cada colaborador) \* n.º de horas de trabalho prestadas e/ou recebidas de outras áreas.

Custos indiretos: X% das despesas elegíveis diretas do projeto da área (transferências internas inclusive)

**3.ª Etapa:** Apuramento dos gastos totais e dos respetivos réditos de cada área através da soma dos custos diretos e indiretos de cada atividade (projeto ou prestação de serviços).

**Figura 4.7 – Repartição dos réditos e gastos das áreas**

	Áreas					
	A-G	P- M	P- T	P-A	P-PPD	P-E&I
<b>Réditos</b>						
Jóias/quotas	44.000,00 €	1.000,00 €	4.000,00 €	2.000,00 €	4.000,00 €	
Financiamento Público		304.176,00 €	426.152,00 €	70.000,00 €	33.472,00 €	177.726,00 €
Financiamento Privado (PS)	50.000,00 €	29.850,00 €	40.000,00 €	60.000,00 €	7.800,00 €	30.000,00 €
Prest. Serviços das outras áreas						
Produção Energ.			5.000,00 €			
Patrocínios/Donativos	5.000,00 €				10.000,00 €	
Inscrições					6.000,00 €	
Outros	2.400,00 €		376,68 €			
Overheads das outras áreas	59.026,68 €	32.278,65 €	3.063,88 €	26.850,18 €	26.245,25 €	
<b>Total</b>	<b>160.426,68 €</b>	<b>367.304,65 €</b>	<b>478.592,56 €</b>	<b>158.850,18 €</b>	<b>87.517,25 €</b>	<b>207.726,00 €</b>
<b>Gastos</b>						
Ordenados	155.630,00 €	233.265,00 €	222.278,00 €	92.063,00 €	39.688,50 €	63.804,00 €
Transferências internas						
<b>A-G</b>		10.255,00 €	25.000,00 €			18.255,00 €
<b>P- M</b>						30.675,00 €
<b>P- T</b>						2.679,00 €
<b>P-A</b>	19.588,00 €	6.529,00 €				
<b>P-PPD</b>	13.713,00 €		7.897,50 €			
<b>P-E&amp;I</b>						
Recursos Humanos (formação/outros)	18.140,00 €	15.986,00 €	24.837,00 €	7.097,00 €	- €	1.174,00 €
Missões	9.728,96 €	16.596,00 €	38.190,00 €	12.550,00 €	4.771,00 €	10.357,00 €
Disseminação	12.533,29 €	2.693,00 €	10.007,00 €	7.011,00 €	14.189,00 €	- €
Instalações	51.069,98 €	- €	- €	- €	- €	- €
Aquisição de serviços	42.801,50 €	2.553,00 €	41.005,00 €	9.833,00 €	14.670,00 €	1.316,00 €
Bens tangíveis	3.804,21 €	185,00 €	33.612,00 €	2.061,00 €	107,00 €	- €
Consumíveis	2.756,12 €	15,00 €	2.835,00 €	3.657,00 €	324,00 €	32,00 €
Quotas	400,38 €	- €	- €	- €	- €	- €
Impostos	- €	- €	- €	- €	- €	- €
Outras	3.129,27 €	3.428,00 €	- €	- €	- €	- €
Provisão	- €	- €	- €	1.886,00 €	- €	- €
Amortização	16.410,36 €	1.767,00 €	31.035,00 €	13.538,00 €	16.555,00 €	- €
Custos indiretos (overheads)	- €	29.327,20 €	43.669,65 €	14.969,60 €	9.030,45 €	12.829,20 €
<b>Total</b>	<b>349.705,07 €</b>	<b>322.599,20 €</b>	<b>480.366,15 €</b>	<b>164.665,60 €</b>	<b>99.334,95 €</b>	<b>141.121,20 €</b>
<b>Resultado</b>	<b>-189.278,39</b>	<b>44.705,45</b>	<b>-1.773,59</b>	<b>-5.815,42</b>	<b>-11.817,70</b>	<b>66.604,80</b>

**Fonte:** *Outputs* empresa (valores fictícios) e adaptado (Caiado, 2009 e Ferreira et al. 2014)

### **Cálculos Auxiliares:**

*Overheads* de outras áreas: transferências internas + (peso das horas prestadas\*custos indiretos (*overheads* da área que recebeu as horas))

Exemplo: *overheads* de outras áreas de P-T: 2679€ + (3%\*12829.20€)=26850.18€

#### **4.6.8. Mapas Previsionais por áreas**

Após o levantamento da informação por áreas, inicia-se a elaboração e consolidação da informação, por rubricas de gastos e créditos internos e de acordo com os centros de atividades correspondentes ou atribuídos a cada área. Na fase de implementação deste novo processo sugere-se que esta tarefa seja executada pelos CA com o auxílio do órgão coordenador dos orçamentos.

Sugere-se, ainda, que todos os mapas de apoio à preparação do orçamento sejam distribuídos pelos responsáveis aquando da apresentação do manual de orçamento e para posterior preenchimento (Apêndice 3). O orçamento anual de cada área, bem como a demonstração de resultados por natureza (analítica) e a demonstração de resultados consolidada poderão manter o formato idêntico ao orçamento global e por isso deverão ser estruturados da mesma forma para facilitar a sua análise. Assim, estes mapas anuais poderão ser desdobrados em períodos menores (por meses ou trimestres) para facilitar o controlo. Os mapas finais a apresentar deverão apresentar o seguinte formato:

**Quadro 4.5 – Orçamento por áreas para o ano N (proposta de mapa final)**

Área de Ambiente	Anual												total acumulado
	J	F	M	A	M	J	J	A	S	O	N	D	
<b>Réditos</b>													
Jóias/quotas													
Financiamento Público													
Financiamento Privado (PS)													
Prest. Serviços das outras áreas													
Produção Energ.													
Patrocínios/Donativos													
Inscrições													
Outros													
<i>Overheads</i> das outras áreas													
<b>Total</b>													
<b>Gastos</b>													
Ordenados													
Transferências internas													
<b>A-G</b>													
<b>P- M</b>													
<b>P- T</b>													
<b>P-A</b>													
<b>P-PPD</b>													
<b>P-E&amp;I</b>													
Recursos Humanos (formação/outros)													
Missões													
Disseminação													
Instalações													
Aquisição de serviços													
Bens tangíveis													
Consumíveis													
Quotas													
Impostos													
Outras													
Provisão													
Amortização													
Custos indiretos ( <i>overheads</i> )													
<b>Total</b>													
<b>Resultado</b>													

**Fonte:** *Output* do sistema de gestão financeira

**Quadro 4.6 – Demonstração de Resultados por Áreas do Mês X ou do Ano X  
(proposta de mapa final)**

Área de Ambiente	Valores do mêsX ou do Ano X		
	Real	Orçamento	Desvio
<b>Réditos</b>			
Jóias/quotas			
Financiamento Público			
Financiamento Privado (PS)			
Prest. Serviços das outras áreas			
Produção Energ.			
Patrocínios/Donativos			
Inscrições			
Outros			
<i>Overheads</i> das outras áreas			
<b>Total</b>			
<b>Gastos</b>			
Ordenados			
Transferências internas			
<b>A-G</b>			
<b>P- M</b>			
<b>P- T</b>			
<b>P-A</b>			
<b>P-PPD</b>			
<b>P-E&amp;I</b>			
Recursos Humanos (formação/outros)			
Missões			
Disseminação			
Instalações			
Aquisição de serviços			
Bens tangíveis			
Consumíveis			
Quotas			
Impostos			
Outras			
Provisão			
Amortização			
Custos indiretos ( <i>overheads</i> )			
<b>Total</b>			
<b>Resultado</b>			

**Fonte:** Output do sistema de gestão financeira e Caiado (2009: 490)

**Quadro 4.7 – Demonstração de Resultados Previsional consolidada (proposta de mapa final)**

	Áreas					
	A-G	P- M	P- T	P-A	P-PPD	P-E&I
<b>Réditos</b>						
Jóias/quotas						
Financiamento Público						
Financiamento Privado (PS)						
Prest. Serviços das outras áreas						
Produção Energ.						
Patrocínios/Donativos						
Inscrições						
Outros						
Overheads das outras áreas						
<b>Total</b>						
<b>Gastos</b>						
Ordenados						
Transferências internas						
<b>A-G</b>						
<b>P- M</b>						
<b>P- T</b>						
<b>P-A</b>						
<b>P-PPD</b>						
<b>P-E&amp;I</b>						
Recursos Humanos (formação/outros)						
Missões						
Disseminação						
Instalações						
Aquisição de serviços						
Bens tangíveis						
Consumíveis						
Quotas						
Impostos						
Outras						
Provisão						
Amortização						
Custos indiretos ( <i>overheads</i> )						
<b>Total</b>						
<b>Resultado</b>						

**Fonte:** Output do sistema de gestão financeira e Caiado (2009: 488)

## **4.7. Análise, Discussão dos Resultados e Sugestões de Intervenção**

Os resultados foram organizados de forma a atender às questões e aos objetivos do estudo. Deste modo, neste *item* é abordada a análise dos mesmos dados.

### **4.7.1. Análise dos aspetos ligados aos processos de orçamentação e eficiência organizacional**

A primeira parte da análise pretende responder à Q1 - O processo orçamental por áreas facilita os processos de Planeamento e Controlo Orçamental e, conseqüentemente, a eficiência organizacional?

Da evidência recolhida (entrevistas), constata-se que os intervenientes no processo orçamental atribuem um elevado grau de importância ao orçamento global e à proposta de elaboração de orçamentos por áreas. Dos resultados obtidos conclui-se, também, que o orçamento é visto como uma ferramenta de gestão utilizada para aumentar o planeamento e controlo na Associação. Porém, aspetos como: a comunicação e clareza da estratégia e dos objetivos globais e das áreas, comunicação interdepartamental e troca de informação, discordância quanto ao grau de autonomia de cada CA e fragilidades no planeamento mereceram especial referência nas entrevistas.

Pode ainda concluir-se, através dos dados recolhidos e de acordo com a revisão da literatura feita, que os orçamentos detalhados por áreas poderão melhorar a coordenação entre as áreas, criar melhores condições para o planeamento das atividades, permitirão uma melhor organização e atribuição das responsabilidades se contemplarem as funções de gestão e se a eles estiver vinculada a estratégia global da organização e a estratégia das unidades estratégicas de negócios.

López (2008) afirma que sem planeamento a função de controlo não faz sentido.

Por sua vez, Kaplan e Norton (2001) *apud* López (2008)<sup>7</sup> afirmaram através de um estudo realizado em empresas americanas que “60% das organizações não vinculam a estratégia e o orçamento”.

---

<sup>7</sup> Kaplan, Robert; Norton, David (2001): **Como utilizar o Quadro de Comando Integral**. Ediciones Gestión. 2000

Segundo Jordan et al. (2003) uma empresa sem objetivos ou cujos objetivos estejam mal definidos e sejam difusos e que pretenda implementar uma estrutura baseada por centros de responsabilidade é mais facilmente confrontada com o fracasso.

Uma vez que a orçamentação por áreas ainda não foi implementada na associação sugere-se que o processo se inicie “*top down*”, ou seja, devem ser:

- Definidos e comunicados os objetivos estratégicos da associação;
- Ajustadas as atividades estratégicas a cada área e solicitados os planos às áreas;
- Negociados e aprovados os objetivos e estratégias das áreas;
- Apresentados os objetivos e estratégias globais e das áreas.

Posteriormente, a coordenação e elaboração dos orçamentos poderão decorrer de um processo “*bottom up*”.

Atendendo aos aspetos que maior relevância mereceram nas entrevistas, sugere-se que a elaboração ou redefinição da estratégia, sua comunicação e concretização pela equipa, bem como a fixação e prossecução dos objetivos da associação, constituam algumas das tarefas principais da Direção e que a estas se dediquem de forma periódica. As sugestões apresentadas poderão melhorar a eficiência organizacional quanto maior for o nível de aceitação pelos responsáveis de área e restante equipa, propõe-se, por isso, que a direção aposte na formação dos coordenadores na área de gestão e coordenação de equipas e ausculte não só os coordenadores de área como também os restantes elementos da equipa.

A associação poderá ainda incitar momentos de reflexão para os que têm responsabilidades no WavEC através da comunicação das etapas do processo orçamental sugeridas por Drury (2004). Neste caso de estudo os coordenadores de área não apresentaram forte cultura organizacional embora se sintam envolvidos com os objetivos da associação, isto é, a comunicação dos objetivos é considerada, pelos mesmos como pouco eficaz e genérica. Promover e fortalecer a cooperação de todos poderá facilitar todo o processo proposto.

Por outro lado, a orçamentação por áreas poderá aumentar a concorrência pelos recursos globais a distribuir e limitar ou dificultar a coordenação estratégica entre as áreas se os aspetos negativos, referidos acima, se mantiverem.

Tendo em conta a necessidade de informação com interesse para a Direção sugere-se que o orçamento global seja baseado nas atividades em articulação com as áreas, por exemplo: Investigação & Desenvolvimento; Mercado & Inovação; Atividades Pro Bono;

Licenciamento e Políticas Públicas. É proposto este método assumindo-se que a orçamentação por áreas poderá fornecer informação pertinente, dada a natureza das atividades que a associação desenvolve e a sua dimensão.

#### **4.7.2. Análise do impacto das transferências internas nos resultados da empresa**

Neste subponto pretende-se analisar os aspetos relacionados com a Q2 - A distribuição de atividades, a definição dos PTI e a transferência de recursos humanos têm impacto nos resultados das áreas e nos resultados globais da empresa?

Um dos aspetos centrais do estudo realizado prende-se com a cedência de recursos humanos entre as áreas. Considerando a informação recolhida pode concluir-se que a transferência interna constituída apenas num custo para um centro e “menos um custo” para outro poderá criar tensões internas e desmotivação entre as áreas e as equipas. Propõe-se por isso, que as transferências internas constituam um custo para a área compradora e um proveito para a área fornecedora.

As transferências internas ao nível dos serviços de consultoria deverão ser feitas de acordo com um valor definido pela gestão, ou eventualmente pelo valor de venda definido para cada uma das categorias referidas no ponto 4.2.1.1. (tipologia das funções e papel na gestão).

Sugere-se que a área auxiliar – gestão, aquando da elaboração do seu orçamento agrupe os seus gastos e réditos por natureza para que os decisores possam conhecer o seu impacto nos resultados finais. Propõe-se, assim, que sejam agrupados em gastos e réditos diretos da área (recursos humanos, missões, outros réditos) e gastos e réditos indiretos que são comuns a outras áreas, uma vez que os valores afetos às rubricas de gastos como: instalações, aquisições de serviços, bens tangíveis e consumíveis não são gastos específicos da área gestão. Esta repartição permitirá conhecer o seu peso nos resultados finais e comparar com os custos indiretos suportados pelos projetos. A associação poderá em alternativa, ao coeficiente baseado no peso das horas de trabalho prestadas, determinar esse coeficiente com base nesta repartição e comparação.

A definição dos critérios para atribuição das atividades a uma área é relevante, uma vez que a dimensão das áreas não é igual e existem áreas cujos gastos com recursos humanos constituem parte significativa do seu orçamento, como a área de Políticas Públicas e Disseminação e Economia & Indústria. São, portanto, áreas compostos por 2 ou 3 pessoas

apenas e que integram poucos projetos com financiamento público. Dada a sua dimensão, a natureza das atividades que desenvolvem e as horas de trabalho que prestam ou recebem de outras áreas, não havendo retornos/réditos para essas áreas. Para além de fatores motivacionais, poderá questionar-se a existência de umas e a necessidade de outras áreas. Sugere-se que na fase de implementação do método de orçamentação por áreas a distribuição das atividades por áreas seja feita de forma equilibrada evitando áreas menores ou maiores decorrentes dessa distribuição. Por outro lado, é importante definir a base do preço de transferência interna para evitar os inconvenientes associados à pós determinação dos preços. Propõe-se que os preços de transferência internos sejam baseados no valor unitário das horas de trabalho de cada colaborador, se as transferências ocorrerem no âmbito dos projetos com financiamento público, e baseados nos valores de venda caso as transferências ocorram no âmbito dos serviços de consultoria.

#### **4.7.3. Análise da relação entre a tomada de decisão e avaliação do desempenho e o sistema orçamental**

Com o objetivo de testar a questão Q3 - A tomada de decisão e a avaliação do desempenho poderá melhorar com a implementação dos orçamentos por áreas e sua agregação no orçamento global, será analisada a correlação entre o sistema orçamental e o processo de tomada de decisão e avaliação do desempenho.

Ao longo deste estudo pode-se verificar que o processo de avaliação do desempenho e o sistema de prémios e incentivos são aspetos que têm exigido ajustamentos e desenvolvimentos por parte da Direção. *“é objeto de revalidação”* (Direção Executiva); *“Existe um regulamento de prémios definido que tenta ser muito fatual para reduzir o nível de subjetividade. Tratou-se de uma primeira tentativa, mas precisa ser melhorada”* (Presidente da Direção).

Para que o processo de orçamentação por áreas atinja os resultados esperados e represente uma ferramenta de apoio à decisão e avaliação do desempenho é importante que este esteja alinhado com a estratégia da associação. Sugere-se que a metodologia para a implementação da avaliação do desempenho compreenda alguns dos aspetos referenciados no ponto 2.4. Propõe-se, também que este processo compreenda as fases propostas por Caiado (2009):

- **Conhecimento:** sensibilização, consciencialização e entendimento sobre o processo e decisões pelas pessoas envolvidas. Todos os responsáveis deverão estar conscientes do seu papel no processo;
- **Implementação:** negociação do desempenho, realização de reuniões periódicas para analisar os resultados e;
- **Comprometimento:** institucionalização e interiorização do processo.

Sugere-se que a definição dos objetivos e comunicação da estratégia seja acompanhada pela definição da avaliação do desempenho, que ambos sejam baseados nos valores orçamentados para o ano, e que compreendam, também, métricas não financeiras, como critérios qualitativos (competências, qualidade do serviço prestado). A selecção dos critérios de avaliação das áreas principais deverá ser distinta dos critérios das áreas auxiliares, dada a natureza das atividades desempenhadas por cada área.

## **5. Conclusões**

### **5.1. Síntese e contribuições do estudo**

As conclusões deste estudo de caso podem ser sintetizadas através das respostas dadas aos objetivos e questões de investigação delineados na introdução.

O principal objetivo deste estudo é verificar, através do estudo de caso da associação WavEC, se a gestão orçamental constitui uma ferramenta de apoio e de avaliação do desempenho.

Da análise do sistema orçamental atual do WavEC, conclui-se que o orçamento global se encontra implementado na associação de forma sistemática, procurando representar os planos de atividade da mesma, embora existam algumas dificuldades no processo de elaboração do orçamento. Dificuldades relacionadas com a previsão do volume de serviços de consultoria, como também, com a previsão de financiamento público para os anos seguintes – dificuldades, estas, associadas às características da atividade do WavEC (com uma grande componente em atividades estruturais e disseminação pública), à fragilidade de políticas comerciais e, sobretudo, por se tratar de um setor económico incipiente, onde não existe uma procura relevante e os serviços previstos não ocorrem.

Embora o orçamento seja participativo, para além do envolvimento dos responsáveis (coordenadores de áreas e gestores de projetos) e da restante equipa deveriam existir reuniões intermédias, entre os mesmos e a direção executiva, para analisar e acompanhar os resultados, avaliar a prossecução dos objetivos e da estratégia e avaliar o contributo de cada um. O facto de os objetivos serem pouco claros e pouco ligados ao orçamento e o processo de avaliação do desempenho pouco difundido na associação pode permitir um distanciamento entre os objetivos da associação, os objetivos das áreas e os objetivos individuais tendo um efeito motivacional negativo.

Pode-se concluir que o orçamento constitui uma ferramenta de apoio importante se estiver alinhado com a estratégia da empresa, se refletir os planos de ação da associação e se se apresentar como um compromisso por parte de todos os responsáveis (Jordan et al. 2003; Franco et al. 2006, Caiado, 2009 e Ferreira et al. 2014). O orçamento não constitui um fim em si e sozinho não garante o sucesso esperado, embora a sua elaboração, através das etapas sugeridas por Drury (2004), permita reduzir o risco de fracasso.

Conclui-se, assim, que a transmissão difusa da estratégia e a fixação dos objetivos, no processo de elaboração e implementação do orçamento global, não contribuem para criar uma cultura de planeamento, criando barreiras à mudança, como a implementação de novos modelos de gestão.

Este estudo de caso permitiu perceber que a proposta de elaboração de orçamentos por áreas poderá contribuir para aumentar a cultura de planeamento e controlo e melhorar o processo de atribuição de responsabilidades. Conclui-se que este sistema de gestão poderá fortalecer a confiança e interligação contínua e coerente entre áreas e atividades, aumentando o espírito de equipa entre todos os colaboradores. Conclui-se, ainda, que as funções da direção deveriam ser reforçadas, nomeadamente, na transmissão da informação (estratégias e linhas orientadoras), no cumprimento do plano e orçamentos e das atividades propostas e na avaliação de esforços.

Em suma, o processo de orçamentação por áreas será mais facilmente aceite se forem fortalecidas as funções da direção, se forem fortalecidas as linhas de comunicação entre áreas e se a estratégia, os objetivos, o modelo de avaliação do desempenho e o sistema de prémios e incentivos forem bem difundidos na associação uma vez que têm um efeito motivacional nos coordenadores de áreas e restante equipa.

Outra conclusão que se pode retirar e que também é importante reter é que nenhuma divisão da empresa é definitiva sendo que a evolução tende para a criação, crescimento ou mesmo desaparecimento de órgãos na estrutura organizacional e com consequências para o processo orçamental.

Este estudo de caso permitiu perceber as vantagens e limitações do sistema orçamental enquanto sistema de gestão das empresas e instrumento de apoio à tomada de decisão e ferramenta para avaliação do desempenho. Por outro lado, este estudo permitiu descrever o processo orçamental da associação WavEC e identificar aspetos organizacionais positivos e áreas críticas. Outro contributo do estudo refere-se à reflexão sobre o sistema de gestão da organização, revisão dos processos, definição de procedimentos e implementação de novos modelos de gestão, através dos pressupostos teóricos e das sugestões de intervenção mencionadas ao longo do estudo.

## **5.2. Limitação do estudo e sugestões para investigações futuras**

Ao presente estudo podem ser apontadas algumas limitações, nomeadamente, o fato de ter sido analisada a associação WavEC, cuja atividade é complexa e se desenvolve num mercado ainda incipiente. Por outro lado, existem poucos estudos de caso semelhantes condicionando, assim, a generalização das conclusões.

Uma outra limitação prende-se com o fato de a investigadora acompanhar o processo de orçamentação e por isso as análises poderão ser pouco precisas devido às suas interpretações, condicionando, também, as recomendações sobre o processo. O procedimento especialmente importante para colmatar essa dificuldade consistiu na realização de entrevistas e análise de documentos internos da associação de forma a tornar a análise da informação a menos enviesada possível.

Não obstante os resultados obtidos e as conclusões do estudo no que se refere a possíveis extensões seria interessante desenvolver estudos convergentes e/ou semelhantes envolvendo um maior número de empresas, num período de tempo maior e repetir o estudo tal como foi inicialmente definido pela investigadora, mas no contexto de orçamentação por áreas já implementado para verificar os aspetos organizacionais referidos. Seria ainda interessante analisar se as ferramentas de gestão são as mais adequadas à estrutura do WavEC.

## Bibliografia

- AMORIM, Jaime Lopes - **Digressão através do vetusto mundo da Contabilidade**. Porto: Livraria Avis, 1968.
- ANDERSON, Henry R., NEEDLES, Belverd E., CALDWELL, James C., MILLS, Sherry K., - **Managerial Accounting**. 4<sup>th</sup> Edition. Boston: Houghton Mifflin Company, 1996. ISBN 0-395-74567-5
- ANTHONY, R. Newton; GOVINDARAJAN, Vijay – **Management Control Systems**. 12th Edition. New York: McGraw-Hill. 2007. ISBN 007-125410-2
- CAIADO, António C. Pires – Fundamentos da Contabilidade Analítica e de Gestão; A contabilidade Analítica e de Gestão e a Tomada de Decisão; A Gestão Orçamental. In **Contabilidade Analítica e de Gestão**. 5.<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Áreas Editora, SA. 2009. ISBN 978-989-8058-50-8. pp 25-69; pp 397-433; pp 465-625
- CARVALHO, José Eduardo – Cap.6 (Características do Planeamento); Cap.13 (As Funções); Cap.18 (Princípios do Controlo de Gestão). In **Gestão de Empresas – Princípios Fundamentais: O futuro da gestão é a gestão do futuro**. 3.<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Edições Sílabo, Lda. 2014. ISBN 978-972-618-752-3. pp. 63-68; 143-164; 208-218.
- CHIAVENATO, Idalberto – Recursos Humanos. In **Avaliação do Desempenho**. 7.<sup>a</sup> Edição. São Paulo: Editora Atlas, S.A. 2002. ISBN 85-224-3106-X. pp. 323-358.
- COELHO, Maria Hélder Martins – A evolução da contabilidade de gestão e a necessidade de informação. **Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas** – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. 9 (2006) 79-118
- DRURY, Colin - The budgeting process. In **Management and Cost Accounting**. 6<sup>th</sup> Edition. London: Thomson Learning. 2004. ISBN 1-84480-028-8. Pp 580-625
- FERREIRA, Domingos; CALDEIRA, Carlos; ASSEICEIRO, João; VICENTE, Célia – Parte III, IV & V in **Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custo e de Resultados**. 1.<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Rei dos Livros. 2014. ISBN 978-989-8305-60-2. Pp.447-523; 635-652; 785-943

- FERRO, Maria João; ANTÓNIO, Sofia Delgado – **Manual para a elaboração de dissertações**, ISCAL (2010).
- FRANCO, Vitor; OLIVEIRA, Álvaro; JESUS, Maria; MORAIS, Ana; MAJOR, Maria. SERRASQUEIRO, Rogério; OLIVEIRA, Benedita. – **Contabilidade de Gestão – O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão**. Vol I. Lisboa: Publisher Team, 2005. ISBN 989-601-017-X
- FRANCO, Vitor; OLIVEIRA, Álvaro; JESUS, Maria; MORAIS, Ana; MAJOR, Maria. SERRASQUEIRO, Rogério; OLIVEIRA, Benedita. – **Contabilidade de Gestão – Orçamento anual e instrumentos de avaliação do desempenho organizacional**. Vol II. Lisboa: Publisher Team, 2006. ISBN 989-60-029-3
- HOFSTEDE, Geert. – **Culture's consequences: internacional differences in work-related values**. Beverly Hills: Sage, 1980. ISBN 0-8039-1444-X
- HORNGREN, Charles T. – Management Accounting: Some Comments. **Journal of Management Accounting Research**.16 (2004) 207-211
- HORNGREN, Charles T., SUNDEM, Gary L., STRATTON, William O. – **Introduction to Management Accounting**. 10.<sup>a</sup> Edition. New Jersey: Prentice-Hall Internacional.1996. ISBN 0-13-213638-4
- JORDAN, H.; NEVES, João Carvalho; RODRIGUES, José Azevedo – **O Controlo de Gestão – ao serviço da Estratégia e dos Gestores**. 5.<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Áreas Editora, SA, 2003. ISBN 972-8472-52-8
- JUSTINO, Maria Rosário – Proposta de Investigação, **Material de apoio Curricular**. (2012)
- KAPLAN, R.S., NORTON, D.P., - **The Balance Scorecard: Translating Strategy into Action**. Harvard Business School Press, 1996, ISBN 0-87584-651-3
- LÓPEZ, Carlos Navaza – **Controlo: uma função directiva**. 2008. Vida Económica – Editorial, SA
- MAJOR, Maria J.; VIEIRA, Rui. – Investigação Qualitativa em Contabilidade. **In Contabilidade e Controlo de Gestão – teoria, metodologia e prática**. Lisboa: Escolar Editora, 2009. ISBN 978-592-241-5. pp.129-161

- MARGERIN, Jacques. – **A Gestão Orçamental – como torná-la um utensílio de gestão**. Lisboa: Ediprisma – Edições em Gestão, Lda, 1991. ISBN 972-9436-05-3
- MARQUES, Mário – Os novos desenvolvimentos da contabilidade de gestão e a avaliação de desempenho dos recursos humanos. **Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas** – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. 9 (2006) 119-128
- MEDEIROS, Aldo Luís Pacheco, **Gestão Orçamental – Estudo de Caso no setor retalho**, Departamento de Economia e Gestão – Universidade dos Açores, Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Ciências Económicas e Empresariais, Setembro, 2013
- MORTAL, António B. – **Contabilidade de Gestão**. Lisboa: Rei dos Livros, 2007. ISBN 978-972-51-1130-7
- MOWEN, Maryanne M.; HANSEN, Don R. – **Gestão de Custos – Contabilidade e Controlo**. 3.<sup>a</sup> Edição. Brasil: Pioneira – Thomson Learning. ISBN 85-221-0246-5
- NOVAS, Jorge Casas; SOUSA, António; ALVES, Maria do Céu – About the relations between Management Accounting Systems, Intellectual Capital and Performance. **Advanced Research in Scientific Areas 2012 – International Virtual Conference: Financing and Accounting Section**. December, 3-7 (2012). 589-596
- ORACLE: Aplicações – **Enterprise Resource Planning para líderes de projeto** [Consult. 23 Jul. 2014]. Disponível em URL: [https://www.oracle.com/applications/enterprise-resource-planning/roles/project\\_leader.html#profitable](https://www.oracle.com/applications/enterprise-resource-planning/roles/project_leader.html#profitable)
- PEREIRA, Carlos Alberto Caiano; FRANCO, Victor Domingos Seabra – **Contabilidade Analítica: Casos Práticos**. Lisboa: Rei dos Livros. 2001. ISBN – 972-51-0992-9
- ROEGIERS, Xavier; Ketele, Jean-Marie – **Metodologia da Recolha de Dados - Fundamentos dos Métodos de Observações, de Questionários, de Entrevistas e de Estudos de Documentos**. Lisboa: Instituto Piaget. 1993. ISBN 972-771-074-3
- SÁ, A. Lopes - **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. 2<sup>a</sup> Edição Ampliada. Lisboa: Vislis Editores. 1998. ISBN 972-52-0031-4
- SERVER and cloud platform: Products– **SQL Server** [Consult. 23 Jul. 2014]. Disponível em URL: <https://www.microsoft.com/en-us/server-cloud/products/sql-server/default.aspx>

- SILVA, F. V. Gonçalves da - **Doutrinas Contabilísticas**. Famalicão: Centro Gráfico de Famalicão. 1959.
- SPEA – **Estratégia e Plano** [Consult. 23 Jul.2014]. Disponível em URL: [http://www.spea.pt/fotos/editor2/estrategia\\_spea\\_2011\\_13.pdf](http://www.spea.pt/fotos/editor2/estrategia_spea_2011_13.pdf) e [http://www.spea.pt/fotos/editor2/plano\\_de\\_atividades\\_spea\\_2014.pdf](http://www.spea.pt/fotos/editor2/plano_de_atividades_spea_2014.pdf)
- STAKE, Robert E. – **A Arte de Investigação com Estudos de Caso**. Lisboa: Edição da Fundação Calouste Gulbenkian, 2007. ISBN 978-972-31-1187-3
- TEIXEIRA, Sara da Glória, **A Gestão Orçamental: O caso da empresa Sigma**, ISCTE Business School – Instituto Universitário de Lisboa, Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Gestão, Setembro, 2010
- TEIXEIRA, Sebastião – Planeamento e Processo de Decisão & Controlo. In **Gestão das Organizações**. 3.<sup>a</sup> Edição. Lisboa: Escolar Editora. 2014. ISBN 978-972-592-407-5. pp. 51-114; 289-322.
- WAVEC – **Relatório de Sustentabilidade** [Consult. 16 Jul.2014]. Disponível em URL: [http://www.wavec.org/content/files/WavEC\\_Relatorio\\_de\\_Sustentabilidade\\_2012.pdf](http://www.wavec.org/content/files/WavEC_Relatorio_de_Sustentabilidade_2012.pdf)
- YIN, Robert K. – **Estudo de caso – Planeamento e Métodos**. 3.<sup>a</sup> Edição. Porto Alegre: Bookman, 2005. ISBN 85-363-0462-6

# APÊNDICES

## APÊNDICE 1 – GUIÃO DE ENTREVISTAS

### 1. Caraterização do entrevistado:

Idade?

Há quanto tempo trabalha na empresa? Em que área?

Quais são as suas habilitações académicas e profissionais?

Quais as funções que está a desenvolver atualmente.

Já tinha desempenhado funções de coordenação de área ou equipa noutras empresas?

Poderia identificar as principais actividades e objetivos da sua área?

### A. Questões para os membros da Direção e Direção Executiva

- Participação no orçamento Anual

Qual o aspeto mais relevante que destacaria no orçamento ou que importância tem o orçamento na empresa?

Qual o seu nível de envolvimento na definição do orçamento? – tem influência durante a sua elaboração ou no orçamento final?

- Relevância e necessidade de elaboração de orçamentos por áreas/centros de responsabilidade

A informação dada pelo orçamento anual é suficiente para responder às exigências do seu trabalho?

Os desvios são uma constante? Se Sim, porque razão? Existe algum limite para análise?

Em que medida os orçamentos por áreas contribuiriam para a tomada de decisão na organização? O processo de atualização orçamental seria mais rápido, por exemplo?

- Comprometimento Organizacional e Avaliação de Desempenho

Qual o envolvimento entre a empresa e os seus associados?

Qual a interligação do orçamento com o planejamento e a estratégia da empresa? Os orçamentos por áreas facilitariam essa integração?

Em que medida considera importante a definição de objetivos da organização?

Considera que a elaboração dos orçamentos por áreas facilitaria a definição dos objetivos da empresa, das equipas e individuais?

Como se realiza a avaliação de desempenho organizacional e individual?

Considera que o processo de avaliação de desempenho seria mais realista com a implementação de orçamentos por áreas?

## **B. Questões para a Gestão Financeira**

- Participação no Orçamento Anual

Qual o aspeto mais relevante que destacaria no orçamento ou que importância tem o orçamento na empresa?

Como organiza o Plano Anual e Orçamento? Como se processa ou que etapas existem?

Que informação necessita para elaboração do orçamento? Quem fornece essa informação?

Qual o seu nível de envolvimento na definição do orçamento? – tem influência durante a sua elaboração ou no orçamento final?

Faculta informação importante durante o processo de orçamentação?

Quais as principais dificuldades na elaboração e execução do orçamento?

Qual o seu grau de envolvimento na tomada de decisão na organização. Contribui para a mesma?

Qual a relevância das revisões orçamentais?

- Relevância e necessidade de elaboração de orçamentos por áreas/centros de responsabilidade

A informação dada pelo orçamento anual é suficiente para responder às exigências do seu trabalho?

Os desvios são uma constante? Se Sim, porque razão?

Em que medida os orçamentos por áreas contribuiriam para a tomada de decisão na organização? O processo de atualização orçamental seria mais rápido, por exemplo?

Como se organizaria a consolidação dos orçamentos por áreas? Concorda com a existência de um órgão coordenador dos orçamentos?

Como define a troca de informação entre áreas?

- Comprometimento Organizacional e Avaliação de Desempenho

Sente-se ligado aos objetivos da empresa?

A elaboração dos orçamentos por áreas facilitaria a concretização dos objetivos da organização, da equipa e individuais?

Considera que o processo de avaliação de desempenho seria mais realista com a implementação de orçamentos por áreas?

### **C. Questões para os Coordenadores de Áreas**

- Participação no Orçamento Anual

Qual o aspeto mais relevante que destacaria no orçamento ou que importância tem o orçamento na empresa?

Como organiza o Plano Anual e Orçamento? Como se processa ou que etapas existem?

Que informação necessita para elaboração do orçamento? Quem fornece essa informação?

Qual o seu nível de envolvimento na definição do orçamento? – tem influência durante a sua elaboração?

Faculta informação importante durante o processo de orçamentação?

Como avalia o grau de autonomia e decisão dos coordenadores de área?

- Relevância e necessidade de elaboração de orçamentos por áreas/centros de responsabilidade

A informação dada pelo orçamento anual é suficiente para responder às exigências do seu trabalho?

Que informação necessita para a preparação do orçamento por áreas? Quem fornece essa informação?

O que constitui o orçamento da sua área?

O orçamento por áreas facilitaria, dar-lhe-ia informação sobre a gestão da sua área?

Como define os objetivos da sua área?

Como se organizaria a consolidação dos orçamentos por áreas? Concorda com a existência de um órgão coordenador dos orçamentos?

Como define a troca de informação entre áreas?

O processo de revisão orçamental seria seguramente atingível se fosse feito por áreas?

- Comprometimento Organizacional e Avaliação de Desempenho

Sente-se ligado aos objetivos da empresa?

A elaboração dos orçamentos por áreas facilitaria a concretização dos objetivos da organização, da equipa e individuais?

Qual o seu nível de esforço para alcançar os resultados do orçamento por áreas?

Considera que o processo de avaliação de desempenho seria mais realista com a implementação de orçamentos por áreas?

## APÊNDICE 2– PLANO DE ENTREVISTAS

Data	Entrevistado	Duração
27-06-2014	Gestora Financeira e <i>Controller</i> /Coordenadora da Área Administrativa e Financeira	26:21 minutos
30-06-2014	Coordenador da Área de Economia e Indústria	24:01 minutos
01-07-2014	Coordenadora de Área de Ambiente	30:44 minutos
01-07-2014	Diretora Executiva	12:03 minutos
01-07-2014	Coordenador da Área de Modelação Numérica	27:52 minutos
04-07-2014	Coordenador de Área de Disseminação e Políticas Públicas	17:42 minutos
10-07-2014	Presidente da Direção	20:56 minutos
11-07-2014	Coordenador de Área de Tecnologias	23:33 minutos
04-08-2014	Vogal da Direção	20:54 minutos
05-08-2014	Vogal da Direção	14:06 minutos
06-08-2104	Diretor Executivo da Sociedade Portuguesa para o Estudo das Aves	13:49 minutos

**APÊNDICE 3 – PROPOSTA DE MAPAS A ELABORAR/PREENCHER PARA A  
ELABORAÇÃO DOS ORÇAMENTOS POR ÁREAS**

<b>Área de Ambiente</b>					
<b>Objetivos gerais</b>	<b>Objetivos específicos</b>	<b>Recursos</b>	<b>Atividades</b>	<b>Planos de ação</b>	<b>Calendário</b>

<b>Objetivos estratégicos</b>	<b>Atividades a desenvolver/Plano de ação</b>	<b>Departamento/Área</b>

## APÊNDICE 4 – DOCUMENTOS ESTRATÉGICO 201X-201X

Neste documento poderão ser apresentados os pilares de orientação da estratégia que a Associação pretende atingir.

### WAVEC OFFSHORE RENEWABLES

#### INTRODUÇÃO

##### Energias Marinhas e Oceânicas: Contexto

**O WavEC e o seu contributo e importância para o Desenvolvimento e aproveitamento das energias renováveis marinhas e eólico offshore**

#### VISÃO

#### MISSÃO

#### ORIENTAÇÕES ESTRATÉGICAS 201X- 201X

Para o triénio 201x-201x são considerados x pilares fundamentais:

- a. **Maior capacidade de actuação no mar, a nível de inspeção e monitorização tecnológica e ambiental**
- b. **Expansão das competências e da actividade do WavEC para a energia eólica offshore e correntes marinhas e, em menor grau, para o gradiente salino e gradiente térmico**
- c. **Reforço das actividades de criação de Propriedade Intelectual, através do desenvolvimento de patentes e de produtos inovadores para a indústria, em parceria com os seus associados e outros parceiros;**

**A. Maior capacidade de actuação no mar, a nível de inspeção e monitorização tecnológica e ambiental**

1. **Ação a empreender (melhorar, promover..)**
2. **Aaaa**

**3. Bbb**

**B. Expansão das competências e da actividade do WavEC para a energia eólica offshore e correntes marinhas e, em menor grau, para o gradiente salino e gradiente térmico**

- 1. Ação a empreender (melhorar, promover..)**
- 2. Aaaa**
- 3. Bbb**

**CONCLUSÕES**