

# ÍNDICE

<b>ÍNDICE</b> .....	5
<b>PREFÁCIO</b> .....	13
<b>PARTE I - INTRODUÇÃO</b> .....	17
<b>Capítulo I - AS IDEIAS-CHAVE DO CONTROLO DE GESTÃO</b> .....	19
1.1. <i>Estimular, Responsabilizar, Gerir Com Rigor e Êxito</i> .....	19
1.1.1. As definições do controlo de gestão e a visão dos gestores ..	19
1.1.2. Os oito princípios do controlo de gestão .....	21
1.1.3. O processo de controlo e os respectivos papeis gestores/controladores .....	26
1.2. <i>Conduzir Uma Análise Marketing do Controlo de Gestão</i> .....	31
1.2.1. Os clientes do controlo de gestão .....	31
1.2.2. Os instrumentos de pilotagem .....	33
1.2.3. Os instrumentos de orientação do comportamento .....	38
1.2.4. Os instrumentos de diálogo .....	40
1.2.5. A matriz Mercados/Produtos .....	42
1.3. <i>Implementar o Controlo de Gestão de Modo Progressivo         e Adequado à Cultura da Empresa</i> .....	44
1.3.1. As fases de desenvolvimento do controlo de gestão .....	44
1.3.2. O controlo de gestão retrospectivo .....	45
1.3.3. O controlo de gestão prospectivo .....	46
1.3.4. O controlo de gestão integrado .....	48
<b>PARTE II - INTEGRAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE PILOTAGEM</b> ...	53
<b>Capítulo II - O PROCESSO DE PLANEAMENTO</b> .....	55
2.1. <i>O Planeamento Estratégico</i> .....	55
2.1.1. O processo do planeamento estratégico .....	55
2.1.2. Utilidade do plano estratégico .....	58

2.1.3. Ligações entre o planeamento estratégico e o controlo de gestão .....	60
2.1.4. O controlador de gestão e o planeamento estratégico .....	61
2.1.5. Condições de eficácia do planeamento estratégico .....	63
2.2 <i>O Planeamento Operacional</i> .....	64
2.3. <i>Que Processo de Planeamento Adopitar</i> .....	66
2.3.1. Modelo de planeamento de ciclo único .....	67
2.3.2. Modelo de planeamento com multiciclos .....	68
2.3.3. Modelo de planeamento para a mudança estratégica .....	70
2.4. <i>Animar o Planeamento</i> .....	74
<b>Capítulo III - ORÇAMENTOS</b> .....	77
3.1. <b>CONCEITO DE ORÇAMENTO</b> .....	77
3.1.1. Objectivos .....	79
3.1.2. Planos de acção .....	80
3.1.3. Orçamento .....	80
3.2. <i>Papel do Orçamento na Gestão</i> .....	81
3.2.1. Instrumento de descentralização .....	81
3.2.2. Instrumento de planeamento .....	83
3.2.3. Instrumento de motivação .....	85
3.2.3.1. Variáveis geríveis pela empresa .....	85
3.2.3.2. Variáveis não geríveis pela empresa .....	86
3.2.4. Instrumento de Coordenação .....	87
3.2.4.1. Coordenação vertical .....	87
3.2.4.2. Coordenação horizontal .....	87
3.2.5. Instrumento de avaliação .....	88
3.3. <i>Sequência Orçamental</i> .....	88
3.4. <i>Obstáculos ao Processo Orçamental</i> .....	92
3.4.1. Dificuldades de forma .....	92
3.4.1.1. O calendário .....	93
3.4.1.2. Os formulários orçamentais .....	94
3.4.1.3. Os processos .....	95
3.4.2. Dificuldades de fundo .....	96
3.4.2.1. Ausência de objectivos .....	96
3.4.2.2. Ausência de planos de acção .....	96
3.4.2.3. Detalhe excessivo .....	97
3.4.2.4. Ausência de negociação de um "contrato de orçamento" .....	97

3.4.2.5. Orçamentos cortados "às cegas" .....	97
3.4.2.6. As "almofadas" orçamentais .....	98
<b>Capítulo IV - CONTABILIDADE ANALÍTICA PARA A GESTÃO</b> ..	101
4.1. <i>Introdução</i> .....	101
4.2. <i>Missão e objectivos da Contabilidade Analítica para a Gestão</i> ..	102
4.2.1. Apoio a outros instrumentos de gestão .....	105
4.2.2. Controlo retrospectivo dos resultados .....	117
4.2.3. Apoio à tomada de decisão .....	127
4.2.3.1. Custeio variável .....	128
4.2.3.2. Custeio marginal .....	133
4.2.4. Avaliação da performance económico-financeira .....	135
4.3. <i>Que modelos de Contabilidade Analítica para a Gestão</i> .....	139
4.4. <i>Modelos de Apuramento dos Resultados</i> .....	143
4.4.1. Apuramento dos resultados na lógica da absorção .....	143
4.4.2. Apuramento dos resultados na lógica da contribuição ....	149
4.5. <i>Da Margem de Contribuição Residual ao EVA</i> <i>(Economic Value Added)</i> .....	157
4.6. <i>C.B.A. - Custeio Baseado nas Actividades</i> .....	162
4.6.1. Uma realidade adversa .....	162
4.6.2. Contexto em mudança .....	164
4.6.3. O que é o CBA (Custeio Baseado nas Actividades)? .....	168
4.6.4. Características fundamentais do CBA .....	170
4.6.5. Conclusões .....	176
4.7. <i>Contabilidade Analítica para o Controlo de Gestão</i> .....	179
<b>Capítulo V - CONTROLO ORÇAMENTAL</b> .....	183
5.1. <i>Introdução</i> .....	183
5.2. <i>O Futuro Como Base do Processo de Controlo</i> .....	184
5.2.1. Prognóstico .....	184
5.2.2. Fixação dos objectivos .....	186
5.2.3. Definição dos programas .....	187
5.3. <i>Características do Controlo Orçamental</i> .....	188
5.3.1. Apuramento dos desvios pelas causas .....	189
5.3.2. A revisão anual .....	189
5.3.3. Explicação dos desvios para apoio à decisão .....	190

5.4. <i>Diagnóstico dos Desvios por Causa</i> . . . . .	192
5.4.1. Desvio de volume . . . . .	194
5.4.2. Desvio de mix . . . . .	200
5.4.3. Desvio de eficiência . . . . .	204
5.4.4. Desvio de preço . . . . .	207
5.4.5. Síntese dos desvios por causa . . . . .	211
5.4.6. Decomposição dos desvios nos custos fixos e semi-fixos . .	213
5.5. <i>Limitações do Controlo Orçamental</i> . . . . .	215
5.5.1. Limitações como instrumento de informação . . . . .	215
5.5.2. Limitações como instrumento de avaliação . . . . .	217
5.6. <i>Relatórios do Controlo Orçamental</i> . . . . .	219
5.6.1. Conteúdo do relatório de controlo . . . . .	220
5.6.2. Apresentação dos relatórios de controlo . . . . .	222
5.6.2.1. Frequência de elaboração dos relatórios . . . . .	222
5.6.2.2. Tratamento dos custos incontrolláveis . . . . .	224
5.6.2.3. Grau de detalhe . . . . .	225
5.7. <i>Conclusão</i> . . . . .	226
<b>Capítulo VI - CONTROLO ESTRATÉGICO E OPERACIONAL</b> . . . .	227
6.1. <i>Características e Objectivos do "Tableau de Bord"</i> . . . . .	229
6.1.1. As definições dos "tableaux de bord" . . . . .	229
6.1.2. As três utilizações dos "tableaux de bord" . . . . .	232
6.1.3. Um instrumento personalizado para cada gestor . . . . .	234
6.1.4. Os "Tableaux de Bord" e outros instrumentos de informação .	235
6.2. <i>Concepção Prática do Sistema de "Tableaux de Bord"</i> . . . . .	236
6.2.1. Os erros clássicos de concepção e a metodologia sugerida . .	237
6.2.2. Metodologia sugerida - Método OVAR . . . . .	238
6.3. <i>O "Balanced Scorecard"</i> . . . . .	258
6.3.1. Conceito . . . . .	258
6.3.2. O "Balanced Scorecard" como um sistema de gestão estratégica . . . . .	260
6.3.2.1 A clarificação e tradução da visão e estratégia . . .	261
6.3.2.2 Comunicação e alinhamento estratégico . . . . .	261
6.3.2.3 Formulação estratégica, orçamentação e recursos .	263
6.3.2.4 "Feedback" e aprendizagem organizacional . . . . .	264

6.3.3 O "Balanced Scorecard" como um sistema de avaliação do desempenho organizacional	265
6.3.4 As relações de causa-efeito e o Mapa Estratégico	265
6.3.5 As perspectivas do "Balanced Scorecard"	269
6.3.5.1 Perspectiva financeira (accionistas)	269
6.3.5.2 Perspectiva dos clientes	270
6.3.5.3 Perspectiva dos processos internos	271
6.3.5.4 Perspectiva da aprendizagem e desenvolvimento	272
6.4. "Tableaux de Bord" vs "Balanced Scorecard"	273
6.5. Integração do EVA, CBA e "Balanced Scorecard"	276
6.6. Sistema de Informação para Controlo de Gestão	282
6.6.1. "Executive Information Systems"	283
6.6.2. Evolução Tecnológica dos sistemas de informação	287
6.6.3. Problemas na implementação dos SI para Controlo de Gestão	289
6.6.4. O Controlo de gestão na era da "Internet" e "E-business"	290
<b>PARTE III - CRIAÇÃO DE UM ESPÍRITO EMPREENDEDOR</b>	293
<b>Capítulo VII - CENTROS DE RESPONSABILIDADE</b>	297
7.1. Bases Para a Definição de Uma Estrutura em Centros de Responsabilidade	298
7.1.1. Gestão por objectivos	298
7.1.2. Estruturas descentralizadas	299
7.1.3. Responsabilização e delegação de autoridade	300
7.2. Conceito de Centro de Responsabilidade	300
7.3. Tipos de Centros de Responsabilidade	302
7.3.1. Centros de custo	304
7.3.1.1. Centros de custo padrão	306
7.3.1.2. Centros de custo discricionários administrativos	306
7.3.1.3. Centros de custo de investigação e desenvolvimento	307
7.3.1.4. Centros custo de marketing e comerciais	308
7.3.1.5. Centros de proveitos	308
7.3.2. Centros de resultados	309
7.3.2.1. Critérios de definição de centros de resultados	311
7.3.2.2. Tipologia de centros de resultados	313
7.3.2.2.1. Descentralização funcional	313

7.3.2.2.2. Divisionalização por produto .....	314
7.3.2.2.3. Descentralização por área geográfica ..	316
7.3.2.2.4. Descentralização por projecto .....	317
7.3.2.2.5. Divisionalização por actividade .....	317
7.3.3. Centros de investimento .....	317
<b>7.4. Estrutura Organizacional e Reengenharia de Processos .....</b>	<b>322</b>
7.4.1. Evolução para uma Estrutura Organizacional por Processo ..	322
7.4.2 Controlo de gestão dos processos .....	325
7.4.3 CBA como instrumento de mudança .....	326
7.4.4 CBA para a melhoria dos processos .....	328
<b>7.5. Conclusões .....</b>	<b>329</b>
<b>Capítulo VIII - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA INTERNA .....</b>	<b>331</b>
8.1. Conceito de Preço de Transferência Interna .....	331
8.2. Objectivos dos Preços de Transferência Interna .....	332
8.3. Características dos Preços de Transferência Interna .....	335
8.4 Métodos de Fixação dos Preços de Transferência Interna .....	336
8.4.1. Preços de transferência baseados em custos .....	336
8.4.1.1. Preços baseados em custos reais .....	337
8.4.1.2. Preços baseados em custos "padrão" .....	339
8.4.1.3. Preços baseados em custos padrão com margem ..	341
8.4.1.4. Partição da margem .....	343
8.4.2. Preços baseados em preços de mercado .....	343
8.5. Gestão dos Preços de Transferência Interna .....	348
8.5.1. Processo de fixação dos PTI .....	348
8.5.2. Preços internos e avaliação do desempenho .....	350
8.5.3. Atribuição de preços dos serviços centrais .....	351
8.6. Conclusão .....	353
<b>Capítulo IX - AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO</b>	
<b>DE CENTROS DE RESPONSABILIDADE .....</b>	<b>355</b>
9.1. Razões de escolha de Critérios Económico-Financeiros .....	356
9.2. Interesse dos Critérios Económico-Financeiros de avaliação ..	357
9.3. Características dos Critérios .....	358

9.4. <i>Tipologia dos Critérios Económico-Financeiros</i> .....	360
9.4.1. A perspectiva dos custos nos centros de custo .....	360
9.4.2. A perspectiva dos resultados nos centros de resultados ...	361
9.4.2.1 Margem de contribuição variável .....	362
9.4.2.2 Margem de contribuição directa .....	363
9.4.2.3 Resultados operacionais .....	365
9.4.2.4 Resultados líquidos .....	366
9.4.3. As perspectivas de rentabilidade e criação de valor nos CI ..	367
9.4.3.1. Os capitais investidos num centro de investimento ..	369
9.4.3.2. Rentabilidade dos capitais investidos (RCI/ROI) ..	376
9.4.3.3. "Cash-flow return on investment" (CFROI) .....	379
9.4.3.4. Resultado residual e EVA .....	384
9.4.3.5. "Cash value added" ou "Residual cash-flow" .....	389
9.4.3.6. Vantagens e inconvenientes das métricas de avaliação ..	390
9.5. <i>A avaliação do desempenho e o sistema de prémios e incentivos</i> ..	391
9.6. <i>Conclusões</i> .....	398

#### **PARTE IV - METODOLOGIA PARA A CONCEPÇÃO E**

#### **IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLO DE GESTÃO** . 401

#### **Capítulo X - DIAGNÓSTICO** .....

10.1. <i>Diagnóstico das Necessidades da Empresa</i> .....	405
10.1.1. Definir o estilo do sistema de controlo de gestão .....	405
10.1.1.1. Diagnóstico do ambiente externo .....	405
10.1.1.2. Diagnóstico do funcionamento interno da organização .....	407
10.1.1.3. Diagnóstico do sistema de avaliação do desempenho .....	408
10.1.1.4. Diagnóstico da posição do controlo de gestão na organização .....	409
10.1.2. Seleccionar os instrumentos de pilotagem prioritários ..	411
10.1.3. Focalizar os instrumentos de controlo sobre as áreas-chave	415
10.1.3.1. Diagnóstico do sector económico da empresa	415
10.1.3.2. Diagnóstico financeiro dos principais segmentos de actividade da empresa .....	416

10.1.3.3. Diagnóstico das variáveis-chave de acção e da repartição das responsabilidades . . . . .	418
10.2. <i>Diagnóstico dos Instrumentos Existentes Face às Necessidades</i> . . . . .	419
10.2.1. Diagnóstico técnico dos instrumentos previsionais . . . . .	420
10.2.1.1. As grelhas de perfil . . . . .	420
10.2.1.2. Os diagramas do processo de elaboração dos planos e orçamentos . . . . .	422
10.2.2. Diagnóstico técnico dos instrumentos de acompanhamento dos resultados . . . . .	424
10.3. <i>Plano de acção Controlo de Gestão</i> . . . . .	426
10.3.1. As bases do plano de acção controlo de gestão . . . . .	426
10.3.2. Os dois eixos do plano de acção controlo de gestão . . . . .	427
10.3.3. O acompanhamento da implementação . . . . .	428
 <b>Capítulo XI - PAPEL DO CONTROLADOR DE GESTÃO</b> . . . . .	 431
11.1. <i>A Missão do Controlador de Gestão e Âmbito da Função</i> . . . . .	432
11.2. <i>O Meio Ambiente e a Função Controlo de Gestão</i> . . . . .	434
11.2.1. Factores empresariais que afectam o âmbito da função . . . . .	434
11.2.2. Os sistemas de gestão emergentes . . . . .	436
11.3. <i>Características do Controlador de Gestão</i> . . . . .	441
11.3.1. Perfil . . . . .	441
11.3.2. Posicionamento . . . . .	443
 <b>BIBLIOGRAFIA</b> . . . . .	 447