



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

“Key Performance Indicators:  
aplicação numa empresa do setor veterinário”

Hugo Francisco Duarte Brás

Católica Porto Business School

2021





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# “Key Performance Indicators: aplicação numa empresa do setor veterinário”

Trabalho Final na modalidade de Relatório de Estágio  
apresentado à Universidade Católica Portuguesa  
para obtenção do grau de mestre em Gestão

por

Hugo Francisco Duarte Brás

sob orientação de  
Prof. Dr. José Miguel Oliveira

Católica Porto Business School

Maio de 2021



# Agradecimentos

Primeiro gostava de agradecer aos professores José Miguel Oliveira e Miguel Soares, toda a disponibilidade e ajuda nesta investigação. Foram preponderantes no apoio e conselhos dados para que este trabalho fosse munido do conhecimento que me foi transmitido durante o meu mestrado, estágio e pesquisa e respeitasse as exigências necessárias de um trabalho final de mestrado.

De seguida, agradecer imenso a António Ribeiro, chefe do departamento de *business support* da OneVet Group, não só pela orientação e conhecimento que me transmitiu da empresa, mas também pela forma acolhedora como me integrou na organização.

Uma palavra especial também para Guilherme Assis, CEO da OneVet Group, pelos vários conselhos e transmissão de conhecimentos durante as várias reuniões realizadas. Agradecer a este e também ao diretor clínico e operacional Dr. Paulo Pimenta, pelo tempo despendido nas entrevistas realizadas, que contribuíram bastante para o enriquecimento desta pesquisa.

De uma forma geral, uma palavra de apreço para todos aqueles com que colaborei durante o meu estágio na empresa, pela forma fantástica como fui recebido e tratado ao longo dos cinco meses.

Por fim, um grande agradecimento à minha família, namorada e amigos, por todo o apoio que me deram durante esta etapa da minha vida, foram fulcrais para me manter motivado e com equilíbrio no meu dia-a-dia.

Muito obrigado a todos!



# Resumo

Tendo por base o estágio de 5 meses efetuado num grupo empresarial do setor veterinário (Grupo OneVet), o presente trabalho aborda algumas das problemáticas da área de controlo de gestão que têm originado maior discussão recente. Por um lado, discute-se de que forma os controlos de resultados (Merchant e Van der Stede, 2017) são integrados e o porquê de desempenharem um papel central na configuração dos sistemas de controlo de gestão das organizações. Mais especificamente, debate-se a temática da utilização de indicadores-chave de desempenho (KPI – *key performance indicators*) como mecanismos de motivação e alinhamento organizacional e de suporte ao processo de tomada de decisão.

Tendo por base a realidade vivenciada em contexto de estágio, a tese incide também sobre o papel da função de controlo de gestão (“*controller*”) no enquadramento organizacional, comparando-se as suas funções mais “tradicionais” com uma visão mais “moderna”, tendo por base os desenvolvimentos tecnológicos mais recentes, designadamente, os sistemas de *business intelligence* (BI).

O âmbito principal do estágio foi a criação de um conjunto de indicadores de gestão, recorrendo a uma ferramenta de *business intelligence* (Power BI), que pudessem ser chave para a gestão da empresa.

A metodologia utilizada nesta pesquisa foi o estudo de caso, com recolha de dados realizada através do acesso a documentação interna da empresa, entrevistas a membros da gestão e a observação como participante.

**Palavras-chave:** *Key Performance Indicators* (KPI), Controlo de Gestão, Controlo de Resultados, Funções do *Controller*, *Business Intelligence*.



# Abstract

Based on a 5-month internship in a business group of the veterinary sector (OneVet Group), this paper addresses some of the issues in the area of management control that have been the subject of most recent discussion. On the one hand, it discusses how results control (Merchant and Van der Stede, 2017) are integrated and why they play a central role in the configuration of management control systems in organizations. More specifically, it is discussed the use of key performance indicators (KPI) as mechanisms of motivation and organizational alignment and to support the decision-making process.

Based on the reality experienced in the internship context, the thesis also focuses on the role of the management control function ("controller") in the organizational framework, comparing its more "traditional" functions with a more "modern" vision, based on the most recent technological developments, namely, business intelligence (BI) systems.

The main scope of the internship was the creation of a set of management indicators, using a business intelligence tool (Power BI), which could be key to the management of the company.

The methodology used in this research was the case study, with data collection carried out through access to internal company documentation, interviews with members of management and participant observation.

**Keywords:** Key Performance Indicators (KPI), Management Control, Results Control, Controller's Functions, Business Intelligence.



# Índice

Agradecimentos .....	v
Resumo .....	vii
Abstract .....	ix
Índice.....	xi
Índice de Figuras.....	xiv
Índice de Quadros.....	xvi
Glossário de Siglas .....	xviii
1. Introdução.....	20
2. Revisão de Literatura.....	24
2.1. Controlo de Gestão .....	24
2.2. O Controlo de Resultados.....	27
2.2.1. Controlos de Resultados como Mecanismo de Controlo de Gestão.....	27
2.2.2. Indicadores-Chave de Desempenho - <i>Key Performance Indicators</i> .....	32
2.3. Funções do <i>Controller</i> : as Tendências Emergentes e o Impacto das Novas Tecnologias .....	40
2.4. Síntese.....	48
3. Metodologia.....	50
4. Análise do Caso.....	56
4.1. Apresentação da Empresa .....	56
4.2. Controlo de Gestão na OneVet Group.....	59

4.2.1. Enquadramento Inicial do Estágio – “ <i>business support</i> ” vs. “controlo de gestão”.	59
4.2.2. Papel do Departamento de Controlo de Gestão .....	59
4.2.3. Papel do Departamento de <i>Business Support</i> e a Relação entre os dois Departamentos .....	61
4.2.4. Características gerais do Sistema de Controlo de Gestão da Empresa.....	63
4.3. Controlo de Resultados na Organização .....	67
4.4. Implementação de Key Performance Indicators.....	71
4.4.1. A Visão por detrás da Implementação dos Novos Reportes .....	71
4.4.2. Os Benefícios dos Novos Reportes .....	73
4.4.3. Utilização da Ferramenta de <i>Business Intelligence</i> .....	79
4.4.4. Conclusões sobre a Implementação dos Novos Reportes em Power BI .....	80
5. Conclusões Gerais .....	85
5.1. Principais Conclusões do Caso .....	85
5.2. Sugestões Futuras e Limitações .....	87
6. Bibliografia.....	91
7. Anexos .....	98
7.1. Guião e Transcrição das Entrevistas.....	98
7.2. Imagens dos Reportes criados em Power BI .....	111
7.2.1. Reporte de Recursos Humanos, página sobre Colaboradores Ativos.....	111
7.2.2. Reporte de Inventários, página sobre Valorização de Inventário .....	111
7.2.3. Reporte de Localizações Geográficas, página sobre Clientes e Animais.....	112
7.2.4. Reporte de KPI Operacionais, página sobre Faturação .....	112



# Índice de Figuras

Figura 1- Jornada desde a missão e visão, até ao sucesso das medições de performance (Parmenter, 2007) .....	35
Figura 2- Os quatro pilares para o desenvolvimento de KPI (Parmenter, 2007) .....	37
Figura 3- Três tipos de medição de desempenho (Parmenter, 2007).....	38
Figura 4- Modelo explicativo do processo de mudança do perfil do controller (Oesterreich, 2019) .....	41
Figura 5- Os seis domínios core das funções do controller (Institute of Management Accountants, 2019) .....	43
Figura 6- Quadro de apresentação da empresa (Fonte: Servidor privado da empresa).....	57
Figura 7- Primeira página do reporte de KPI de animais e clientes. Em cima, o número e a percentagem de clientes por tipologia (Fonte: Power BI da empresa) .....	74
Figura 8- Reporte de KPI de animais e clientes, página sobre animais ativos, com destaque para a estratificação etária (Fonte: Power BI da empresa) .....	75
Figura 9- Reporte de KPI operacionais, página sobre consultas e cirurgias (Fonte: Power BI da empresa).....	76



# Índice de Quadros

Quadro 1 - Tipos de controlo e problemas de controlo (Merchant, 1998)	27
Quadro 2 - Quadro-resumo dos aspetos relevantes da literatura para a análise do caso (Fonte: Construção do autor).....	49
Quadro 3 - Quadro-resumo da metodologia de investigação utilizada (Fonte: Construção do autor).....	54
Quadro 4 - Quadro-resumo do preenchimento dos pressupostos do controlo de resultados por parte do sistema de controlo de gestão da organização (Fonte: Construção do autor) .....	71
Quadro 5 - Quadro-resumo das principais vantagens dos novos reportes em Power BI (Fonte: Construção do autor).....	80



# Glossário de Siglas

**BI-** *Business Intelligence*

**BSC-** *Balanced Scorecard*

**CAMV-** Centro de Atendimento Médico-Veterinário

**CAPEX-** *Capital Expenditures*

**DC -** Diretor Clínico

**ERM-** *Enterprise Risk Management*

**ERP-** *Enterprise Resource Planning*

**KPI -** *Key Performance Indicator*

**KRI -** *Key Result Indicator*

**MCDT -** Meios Complementares de Diagnóstico e Tratamento

**P&L-** *Profit and Loss*

**PI -** *Performance Indicator*

**RAI-** Resultado Antes de Impostos

**ROCE-** *Return on Capital Employed*



# 1. Introdução

Esta investigação realizada em contexto organizacional tem como objetivo abordar várias problemáticas relacionadas com a área de controlo de gestão e depois aplicá-las às evidências retiradas a partir de um estágio na empresa OneVet Group, S.A., empresa líder no setor médico-veterinário em Portugal. Segundo Anthony, (1965) o controlo de gestão é o processo pelo qual a gestão assegura que a organização implementa e executa a estratégia com eficácia e eficiência, ou seja, este serve para orientar a organização em direção ao cumprimento da sua estratégia e dos seus objetivos.

Durante o estágio foi possível observar que a empresa já utilizava alguns mecanismos e ferramentas de controlo de gestão, como indicadores de *performance* financeira e controlo orçamental. Foi possível depreender que devido ao grande foco no orçamento, na monitorização de indicadores financeiros (e a partir de agora em KPI) e à sua relação com as unidades, que o controlo de resultados (Merchant e Van der Stede, 2017) tem uma grande importância no sistema de controlo de gestão da empresa.

O processo de criação destes novos reportes foi realizado através da utilização de uma ferramenta de BI, o Power BI. Esta pesquisa vai-se também então focar, em tentar compreender como estas novas tecnologias mexem com o sistema de controlo de gestão da organização e com o seu departamento. Com a evidência empírica vai ser possível confirmar a opinião da literatura relevante de que a utilização de ferramentas de BI traz inúmeras vantagens ao controlo de gestão da empresa: como a oportunidade de alargar a base de informação (neste caso principalmente em indicadores não financeiros); e tornar esta mais visual, fácil de compreender e muito mais acessível, contribuindo para uma melhor e mais

sustentada mensuração do desempenho (Rikhardsson e Yigitbasioglu, 2018) (Lonnqvist e Pirttimaki, 2006).

Na sequência disto, foram então acrescentadas novas funções ao controlo de gestão da empresa. A literatura revela como um dos principais tópicos de mudança na área, o facto de o *controller* começar a deixar de ser visto apenas como um “contabilista de gestão” que produz mapas e mais como um consultor interno, um *business partner* (Byrne e Pierce, 2007), que participa de uma forma muito próxima nos processos de tomada de decisão da gestão. O que acontece aqui é que com esta utilização de ferramentas de BI, incorpora-se mais uma das tendências emergentes ao controlo de gestão da empresa, só que esta incorporação vai ocorrer fora do próprio departamento da área.

Isto porque, em termos de controlo de gestão a empresa adota um sistema onde grande parte das funções do departamento da área advém ainda da visão “tradicional”, relacionadas maioritariamente com a parte final da contabilidade e o reporte de cariz financeiro. Porém, algumas das tendências emergentes da visão mais moderna – descritas, por exemplo, por Oesterreich *et al* (2019) - começam a ganhar o seu espaço, só que neste caso interpretadas pelo departamento de *business support*, com a integração de novas tecnologias e o aconselhamento interno a serem algumas das funções desse gabinete.

A metodologia escolhida para esta pesquisa é o estudo de caso, devido ao facto de se tratar de uma investigação baseada num estágio na empresa em questão. Os métodos de recolha de dados usados foram: a informação obtida dentro da empresa em termos de documentação e análise de dados; entrevistas realizadas a membros da gestão do grupo; e a informação retirada da observação como participante ativo na empresa e no projeto desenvolvido na mesma.

Este trabalho inicia-se com uma revisão bibliográfica sobre a literatura relevante para o objetivo da investigação, onde são abordados temas como: o

conceito de controlo de gestão; a tipologia de controlo de resultados; o tema dos KPI; e ainda as tendências emergentes das funções do *controller*. Após esta revisão literária, discute-se a metodologia de investigação utilizada e de seguida passa-se à análise do caso, expondo-se as características do sistema de controlo de gestão da empresa, a forma como esta utiliza o controlo de resultados e o processo de implementação dos novos reportes de KPI. Esta investigação termina com as conclusões recolhidas sobre os vários temas desenvolvidos, e com as recomendações futuras e limitações encontradas.



## 2. Revisão de Literatura

### 2.1. Controle de Gestão

O controle de gestão resume-se a um conjunto de ferramentas que apoiam a orientação da organização em prol dos seus objetivos estratégicos. Este é definido como o processo pelo qual os gestores influenciam os colaboradores, de modo a que a empresa obtenha vantagem competitiva (Anthony e Govindarajan, 2004).

O controle de gestão e as suas ferramentas, segundo o modelo de Merchant e Van der Stede (2017), serão necessários para responder e solucionar vários tipos de problemas recorrentemente observados no seio organizacional, que podem levar ao subdesempenho ou à existência de comportamentos desviantes. Um dos papéis preponderantes do controle de gestão nas organizações baseia-se na medição e avaliação do desempenho (Maciariello e Kirby, 1994). Simons (1990) afirma que o controle de gestão pode-se fundamentar no *feedback*, planeamento, definição de objetivos e na monitorização e implementação de ações corretivas para assegurar o cumprimento das metas estabelecidas.

Portanto, os sistemas de controle de gestão têm como principal missão influenciar comportamentos e quando conduzidos acertadamente, aumentam a possibilidade de a estratégia ser bem executada e cumprida e de se atingirem os objetivos da organização (Merchant e Van der Stede, 2003). Um sistema de controle de gestão deve ser sempre direcionado à ação, com o intuito de serem tomadas decisões em tempo útil.

Ou seja, os sistemas de controle de gestão baseiam-se nas ferramentas e processos utilizados pela gestão que se focam no comportamento dos indivíduos da organização (Merchant e Van der Stede, 2017).

Para Malmi e Brown (2008) um sistema de controlo de gestão deve ser estudado em pacotes, pois este não opera de forma isolada, onde devem existir:

- **controles de planeamento:** para se definir e alinhar os objetivos de cada área funcional da empresa de uma forma clara;
- **controles cibernéticos:** através da criação de métricas e metas a atingir, com respetivo *feedback*. Incluem-se aqui orçamentos, métricas financeiras e não financeiras e híbridos;
- **controles de recompensas:** criar recompensas coerentes com os objetivos, para motivar os colaboradores e aumentar a sua *performance*;
- **controles administrativos:** monitorização e responsabilização dos comportamentos dos indivíduos. Isto através do desenho e estrutura organizacional, estruturas de governo, procedimentos e políticas;
- **controles culturais:** baseiam-se nas normas, valores e crenças que são estabelecidas pela empresa com vista a influenciar os comportamentos dos colaboradores;

Segundo Merchant e Van der Stede (2017), existem problemas de controlo dentro das empresas e estes advêm de três causas principais: direção; motivação; e competência. O problema da falta de direção acontece normalmente, quando os trabalhadores não conhecem ou percebem a estratégia da empresa, não percebem o seu papel dentro da mesma ou o que se pretende deles. Os problemas motivacionais ocorrem quando os trabalhadores sabem o que se pretende deles, mas não agem em conformidade com os objetivos da organização. Os problemas de competências sucedem-se quando os trabalhadores não conseguem cumprir os objetivos por causa das suas limitações pessoais (Merchant e Van Der Stede, 2017).

Para solucionar estes problemas existem duas hipóteses, segundo Merchant e Van der Stede (2017): atenuar ou controlar. Se não for possível atenuar o problema, passa-se ao controlo onde existem quatro mecanismos (Merchant e Van der Stede, 2017):

- **controles de ação:** envolvem restrições comportamentais, tanto físicas como administrativas. Verifica-se a revisão prévia da ação por parte dos superiores hierárquicos, e implica a responsabilização pela ação e a redundância de recursos;
- **controles de resultados:** é dada maior autonomia aos colaboradores da organização durante o processo, mas maior controlo do resultado do mesmo. Isto, através do foco na criação de dimensões de desempenho, indicadores, metas e sistemas de incentivos e recompensas;
- **controles pessoais:** decorrem ao nível do recrutamento e seleção e também da formação, e alicerçam-se nas características dos indivíduos e na sua capacidade e autocontrolo;
- **controles culturais:** baseiam-se na partilha de tradições, normas, valores e comportamentos com vista a influenciar a cultura da empresa, para esta ir de encontro aos seus objetivos.

Control types	Control problems		
	Lack of direction	Motivational problems	Personal limitations
Results controls			
Results accountability	x	x	
Action controls			
Behavioral constraints		x	
Preaction reviews	x	x	x
Action accountability	x	x	x
Redundancy			x
Personnel/cultural controls			
Selection and placement	x	x	x
Training	x		x
Provision of necessary resources			x
Creation of a strong organizational culture	x	x	
Group-based rewards	x	x	

Quadro 1 - Tipos de controlo e problemas de controlo (Merchant, 1998)

No quadro 1 observa-se a que problemas de controlo cada tipo de controlo se dirige e depreende-se, por exemplo, que as restrições comportamentais não ajudam a resolver problemas de falta de direção, mas sim problemas motivacionais, ou que os controlos de resultados apenas solucionam obstáculos de falta de direção e de motivação, e não limitações pessoais (Merchant e Van der Stede, 2017).

## 2.2. O Controlo de Resultados

### 2.2.1. Controlos de Resultados como Mecanismo de Controlo de Gestão

Para se entender melhor a conjuntura deste trabalho final de mestrado e estágio, onde foram usadas ferramentas deste mecanismo, vai-se dar realce ao controlo de resultados. Segundo Merchant e Van der Stede (2017), este tipo de controlo indireto é constituído por um conjunto de incentivos e punições aos seus

trabalhadores conforme os resultados obtidos. Traz maior autonomia e descentralização organizacional, e trata-se de um método que não incide diretamente nas ações dos trabalhadores, mas nos resultados dos mesmos, ou seja, deixa de ser tão importante como se chega lá, mas sim se os resultados aparecem. A organização não dita quais as ações que os trabalhadores têm de tomar - estes têm a liberdade de escolher os procedimentos que acharem mais indicados para a concretização dos resultados pretendidos (Merchant e Van der Stede, 2017).

Neste tipo de controlo é essencial (Merchant e Van der Stede, 2017):

- definir as dimensões dos resultados que são desejados;
- conseguir medir o desempenho das dimensões através de indicadores;
- definir metas de desempenho;
- e criar sistemas de recompensas e incentivos.

Já se sabe que para Malmi e Brown (2008) um sistema de controlo de gestão deve ser estudado em pacotes, sendo um destes os controlos cibernéticos. Um sistema cibernético traz a ligação entre comportamento e metas e estabelece responsabilizações para as variações da *performance*, o que o torna num sistema de controlo de gestão (Malmi e Brown, 2008). Existem quatro sistemas cibernéticos básicos: orçamentos, métricas financeiras, métricas não financeiras e sistemas híbridos que incluem as duas métricas anteriores, como o *Balanced Scorecard* (BSC) (Malmi e Brown, 2008).

Neste processo, após serem definidas as dimensões de desempenho, é necessário monitorizar o mesmo. Aí entram os indicadores. Indicadores de *performance* são importantes para toda a gente dentro da organização, pois estes

indicam-nos o que deve ser medido e quais são os limites do controlo onde a *performance* atual deve estar (Flapper *et al*, 1996).

Fry (1995) descrevia métricas (financeiras ou não financeiras) como formas de acompanhar ou rastrear. Apesar do grande enfoque das empresas, em geral, ainda ser nas métricas financeiras, as não financeiras estão se a tornar cada vez mais importantes dentro dos sistemas de controlo de gestão das empresas e dos sistemas de mensuração de desempenho, e podem ser usadas para ultrapassar algumas das limitações dos indicadores financeiros e para identificar os *drivers* da *performance* (Malmi e Brown, 2008). Esta distinção entre indicadores financeiros e não financeiros apareceu com a criação do *Balanced Scorecard* por parte de Kaplan e Norton, que se trata de uma ferramenta de mensuração do desempenho.

Kaplan (2009) admitiu que a sua visão e de Norton na criação do BSC era a de que os gestores definissem e acompanhassem a *performance* através de vários indicadores financeiros e não financeiros que fossem considerados importantes para o sucesso da empresa. A criação do *Balanced Scorecard* surge também como resolução de um problema comum nos sistemas de mensuração de desempenho, a sua unidimensionalidade (Kaplan e Norton, 1992). Estes afirmavam que esse problema podia ser resolvido se a empresa adotasse um conjunto de medidas equilibradas que permitisse aos gestores responder às seguintes questões:

- como é que nos parecemos aos olhos dos nossos acionistas (perspetiva financeira);
- como é que os nossos clientes nos vêem (perspetiva de clientes);
- a que é que nós devemos ser excelentes/ter sucesso (perspetiva de *internal business*);

- como podemos continuar a melhorar e criar (perspetiva de inovação e aprendizagem).

O BSC reflete ainda o balanço estabelecido entre indicadores *lag* e *lead*. Os indicadores *lagging* caracterizam-se por medirem apenas ações passadas, ou seja, resultados de eventos já sucedidos. Os indicadores *leading* complementam os anteriores, pois fornecem medição a atividades que conduzem, direcionam ou induzem a resultados futuros (Kaplan e Norton, 1996).

No controlo de resultados a mensuração do desempenho tem um papel fulcral. Esta é um elemento integral do ciclo de planeamento e controlo, que permite capturar dados da *performance* que podem ser usados para ajudar à decisão (Neely *et al*, 1997). Para Neely *et al* (1995), um sistema de mensuração de desempenho é um conjunto de métricas usadas para quantificar a eficiência e eficácia da ação.

Um bom gestor acompanha a *performance* pela qual é responsável através da mensuração do desempenho. O seu *staff* acarreta a responsabilidade de certas atividades dentro do sistema, e a mensuração do desempenho é essencial para entender o quão bem essas pessoas estão a realizar as suas tarefas (Flapper *et al*, 1996). É fácil de compreender que a medição da *performance* tem um impacto comportamental. Mesmo que às vezes as leve a seguir ações não tão apropriadas, influencia as pessoas, e estas reagem aos sistemas para tentarem obter uma *performance* positiva (Neely *et al*, 1997).

É de notar, que a utilização de um sistema de mensuração de desempenho bem formulado pode trazer vários benefícios há empresa, tais como:

- ajudar na implementação da estratégia, fortalecendo o foco estratégico dos gestores;
- clarificar e melhorar a comunicação da estratégia da empresa;

- alinhar o comportamento dos trabalhadores com os objetivos estratégicos da empresa, entre outros (Franco-Santos *et al*, 2012).

Mas, se é verdade que um sistema de mensuração de desempenho pode trazer vários benefícios, está também provado que se mal configurado é capaz de trazer várias consequências negativas para a organização. Kaplan e Norton (1992) admitiram que métricas de *performance* desenhadas de uma forma inadequada podem resultar em comportamentos disfuncionais, pois a forma de medir a *performance* encoraja os indivíduos a tomar ações que podem ser inconvenientes.

Na mesma senda, Franco-Santos e Otley (2018) concluíram que os sistemas de mensuração de desempenho podem também levar a *gaming*, manipulação de informação, atenção seletiva, ilusão de controlo e transformação das relações sociais. Estas consequências negativas são mais prováveis de ocorrer quando o sistema está desenhado ou a ser usado em circunstâncias diferentes das assumidas originalmente, e isto pode levar a mecanismos de controlo inadequados e acabar por trazer consequências indesejáveis à organização.

Após ser revista a importância da mensuração de desempenho e os primeiros passos essenciais para a implementação do controlo de resultados - definir dimensões de desempenho e criar indicadores para monitorizar a evolução da *performance* - é importante olhar também para a fixação de metas.

Em relação ao estabelecimento de metas o critério mais referenciado é o SMART (Rubin, 2002), que defende que as metas devem ser:

- **específicas**, ou seja, devem ser o mais detalhadas possível, para se evitarem objetivos vagos e ser possível definir responsabilidades;
- **mensuráveis**, para se poder perceber se foram cumpridas ou não;
- **atingíveis**, para evitar serem inalcançáveis;

- **realistas e orientadas para os resultados**, assim irá ajudar a examinar a disponibilidade dos recursos e a escolher KPI;
- **sensíveis ao tempo**, ou seja, as metas devem ter um prazo para serem completas que permita ao gestor monitorizar a sua evolução.

Por fim, é sempre necessário criar motivações aos colaboradores para estes trabalharem e virem de encontro aos objetivos da empresa. Para isso são necessários incentivos e recompensas. Estes, que estão indubitavelmente ligados aos resultados surgem, por exemplo, através de compensações salariais como bónus financeiros de desempenho.

Em suma, é importante notar de novo que o controlo de resultados só pode ser aplicável em casos em que os gestores conheçam os resultados pretendidos e que exista capacidade de influenciar os resultados e de medi-los de uma forma correta (Merchant e Van der Stede, 2017).

### 2.2.2. Indicadores-Chave de Desempenho - *Key Performance Indicators*

Ante *et al* (2018) afirmaram que para eles: “KPI são um conjunto de métricas quantificáveis e estratégicas num sistema de mensuração de desempenho, que refletem os fatores críticos de sucesso de uma empresa”. (Ante *et al*, 2018). Para estes, a seleção apropriada e o melhor entendimento dos KPI podem ajudar uma empresa a alcançar o sucesso desejado.

Já Parmenter (2007) é da opinião que os KPI são um conjunto de métricas que se focam em aspetos críticos da *performance* da empresa, e que acabam por ser essenciais para esta ter êxito. Afirma também que os KPI dizem o que fazer para aumentar a *performance* radicalmente e que devem ser revistos numa base diária ou semanal.

Parmenter (2007) define sete características dos KPI:

1. métricas não financeiras (não expressadas em dólares ou euros);
2. medidas frequentemente;
3. utilizados pelo CEO e equipa de gestão de topo;
4. ajudam a que os colaboradores compreendam a medição do desempenho e a ação corretiva necessária;
5. atribuem responsabilidades;
6. têm impacto significativo (por exemplo, afetam a maioria dos fatores críticos de sucesso e mais do que uma perspetiva do BSC);
7. têm impacto positivo (por exemplo, afetam todas as outras métricas de *performance* de forma positiva).

Peterson (2006) no seu livro sobre esta temática, reitera que KPI são sempre rácios, médias ou percentagens e nunca deverão ser números brutos. Estes últimos como não fornecem nenhum contexto, são menos úteis que os KPI. Se existem cada vez mais dados no mundo hoje em dia para as empresas trabalharem, o que é necessário é informação que apoie os gestores na tomada de decisão, portanto a transmissão de números brutos em nada isso ajuda (Peterson, 2006).

KPI devem ou levar à ação, ou proporcionar um sentimento de "conforto" (Peterson, 2006) ao leitor - eles nunca devem passar despercebidos ao olho do gestor ou nada transmitir (Peterson, 2006). Este também acredita que todos os bons KPI levam à ação, isto é uma forma de dizer: "Qualquer KPI que quando muda de repente, não leve ninguém a enviar um *e-mail*, fazer uma chamada ou a procurar ajuda, não é um KPI que valha reportar" (Peterson, 2006).

Parmenter (2007) vê os KPI como métricas atuais ou orientadas para o futuro e não para o passado, dando o exemplo do número de visitas de clientes-chave esperadas para o próximo mês. Este concorda com Peterson, pois é da opinião

que os bons KPI devem fazer a diferença, tendo a atenção constante do CEO e desencadeando chamadas diárias para o *staff* relevante. Um KPI pode ser suficientemente fundo na organização que até pode ser responsabilidade apenas de um indivíduo, o CEO pode ligar-lhe e perguntar o porquê de um resultado, chega a comentar Parmenter (2007). Isso não acontece, por exemplo, com o ROCE ou com as vendas diárias, pois resultam de várias atividades diferentes e não se pode atribuir responsabilidade a uma só pessoa (Parmenter, 2007).

Portanto, um bom KPI vai afetar a maior parte dos fatores críticos de sucesso e mais do que uma perspectiva do BSC. Ou seja, na opinião de Parmenter, quando o CEO, os gestores e o *staff* se focam num KPI, a organização triunfa integralmente. Na opinião deste um bom KPI tem um efeito de fluxo, ou seja, uma melhoria numa medida-chave de um fator crítico de sucesso de satisfação do cliente tem um impacto positivo em várias outras métricas (figura 1) (Parmenter, 2007).



Figura 1- Jornada desde a missão e visão, até ao sucesso das medições de performance (Parmenter, 2007)

Michael Schrage e David Kiron (2018) elaboraram um relatório de pesquisa que cobre organizações de uma variedade de setores e regiões geográficas, e que revela seis comportamentos comuns aos utilizadores avançados de KPI:

- usam KPI para liderar e gerir a empresa;
- desenvolvem uma visão integrada do cliente;
- vêm KPI como conjuntos de dados para aprendizagem de máquinas;
- fazem uma pesquisa detalhada sobre as componentes dos KPI;
- compartilham dados sobre KPI confiáveis e apontam para a poupança dos mesmos.

Os resultados desta pesquisa, vieram em concordância com as opiniões de Parmenter, pois evidenciaram que as empresas mais sofisticadas criam um maior número de KPI que olham para o futuro, do que indicadores que olham para performances anteriores, acham estes últimos menos valiosos.

Para isto tudo correr bem e os KPI produzirem impactos, Parmenter (2007) acredita que devem ser criadas condições adequadas à implementação dos mesmos, referindo quatro pilares (figura 2):

- a parceria com o *staff*, sindicatos, fornecedores-chave e clientes-chave para que todos os *stakeholders* preponderantes da empresa entendam a cultura de mudança;
- a transferência de poder para a frente operacional, para garantir uma comunicação eficaz e possibilitar os colaboradores a tomarem ações corretivas;
- integração do *reporting* e melhoria da *performance*, pois é essencial que a gestão desenvolva um *framework* integrado para que a *performance* possa ser medida e reportada de um modo que leve a ações;
- e por fim, a ligação da mensuração do desempenho à estratégia, pois medir o desempenho não significa nada se não ligarmos essa medição aos objetivos estratégicos da empresa.

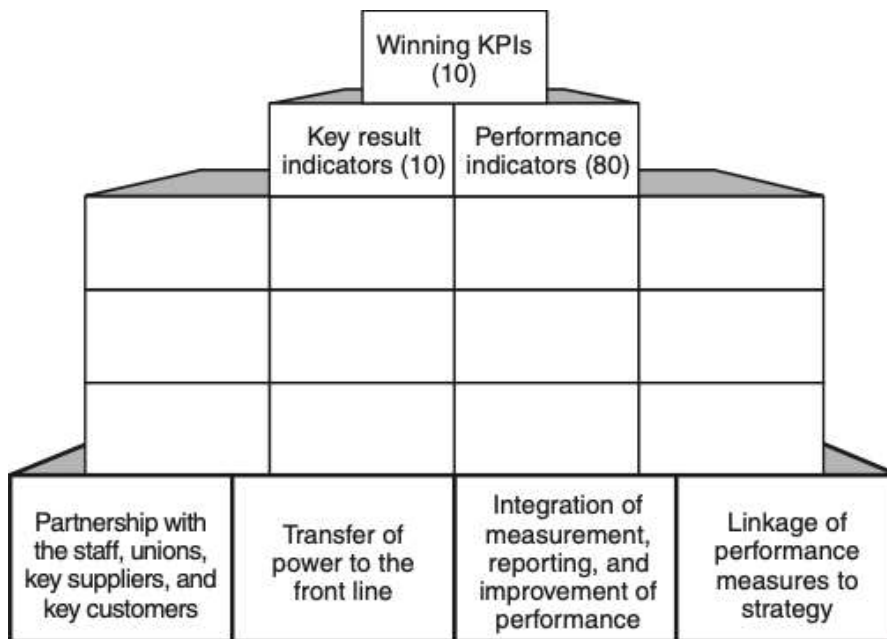


Figura 2- Os quatro pilares para o desenvolvimento de KPI (Parmenter, 2007)

Peterson (2006) recomenda que se adote um modelo hierárquico no momento de decidir quais KPI recebe cada colaborador, pois ao mandar todos os KPI para cada *stakeholder*, só cria mais trabalho desnecessário para toda a gente (por exemplo, este é da opinião que um gestor de topo não deve receber mais do que dois a cinco KPI). “Por favor não enviem a todos 50 KPI” (Peterson, 2006). Se os KPI existem para nos podermos focar no mais importante, pois já existem muitos dados disponíveis, reportes intermináveis ou com informação supérflua não vão criar valor, existindo ainda grande probabilidade de a maior parte das pessoas nem olhar sequer para eles (Peterson, 2006).

Na mesma senda, Shahin e Mahbod (2007) afirmam que à várias razões para priorizar KPI, como por exemplo, o tamanho e a complexidade de certas organizações. Estes dois fatores podem afetar o número e tipo de indicadores escolhidos para acompanhar. No caso de uma grande empresa, os colaboradores encarregues de medir o desempenho provavelmente têm que olhar para bastantes KPI, e se investirem na monitorização e aperfeiçoamento desses indicadores de desempenho todos vão perder imenso tempo, o que talvez não

seja o mais correto em termos de gestão e eficácia do mesmo (Shahin e Mahbod, 2007). Portanto, selecionar os mais preponderantes torna-se fulcral para se conseguir obter uma mensuração de desempenho efetivamente útil e eficaz.

Nem todos os indicadores são KPI, e nem sequer todos os KPI são necessários e dignos de ser reportados. Portanto, tem que se distinguir o que é indicador-chave de desempenho do que não é.

Neste âmbito, Parmenter (2007) tem uma teoria interessante no que toca à distinção dos vários tipos de indicadores. Para este existem três tipos de métricas de desempenho, como se pode ver na figura 3: *key result indicators* (KRI), que te dizem como é que tens sucedido numa certa perspetiva; *performance indicators* (PI), que te dizem o que fazer; e *key performance indicators*, que te dizem o que fazer para aumentares a tua *performance* drasticamente (Parmenter, 2007).

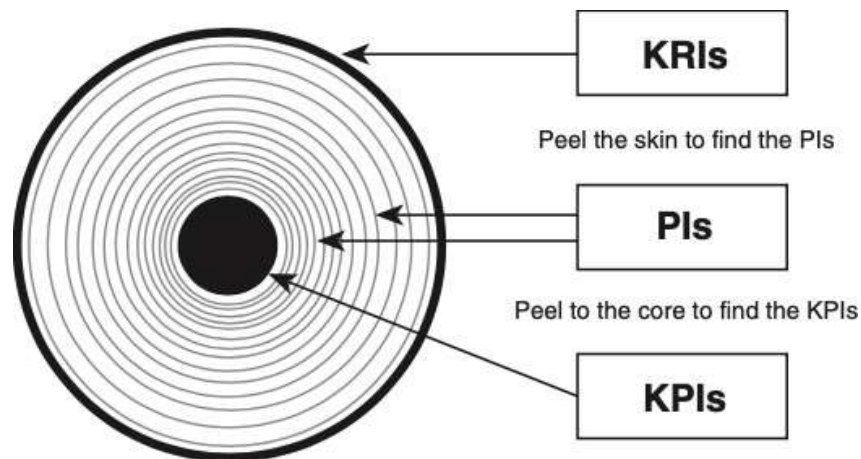


Figura 3- Três tipos de medição de desempenho (Parmenter, 2007)

Mas é interessante perceber o que na opinião de Parmenter (2007) distingue os KRI e os PI, dos KPI. Começando pelos KRI, estes indicam se se está a caminhar na direção certa e fornecem informação que é ideal para aqueles que não estão envolvidos na gestão diária da empresa. Ao contrário dos KPI, que são revistos numa base diária/semanal, os KRI são normalmente revistos de forma

mensal/trimestral. Alguns exemplos de KRI: satisfação do cliente; RAI; rentabilidade dos clientes; ROCE (Parmenter, 2007).

Já os PI são indicadores, que não se focando em aspetos tão críticos da *performance* do negócio como os KPI, têm a sua relevância e existem para complementar os KPI e serem apresentados conjuntamente com estes. Alguns exemplos de PI: rentabilidade dos 10% melhores clientes; margem líquida das linhas de produtos-chave; número de colaboradores a participar no esquema de sugestão (Parmenter, 2007).

É importante perceber também qual o número de KPI em que a empresa se deve focar. Em relação a este tema de qual deve ser o número de KPI monitorizados, Kaplan e Norton (1995) recomendam no máximo vinte, Hope e Fraser (2003) menos de dez... Parmenter (2007) recomenda seguir a regra “10/80/10”, dez KRI, oitenta PI, dez KPI. Schrage e Kiron (2018) consideram que não há um número correto de KPI: demasiados pode-se tornar muito pesado para a empresa e tornarem-se impossíveis de gerir e de acompanhar todos em simultâneo com rigor; e poucos podem resultar na negligência de aspetos cruciais do negócio.

Esta revisão literária ao tema dos KPI torna-se relevante para entender: que estes têm que ser indicadores-chave para o negócio (Parmenter 2007); devem levar à ação (Peterson, 2006); devem olhar para o futuro e não para o passado (Parmenter, 2007 e Peterson, 2006); e não devem ser nem muitos nem poucos, deve existir equilíbrio (Schrage e Kiron, 2018). Este conjunto de sugestões de carácter mais “normativo” da literatura foi relevante no trabalho de definição e implementação dos novos KPI da empresa e respetivos reportes.

## 2.3. Funções do *Controller*: as Tendências Emergentes e o Impacto das Novas Tecnologias

Elaborar, implementar e monitorizar KPI pode ser uma das várias funções do *controller* numa empresa. No presente capítulo pretende-se perceber como as funções do *controller* têm vindo a ser discutidas na literatura. Por definição, este é responsável por apoiar a gestão no planeamento, controlo e atividades de tomada de decisão durante os processos de implementação da estratégia (Verstegen *et al*, 2007).

As funções do *controller* estão a ser em grande medida influenciadas pelo aumento da digitalização e aparecimento de novas tecnologias. É expectável que os papéis tanto de *business partner*, como de *business analyst*, comecem a ser interpretados pelos *controllers* e não só a sua função “tradicional” de fornecedor de informação. (Oesterreich *et al*, 2019).

As novas funções do *controller* advêm maioritariamente dos recentes avanços da tecnologia, como por exemplo, da emergência do *big data* como é lembrado por Bhimani e Willcocks (2014). Estas *skills* de *data analytics* são a mais recente exigência da função de *controller*. Este já não é só o “*scorekeeper*” (Verstegen *et al*, 2007) ou um mero “*bean counter*” (Friedman e Lyne, 1997), e é cada vez mais um *business partner*, um consultor interno (Byrne e Pierce, 2007).

À parte do seu papel “tradicional” de fornecedor de informação, os *controllers* estão cada vez mais envolvidos nos processos de tomada de decisão da gestão, apesar de os níveis de envolvimento variarem bastante de empresa para empresa (Aver e Cadez, 2009).

Neste momento, o ambiente de trabalho do *controller* é coberto de uma grande incerteza devido às forças internas e externas à organização (Oesterreich *et al*, 2019). Exemplos de forças externas são o avanço tecnológico, a globalização, o *big*

*data*, a indústria 4.0... Fatores externos que levam aos seguintes internos: impactos nos modelos de negócio; na cadeia de valor; e nos processos e estrutura da organização.

Logo, as mudanças tecnológicas levaram a mudanças nas estruturas organizacionais que criaram novas necessidades nas tarefas e funções do *controller* (Oesterreich *et al*, 2019). Porém, Oesterreich *et al* (2019) são da opinião que as funções de *data analyst* ainda se vêm com pouca frequência e na maior parte dos casos as organizações ainda adotam práticas “tradicionais” de controle de gestão. Na figura 4 observa-se o modelo explicativo de Oesterreich *et al* (2019) em relação às mudanças no perfil do *controller*.

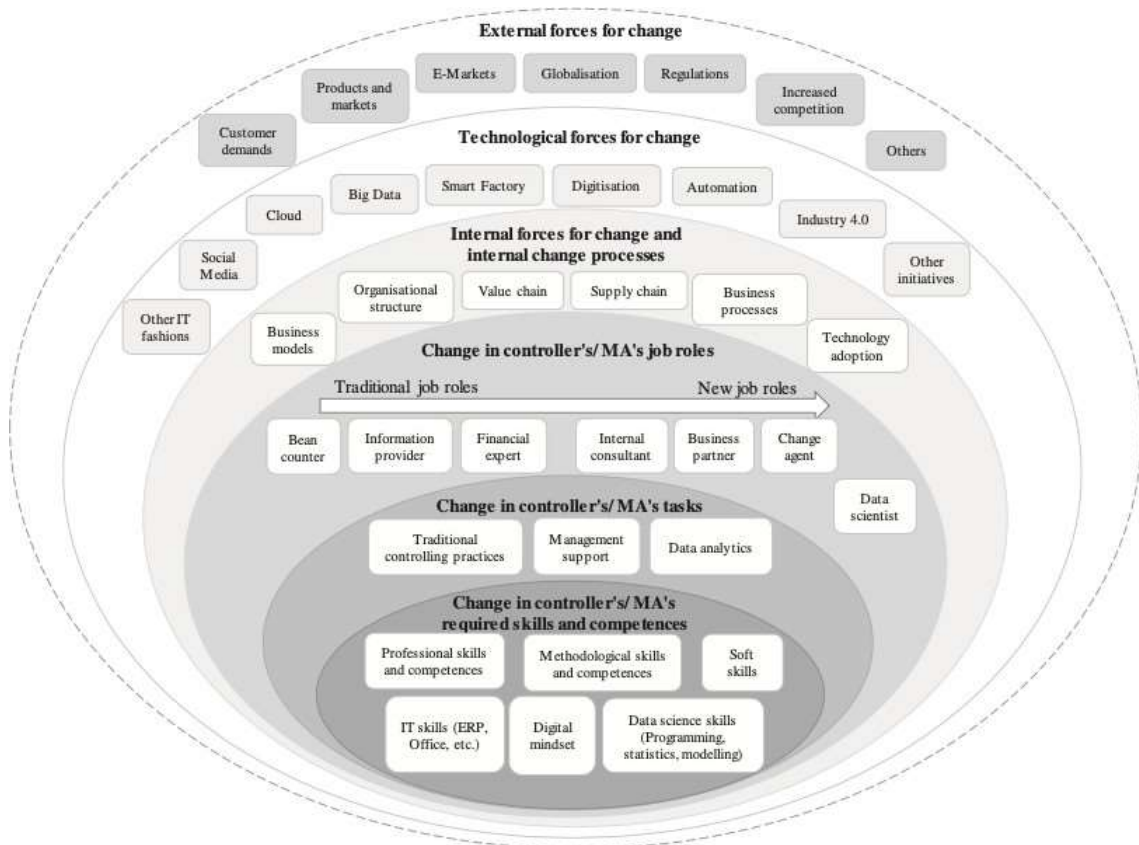


Figura 4- Modelo explicativo do processo de mudança do perfil do controller (Oesterreich, 2019)

Em concordância com a opinião dos autores anteriores, Brynjolfsson e McElhran (2016) acreditam também que o *controller* vai ter que ser um

especialista em *business analytics* devido à quantidade de dados disponíveis e armazenados ser cada vez maior.

Oesterreich *et al* (2019) chegaram à conclusão de que os *data analytics* começam agora a constituir uma grande parte das tarefas do *controller*. Sendo assim, as práticas “tradicionais” do *controller* como a contabilidade de custos, o *reporting*, e o planeamento começam a perder algum peso no seu dia-a-dia. Segundo estes, o novo perfil do *controller* deve ser baseado em cinco *skills*:

- **profissionais**, com conhecimento nas áreas da contabilidade, finanças e *controlling*, e também sobre o mercado e o negócio da empresa;
- ***data analytics*, *data science*** e em estatísticas e programação;
- ***IT skills***, ou seja, saber trabalhar com computadores e em especial com sistemas de ERP;
- **metodológicas**, ou seja, *skills* de análise aos dados e capacidade de lidar com a complexidade e resolver problemas;
- ***soft skills***, que incluem a capacidade de comunicação e apresentação, o pensamento empreendedor, a capacidade de trabalhar em equipa e a abertura à mudança.

Appelbaum *et al* (2017) são da mesma opinião que os anteriormente citados e afirmam que o papel da contabilidade de gestão - ou seja, do *controlling* - está a evoluir. O lado estratégico começa a ganhar um maior relevo e tarefas relacionadas com a contabilidade e a orçamentação a ter uma menor influência. Isto poderá advir em grande parte da evolução dos ERP, que fornecem aos *controllers* acesso a mais dados, maior armazenamento dos mesmos e melhor poder computacional (Appelbaum *et al*, 2017).

Apesar disso, várias pesquisas como a de Sangster *et al* (2009) mostram que a natureza e o âmbito da contabilidade de gestão ainda não evoluíram para tirar vantagem dessas técnicas.

Também para o *Institute of Management Accountants* (IMA) (2019) a principal causa para a mudança do perfil do “contabilista de gestão” são os grandes avanços tecnológicos. Este prestigiado instituto realizou um estudo e respectivo *framework* sobre as competências emergentes necessárias pelos *controllers*.



Figura 5- Os seis domínios core das funções do controller (Institute of Management Accountants, 2019)

Observa-se na figura 5 o tal *framework* criado pelo IMA, onde são identificados os seis domínios *core* das funções do *controller* para que este continue a ser relevante nesta era digital. O primeiro domínio é a estratégia, planeamento e *performance*, que são basicamente as competências para visionar o futuro, liderar o processo de planeamento estratégico, gerir o risco e monitorizar a *performance*. Ou seja, competências como o planeamento estratégico e tático, análise de

decisões, gestão do custo estratégico, decisões de investimento de capital, ERM, controle orçamental e *forecasting*, entre outras (IMA, 2019).

O segundo domínio é o do *reporting* e controle, que são as competências necessárias para medir e reportar a *performance* da organização. Falamos aqui de competências como o controle interno, *recordkeeping* financeiro, contabilidade de custos, planejamento, entre outras (IMA, 2019). Como terceiro domínio o instituto refere a tecnologia e os *analytics*, que são as *skills* necessárias para gerir a tecnologia e analisar dados para melhorar o sucesso organizacional.

A quarta competência é relacionada com a perspicácia de negócio e operações, que são as aptidões essenciais para contribuir como um *business partner*, tais como, o conhecimento sobre a indústria em específico, o conhecimento operacional, a gestão de qualidade e melhoria contínua, e a gestão de projetos (IMA, 2019). O quinto domínio é a liderança, e trata-se dos requisitos fundamentais para colaborar com outros e inspirar equipas a realizar os objetivos organizacionais, como *skills* comunicacionais, colaboração, trabalho de equipa, gestão de relacionamentos, entre outros (IMA, 2019). Como sexto e último domínio falam da ética profissional e dos valores, que se baseiam nas competências necessárias para demonstrar os valores profissionais, comportamentos éticos e conformidade legal essencial para a sustentabilidade do modelo de negócio (IMA, 2019).

Pode-se observar que tanto Oesterreich *et al* (2019) como o IMA (2019) vêm como as principais *skills* emergentes do *controller*: o conhecimento do mercado e do negócio; as IT e *data skills*; e também as *soft skills*.

Moll e Yigitbasioglu (2019) concordam com os autores referidos anteriormente, e acrescentam que o uso combinado de tecnologias como *clouds*, *big data*, *blockchain* e inteligência artificial, que têm as suas vantagens e riscos, fará mudar o papel dos contabilistas e, por conseguinte, dos *controllers*.

A outro nível, o aumento da automação, da visibilidade e do suporte à decisão pode dar a impressão de que a carga sobre os *controllers* será reduzida no futuro (Moll e Yigitbasioglu, 2019). Porém, estes argumentam que para terem sucesso, algumas tecnologias relacionadas com a *internet* ainda precisam de contabilistas/*controllers*. Existem processos realizados por estas que necessitam de ser acompanhados para que as informações reproduzidas sejam úteis e benéficas para a empresa (Moll e Yigitbasioglu, 2019).

Além disso, muitas aplicações avançadas de inteligência artificial requerem aprendizagem supervisionada, e os *controllers* poderão estar na linha da frente para serem eles a ocupar a função de gestor desses dados e de garantir que estes são adequados para a finalidade (Moll e Yigitbasioglu, 2019). Portanto, estes terão que assumir uma posição mais crítica e vigilante para poderem contribuir eficazmente para as empresas que utilizam a BI. É então necessário que estes questionem a veracidade e utilidade das informações e sugestões fornecidas por estas tecnologias (Moll e Yigitbasioglu, 2019).

Outro ponto a favor dos *controllers* nesta conjuntura, é o facto de a gestão de topo acreditar que a melhor análise de dados e apoio à decisão cria valor para as empresas e, por isso, a contabilidade e o controlo de gestão ganham muito ao integrar com sucesso estas ferramentas nas ferramentas da gestão (Rikhardsson e Yigitbasioglu, 2018).

No meio disto tudo, aparece um ponto menos positivo. É o facto das jurisdições dos *controllers* poderem ser cada vez mais desafiadas por outras profissões, como *data scientists* e especialistas em tecnologia (Sikka & Willmott, 1995). Logo, parece-se formar aqui uma conjuntura favorável para que aqueles na profissão expandam o seu conjunto de habilidades, particularmente no que diz respeito à sua competência e compreensão de tais tecnologias digitais (Moll e Yigitbasioglu, 2019), isto para não serem ultrapassados por outros.

O que se retira desta análise à principal literatura sobre as funções do *controller* é que parece assistir-se a uma redefinição das suas funções mais “tradicionais”, com as ferramentas de BI e o *analytics* a começarem a ganhar uma grande importância. Mas, ao mesmo tempo é claro que grande parte das empresas ainda não integra estas novas tendências emergentes nas tarefas dos *controllers*, sendo estas ainda maioritariamente relacionadas com a contabilidade e o reporte financeiro (Oesterreich *et al*, 2019).

Uma das principais razões para a importância dada à BI, é referida por Guarda *et al* (2013), que afirmam que uma empresa que procure criar vantagem competitiva precisa de entender os dados que derivam da *performance* do seu negócio. Já Williams e Williams (2007) concluíram que devido ao aumento do volume de informação e de dados nas empresas, a BI tornou-se essencial para qualquer organização. Para estes, a BI já pode ser considerada um “novo método de gestão poderoso” (Williams e Williams, 2007) que bem utilizado pode trazer inúmeras vantagens às empresas, tais como: conhecimento; eficiência; melhores decisões; e lucro.

Então, um dos fatores para que a BI seja adotada é precisamente esta necessidade de entender a informação e acompanhá-la, e isto leva várias organizações a adotar estes instrumentos inovadores e os seus processos (Marjanovic, 2007). Outra das razões é a complexidade do ambiente atual do mundo empresarial, que obriga as empresas a serem proativas em relação a processos de tomada de decisão (Bocij *et al*, 2008).

Schrage e Kiron (2018) também concluem que à medida que o *business analytics* seja mais bem usado pelas empresas, os KPI tornar-se-ão ferramentas ainda mais poderosas. Logo, as empresas que utilizam dados e estas novas tecnologias para a tomada de decisão, mostram maiores *outputs* e produtividade. (Brynjolfsson e McElhran, 2016).

Lonnqvist e Pirttimaki (2006) nomearam as várias vantagens das ferramentas de BI, entre elas:

- a redução da dispersão de informação;
- maior âmbito para interação entre utilizadores;
- facilidade de acesso à informação;
- informação disponível em tempo real;
- versatilidade e flexibilidade em adaptar à realidade da empresa;
- e utilidade no processo de tomada de decisão.

Sistemas de BI fornecem uma medição mais abrangente e capacidade de análise, incluindo as raízes para implementar sistemas integrados de controlo de gestão (Elbashir *et al*, 2008). O aumento das capacidades dos sistemas de controlo de gestão deriva em grande medida dos *scorecards* preconcebidos e dos KPI disponíveis nos programas de BI (Howard, 2003).

Em geral, a integração destas ferramentas de BI pode levar a uma melhoria da *performance* e a uma maior aprendizagem da empresa (Lee e Widener, 2015). Rikhardsson e Yigitbasiglu (2018) concordam com os demais, e ainda acrescentam que a BI e o *analytics* facilitam a recolha de dados, a análise e entrega de informação e são desenhados para apoiar a tomada de decisão.

Porém, alguns autores apresentam perspetivas menos positivas quanto ao impacto das novas tecnologias de informação. Quattrome (2016) é da opinião que hoje em dia a gestão consome dados e toma decisões sobre estes, estando substancialmente excluída da sua produção. Isto pode levar a uma ilusão de controlo pois esses dados sobre os quais as decisões estão a ser tomadas podem não ser 100% acertados, ou não estarem construídos da forma mais apropriada, mas os gestores já dão essa informação como correta.

Segundo este: “Os números da contabilidade já não estão lá para ser falados, discutidos e debatidos em atos de comunicação, mas sim para serem consumidos

como *inputs* no processo de tomada de decisão” (Quattrome, 2016). Quanto mais os gestores estão desesperados com os seus problemas, mais eles tendem a acreditar e dar como certas as informações entregues.

Quattrome é da opinião interessante que, então, a revolução digital traz um problema novo à contabilidade de gestão, uma divisão contemporânea: por um lado vai aumentar a crença na possibilidade de dar maior visibilidade às ações organizacionais, uma espécie de ilusão de que existe um controlo total; e por outro lado vai aumentar a incerteza. A solução aqui é simples: a informação deve ser totalmente escrutinada antes de ser usada (Quattrome, 2016).

Porém, apesar de toda esta ligação entre as novas ferramentas tecnológicas já descritas e o controlo de gestão, fica a nota que Moll e Yigitbasioglu (2019) concluíram que na literatura relacionada com a área contabilística faltam ainda estudos empíricos sobre estas novas tecnologias, o que é surpreendente dada a interligação destas com o trabalho dos contabilistas/*controllers*.

## 2.4. Síntese

Para uma melhor compreensão de quais os aspetos relevantes da literatura que vão ser mais úteis na análise do caso, aqui se encontra um quadro-resumo dos mesmos (quadro 2):

Aspetos Relevantes	
Controlo de Resultados	<ul style="list-style-type: none"><li>• definir as dimensões dos resultados que são desejados;</li><li>• conseguir medir o desempenho das dimensões através de indicadores;</li><li>• definir metas de desempenho;</li><li>• criar sistemas de recompensas e incentivos;</li><li>• traz descentralização organizacional e entrega maior autonomia aos colaboradores (Merchant e Van der Stede, 2017).</li></ul>

KPI	<ul style="list-style-type: none"> <li>• devem levar à ação (Peterson, 2006);</li> <li>• devem olhar para o futuro e não para o passado (Parmenter, 2007) (Peterson, 2006);</li> <li>• não devem ser nem muitos nem poucos, deve existir equilíbrio (Schrage e Kiron, 2018).</li> </ul>
Funções do Controller	<ul style="list-style-type: none"> <li>• já não são só tarefa relacionadas com a contabilidade e com o reporte financeiro (Oesterreich et al, 2019);</li> <li>• ferramentas de BI e os analytics a começam a ganhar uma grande importância (Oesterreich et al, 2019);</li> <li>• também os papéis de business partner e business analyst comecem a ser interpretados (Byrne e Pierce, 2007);</li> <li>• funções em grande medida influenciadas pelo aumento da digitalização e aparecimento de novas tecnologias (Oesterreich et al, 2019).</li> </ul>
Novas tecnologias (BI)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• necessidade de entender a informação e acompanhá-la leva várias organizações a adotar estes instrumentos inovadores (Marjanovic, 2007);</li> <li>• a BI apresenta várias vantagens como a redução da dispersão de informação, a facilidade de acesso à informação e a utilidade no processo de tomada de decisão (Lonnqvist e Pirttimäki, 2006).</li> </ul>

*Quadro 2 - Quadro-resumo dos aspetos relevantes da literatura para a análise do caso (Fonte: Construção do autor)*

### 3. Metodologia

Esta investigação foi realizada através da metodologia de estudo de caso. Ventura (2007) afirma que esta metodologia se trata de um “instrumento de investigação e uma modalidade de pesquisa que pode ser aplicada a várias áreas de conhecimento” (Ventura, 2007) e que se baseia na exploração de forma acentuada de um único caso para se poder conhecer melhor o fenómeno estudado.

O porquê do estudo de caso? A forma inicial e mais importante de se conseguir identificar que tipo de metodologia se aplica melhor à nossa pesquisa, é perceber qual o tipo de questão a investigação coloca. (Yin, 2009). Se a questão for “o quê?”, trata-se de um caso exploratório onde qualquer método pode funcionar, ou um caso de prevalência onde questionários ou a análise a arquivos guardados se adequam mais. O estudo de caso, as experiências e as histórias devem ser usados no caso das questões de investigação forem “como?” ou “porquê?” (Yin, 2009).

O segundo ponto importante de analisar na altura da escolha do tipo de metodologia de investigação, é se esta requer controlo de eventos comportamentais. Se sim, tudo aponta que a metodologia deva ser a experiência, se não pode ser qualquer uma das outras - estudo de caso, questionário, história ou análise de arquivos (Yin, 2009).

Então, segundo Yin (2009), o método de investigação de estudo de caso deve ser utilizado quando as perguntas “como” ou “porquê” estão a ser postas, e quando o foco é num fenómeno contemporâneo dentro de um contexto real. A utilização deste método justifica-se plenamente, pois durante o estágio o objetivo foi entender como implementar de forma correta e eficaz *key performance indicators* dentro da conjuntura da OneVet Group.

Este método de investigação permite também aos investigadores que mantenham as características significativas de eventos da vida real e ajuda a contribuir para o conhecimento sobre indivíduos, grupos, organizações e outros fenómenos (Yin, 2009). O estudo de caso é também preferencialmente usado quando, como já referido, se trata da análise a eventos contemporâneos - como é o caso - mas quando os comportamentos relevantes não podem ser manipulados (Yin, 2009). O tipo de estudo de caso utilizado nesta pesquisa é o estudo de caso descritivo, pois trata-se apenas da análise a um caso, o alvo e o primeiro interesse é o caso em si mesmo e o âmbito é perceber em profundidade o mesmo em particular (Yin, 1994).

Outra das características do estudo de caso e das mais preponderantes, é o facto de ser capaz de lidar com uma grande variedade de evidências, tais como, documentos, artefactos, entrevistas e a observação (Yin, 2009). No caso desta investigação optou-se por três formas de recolha de dados bem recorrentes neste método de investigação: a consulta de informação interna; entrevistas; e a observação como participante.

A consulta de informação interna, nomeadamente de documentação da empresa, é um método de recolha de dados bastante útil em todos os tópicos de estudo de caso, pois vários tipos de documentos estão cada vez mais disponíveis através de pesquisas na *internet* (Yin, 2009). As vantagens de usar a documentação interna são, entre outras: o seu carácter estável, pois pode ser revista repetidamente; a sua exatidão, pois trata-se de números, detalhes ou referências exatas; e a sua ampla cobertura, pois tem longo alcance no tempo (Yin, 2009).

Esta consulta de informação baseou-se na visualização nas várias bases de dados de informação da empresa dos factos que poderiam ser interessantes para esta pesquisa e para o trabalho desenvolvido, tais como: demonstrações

financeiras consolidadas; P&L; e documentação variada disponível no servidor privado da empresa. Toda esta informação foi vital não só na criação dos reportes de KPI, como para enriquecer resta pesquisa.

Em relação à entrevista, esta também traz inúmeras vantagens à investigação, entre as quais ter o foco direcionado diretamente nos tópicos do estudo de caso e ser bastante perspicaz, pois fornece inferências causais e explicações percebidas (Yin, 2009). Aqui, foram seguidas algumas das sugestões de Cresswell (2013) que nos diz que se deve usar um protocolo de entrevista para fazer as perguntas, gravar as respostas durante a entrevista e nos mostra várias formas de a estruturar, dependendo de quem será o entrevistado.

Na procura de ter uma mais rica recolha de informação para esta pesquisa, foram realizadas duas entrevistas a pessoas que pertencem à gestão da organização e que podiam ajudar a entender melhor de que forma funciona o controlo de gestão pelo grupo.

A primeira entrevista foi feita ao administrador da OneVet Group, com o objetivo: de perceber a estratégia geral da OneVet Group, os seus objetivos e os seus processos de controlo de gestão, nomeadamente aqueles exercidos sobre as várias unidades; de entender melhor como a empresa olha para a função de controlo de gestão, se de uma forma mais “tradicional” ou mais “moderna”; e por fim, compreender a visão por detrás da implementação dos novos reportes de KPI, e como estes passaram a ser úteis no processo de tomada de decisão.

A segunda entrevista foi realizada ao diretor clínico de um dos maiores hospitais do grupo, que também é o diretor operacional da OneVet, e que consequentemente teve muito próximo deste processo de criação dos vários reportes. Esta entrevista teve como objetivo perceber de que forma os novos reportes de KPI - que passaram a ser enviados mensalmente para todos os centros

de atendimento médico-veterinários (CAMV) - contribuíram para a gestão operacional e diária das unidades.

Além de entrevistas formais, outra das formas de recolha de informação útil para este trabalho, foram as várias conversas de índole informal com colaboradores dos demais departamentos, que permitiram perceber muito da história, rotinas, procedimentos e funções departamentais da empresa.

E por fim, no que toca ao método de recolha de dados da observação, fala-se aqui de uma forma peculiar de observação onde o investigador não é apenas um observador passivo, mas pelo contrário, pode assumir um papel preponderante como participante ativo dentro do tópico do estudo de caso (Yin, 2009), como aconteceu durante o estágio. As grandes vantagens da observação como participante são: a sua realidade, pois cobre eventos da vida real; o seu contexto, porque cobre o contexto do caso; e a perspicácia, pois dá-nos uma visão sobre comportamentos e motivos interpessoais (Yin, 2009).

Neste método de recolha de dados foi preponderante a integração no departamento de *business support* e também a relação interdepartamental com os gabinetes de controlo de gestão, recursos humanos, e claro com a gestão de topo, para a elaboração dos novos reportes. Isto foi importante para se conhecer melhor a empresa, as suas práticas correntes, os seus processos e potenciou então a partilha de conhecimentos para o enriquecimento da pesquisa.

Apesar de tudo, este método apresenta algumas limitações, tais como: a dificuldade de generalização dos resultados obtidos (Ventura, 2007); a falta de rigor que normalmente o investigador que usa o estudo de caso apresenta, nomeadamente ao não seguir os procedimentos sistemáticos ou permitir que evidências equívocas ou enviesadas influenciem a direção das conclusões; e os estudos de caso normalmente também demoram muito tempo a ser realizados e o resultado final são documentos muito vastos (Yin, 2009).

Para uma melhor compreensão da metodologia utilizada nesta investigação foi criado o quadro-resumo abaixo (quadro 3):

Metodologia	
Estudo de Caso	<ul style="list-style-type: none"> <li>• baseia-se na exploração de forma acentuada de um único caso para se poder conhecer melhor o fenómeno estudado (Ventura, 2007);</li> <li>• deve ser utilizado quando as perguntas “como” ou “porquê” estão a ser postas, e quando o foco é num fenómeno contemporâneo dentro de um contexto real (Yin, 2009);</li> <li>• permite aos investigadores que mantenham as características significativas de eventos da vida real e ajuda a contribuir para o conhecimento sobre indivíduos, grupos, organizações (Yin, 2009);</li> <li>• é capaz de lidar com uma grande variedade de evidências, tais como, documentos, artefactos, entrevistas e a observação (Yin, 2009).</li> </ul>
Recolha de dados	<ul style="list-style-type: none"> <li>• acesso a documentação interna da empresa;</li> <li>• entrevistas a membros da gestão;</li> <li>• observação como participante.</li> </ul>

*Quadro 3 - Quadro-resumo da metodologia de investigação utilizada (Fonte: Construção do autor)*



## 4. Análise do Caso

### 4.1. Apresentação da Empresa

A OneVet Group trata-se do maior grupo português de prestação de cuidados médico-veterinários e é constituída por um conjunto de doze clínicas e sete hospitais. A empresa é detida por um dos principais operadores de referência do mercado português de *private equity* - a Interisco - que tinha o objetivo de fazer crescer organicamente a empresa, consolidá-la no setor e após isso sair, obtendo o retorno esperado. Com foco na região Norte, como se pode ver na figura 6, a OneVet conta com mais de duzentos colaboradores, quarenta e oito consultórios, cinco salas de formação e dezasseis salas de cirurgia.

Em menos de dois anos a empresa tornou-se o maior grupo ibérico de prestação de cuidados de medicina veterinária através da qualidade do serviço prestado, alcance geográfico da sua rede e pelo grau de inovação induzido no mercado através:

- do lançamento de uma oferta estruturada de planos de saúde preventiva;
- do lançamento de soluções de financiamento para saúde animal;
- da acumulação e difusão do *know-how* através da Academia OneVet;
- e da redefinição de uma oferta de seguros de saúde animal.



Figura 6- Quadro de apresentação da empresa (Fonte: Servidor privado da empresa)

Portanto, a missão da OneVet Group é cooperar para a estruturação do mercado da medicina veterinária na Península Ibérica, tirando proveito da escala do grupo para introduzir uma abordagem de negócio e gestão ao setor, aumentando os seus proveitos e sinergias. Isto irá possibilitar a libertação de recursos essenciais para a prestação de um serviço diferenciado, inovador e com maior qualidade ao cliente, proporcionado aos acionistas o retorno esperado sobre o capital investido.

A visão da empresa passa, portanto, por ser um *player* de referência no mercado ibérico da medicina veterinária, liderando o setor através da distinta qualidade do serviço e do aproveitamento da rede de conhecimento, decorrente da aquisição de um vasto conjunto de hospitais e clínicas.

Os valores mais preponderantes para a organização são: a orientação para o cliente; a orientação para os resultados; a qualidade de serviço; a inovação; e a ética.

“O seu carinho, a nossa proteção” é o *slogan* da OneVet Group.

A Interisco - empresa mãe da OneVet Group - procurava com o investimento neste grupo apostar num setor com pouca exploração em Portugal, focando-se na qualidade do serviço médico-veterinário prestado e no adquirir de várias unidades, tirando daí as várias sinergias decorrentes deste tipo de conjunturas, como por exemplo, em relação à negociação com fornecedores.

O historial de aquisições das unidades atuais do grupo é o seguinte:

- o Hospital Veterinário do Porto foi a primeira unidade a ser adquirida pelo grupo em 2012;
- ainda no mesmo ano foram adquiridas a Clínica Veterinária Alto de Algés, a Clínica Veterinária de Oiã, a Policlínica Veterinária de Aveiro, o Instituto Veterinário D. Sancho I e o Hospital Veterinário do Baixo Vouga;
- em 2013 efetuou-se a aquisição das Clínicas Veterinárias de Gondomar, da Carvalha, de Valongo, de Ermesinde e de Rio Tinto;
- no ano posterior, a aposta passou pela aquisição do Hospital Veterinário do Seixal, do Hospital Veterinário Universitário de Coimbra, da Clínica Veterinária de Canidelo e da Clínica;
- já em 2015 procedeu-se à aquisição do Hospital Veterinário de Berna, do Hospital Veterinário de Trás-os-Montes e da Clínica Veterinária da Régua;
- a última aquisição ocorreu em abril de 2017, com o Hospital Veterinário de Cascais a juntar-se às restantes unidades do grupo.

Um dos grandes objetivos do grupo após esta fase de muitas aquisições, passa por uniformizar e homogeneizar todas as unidades em diversos aspetos, como o *software* de gestão, a comunicação, a cultura de trabalho e imagem da marca.

## 4.2. Controlo de Gestão na OneVet Group

### 4.2.1. Enquadramento Inicial do Estágio – “*business support*” vs. “controlo de gestão”

Neste estágio na OneVet Group o grande objetivo era desenvolver um reporte de KPI, no contexto do departamento de *business support*, que pudesse trazer elevada utilidade para a mensuração da *performance* do negócio e para auxiliar a tomada de decisão no dia-a-dia dos gestores. Para isso seria necessário entender as funções e importância dos gabinetes de *business support* e controlo de gestão dentro da empresa.

Sendo o tema deste estágio a implementação de KPI, e tendo este sido desenvolvido no âmbito de uma especialização em controlo de gestão, era esperado haver integração no departamento da área, podendo ser considerada como “estranha” - face à expectativa inicial - a inclusão no gabinete de *business support*. Esta decisão por parte da empresa de integração no departamento de *business support* não deixa de ser curiosa, isto porque sendo a tarefa do estágio o desenvolvimento de reportes de KPI para os gestores da organização, segundo a literatura poderia considerar-se que as funções desempenhadas são do foro da área de “controlo de gestão” numa visão mais “moderna” do mesmo, dado a utilização de ferramentas de *business intelligence* no processo.

### 4.2.2. Papel do Departamento de Controlo de Gestão

Uma das principais questões existentes nesta investigação, era perceber em que visão se enquadrava as funções do departamento de controlo de gestão, se nas mais “modernas” ou se nas mais “tradicionais”.

O departamento é constituído por uma só pessoa e tem três grandes responsabilidades: elaborar o orçamento; monitorizar e analisar os desvios do

mesmo; e produzir mapas de reporte de cariz financeiro. Tem ainda outras funções como tratar dos fechos contabilísticos mensais e das vendas diárias. De realçar que tanto os fechos contabilísticos como as vendas diárias, são tarefas que ocupam uma grande parte do tempo da pessoa do controlo de gestão.

Em entrevista com o administrador, foi abordada a perspetiva deste sobre a classificação mais “moderna” ou “tradicional” do controlo de gestão da empresa, sendo que foi referido que seria um híbrido das duas. Contudo, em confronto com a literatura, a evidência obtida sugere que as funções descritas são puramente financeiras, bastante relacionadas com a contabilidade e, portanto, a figura de “bean counter” (Verstegen *et al*, 2007) ou de “scorekeeper” (Friedman e Lyne, 1997) aplicam-se bem neste caso, e a evidência empírica não parece confirmar a existência de nenhuma das tendências emergentes da visão “moderna” da área.

Apesar da opinião do CEO ser de que é um híbrido das duas vertentes, este admite também, que sendo um departamento de uma só pessoa há muito trabalho de execução e de reporte financeiro e não existe tanto tempo para aconselhamento aos gestores, interpretação das demonstrações financeiras e do reporte, ou de participar no processo de tomada de decisão. Não há, portanto, lugar para a figura de *business partner* ou de consultor interno (Byrne e Pierce, 2007). Logo, se só tivéssemos esta informação e de acordo com os autores revistos, percecionava-se que o controlo de gestão desenvolvido na OneVet Group era um controlo de gestão com ênfase “tradicional” da área, confirmando-se a teoria de Oesterreich *et al* (2019) de que a maior parte das empresas ainda usa as funções deste tipo de perspetiva mais “tradicional”.

### 4.2.3. Papel do Departamento de *Business Support* e a Relação entre os dois Departamentos

Na empresa existe um outro departamento com intervenção no sistema de controlo de gestão, o departamento de *business support*. As principais funções desta área dentro da empresa são: *procurement*; *pricing*; gestão de *stocks*; aconselhamento; e gestão das ferramentas de *business intelligence*. “*Business Support*” é um nome abrangente dado a este departamento, também constituído por uma só pessoa, que trata, portanto, de um conjunto de atividades ligadas maioritariamente ao negócio e que são também importantes para a tomada de decisão dos gestores.

O *business support* está muito preocupado com a operação e em como melhorá-la, o departamento de “controlo de gestão” não, apenas está interessado na monitorização da evolução financeira da empresa. Estes dois trabalham até por vezes em conjunto, com a mesma informação, só que olham para esta de perspetivas diferentes. O controlo de gestão olha de uma perspetiva financeira, de evolução do orçamento, de rentabilidade apenas financeira - faturação e EBITDA - já o *business support* olha um pouco mais para onde as unidades estão a evoluir, quais as áreas de serviço mais procuradas e mais rentáveis, e onde se pode trabalhar melhor as margens.

O administrador é da opinião que o *business support* está numa área mais micro, olha para uma área “mais fina”, ligada à operação, enquanto o controlo de gestão está numa área mais macro. Além disso, a pessoa do *business support* já está há vários anos na empresa e tem um conhecimento do negócio e da operação que a do departamento de controlo de gestão não tem e, por isso, tem também essa função de aconselhamento, onde aparece como uma espécie de consultor interno que é muito útil no processo de tomada de decisão pela gestão de topo.

Portanto, agora com este novo elemento, provavelmente a opinião do administrador de que o controlo de gestão na empresa é um sistema híbrido entre a visão mais “tradicional” e a mais “moderna”, já começa a fazer mais sentido porque a área na empresa é um somatório do trabalho de ambos os departamentos:

- a vertente mais “tradicional” do controlo de gestão, puramente financeira e contabilística, de produção de mapas e reporte de cariz financeiro – mais próxima da figura de “*bean counter*” (Friedman e Lyne, 1997) ou de “*scorekeeper*” (Verstegen *et al*, 2007) - é feita pela pessoa do controlo de gestão;
- e a visão mais “moderna”, representada pelas tendências emergentes que autores como Byrne e Pierce (2007) e Oesterreich *et al* (2019) nos dão a conhecer - como a função de consultor interno que utiliza ferramentas de *business intelligence*, conhecedor profundo do negócio e do mercado - é representada de certa forma pelo colaborador do *business support*.

Portanto, a conclusão é que a evidência empírica confirmou a existência tanto da perspetiva “tradicional” - da figura mais próxima do *beancounter* (Friedman e Lyne, 1997) ou de *scorekeeper* (Verstegen *et al*, 2007) - como da perspetiva “moderna” - explicada também por Appelbaum *et al* (2007) e pelo IMA (2019) – percecionando-se então que a empresa aborda o controlo de gestão e a suas funções de uma forma já de certo modo “moderna”, integrando algumas das tendências emergentes da área, só que fora do próprio departamento de controlo gestão.

#### 4.2.4. Características gerais do Sistema de Controlo de Gestão da Empresa

Um dos temas mais importantes na análise do sistema de controlo de gestão de uma organização é a forma como são definidos os objetivos e respetivas metas orçamentais. Na OneVet os objetivos do grupo são aqueles que são delineados no orçamento, no qual são definidos os da organização como um todo e os de cada unidade em específico (com as rubricas de vendas, investimento a executar, ações de *marketing*, e a partir de agora de alguns KPI). Resumindo, existem objetivos globais da empresa, mas depois cada unidade tem também os seus respetivos objetivos específicos, decorrentes do seu próprio orçamento e que se focam maioritariamente na vertente financeira, com muita ênfase na faturação.

Já em relação ao processo de definição das metas orçamentais, trata-se de um processo *bottom-up* onde as unidades enviam ao controlo de gestão a sua sugestão de orçamento com as demais rubricas que este cobre, e depois é o controlo de gestão que reúne tudo e apresenta à administração. Depois a administração, olhando para as *performances* anteriores e para aquilo que espera da unidade no futuro, realiza alterações nestes consoante aquilo que achar mais indicado para a CAMV em específico.

No que toca à comunicação dos objetivos das unidades aos colaboradores da organização, estes não são comunicados de forma direta pela administração. A administração transmite-os aos diretores clínicos (DC), que por sua vez ficam com a tarefa de os comunicar aos colaboradores das suas unidades em reuniões locais. No final de cada ano é efetuado um encontro anual da empresa - um *team building* - no qual se comunicam se os objetivos foram cumpridos ou não e se falam dos objetivos gerais da empresa. Ocorre também uma visita da administração a cada uma das CAMV no início do ano, para falar de como correu o ano anterior em termos de faturação.

Além dos objetivos que já estão delineados na visão e missão da empresa e que já foram referidos mais atrás, existem outros de curto e médio prazo, como foi referido pelo CEO do grupo na entrevista. Esses objetivos, digamos que “não oficiais”, não têm um *target* específico ou uma meta a atingir durante um determinado período de tempo e passam pela consolidação de processos e a procura de eficiência na operação que possam trazer ganhos de produtividade.

Portanto, a seguir a uma primeira fase deste projeto onde o foco foi o crescimento com a aquisição de várias unidades, agora a empresa encontra-se numa fase de solidificação e robustecimento dos processos, onde procura melhorar os resultados. Pretende-se assim que as sinergias de trabalhar com um grupo tão grande de unidades traga dividendos, através da criação de processos que sejam comuns a todas as CAMV, trabalho conjunto e uma maior comunicação e cooperação entre unidades.

Em cada uma das dezanove unidades do grupo existem duas posições fulcrais na gestão diária das CAMV e de relação com a sede e a administração, com um papel também importante no *puzzle* de controlo de gestão da empresa - o diretor clínico e o subdiretor clínico. O primeiro tem como principais funções: cumprir e fazer cumprir o regulamento da unidade; zelar condições dignas de trabalho; respeitar e coordenar o cumprimento na unidade do conselho científico da OneVet; selecionar os recursos humanos, para depois serem aprovados pela administração; planear e coordenar a formação contínua dos seus colaboradores; elaborar o orçamento; validar as compras feitas; e assegurar o adequado *reporting* à administração. Já o subdiretor tem como principais funções: assegurar o fluxo de informação financeira e não financeira entre a unidade e a sede; acompanhar a cobrança de dívida a clientes; organizar as escalas de trabalho, os horários e as férias dos colaboradores; receber e coordenar os estagiários das diferentes áreas;

coordenar as compras da unidade; e assegurar a correta utilização dos equipamentos.

Em termos daquilo que é a relação das unidades com os serviços corporativos, é dada liberdade aos diretores clínicos e subdiretores para fazerem a gestão diária das suas CAMV, nomeadamente da direção clínica. Portanto, a sede não está diretamente ligada à gestão diária das unidades, sendo a sua principal função delinear um conjunto de objetivos, fazer a sua monitorização e ajudar as unidades no cumprimento dos mesmos. Ou seja, a sede cria apenas cinco limites de ação a estes gestores locais: número de pessoas que podem contratar; investimentos que podem fazer; ações de *marketing* que devem desenrolar; *pricing*; e regras de aprovisionamento. Logo, a sede dita um conjunto de regras gerais para as unidades e que estas devem cumprir, e depois dá autonomia total a estas na gestão operacional diária.

Outra das variantes mais preponderantes no sistema de controlo de gestão e uma das funções de maior relevo de um departamento da área, é o reporte de informação. Na OneVet Group existem três níveis de reporte definidos pela gestão de topo:

- o relacionado com as vendas, que é enviado numa base diária para o administrador, Interisco (acionista) e diretores clínicos;
- depois o reporte puramente financeiro. Este é enviado numa base mensal para administração e Interisco (acionista), e numa base trimestral para as unidades e respetivos DC, e trata-se da evolução dos principais pontos do *budget* como o CAPEX, recursos humanos, *marketing*, e também o P&L, balanço e *cash-flows*;
- o terceiro nível de reporte trata-se de informação mais ao nível operacional. São os reportes de KPI operacionais e de animais e

clientes que são partilhados numa base mensal com os diretores clínicos.

Outra área na qual a empresa está a tentar a começar a atuar, é a pouca literacia financeira de grande parte dos diretores clínicos. Estes têm grande dificuldade em perceber parte dos reportes produzidos, nomeadamente os de informação financeira. A empresa para mitigar este problema está a formar os DC do grupo em termos financeiros, para que estas consigam interpretar corretamente a informação nas demonstrações financeiras e outros reportes relacionados com a sua unidade e, assim, poderem estar aptos a tomar decisões mais acertadas na gestão da sua CAMV.

Em conversa com o diretor operacional do grupo foram levantados alguns pontos no que toca à transmissão da mensagem da administração para os DC e demais colaboradores, nomeadamente no campo dos resultados. Existe como já referido, uma visita anual do administrador às unidades onde é feita uma breve apresentação dos resultados do ano passado e se observa se foram cumpridos ou não os objetivos previamente estabelecidos no *budget*. O problema está que nesta apresentação só se dá realce aos rendimentos, neste caso: volume de faturação e EBITDA. Olhando só para isto, o que por vezes acontece é que os colaboradores das unidades com grandes volumes de faturação, associam essa variável dimensional ao conceito de rentabilidade, requerendo aumentos salariais.

Na opinião do diretor operacional, isto seria mitigado se na tal breve visita fossem analisadas e detalhadas as variáveis determinantes da rentabilidade. Estes esclarecimentos fariam com que os colaboradores das unidades percebessem melhor a formação do resultado contabilístico, evitando interpretações erróneas da rentabilidade. Basicamente, fazer perceber aos colaboradores das várias CAMV as variáveis que influenciam a rentabilidade do negócio.

Depois de clarificada a forma como a empresa aborda o controlo de gestão e também quais são as principais vicissitudes desse sistema, é possível sistematizar as tipologias de controlo. Dos vários tipos de controlo definidos por Merchant e Van der Stede (2017), há um que parece ter especial importância na empresa. Apesar da presença de pelo menos duas tipologias no sistema, olhando para as características gerais descritas do controlo de gestão da empresa e para os atributos do controlo de resultados descrito por Merchant e Van der Stede (2017), percebe-se que esta é a tipologia de controlo mais empregue na OneVet Group.

### 4.3. Controlo de Resultados na Organização

Para esta tipologia de controlo ser eficaz é preciso serem cumpridos alguns pressupostos, conforme sugerem Merchant e Van der Stede (2017). O grande foco no orçamento, na monitorização de indicadores e também a relação com as unidades e os seus colaboradores são alguns dos pontos onde se vê aplicada a tipologia de controlo de resultados na empresa.

Todos os anos existe na empresa um exercício de *team building*, juntando todos os colaboradores das demais unidades e também dos serviços corporativos, no qual a gestão de topo aponta os grandes objetivos gerais da empresa, ou seja, para onde esta se quer dirigir nos próximos anos - se por exemplo está numa fase de crescimento orgânico, de robustecimento de processos, se procura focar-se mais em certo serviço, se pretende aumentar o foco no cliente, etc.

Na OneVet Group dá-se uma grande importância ao orçamento e ao seu acompanhamento e cumprimento. Existe nos colaboradores aquele sentimento de que se tem de cumprir o orçamento quase que “a todo o custo”. Este *budget* da OneVet Group - criado através de um processo *bottom-up* – tem por base metas negociadas e não impostas pela administração. Este orçamento é constituído por

uma série de pontos – com grande foco no EBITDA e na faturação - que servem como objetivos anuais das unidades.

No processo de comunicação com as unidades, todos os anos o administrador e o diretor operacional deslocam-se anualmente a cada uma destas para mostrar os resultados obtidos pela mesma, com quase todo o foco a ir para a faturação e para o EBITDA. Também em reuniões locais nas demais unidades, pelo menos uma vez por ano, é abordado o tema do *budget* do ano seguinte e do nível de faturação e percentagem de EBITDA que se espera que a unidade atinja.

Nos pontos referidos até ao momento, fica evidente a definição das dimensões dos resultados que são desejados e também das metas de desempenho, passos importante para uma eficaz aplicação do controlo de resultados, segundo os autores Merchant e Van der Stede (2017).

O fundamental no controlo de resultados é que tanto a administração como os demais colaboradores conheçam os resultados desejados, o que parece ser garantido conforme atrás exposto. Outra das condições de eficácia é a capacidade de medir de uma forma correta os *outputs*. Neste último ponto dá-se relevo à importância de um *reporting* eficaz e eficiente, que permita à gestão de topo acompanhar os resultados e os indicadores mais importantes, nomeadamente no caso da Onevet indicadores financeiros, pois são estes que têm maior preponderância para a empresa.

Como se sabe a empresa é detida por uma grande sociedade de capital de risco, que procura evidentemente que sejam obtidos bons resultados contabilísticos e financeiros, para poder reaver o investimento realizado na mesma. Por isso, existe uma grande pressão dentro da organização, e que se transfere para cada unidade, em relação à performance contabilístico-financeira. O *reporting* da empresa encontra-se então construído para responder a esta necessidade de acompanhar de perto a *performance* financeira da empresa. Neste

é dado muito enfoque à faturação, que é enviada diariamente para cada diretor clínico das demais unidades. A maior parte dos indicadores dos reportes existentes centram-se na faturação por unidade, por serviço médico e não médico, por protocolo e também no EBITDA.

Conforme sugerem Merchant e Van der Stede (2017) o último passo essencial do controlo de resultados é a definição de sistemas de recompensas e incentivos. Na empresa em termos de recompensas e incentivos, existem prémios semestrais para as unidades se estas atingirem o *budget* de vendas do semestre. Ou seja, se a unidade atingir o objetivo que está no *budget* de vendas do semestre, todos os colaboradores dessa CAMV são premiados de forma pecuniária. Ainda na parte dos incentivos, os DC recebem uma parte da sua remuneração em forma variável, associada ao volume de faturação da unidade. O resto dos colaboradores da empresa não recebe qualquer tipo de remuneração variável, incluindo os dos serviços partilhados. No que toca a punições, não existem punições concretas para o não cumprimento dos objetivos preestabelecidos.

Na relação entre a sede e as CAMV também são visíveis características do controlo de resultados. A sede, no papel dos administradores, entrega autonomia aos diretores clínicos e aos subdiretores clínicos no que concerne à gestão diária e clínica da unidade, não se intrometendo nestas. Perceciona-se aqui a linha de pensamento de Merchant e Van der Stede (2017) sobre o controlo de resultados pois estes afirmam que as empresas que adotam esta tipologia de controlo entregam uma maior autonomia e descentralização organizacional e não incidem tanto nas ações dos trabalhadores, mas sim nos resultados.

Além do controlo de resultados, que aparenta ser a tipologia de controlo mais presente no sistema de controlo de gestão da empresa, também existe alguma presença de controlos de ação. Os exemplos mais evidentes da presença deste tipo de controlo estão na imposição de limites a todas as unidades em relação aos

seguintes pontos: contratação de trabalhadores; gastos relacionados com *marketing*; investimentos a fazer, por exemplo em aparelhos novos; e ainda no *pricing*. Também no que toca ao aprovisionamento, existe uma revisão prévia da administração e da sede de todo o processo - típico dos controlos de ação (Merchant e Van der Stede, 2017) - cabendo a estes a negociação com os grandes fornecedores.

Em relação ao controlo de resultados, já se percebeu que só faz sentido implementar este tipo de controlo se se conseguir acompanhar e mensurar o desempenho dos fatores mais importantes da empresa. Aqui entra a importância de criar métricas e indicadores que permitam essa tal monitorização, nomeadamente da criação de indicadores-chave como os KPI, para analisar os fatores críticos para o sucesso da organização.

Para uma melhor compreensão deste capítulo segue-se o quadro-resumo abaixo (quadro 4), que explica o preenchimento dos pressupostos do controlo de resultados por parte do sistema de controlo de gestão da organização:

Controlo de Resultados	
Dimensão dos resultados desejados	<ul style="list-style-type: none"> <li>acontece no team building anual onde a gestão de topo aponta os grandes objetivos gerais da empresa, ou seja, para onde esta se quer dirigir nos próximos anos.</li> </ul>
Medição do desempenho	<ul style="list-style-type: none"> <li>reporting eficaz e eficiente que se encontra construído para responder à necessidade de acompanhar de perto a performance financeira da empresa;</li> <li>a adição dos novos reportes com variáveis operacionais veio tornar esta medição do desempenho mais completa.</li> </ul>
Metas de desempenho	<ul style="list-style-type: none"> <li>estão previstas no orçamento da empresa e de cada unidade;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• trata-se de metas negociadas e não impostas pela gestão de topo;</li> </ul>
Sistema de recompensas e incentivos	<ul style="list-style-type: none"> <li>• prémios semestrais para as unidades se estas atingirem o budget de vendas do semestre;</li> <li>• diretores clínicos recebem uma parte da sua remuneração em forma variável, associada ao volume de faturação da unidade.</li> </ul>
Maior autonomia e descentralização organizacional	<ul style="list-style-type: none"> <li>• a sede e a gestão e topo não se intrometem na gestão diária e clínica da unidade.</li> </ul>

Quadro 4 - Quadro-resumo do preenchimento dos pressupostos do controlo de resultados por parte do sistema de controlo de gestão da organização (Fonte: Construção do autor)

## 4.4. Implementação de Key Performance Indicators

### 4.4.1. A Visão por detrás da Implementação dos Novos Reportes

O propósito central da realização deste estágio é o processo de criação dos vários reportes de KPI. É importante compreender o que levou a esta decisão por parte da gestão de topo e os benefícios em relação ao reporte antigo, e dar realce ainda à importância da *business intelligence* durante todo o processo, através da ferramenta Power BI. Em termos de mecanismos e ferramentas de controlo de gestão a empresa apenas utilizava o Excel como forma de produção de mapas e reporte de suporte à gestão.

Na OneVet Group não existia produção de praticamente nenhum tipo de reporte não financeiro, ou seja, só olhavam para indicadores financeiros. A empresa é detida pela Interisco, uma sociedade de capital de risco, e isto faz com que praticamente todos os objetivos, indicadores e *reporting* sejam de índole financeira, pois é efetivamente o que interessa ao acionista.

Apesar disso, foi reconhecido pela empresa que o sucesso financeiro está interligado com o sucesso técnico e operacional das unidades e que, portanto, era necessário começar a olhar para objetivos de índole mais operacional e para isso é necessário a criação de reportes com métricas operacionais, que não existiam até à data.

Por vezes, o departamento de controlo de gestão através do P&L e da análise às respetivas rentabilidades de cada unidade reconhecia áreas de melhoria, mas não conseguia dizer precisamente em que variáveis operacionais e, então, era necessário ir mais longe na análise e desagregar mais para se perceber melhor a operação. Portanto, na OneVet a parte financeira do reporte já estava muito avançada e já existia muita informação e conhecimento, faltava agora algo mais ligado à operação e que permitisse atuar sobre o funcionamento desta. Ou seja, utilizando a linha de pensamento de Kaplan e Norton (1996), percecionava-se que a empresa já tinha indicadores *lag* - medem ações passadas – e faltam talvez os *lead* - medem as atividades que conduzem, direcionam ou induzem a resultados futuros.

A intenção era produzir dois grandes mapas de indicadores, um de animais e clientes e outro com dados operacionais, utilizando uma ferramenta de *business intelligence*, o Power BI. Logo, comparando estas evidências com a investigação de Malmi e Brown (2008), é possível depreender que a empresa reconheceu a tal limitação de só olhar para métricas financeiras e deu um passo em direção a uma mais completa mensuração do desempenho (indicadores híbridos).

Outro dos pontos importantes é o facto de a empresa ter feito de instrumento principal deste projeto o Power BI, uma ferramenta de *business intelligence*. De notar que a empresa não queria transformar reportes de Excel em Power BI, mas sim alargar a base de informação através da criação de vários novos indicadores. Aliás, o único reporte onde houve uma espécie de cópia de indicadores de Excel

para Power BI, foi no dos KPI de animais e clientes, pois a empresa já tinha em Excel alguns indicadores desse âmbito. Mas de resto, todos os indicadores criados nos demais reportes construídos não foram transpostos de um Excel preexistente, mas sim criados de raiz, devido à tal intenção de alargar a base de informação, nomeadamente nos aspetos não financeiros.

Foram produzidos, ao longo dos cinco meses de estágio, seis reportes de KPI em Power BI – sendo que o objetivo eram só dois – existindo ligações a vários departamentos durante todo o processo. Nos primeiros dois meses em conjunto com a pessoa do departamento de *business support*, foram produzidos os ficheiros de KPI de animais e clientes e de KPI operacionais.

Além destes foram também criados reportes com indicadores de recursos humanos (anexo 7.2.1.), de inventários (anexo 7.2.2.) e também um sobre localizações geográficas (anexo 7.2.3.). Foi ainda criado um reporte de KPI financeiros também em Power BI, com indicadores que ainda não eram utilizados na empresa. Apesar do trabalho conjunto com vários departamentos, tudo ocorreu sobre a supervisão e ajuda da pessoa do *business support*, pois este é que é o gestor da ferramenta de *business intelligence*.

#### 4.4.2. Os Benefícios dos Novos Reportes

Tanto o administrador, como o diretor clínico de uma das maiores CAMV do grupo, relataram qual a utilidade destes reportes criados e também quais os indicadores criados neste projeto que são mais usados e monitorizados no dia-a-dia e que, portanto, contribuíram em maior grau para a gestão das unidades. Uma parte dos indicadores mais monitorizados e que os diretores clínicos acharam muito úteis, diz respeito ao número de clientes por tipologia (no topo da figura 7). Este grupo de indicadores criados diz-nos qual o número de clientes

ativos, novos, retidos, perdidos e recuperados de cada unidade nos últimos doze meses.

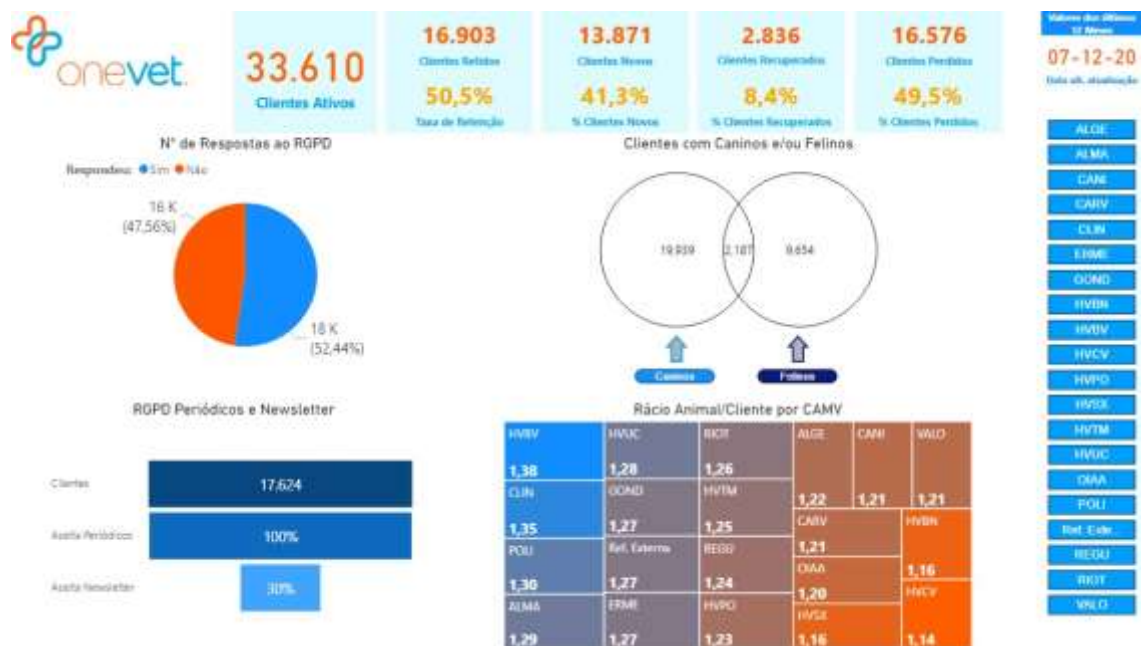


Figura 7- Primeira página do reporte de KPI de animais e clientes. Em cima, o número e a percentagem de clientes por tipologia (Fonte: Power BI da empresa)

Outro dos indicadores mais utilizado pelos gestores das unidades é a estratificação etária dos caninos e felinos que visitam as várias clínicas e hospitais do grupo (como se pode ver na figura 8). Esta informação é útil na medida em que, por exemplo, no caso de a CAMV apresentar uma alta densidade de animais jovens, significa que se a empresa trabalhar bem e conseguir retê-los aumenta a sua probabilidade de sucesso e viabilidade no futuro. O contrário também se aplica, pois se a estratificação etária indicar uma predominância de animais envelhecidos, pode ser um alerta vermelho em relação às capacidades de a unidade ter sucesso futuramente.



Figura 8- Reporte de KPI de animais e clientes, página sobre animais ativos, com destaque para a estratificação etária (Fonte: Power BI da empresa)

Entre as métricas mais vistas e monitorizadas, encontram-se também os indicadores de número médio de visitas por cliente (nos últimos doze meses) e o número de visitas totais. Ambos são bastante importantes na medida em que ajudam os gestores a perceber onde devem atuar, porque, se por exemplo as unidades têm um grande número de visitas totais, mas um valor baixo de média de visitas por cliente, quer dizer que falta aqui estimular um pouco mais a vinda do cliente à unidade para se poder fazer crescer o número de visitas como um todo e levar ao aumento da faturação.

Mais indicadores criados, como o número de cirurgias (figura 9) - que é muito importante pois o *ticket* médio do serviço cirúrgico é elevado e contribui muito para o aumento do volume de negócios - ou o número de consultas de urgência - que é importante devido às comissões entregues aos colaboradores que prestam este serviço - são outras das métricas mais usufruídas pelos administradores e pelos DC da OneVet. No anexo 7.2.4. observam-se mais informações sobre o reporte de KPI operacionais.



- ajuda também a perceber que tipo de clientes tem cada unidade e a sua sensibilidade ao preço.

Outra das métricas criadas, neste caso no reporte de KPI operacionais que é um ficheiro que também contém alguma informação financeira, foi o *top 10* de faturação do grupo e de cada unidade e a percentagem de clientes que são responsáveis pela maior parte da faturação. Este último é nomeadamente interessante - foi várias vezes elogiado pelos gestores - para perceber a dependência da empresa e especialmente de cada unidade, de um certo grupo de clientes.

Alguns exemplos práticos de outras vantagens destes reportes foram, por exemplo:

- perceber o porquê da diminuição na venda de certos produtos, se era porque havia menos clientes, se estariam estes a comprar menos ou a visitar de uma forma menos regular;
- entender o aumento da venda de certos serviços;
- identificar quais as CAMV que têm mais clientes e perceber o porquê de que as que têm mais clientes não serem as que faturam mais;
- as clínicas têm mais visitas que os hospitais;
- perceber que o número médio de visitas estava a diminuir nos hospitais (fez com que se abrisse um novo consultório num hospital);
- indicar quais as unidades que fazem mais MCDT (ecografias, TAC, raio-x) e, portanto, perceber as que utilizam estas máquinas com maior ou menor regularidade para se poder fazer uma melhor gestão dos equipamentos dispendiosos que são necessários para estes processos;

Dentro dos vários ficheiros criados, encontram-se centenas de indicadores, sendo que só uma parte deles é que são seguidos de uma forma regular, funcionando os outros mais como indicadores para consulta ocasional.

Indicadores como: a faturação de serviços médicos e de serviços não médicos (especialmente interessante pois a empresa é competitiva apenas em serviços médicos, em serviços não médicos perde para as grandes superfícies e para o comércio *online*, portanto, se uma unidade depender muito de serviços não médicos não é um fator positivo); a referenciação interna, externa e global de clientes (nomeadamente a interna para os hospitais, pois eles têm essa dependência); a faturação por secções (MCDT, cirurgias, consultas, alimentação, etc); e a faturação diária, mensal e anual, eram os tais que já existiam no reporte antigo de Excel da empresa, mas que foram também incorporados nestes ficheiros, com um *upgrade* visual e muito melhor usabilidade e acessibilidade e também para se poder ter um reporte de KPI mais completo e não a ter a informação dispersa.

Como já foi referido, existe uma falta de conhecimento financeiro por parte dos vários diretores clínicos e quadros médicos das unidades do grupo. No conjunto de reportes desenvolvidos existem centenas de indicadores e alguns deles de análise e interpretação complexa, principalmente para alguém que não esteja habituado a escrutinar informação financeira. Para combater isto, foi decidido criar um ficheiro PDF para ajudar à compreensão dos mesmos. Estes ficheiros (foi criado um para cada reporte) essencialmente explicam o significado de cada indicador que está presente no reporte e também a forma de chegar a este, ou seja, o cálculo precedente. É também da opinião da gestão de topo que com estes ficheiros de interpretação dos vários indicadores não há desculpas para os colaboradores, nomeadamente diretores e subdiretores clínicos, não entenderem a informação presente nos mesmos.

#### 4.4.3. Utilização da Ferramenta de *Business Intelligence*

O Excel continua a ser indispensável em praticamente todos os departamentos da empresa - em particular no de controlo de gestão - mas a *business intelligence*, através de ferramentas como o Power BI, começa a ter uma grande ascensão tanto na empresa, como mundo empresarial e do *reporting* em geral, tal como sugere Marjanovic (2007).

A empresa justificou a escolha deste instrumento no facto de apesar de a maior parte daquilo que se faz em Power BI, se conseguir fazer também em Excel, perde-se bastante mais tempo. Neste caso, tempo é algo essencial para a empresa, pois por exemplo, só tem uma pessoa nos departamentos de controlo de gestão e *business support*, portanto, o que possa poupar em tempo a estes colaboradores é sempre bem-vindo.

Outro dos fatores que a OneVet apresentou foram as atualizações. No Excel para se atualizar um ficheiro de meio *gigabyte* pode-se demorar vários minutos, enquanto no Power BI demora segundos. Estes fatores, acrescentados às vantagens atrás enumeradas, explicam a decisão sobre a ferramenta escolhida para o novo reporte de KPI.

O Power BI demonstrou ser uma ferramenta indubitavelmente mais escalável, rápida, *user-friendly*, visual, simples de trabalhar e que trouxe uma maior facilidade no acesso à informação, confirmando a linha de pensamento da literatura da área.

Para uma melhor compreensão das vantagens destes novos reportes e da utilização da ferramenta de BI, segue-se o quadro-resumo abaixo (quadro 5):

Novos reportes em Power BI	
Principais Vantagens	<ul style="list-style-type: none"> <li>• perceber a probabilidade de sucesso e viabilidade no futuro das unidades;</li> <li>• ajudar os gestores a perceber onde devem atuar;</li> <li>• com estes ficheiros de interpretação dos vários indicadores, os diretores e subdiretores clínicos têm possibilidade de entender a informação financeira, não tendo agora desculpa para não a compreender;</li> <li>• o BI mostrou ser uma ferramenta mais rápida, user-friendly, visual, simples de trabalhar e trouxe uma maior facilidade no acesso à informação.</li> </ul>

Quadro 5 - Quadro-resumo das principais vantagens dos novos reportes em Power BI (Fonte: Construção do autor)

#### 4.4.4. Conclusões sobre a Implementação dos Novos Reportes em Power BI

Na opinião da gestão da OneVet Group, quer da operacional, como da de topo, houve vários benefícios nestas implementações. O maior benefício foi o facto de com estas novas métricas os DC conseguirem agora perceber de uma forma muito mais completa o que se passa na sua unidade a nível operacional e a sua evolução. Isto permite ao diretor clínico ficar tranquilo - ou não - com a *performance* da sua unidade, saber onde intervir para melhorar, e ajuda também a gestão de topo a avaliar a viabilidade destas. Por exemplo, se numa certa unidade o número de clientes ativos e novos vem a diminuir regularmente, pode levar à perceção que a unidade não é viável em termos futuros e que tem de se fazer algo para mudar essa rota descendente.

Mais, com estes reportes em Power BI é agora possível perceber melhor uma variedade de atividades e serviços e a sua evolução nas unidades, e entender o porquê de estar a evoluir de forma positiva ou negativa. Isto é possível devido à elevada decomposição deste reporte que se tornou bastante útil fosse para confirmar perceções anteriores da gestão de topo, fosse para negá-las.

Este reporte permitiu também a construção e implementação de novas metas que com a ajuda, nomeadamente dos indicadores operacionais, podem agora ser monitorizadas, tais como: a percentagem de faturação de serviços médicos de cada unidade deve ser entre 70% a 90% e a de serviços não médicos de 10% a 30%.

Após estes dois reportes a empresa tem a possibilidade de ter uma muito maior noção do desempenho da operação. Estas vantagens foram todas retiradas apenas após o uso destes novos reportes e ferramenta durante algumas semanas/meses, o que pode indiciar que no futuro apareçam muitas mais decorrentes da contínua utilização e monitorização destes KPI, como sugerem Brynjolfsson e McElhran (2016). Estes proveitos vão permitir à empresa, por exemplo, desenhar iniciativas e criar programas de retenção de clientes para melhorar os resultados.

Realizando uma análise mais holística a este processo de implementação, conclui-se que a empresa tem agora vários indicadores disponíveis para monitorizar, mas não esquecer que KPI não são indicadores quaisquer, conforme sugere a literatura. Autores como Peterson (2006) e Parmenter (2007) mostraram-nos que as empresas se devem focar nos indicadores que sejam importantes para os fatores críticos de sucesso e que levem à ação, portanto, será necessário aqui a empresa por de parte um certo grupo de indicadores que sejam realmente vitais para o negócio – como o *ticket* médio ou o número de clientes ativos, pois são estes, entre outros, que efetivamente levam à ação - e monitorizá-los regularmente. Aqui deve-se seguir a linha de pensamento de Peterson (2006) pois os DC não vão nem devem perder tempo excessivo a monitorizar reportes com centenas de indicadores, eles necessitam de algo que seja mesmo o essencial para eles, porque além de ser impossível olhar para todos os indicadores que foram

criados de uma forma constante, provavelmente não traria as vantagens esperadas.

Quanto ao número destes tais KPI que devem ser regularmente monitorizados, olhando para aquela que é a opinião dos vários autores da área o que parece mais adequado será nem acompanhar apenas dois ou três, nem vinte. Para existir este tal equilíbrio que a literatura refere, percebe-se que a empresa deve-se focar em cerca de dez KPI – nem muito mais, nem muito menos. Olhar para muitos iria roubar bastante tempo tanto às pessoas do controlo de gestão e do *business support*, que já têm a sua agenda bastante apertada. Seguindo igualmente as opiniões de Shahin e Mahbod (2007), também devido à dimensão da empresa (média) não existe obrigatoriedade de se seguir dezenas de KPI.

A oportunidade de passar a ter uma parte do seu reporte em Power BI, trouxe benefícios para empresa em geral, nomeadamente para quem toma decisões. Esta mudança permitiu, além de alargar a base de informação, tornar esta mais visual, fácil de compreender e muito mais acessível. Por vezes a informação até é a mesma, mas apenas vista de uma forma diferente, de uma forma que cria um melhor primeiro impacto e que chama mais à atenção. Portanto, confirmam-se as teorias dos vários autores referidos anteriormente – como Rikhardsson e Yigitbasioglu (2018) ou Lonnqvist e Pirttimaki (2006), entre outros - em relação às vantagens da aplicação de ferramentas de BI.

Um fator que deve ser realçado, é que não existiu propriamente uma automatização do processamento de informação que tornasse mais fácil a vida do departamento de controlo de gestão, pois em nada estes novos reportes mudaram as suas tarefas e rotinas. Para o departamento de controlo de gestão o único impacto foi o novo reporte criado em Power BI com novos indicadores financeiros que ainda não eram utilizados pela gestão, mas que em praticamente nada afetou as tarefas do gabinete. A pessoa do controlo de gestão continua com

as mesmas rotinas e a trabalhar exclusivamente com Excel e em nada este projeto facilitou a vida da mesma ou permitiu libertá-la para tarefas de maior valor acrescentado. Vai continuar a ser o colaborador do *business support* a gerir estes reportes em Power BI, tendo as tarefas de atualizar todos ficheiros regularmente, corrigir possíveis erros e desformatações nos gráficos e melhorar ou acrescentar mais um ou outro indicador, isto porque ele é o único que sabe trabalhar com o Power BI a um nível avançado.

Em jeito de conclusão, é seguro então dizer que confrontando os factos referidos anteriormente com a literatura disponível, a empresa pode ter daqui para a frente uma tomada de decisão mais consciente e sustentável, pois tem agora a possibilidade de entender melhor o estado do seu negócio. A junção dos vários indicadores que foram elaborados, para os quais a empresa não olhava, e o uso de uma ferramenta como o Power BI tiveram um impacto bastante positivo no sistema de controlo de gestão da empresa.



## 5. Conclusões Gerais

### 5.1. Principais Conclusões do Caso

Através da realização desta investigação foi possível tirar conclusões em relação aos seus propósitos centrais: quanto ao *puzzle* de controlo de gestão da empresa; quanto à forma como a mesma utiliza o controlo de resultados; como se processou a implementação dos novos reportes de KPI; e ainda em relação às vantagens provenientes da utilização de uma ferramenta de *business intelligence*.

Com suporte em toda a informação recolhida, incluindo aquela por via de entrevistas com o administrador e o diretor de um dos principais hospitais do grupo, e cruzando com a literatura disponível, foi possível ter uma ideia concreta da intenção da gestão de topo na criação destes novos reportes e perceber holisticamente os procedimentos utilizados no controlo de gestão e de resultados.

A primeira conclusão em termos globais em relação ao controlo de gestão da empresa, é que existem dois departamentos que se complementam e formam o controlo de gestão global da organização: o departamento de controlo de gestão que abraça o lado mais “tradicional” (Verstegen *et al*, 2007); e o de *business support* que incorpora várias funções “modernas” e algumas das tendências emergentes da área - consultor interno (Byrne e Pierce, 2007) e técnico especialista em *business intelligence* (Oesterreich *et al*, 2019). Apesar de o controlo de gestão estar dividido por diferentes departamentos, isso não deve acarretar qualquer problema em especial, desde que exista cooperação, coordenação e comunicação entre estes.

No que toca ao controlo de resultados (Merchant e Van der Stede, 2017), conclui-se que é a tipologia de controlo mais utilizada na empresa, e a sua importância foi reforçada após a implementação dos reportes elaborados neste

estágio e a empresa tem agora uma base de informação bastante mais alargada, podendo então atuar e decidir de uma forma mais sustentada.

Outro ponto importante de ser referido, é que com o desenvolvimento deste trabalho foi possível corrigir a falta de indicadores não operacionais na empresa e, assim, tornar o controlo de resultados da empresa mais “moderno”, completo, e ajustado à realidade da mesma e do mercado, pois não se pode alienar a operação da vertente financeira, uma está sempre ligada à outra (Malmi e Brown, 2008). Tanto a administração como os DC, têm agora as ferramentas necessárias para perceber melhor a operação e avaliar a viabilidade de certas CAMV, algo que antes não era possível.

Importante referir também que a implementação destes reportes em Power BI vieram trazer uma série de novas possibilidades à empresa, como vantagens no processamento da informação dos mesmos e no seu visual. Indo de encontro com a literatura da área, conclui-se então, que a aplicação de ferramentas de *business intelligence* permite manusear de uma forma muito mais acessível grandes quantidades de informação e que para uma empresa que procura criar vantagem competitiva e que precisa de compreender os dados que resultam do desempenho do seu negócio, a BI é essencial (Rikhardsson e Yigitbasioglu, 2018) (Lonnqvist e Pirrtimaki, 2006).

Importante ainda referir aquele que foi o *feedback* recebido por parte da administração em relação ao trabalho desenvolvido nestes cinco meses, que não poderia ter sido mais positivo. Não se tratou de um trabalho meramente conceptual ou que não teve impacto no dia-a-dia da empresa, nomeadamente na gestão, pelo contrário. Os dois maiores reportes produzidos - de indicadores operacionais e de animais e clientes - tiveram integração imediata no *puzzle* de controlo de gestão da empresa (até se criou um terceiro nível de reporte devido a estes) e começaram a ser imediatamente enviados tanto para os diretores

clínicos de todas as unidades como para o acionista (Interisco), com estes a demonstrarem um grande interesse pelos indicadores apresentados. Outro dos fatores importantes que contribuíram para este *feedback* positivo foi o facto de se ter excedido as expectativas em termos de número de reportes produzidos. Isto porque inicialmente o objetivo era apenas a construção dos reportes de KPI de animais e clientes e de KPI operacionais junto do departamento de *business support*. Mas, como ao final de dois meses isso já estava implementado, houve tempo para desenvolver mais reportes, fornecendo assim ainda mais informação à empresa e contribuindo em maior grau para o projeto.

## 5.2. Sugestões Futuras e Limitações

Com o uso de uma forma mais regular de uma ferramenta como o Power BI, começam a aparecer várias vantagens que já foram descritas em cima. E a partir daí, despertam muitas mais ideias de como usar esta ferramenta e de novas formas de a implementar. Num momento inicial, era só para implementar os novos reportes de KPI operacionais e de animais e clientes, mas depois acabou-se por se implementar também KPI nos recursos humanos e inventários, por exemplo.

Ou seja, em termos de ficheiros de formato Power BI com KPI, o objetivo daqui para a frente poderia ser criar um ficheiro que interligasse os outros todos, cruzando assim indicadores dos vários departamentos e áreas da organização. A sugestão justifica-se pelo facto de, neste momento, existirem vários fluxos de informação, pois há um departamento de controlo de gestão que só está encarregue de uma parte do controlo de resultados - a parte financeira - mas o sistema global contém a informação de todos os departamentos (nomeadamente, recursos humanos, *business support* e controlo de gestão) e isso é que forma o grande *puzzle* de controlo de resultados. O que poderá faltar aqui é integração - que é um dos pilares essenciais para a eficaz implementação de KPI segundo

Parmenter (2007) - ou seja, os indicadores não estão todos colocados num relatório de gestão geral que é reportado à gestão, pois cada departamento fica com os seus.

De uma forma mais geral, e falando sobre o sistema controlo de gestão da OneVet Group, após a implementação desta nova forma de reporte a empresa ficou, e ficará ainda mais no futuro, com uma quantidade imensa de informação e de indicadores sobre as áreas essenciais da organização. Mas, como foi visto na revisão bibliográfica, apesar de tudo, nem todos os indicadores serão preponderantes para melhorar os resultados da empresa e para que esta consiga garantir a execução da estratégia e o consequente cumprimento dos objetivos. Portanto, o próximo desafio neste âmbito, será selecionar de todas as métricas disponíveis aquelas que serão realmente essenciais de monitorizar e que sejam mesmo KPI, e não só meros indicadores.

No seguimento dessa ideia e decorrente das entrevistas realizadas com o administrador, estará na agenda futura da empresa, no médio e longo prazo, a criação de um *Balanced Scorecard*. Esta iniciativa será de aplaudir, pois esta ferramenta permitirá então que a empresa se possa focar nos indicadores mais importantes para medir os fatores críticos de sucesso, e não esteja a olhar para métricas que possam não ser essenciais para o negócio.

Também a médio e longo prazo, poderia ser útil começar a pensar em transformar o reporte das vendas - que é um reporte que tira muito tempo diariamente à pessoa do controlo de gestão - em formato Power BI, em vez de Excel. Por exemplo, o reporte de vendas diárias ocupa por vezes grande parte da manhã da colaboradora do controlo de gestão, devido a ser um documento muito pesado e demorar bastante atualizar em Excel, e uma tarefa diária não deve roubar tanto tempo útil de trabalho a uma pessoa. Esta transformação, que seria longa pois estamos a falar de ficheiros com muitas folhas e vários mapas,

permitiria a tal automatização no processamento de informação que levava à poupança de bastante tempo por parte do controlo de gestão. Esta pessoa podia aqui para a frente focar-se noutras tarefas de maior valor acrescentado.

Estes pontos tocados – essencialmente o trabalho de interligação dos vários reportes existentes em Power BI das várias áreas da empresa, e o de utilização de uma ferramenta como o BSC - são projetos que poderiam levar a futuras investigações na empresa.

Para terminar, queria evidenciar a grande limitação encontrada neste processo. Como se sabe, vivemos durante estes tempos uma realidade diferente e desafiante com uma pandemia mundial que nos trouxe vários obstáculos e nos obrigou a adaptar a um novo normal. Devido a todas estas restrições, o estágio teve de ser realizado (cerca de três meses) em regime de teletrabalho. Esta situação não é a ideal, nomeadamente para quem está a realizar uma investigação, e afetou de certa forma a recolha de dados para este trabalho final de mestrado, nomeadamente ao nível da observação como participante, pois não é igual, por exemplo, reunir fisicamente com a administração ou com os colaboradores dos vários departamentos, ou reunir *online*. Tenho a certeza de que se o estágio tivesse sido completado em regime presencial teria sido uma experiência ainda mais enriquecedora.



## 6. Bibliografia

- Ante, G., Facchini, F., & Mossa, G. (2018). Developing a key performance indicators tree for lean and smart production systems. *IFAC-PapernsOnLine, Vol. 51, No. 11*, 13-18.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: a Framework for Analysis. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston.*
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2004). *Management Control Systems. McGrawHill/Irwin.*
- Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2017). Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting . *International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 25, March*, 29-44.
- Aver, B., & Cadez, S. (2009). Management accountants participation in strategic management processes: A cross-industry comparison. *Journal of East European Management Studies, Vol. 14, No. 3*, 310-322.
- Bhimani, A., & Willcocks, L. (2014). Digitisation, "Big Data" and the transformation of accounting information. *Accounting and Business Research, Vol. 44, No. 4*, 469-490.
- Bocij, P., Greasley, A., & Hickie, S. (2008). *Business information systems: technology, development and management. Harlow, England: Financial Times/Prentice Hall.*
- Brynjolfsson, E., & McElheran, K. (2016). The Rapid Adoption of Data-Driven Decision Making. *American Economic Review, Vol. 106, No. 5*, 133-139.

- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. *European Accounting Review*, Vol. 16, No. 3, 469-498.
- Cresswell, J. W. (2013). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. Sage Publications.
- Elbashir, M. Z., Collier, P. A., & Davern, M. J. (2008). Measuring the effects of business intelligence systems: The relationship between business process and organizational performance. *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 9, No. 3, 135-153.
- Flapper, S. D., Fortuin, L., & Stoop, P. P. (1996). Towards consistent performance managements systems. *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 16, No. 7, 27-37.
- Franco-Santos, M., & Otley, D. (2018). Reviewing and Therorizing the Unintended Consequences of Performance Management Systems. *International Journal of Management Reviews*, Vol. 20, No. 3, 696-730.
- Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: a review of their consequences and a framework for research. *Management Accounting Research*, Vol. 23, No. 2, 79-119.
- Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (1997). Activity-based techniques and the death of the beancounter. *European Accounting Review*, Vol. 6, No. 1, 19-44.
- Fry, T. (1995). Japanese manufacturing performance criteria. *International Journal of Productions Research*, Vol. 33, No. 4, 933-954.
- Guarda, T., Santos, M., Pinto, F., Augusto, M., & Silva, C. (2013). Business Intelligence as a Competitive Advantage for SMEs. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, January, 187-190.

- Hope, J., & Fraser, R. (2003). How managers can break free from the annual performance trap. *Harvard Business School Press, Boston, MA.*
- Howard, P. (2003). *Analytics volume 1: an evaluation and comparison.* Milton Keynes, UK Bloor Reselbashir.
- Institute of Management Accountants. (2019). IMA Management Accounting Competency Framework. 1-46.
- Kaplan, R. S. (2009). Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard. *Handbooks of Management Accounting Research, Vol. 3, 1253-1269.*
- Kaplan, R. S., & Norton, D. (1996). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review, January-February, vol. 74, no. 1, pp. 75-85.*
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard- Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review 70, No. 1, January-February, 71-79.*
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1995). Putting the Balanced Scorecard to Work. *Performance measurement, management, and appraisal sourcebook, Vol. 66, 66-74.*
- Lee, M. T., & Widener, S. K. (2015). The Performance Effects of Using Business Intelligence Systems for Exploitation and Exploration Learning. *Journal of Informations Systems, Vol. 30, No. 3, 1-31.*
- Lonnqvist, A., & Pirttimaki, V. (2006). The Measurement of Business Intelligence. *Information Systems Management, Vol. 23, No. 1, 32-40.*
- Maciariello, J., & Kirby, C. (1994). *Management Control Systems: Using Adaptive Systems to Attain Control.* Prentice-Hall International.

- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 4, 287-300.
- Marjanovic, O. (2007). The Next Stage of Operational Business Intelligence: Creating New Challenges for Business Process Management . 2007 40th Annual Hawaii International Conference on System Sciences (HICSS '07), (pp. 215c-215c).
- Merchant, K. A. (1998). *Modern management control systems: Text and cases*. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. (2003). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. Financial Times, Prentice Hall.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. (2017). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives, 4th Edition*. Financial Times, Prentice Hall.
- Moll, J., & Yigitbasioglu, O. (2019). The role of internet-related technologies in shaping the work of accountants: New directions for accounting research. *British Accounting Review*, Vol. 51, No. 6, 100833.
- Neely, A., Gregory, M., & Platts, K. (1995). Performance measurement system design: A literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 15, No. 4, 80-116.
- Neely, A., Richards, H., Mills, J., Platts, K., & Bourne, M. (1997). Designing performance measures: a structured approach. *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 17, No.11, 1131-1152.
- Oesterreich, T. D., Teuteberg, F., Bensberg, F., & Buscher, G. (2019). The controlling profession in the digital age: Understanding the impact of

- digitisation on the controller's job roles, skills and competences. *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 35, 100432.
- Parmenter, D. (2007). *Key Performance Indicators: Developing, Implementing, and Using Winning Kpis*. USA: John Wiley & Sons, Inc.
- Peterson, E. (2006). *The Big Book of Key Performance Indicators*. Web Analytics Demystified.
- Quattrone, P. (2016). Management accounting goes digital: will the move make it wiser? *Management Accounting Research*, Vol. 31, 118-122.
- Rikhardsson, P., & Yigitbasioglu, O. (2018). Business intelligence & analytics in management research: Status and future focus. *International Journal of Accounting Informations Systems*, Vol. 29, April, 37-58.
- Rubin, R. S. (2002). Will the real SMART goals please stand up? *The Industrial-Organizational Psychologist*, Vol. 39, No. 4, 26-27.
- Sangster, A., Leech, S. A., & Grabski, S. (2009). ERP implementations and their impact upon management accountants. *JISTEM- Journal of Informations Systems and Technology Management (Online)*, Vol. 6, No. 2, 125-142.
- Schrage, M., & Kiron, D. (2018). Leading With Next-Generation Key Performance Indicators. *MIT Sloan Management Review*, Vol. 59, No. 4, 3-19.
- Shahin, A., & Mahbod, M. A. (2007). Prioritization of key performance indicators: An integration of analytical hierarchy process and goal setting. *International Journal of Productivity and Performance Management*, Vol. 56, No. 3, 226-240.
- Sikka, P., & Willmott, H. (1995). The power of "independence": defending and extending the jurisdiction of accounting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 6, 547-581.

- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society, Vol.15, No. 1*, 127-143.
- Ventura, M. M. (2007). O Estudo de Caso como Modalidade de Pesquisa The Case Study as a Research Mode. *Rev SOCERJ, Vol. 20, No. 5*, 383-386.
- Verstegen, B., Loo, I. d., & Mol, P. (2007). Classifying Controllers by Activities: An Exploratory Study. *Journal of Applied Accounting Research, Vol. 5, No. 2*, 9-32.
- Williams, S., & Williams, N. (2007). *The Profit Impact of Business Intelligence*. Morgan Kaufmann.
- Yin, R. K. (1994). *Case Study Research: Design and methods, Second Edition*. Sage.
- Yin, R. K. (2009). *Case Study Research Design and Methods, Fourth Edition, Vol. 5*. Sage.

*Sites consultados na internet:*

<https://www.inter-risco.pt/dados.php?ref=onevet>

<https://www.onevetgroup.pt/o-grupo/missao/>

<https://www.onevetgroup.pt/o-grupo/valores/>

<https://www.onevetgroup.pt/o-grupo/visao/>



## 7. Anexos

### 7.1. Guião e Transcrição das Entrevistas

#### Guião da Entrevista 1:

**Entrevistador:** Hugo Brás, aluno do Mestrado em Gestão na CPBS

**Entrevistado:** Guilherme Assis, Administrador da OneVet Group

**Data:** 11 de dezembro de 2020

**Método:** Microsoft Teams

**Questão:** Quais são os principais objetivos da empresa? O cumprimento dos objetivos é revisto com que detalhe e frequência? Estes são comunicados aos colaboradores?

**Resposta:** “Para além dos objetivos que já estão delineados na missão e na visão, existem outros mais de curto e médio prazo. Nos últimos anos o objetivo da OneVet Group tem sido muito mais a consolidação de processos e a procura de eficiência na operação e de ganhos de produtividade, do que outros objetivos que tiveram mais presentes no início do projeto, que foi a aquisição de novas unidades. Durante um período a OneVet adquiriu várias unidades e teve a constituir o grupo em si. Essa fase terminou em abril de 2017, e depois tentou-se por o grupo a funcionar como um todo e a tentar recolher benefícios da grande escala que tem, e haver aí alguma consolidação de processos e de melhorias de produtividade, de identificação geral e de criar processos que sejam comuns a todas as unidades. A forma como o grupo foi constituído, na realidade são dezanove empresas separadas e, portanto, o que nós tentamos fazer nos últimos anos foi fazer com que estas unidades todas trabalhassem em conjunto, em que são uma parte de um todo, e colocá-las a funcionar como um grupo.

Estes objetivos não foram objetivos que tiveram associado a eles um valor ou um *target* numérico, eram objetivos mais de operação. Nós não dissemos que queríamos ganhar eficiência em 20%, ou ganhar produtividade em 30%, nós queríamos uma melhoria de todos os processos, sem um *target* definido. Os objetivos que são delineados para o grupo, são os objetivos do *budget* anual, estes é que são comunicados. Estes objetivos na realidade não costumam ser comunicados diretamente para a empresa toda, só para os diretores clínicos, e depois são estes quem disseminam em reuniões locais essa informação para todos os colaboradores. Costuma haver um encontro anual, onde nós falamos sobre os objetivos do ano, e se íamos conseguir cumprir ou não.

Cada CAMV tem também objetivos específicos presentes no *budget* anual ao nível: das vendas; do número de pessoas que pode que ter; ao nível do investimento a executar; e também ao nível de algumas ações de *marketing* específicas; e uma nova que vamos inserir este ano, face à criação dos KPI. Vamos introduzir alguns objetivos específicos para cada unidade, pois agora já temos forma de os medir.”

**Questão:** Existe preocupação de motivar uma cultura de grupo comum a todas as unidades, ou cada uma atua autonomamente?

**Resposta:** “Há cerca de um ano e meio atrás, nós redefinimos o papel do diretor clínico e do subdiretor clínico, onde o diretor faz a gestão da unidade no quotidiano. O que os serviços corporativos fazem é tratar de um conjunto de aspetos que não têm a ver com a direção clínica. Quem gere a unidade são os DC, aquilo que os serviços corporativos fazem é delinear determinados objetivos, fazer o seu acompanhamento, e ajudar na melhoria de alguns aspetos que devem ser melhorados para ajudar a que os objetivos sejam cumpridos. Mas a sede não está diretamente envolvida na gestão diária das unidades. Os diretores clínicos

têm um limite de ação essencialmente em quatro pontos: número de pessoas que pode contratar; investimento feito; ações de *marketing*; e no *pricing*, estes quatro pontos são absolutamente controlados pela sede. Agora, a gestão dos horários, a definição das tarefas de cada uma das pessoas, a organização do fluxo interno de cada unidade, está nas mãos do/a DC.”

**Questão:** Até setembro de 2020 como era feito o reporte mensal à gestão de topo?

**Resposta:** “Nós temos três níveis de reporte. O nível de reporte de vendas que é diário, para acompanhamento das vendas e das suas componentes, e que é partilhado com o acionista, a Interisco, e com os DC, onde também há alguns DC que partilham isso com as suas equipas. Depois temos outro nível de reporte, que é o reporte mensal, puramente financeiro, onde temos a evolução do *cash-flow*, do P&L face ao ano passado e face ao *budget*, do balanço, e a evolução do CAPEX, recursos humanos e *marketing*. Basicamente são acompanhados mensalmente todos os elementos do *budget*. Este reporte é partilhado numa base mensal com a administração e com a Interisco, e numa base trimestral com as unidades. Portanto, as unidades só recebem informação financeira numa base trimestral, na realidade não é necessários mais, pois muitos dos DC e colaboradores das unidades, não têm formação financeira. Este é um aspeto em que a empresa tem tentado evoluir, dando formação financeira aos seus colaboradores, nomeadamente aos DC, para eles entenderem e começarem a interpretar esta informação. Depois existe outro reporte, ao nível mais operacional, que foi onde tu tiveste envolvido, que é ao nível dos KPI que têm vindo a ser desenvolvidos em vários formatos, e que é partilhado numa base mensal com as unidades. Existem outras informações também partilhadas numa base mensal, como as dívidas de clientes.”

**Questão:** O “controlo de gestão” tem uma visão mais “tradicional”, e uma visão mais “moderna”, decorrente das tendências emergentes da área. Quais as funções do departamento de controlo de gestão da OneVet Group? Enquadra-se na visão “tradicional”, ou mais “moderna”? Qual a importância dessa área dentro da empresa?

**Resposta:** “Eu diria que é um híbrido. Para mim o controlo de gestão, que neste caso é um departamento de uma pessoa só, tem três grandes funções: elaboração do *budget*, acompanhamento da evolução do mesmo ao longo do ano e a análise de desvios, e produção de mapas. Sendo apenas uma pessoa há muito trabalho de execução, e não existe muito tempo para aconselhamento, mas de facto o controlo de gestão tem essa vertente importante, que é a interpretação das demonstrações financeiras, e depois esse tal aconselhamento. Mas, como eu já só vejo o trabalho final do controlo de gestão, os mapas, os reportes, eu espero também que essa pessoa, que está na criação desses documentos, e que vê coisas que podem não se ver num relatório ou numa demonstração financeira, me aconselhem e me chamem a atenção.”

**Questão:** Quais as funções do departamento de *business support*? Qual a importância dessa área dentro da empresa?

**Resposta:** “Mais uma vez um departamento e uma só pessoa, “*business support*”, é um nome “*umbrella*”, que se dá a um conjunto de atividades desempenhadas por essa pessoa. Existem um conjunto de ações, ligadas ao negócio, e que não se trata meramente de informação financeira ou operacional, mas que são muito importante para nós conhecermos melhor o negócio, podermos acompanhá-lo e poder ter uma atuação mais forte. Desde logo, a monitorização das compras, porque nós damos autonomia aos diretores clínicos

de fazer as compras como bem entenderem, mas existe uma norma de produtos que eles podem adquirir, e depois tratamos aqui na sede da negociação com os fornecedores. E, portanto, essa negociação depende muito do acompanhamento que o *business support* consegue fazer, pois nós precisamos de saber o que estamos a comprar de cada produto, de cada secção, para sabermos onde podemos e devemos negociar com certos fornecedores, para garantirmos melhores condições, nomeadamente melhores margens. Outro aspeto importante é o aspeto do *pricing*. O *pricing* dos nossos produtos e serviços, que é delineado de acordo com as *guidelines* já definidas, é também da responsabilidade deste departamento. Outra função desta pessoa, uma espécie de aconselhamento, que é apoiar-nos em determinado tipo de análises que nós fazemos ao nível das margens dos produtos, dos serviços, e isso tem-nos vindo a permitir ajustar o *pricing*, vir a ajustar determinadas valências, e tem-nos ajudado a colocar mais foco em determinados serviços, porque somos competitivos ou temos melhor margem. Este *business support* na realidade, tem várias componentes, uma delas de controlo de gestão também, pois os dois departamentos trabalham muitas vezes em conjunto.”

**Questão:** Como se relacionam os departamentos de *business support* e de controlo de gestão? E porque é que eu estando a realizar a implementação de um reporte de KPI, fui inserido no departamento de *business support*, e não no de controlo de gestão?

**Resposta:** “Isto tem a ver um pouco com o histórico da empresa também. Anteriormente, nós tivemos uma pessoa no controlo de gestão que estava exclusivamente ligada à parte financeira, e a pessoa do *business support* muito ligada à parte do negócio e, portanto, também face à dimensão do departamento de controlo de gestão, nós tivemos que separar isto desta forma. Como são duas

peças com autonomia não fazia sentido pô-las no mesmo departamento e haver um *head* entre eles os dois. Mas, o controlo de gestão está muito focado na informação e evolução financeira e não na operação, no sentido de identificar melhorias nesta. O *business support* está muito mais preocupado com a operação em si, e como melhorá-la. Enquanto o controlo de gestão olha para essa informação de uma perspectiva financeira, de evolução do *budget*, de comparação com o período anterior, da rentabilidade, o *business support* vê mais onde nós estamos a evoluir melhor, onde podemos ir buscar mais rendimento aos clientes, quais são as áreas dos nossos serviços que são mais rentáveis e têm mais hipótese de evolução, onde podemos melhorar a margem. Diria que o controlo de gestão está numa área mais macro, e o *business support* olha para uma área mais fina, mais ligada ao negócio, mais micro.”

**Questão:** O conceito de “controlo de gestão” tem evoluído no sentido de uma análise que não apenas financeira. Quando é que a OneVet Group sentiu a necessidade de atuar desta forma? (se o fez)

**Resposta:** “Eu penso que isto tem a ver com a hierarquia das necessidades. A informação financeira tradicional, produzida pelo controlo de gestão é uma necessidade, ela não vai deixar de existir, o controlo de gestão pode ir além disso, mas ela não vai deixar de existir. Nós precisamos de informação financeira fiável, atempada, que nos dê informação acerca da evolução da empresa como um todo e por unidade, e que nos ajude a perceber melhor a rentabilidade e o *cash-flow* da empresa, etc. Mas nós precisamos também de uma componente operacional, que não pode ser desempenhada pelo controlo de gestão porque esta pessoa está exclusivamente alocada às outras funções, pois não tem tempo para mais nada. Até devo dizer que quando cheguei à empresa, as minhas reuniões de controlo de gestão, eram com as pessoas dos dois departamentos, e não só com a pessoa

de controlo de gestão. Mas depois percebi que aquilo eram dois mundos diferentes, e comecei a fazer aquilo separado.”

**Questão:** Qual a visão estratégica por detrás da decisão de implementar um novo reporte com KPI? Consegue apontar os ganhos na implementação destes novos reportes, em comparação com os antigos? (Excel vs. Power BI)

**Resposta:** “A parte financeira já estava muito avançada e já tínhamos muita informação e conhecimento, e precisávamos de ir mais fino, mais à operação e ao seu funcionamento. E daí surge a necessidade dos KPI operacionais. Nós víamos por exemplo que as vendas estavam a diminuir nas vacinas, e queríamos perceber porquê. Há menos clientes? Estes estão a comprar menos? Estão a visitar menos? A imagiologia está a aumentar, mas porquê? No raio-X, no TAC? Portanto nós precisávamos perceber melhor um determinado conjunto de serviços e a evolução destes dentro das unidades, para identificar com mais exatidão de onde vem essa evolução, ou o que a estava a impedir. Com os KPI operacionais no Power BI, conseguimos decompor aquilo de tal forma, que nos fosse útil, seja para confirmar a nossa expectativa ou para nos surpreender. Nós não sabíamos, por exemplo, que a unidade que tem mais clientes é o HVTM, pois não é a que fatura mais. Ou que por exemplo as clínicas têm mais visitas que os hospitais. E com isto nós vamos conseguir desenhar programas e iniciativas de maneira a reter ainda mais os clientes nos hospitais, e melhorar a atenção ao cliente nas clínicas.

Quanto à ferramenta, eu já tinha trabalhado noutra empresa onde vi quão o Power BI é poderoso, e apesar de dizer que o Excel é o meu melhor amigo, de facto o Power BI está a começar a roubar-lhe o lugar, pois é uma ferramenta extremamente escalável, mais rápida, e mais fácil de trabalhar para obter os resultados pretendidos do que no Excel. Portanto apesar de o Excel ainda estar

na base de qualquer departamento financeiro de qualquer empresa, o Power BI começa também a ganhar importância, e o que tu mostraste com o teu trabalho, foi que é possível fazer várias coisas que em Excel íamos ter que dar mais voltas, e gastar mais tempo, e que no Power BI, além de ter um aspeto gráfico muito interessante, consegue-se fazer isso de uma forma mais célere.”

**Questão:** Na sua opinião, após a implementação dos novos reportes, ainda há espaço para melhorias nas práticas de reporte e controlo na OneVet Group? Se sim, pode explicar esses possíveis pontos de melhoria?

**Resposta:** “Quando vemos uma ferramenta nova a funcionar bem, começamos logo a ter ideais novas para implementar. Portanto na altura, quando se falou em Power BI, era só para fazer os KPI operacionais e de animais e clientes, mas nós já tivemos a fazer muito mais coisas, já fizeste um Power BI para os RH, para o inventário, e eu gostava de ter um para os *stocks*. Portanto o próximo passo seria ligar estes vários reportes, combinar estas várias vertentes, começar a ter alguns indicadores como dívidas *versus* as vendas por unidade e por cliente; *stocks versus* compras e vendas, e tentar obter margens diretas a partir de lá também. As ideias depois vão surgindo. Agora também à outra coisa que tenho vindo a pensar, mas mais de carácter de médio e longo prazo. Nós percebemos que temos agora muitos indicadores, e que temos forma de os obter e isso é bom, e um dos próximos passos será fazer algo parecido com um *Balanced Scorecard*, que será no fundo escolher alguns indicadores mais importantes, para se focar a atenção neles.”

**Questão:** Existe algum tipo de recompensas e punições para o cumprimento (ou não) dos objetivos, para as unidades e os colaboradores?

**Resposta:** “Em termos de prémios, as unidades têm um prémio semestral se atingirem o *budget* de vendas do semestre. Esse prémio é pecuniário e abrange todos os colaboradores de cada unidade. Não temos prémios individuais, com

objetivos individuais, apenas se a unidade atingir o *budget* de vendas do semestre, todos os colaboradores dessas unidades têm direito a um prémio. Ainda em relação aos prémios, os DC recebem uma parte da remuneração variável associada ao volume e evolução das vendas da unidade, mas apenas os DC, este tipo de comissões não são generalizadas pela empresa. Em relação a punições não temos nenhuma punições concretas para estes casos.”

#### Guião da Entrevista 2:

**Entrevistador:** Hugo Brás, aluno do Mestrado em Gestão na CPBS

**Entrevistado:** Paulo Pimenta, Diretor Operacional da OneVet Group e Diretor Clínico do Hospital Veterinário de Trás-os-Montes

**Data:** 8 de janeiro de 2021

**Método:** Microsoft Teams

**Questão:** Como é que se desenvolve a gestão diária das CAMV? Qual o papel do diretor clínico e do subdiretor clínico nessa tal gestão diária?

**Resposta:** “Em relação às funções do diretor clínico, este é responsável por assegurar os meios humanos e técnicos necessários para desempenhar a nossa função de acordo com as boas práticas, e as normas éticas da profissão. Tem também de cumprir o regulamento do CAMV, zelar condições dignas de trabalho, e garantir os meios indispensáveis à sua execução, tendo que contribuir para o desenvolvimento e contribuição da unidade. Outra das funções é respeitar e coordenar o cumprimento na unidade das indicações do conselho científico da OneVet, tem de selecionar os recursos humanos, quer sejam médicos, enfermeiros, administrativos ou auxiliares, para depois serem aprovados pela administração. Este também planeia e coordena a formação contínua local da sua

unidade, elabora o seu orçamento, tem de validar as compras que são feitas, e assegurar o adequado *reporting* à administração. Já o subdiretor clínico, tem funções como assegurar o fluxo de informação, seja financeira ou não financeira, entre a unidade e a sede. Tem também de tratar da cobrança de dívidas a clientes, organizar as escalas de trabalho, os horários, e as férias dos colaboradores, receber e coordenar os estagiários das diferentes áreas, e assegurar que estes cumprem todos os requisitos legais. Depois, também coordena as compras da unidade, assegura a correta utilização dos equipamentos, e na ausência do diretor clínico, o subdiretor fica responsável pelo cumprimento das normas já descritas anteriormente.”

**Questão:** A OneVet Group tem objetivos delineados para o grupo e que pretende cumprir, e que estão muito focados no budget da empresa. A sua unidade também tem objetivos próprios a cumprir? Se sim, quais?

**Resposta:** “Como sabes nós temos um *budget* global à empresa, mas depois cada unidade também tem o seu orçamento próprio. E, portanto, temos objetivos a cumprir, baseados muito na vertente financeira, nomeadamente a faturação. Como sabes, a nossa acionista é uma empresa de capital de risco e, portanto, praticamente todos os objetivos são financeiros, e não médicos ou operacionais. Apesar de tudo, sabemos também que é muito importante termos objetivos médicos, pois o sucesso financeiro está interligado com o sucesso técnico de cada uma das unidades.”

**Questão:** Qual a informação (financeira ou não financeira) que você, como Diretor Clínico do HVTM, usa e visualiza para monitorizar e controlar o desempenho da sua unidade, e contribuir para a gestão da mesma?

**Resposta:** “Apesar de haver vários indicadores, os que melhores informação transmitem em relação à saúde e viabilidade da nossa CAMV, não são assim tantos. Os mais importantes serão os indicadores de número de clientes ativos, novos, retidos, perdidos e recuperados. Com isto, nós sabemos, se fizermos a comparação entre períodos, se a nossa empresa tem capacidade de viabilidade ou não, e ver se ela vai ou não crescer. Se nós tivermos uma diminuição constante destes valores, já sabemos o que nos vai acontecer. Estes que falei são para se ter uma visão global da unidade. Agora falando de outros mais específicos, gosto também muito de acompanhar o indicador da árvore da estratificação etária dos animais. Depois entram fatores que são sempre importantes, como a faturação anual, diária, o ticket médio, o número de visitas média por cliente, o número de visitas totais, tendo isto aqui já a ver mais com perceber onde nós podemos intervir, porque se nós tivermos um grande número de visitas totais, mas poucas visitas por cliente, quer dizer que nós temos de estimular mais a vinda do cliente à unidade. Também gostamos de saber o número de visitas em urgência e o número de cirurgias, pois é o número de cirurgias que faz com que a unidade fature mais, porque são os serviços mais caros. Gosto muito de saber o *top 10* de faturação da minha unidade, e a percentagem de clientes que são responsáveis pela maior parte da faturação, para perceber a dependência que temos deles. Outra métrica é a percentagem de faturação de serviços médicos e de serviços não médicos, para percebermos como nos estamos a sair no nosso *core* que são os serviços médicos, pois é onde somos muito competitivos, comparativamente com os serviços não médicos. Outra é a referenciação de clientes (e das clínicas), seja externa, interna ou global, nomeadamente para os hospitais, pois eles têm sempre muito essa dependência. Olhamos também claro para as vendas por secções, nomeadamente, para as consultas, cirurgias e MCDT. Apesar de tudo, ainda há aqui coisas que fazem falta que ainda não nos são fornecidas, como por exemplo, nós falamos muito dos rendimentos operacionais, como vendas etc.

Mas não falamos de gastos operacionais. Nós devíamos explicar, por exemplo, o gasto com pessoal. O administrador quando vai às unidades apresentar os resultados, fala muito sucintamente dos rendimentos e do EBITDA, mas muito pouco. Acho que faz também falta falar da margem bruta das unidades, e explicar como esta funciona como se calcula, nomeadamente o CMVMC. Basicamente, fazer os colaboradores das unidades perceberem o resultado contabilístico porque nós só estamos a olhar para a faturação, mas podes estar a faturar muito e isto não estar a dar dinheiro. E apesar de faltar alguma literacia financeira à maior parte dos colaboradores da unidade, neste novo reporte criado em Power BI, aquilo está tão bem explicado, que só não percebe quem quer.”

**Questão:** Na sede todas as segundas-feiras, todos os colaboradores se reúnem, para abordar os vários assuntos. Na sua unidade ou noutra qualquer, existe algum tipo de controlo ou iniciativa deste género?

**Resposta:** “A nível de gestão não existe. Existem reuniões quase todos os dias no meu hospital, mas são reuniões ou técnicas onde debatemos temas científicos, e também reuniões de passagem de casos, onde se fala sobre o estado do animal, o que o dono pediu, etc. Reuniões em termos de gestão, ou a falar de resultados da empresa, não, isso nunca acontece. Não há esta cultura, e a interpretação é sempre complicada. Uma das razões por que não fazemos isso é, por exemplo, no caso do HVTM, imaginemos que numa reunião mostrava que faturamos quase um milhão de euros naquele ano, a primeira reação dos colaboradores seria de que querem ser aumentados. Isto deve-se ao facto de nós só falarmos de rendimentos e não mostrarmos os gastos operacionais. Isto aconteceu recentemente em certos consultórios nossos onde a administração foi lá apresentar os resultados financeiros da unidade, e aconteceu este fenómeno. Não só era importante apresentar os custos operacionais, como os custos de estrutura,

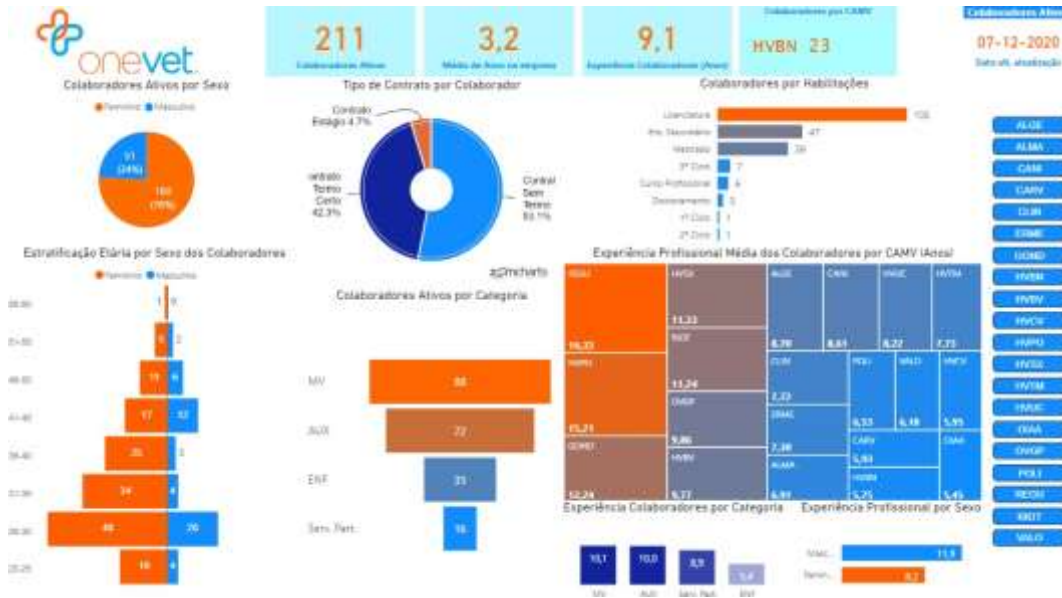
dos serviços partilhados, dos equipamentos, etc. A verdade é que também a maior parte dos nossos médicos ou veterinários, têm pouca literacia financeira, e se lhes comesças a falar muito de números começas a olhar para outro lado...”

**Questão:** Consegue apontar os ganhos na implementação deste novo reporte, que já é enviado de uma forma mensal para as unidades, em comparação com o antigo? Trouxe alguns benefícios para a gestão da unidade?

**Pergunta:** “Eu já tinha falado imensas vezes com a administração de que necessitávamos de ter KPI operacionais, e com estes dados eu consigo perceber perfeitamente a minha empresa, ou seja, eu consigo perceber a nível operacional a evolução e onde é que posso intervir. Por exemplo, eu com este reporte comecei a notar que o nosso número de visitas médio diminuiu e agora tenho de perceber o porquê. Isto fez-nos tomar a decisão de por exemplo abrir um novo consultório num dos hospitais. Por exemplo, o teu trabalho em relação aos MCDDT, onde dá para ver o número de ecografias, raio-x e TAC que cada unidade faz, ajudou-nos a perceber quem efetivamente utiliza muito essas máquinas que nos são muito dispendiosas e têm elevados custos de manutenção, e aqueles que as utilizam com pouca regularidade. Com o reporte que existia anteriormente não era possível fazer esse acompanhamento, pois só tínhamos o valor dos MCDDT financeiros. Volto a tocar no mesmo ponto que é, nós só tínhamos informação financeira, que é muito útil para o nosso acionista, mas não tanto para a operação. Este reporte permitiu-nos também, agora, conseguir estabelecer metas, nomeadamente para indicadores operacionais, pois agora já os conseguimos acompanhar, como por exemplo, a percentagem de faturação de serviços médicos deve ser de 70% a 90%, e a de serviços não médicos de 10% a 30%, ou as compras não podem exceder 25% das vendas, os gastos com pessoal 35 a 40%. Agora é possível fazermos este acompanhamento.”

## 7.2. Imagens dos Reportes criados em Power BI

### 7.2.1. Reporte de Recursos Humanos, página sobre Colaboradores Ativos

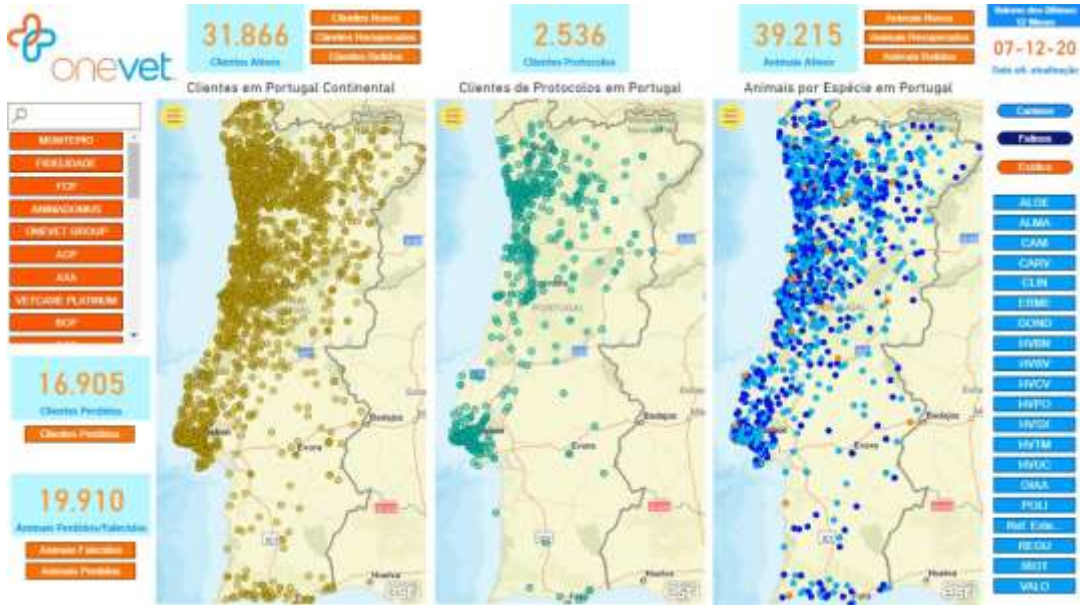


Reporte sobre Recursos Humanos, página sobre Colaboradores Ativos (Fonte: Power BI da empresa)

### 7.2.2. Reporte de Inventários, página sobre Valorização de Inventário



### 7.2.3. Reporte de Localizações Geográficas, página sobre Clientes e Animais



Reporte de Localizações Geográficas, página sobre Clientes e Animais (Fonte: Power BI da empresa)

### 7.2.4. Reporte de KPI Operacionais, página sobre Faturação



Reporte KPI Operacionais, página sobre Faturação (Fonte: Power BI da empresa)