

ÍNDICE

ÍNDICE	5
PREFÁCIO	13
PARTE I - INTRODUÇÃO	17
Capítulo I - AS IDEIAS-CHAVE DO CONTROLO DE GESTÃO	19
1.1. Estimular, Responsabilizar, Gerir Com Rigor e Êxito	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 papéis gestores/controladores	26
1.2. Conduzir Uma Análise Marketing do Controlo de Gestão	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. Implementar o Controlo de Gestão de Modo Progressivo e Adequado à Cultura da Empresa	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
PARTE II - INTEGRAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE PILOTAGEM	53
Capítulo II - O PROCESSO DE PLANEAMENTO	55
2.1. O Planeamento Estratégico	55
2.1.1. O processo do planeamento estratégico	55
2.1.2. Utilidade do plano estratégico	58

Copyright © 2005 da Áreas Editora

Todos os direitos reservados

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida de qualquer modo ou por qualquer meio, seja electrónico, mecânico, de fotocópia ou de gravação, sem prévia autorização, por escrito, da Editora.

Áreas Editora, SA
Rua Helena Félix, n.º 2 - Esc. 3
1600-121 Lisboa
Telef.: 21 752 1290 • Fax: 21 752 1299
E-mail: areaseditora@netcabo.pt
Site: www.areaseditora@netcabo.pt

ISBN: 978-989-8058-06-5

Depósito Legal: 63964/93

Execução Gráfica: Britográfica - Artes Gráficas, Lda.

Código Interno: 103012

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 O Planeamento Operacional	64
2.3. Que Processo de Planeamento Adoptar	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. Animar o Planeamento	74
Capítulo III - ORÇAMENTOS	77
3.1. CONCEITO DE ORÇAMENTO	77
3.1.1. Objectivos	79
3.1.2. Planos de acção	80
3.1.3. Orçamento	80
3.2. Papel do Orçamento na Gestão	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. Sequência Orçamental	88
3.4. Obstáculos ao Processo Orçamental	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
Capítulo IV - CONTABILIDADE ANALÍTICA PARA A GESTÃO ..	101
4.1. Introdução	101
4.2. Missão e objectivos da Contabilidade Analítica para a Gestão ..	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. Que modelos de Contabilidade Analítica para a Gestão	139
4.4. Modelos de Apuramento dos Resultados	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. Da Margem de Contribuição Residual ao EVA (Economic Value Added)	157
4.6. C.B.A. - Custeio Baseado nas Actividades	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. Contabilidade Analítica para o Controlo de Gestão	179
Capítulo V - CONTROLO ORÇAMENTAL	183
5.1. Introdução	183
5.2. O Futuro Como Base do Processo de Controlo	184
5.2.1. Prognóstico	184
5.2.2. Fixação dos objectivos	186
5.2.3. Definição dos programas	187
5.3. Características do Controlo Orçamental	188
5.3.1. Apuramento dos desvios pelas causas	189
5.3.2. A reprevisão anual	189
5.3.3. Explicação dos desvios para apoio à decisão	190

5.4. Diagnóstico dos Desvios por Causa	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. Limitações do Controlo Orçamental	215
5.5.1. Limitações como instrumento de informação	215
5.5.2. Limitações como instrumento de avaliação	217
5.6. Relatórios do Controlo Orçamental	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. Conclusão	226
Capítulo VI - CONTROLO ESTRATÉGICO E OPERACIONAL	227
6.1. Características e Objectivos do "Tableau de Bord"	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. Concepção Prática do Sistema de "Tableaux de Bord"	236
6.2.1. Os erros clássicos de concepção e a metodologia sugerida ..	237
6.2.2. Metodologia sugerida - Método OVAR	238
6.3. O "Balanced Scorecard"	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

PARTE III - CRIAÇÃO DE UM ESPÍRITO EMPREENDEDOR 293

Capítulo VII - CENTROS DE RESPONSABILIDADE 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
7.4. Estrutura Organizacional e Reengenharia de Processos	322
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
7.5. Conclusões	329
Capítulo VIII - PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA INTERNA	331
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
Capítulo IX - AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO	
DE CENTROS DE RESPONSABILIDADE	355
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. Tipologia dos Critérios Económico-Financeiros	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. A avaliação do desempenho e o sistema de prémios e incentivos ..	391
9.6. Conclusões	398
PARTE IV - METODOLOGIA PARA A CONCEPÇÃO E	
IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLO DE GESTÃO ..	401
Capítulo X - DIAGNÓSTICO	403
10.1. Diagnóstico das Necessidades da Empresa	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
Capítulo XI - PAPEL DO CONTROLADOR DE GESTÃO	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
BIBLIOGRAFIA	447

PREFÁCIO

O controlo de gestão nem sempre é visto com bons olhos pelos gestores. Por vezes, atribuem-lhe conotações de "policiamento" e "burocratização" da gestão, criando-se barreiras e resistências à sua implementação.

Esta visão do controlo de gestão nada tem a ver com o sistema em si, mas com a forma como ele é concebido e implantado na empresa. A implementação do sistema de controlo de gestão não poderá ser feita à revelia dos gestores operacionais. Pelo contrário, sendo eles os clientes privilegiados do controlo de gestão, os produtos deste deverão dar resposta às suas necessidades e aos seus interesses, como utilizadores.

O sistema de controlo de gestão deve ser entendido como factor de desenvolvimento da empresa, na medida em que, afectando o comportamento dos gestores, os orienta no sentido da implementação da estratégia. Neste sentido, deve envolver todos os membros da organização por forma melhorar os desempenhos individuais e organizacionais.

Orientar o presente no sentido da estratégia, significa conceber um conjunto de instrumentos orientados mais para o futuro do que para o passado. Tal envolve a necessidade de diagnóstico das realidades passadas e presentes e definição de um domínio de actuação para o futuro. A fixação de objectivos, a escolha de planos de acção e a concepção de relatórios de acompanhamento e de apoio à decisão, constituem actividades fundamentais para gerir esse futuro.

Influenciar o comportamento organizacional dos gestores significa conceber instrumentos orientados para a motivação e o empenho dos