



Planeamento e Controlo de Gestão

Álvaro Lopes Dias



Planeamento e Controlo de Gestão

ÍNDICE

1. A ESTRATÉGIA EMPRESARIAL E O PLANEAMENTO	5
1.1. CONCEITO DE ESTRATÉGIA EMPRESARIAL	6
1.2. O CICLO ESTRATÉGICO	8
1.3. O PLANEAMENTO E SUA LIGAÇÃO À ESTRATÉGIA EMPRESARIAL	13
1.4. INSTRUMENTOS DE CONTROLO DE GESTÃO	13
2. O PLANEAMENTO	15
2.1. PLANOS ESTRATÉGICOS E OPERACIONAIS	16
2.1.1. Elaboração de um plano	18
2.2. PROGRAMAS	20
2.3. ORÇAMENTOS	21
2.3.1. Elaboração de um orçamento	24
2.3.2. Orçamentos flexíveis	26
2.4. CENTROS DE RESPONSABILIDADES	27
2.4.1. Tipos de centros de responsabilidades	28
2.4.2. Preços de transferência interna	29
3. O CONTROLO DE GESTÃO	31
3.1. INSTRUMENTOS DE CONTROLO <i>A PRIORI</i>	36
3.2. INSTRUMENTOS DE CONTROLO <i>A POSTERIORI</i>	37
3.2.1. Controlo orçamental	38
3.2.2. Quadro de comando ou <i>tableau de bord</i>	41
3.2.3. Quadro de comando integral ou <i>balanced scorecard</i>	46
4. NOVAS ABORDAGENS AO CONTROLO DE GESTÃO	51
4.1. METODOLOGIA ABC/ABM	52

4.2. OUTRAS METODOLOGIAS	56
4.2.1. <i>Benchmarking</i>	56
4.2.2. PEMP	57
5. PAPEL DO CONTROLADOR DE GESTÃO	59
5.1. PAPEL DO CONTROLADOR DE GESTÃO	60
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	63
FICHA TÉCNICA	67



A ESTRATÉGIA EMPRESARIAL E O PLANEAMENTO

Capítulo I

Objectivos

No final do capítulo deverá ser capaz de:

- ✘ Definir o seu próprio entendimento de estratégia;
- ✘ Identificar as diversas etapas do planeamento estratégico;
- ✘ Estabelecer a ligação do planeamento à estratégia empresarial.

I.1. CONCEITO DE ESTRATÉGIA EMPRESARIAL

Tendo como panorama um meio envolvente conturbado e imprevisível, coloca-se o desafio ao empresário de estabelecer um rumo para a sua empresa. Para tal, há que procurar oportunidades atentamente e responder a novos desafios que possam surgir. Neste contexto altamente competitivo, é na atenção dedicada a estes factores que se baseia a sobrevivência e o sucesso de uma empresa. Daqui resulta o entendimento de que a estratégia e a sua gestão devem considerar esta flexibilidade numa perspectiva global e de participação dentro da organização.

Mas, afinal, o que é estratégia? No nosso quotidiano é frequente depararmo-nos com a utilização da palavra estratégia em áreas tão diversas como o futebol, a guerra, a televisão, etc. Serão estes conceitos similares àquilo a que designamos de estratégia empresarial? Na maior parte dos aspectos, podemos estabelecer uma equivalência entre aquelas duas perspectivas.

Estratégia é a criação de um posicionamento único e sustentado, envolvendo um conjunto de actividades diferentes para alcançar objectivos de longo prazo, tendo em conta as capacidades e condicionantes da empresa num determinado meio envolvente.

Desta definição pode-se retirar um conjunto de elementos que compõem o conceito de estratégia:

¥ Estratégia é ligação. No meio que rodeia a empresa há um conjunto de entidades com interesses diversos relativamente à empresa, verificando-se objectivos díspares e, frequentemente, opostos aos dela. É incumbência da estratégia estabelecer esta relação.

¥ Estratégia é um caminho. Apesar da importância de se considerar os factores externos e internos na formulação de uma estratégia, é necessário estabelecer metas e objectivos, isto é, definir a razão de ser da estratégia, sem o que esta deixaria de fazer sentido.

¥ Estratégia envolve comprometimento. A estratégia empresarial envolve a totalidade dos recursos, comprometendo-os num horizonte temporal relativamente amplo, podendo envolvê-los num prazo de 3 a 5 anos. Daí que envolva um risco relativamente elevado, podendo uma falha colocar a inteira organização em risco.

¥ Estratégia é ser diferente. Contudo, para além dos aspectos anteriores, imprescindíveis sem dúvida, há que procurar mecanismos que assegurem que a

Definição

Estratégia é...

Ligação

Um Caminho

Um Comprometimento

Ser Diferente

estratégia é algo mais do que uma mera declaração de intenções, facilmente destruída pela concorrência. Isto implica a criação de um posicionamento único e sustentado, envolvendo um conjunto de actividades diferentes.

1.2. O CICLO ESTRATÉGICO

O ciclo estratégico desenvolvido por uma empresa ou organização consiste num processo sistemático que engloba diversas fases, conforme representado na figura seguinte:

- ✚ análise e diagnóstico da envolvente externa e da empresa;
- ✚ formulação das estratégias;
- ✚ implementação;
- ✚ avaliação e controlo.

Como se pode observar, as quatro fases do processo estratégico são representadas sob a forma de um ciclo, o que pretende realçar o seu carácter de auto-alimentação (ou *feedback*). Este facto reflecte a própria aprendizagem da empresa, num ciclo de execução/aprendizagem contínuo, tal como acontece na nossa própria vida: aprendemos com o que fazemos.

...as quatro fases do processo estratégico são representadas...

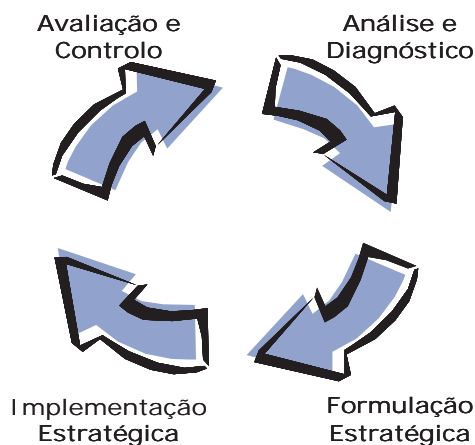


Figura 1 - O Ciclo Estratégico

Às duas primeiras etapas dá-se a designação de planeamento.

A análise e diagnóstico estratégico é normalmente dividida em dois grupos (envolvente externa e empresa), o que poderá envolver três áreas distintas:

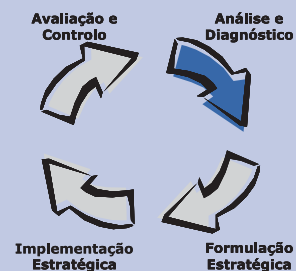
Envolvente Externa:

- envolvente geral;
- envolvente sectorial;

Envolvente Interna:

- empresa.

Após a análise estar concluída importa extrair o substrato, isto é, os elementos que melhor caracterizam aqueles dois grupos. É um desafio à capacidade de



síntese e de percepção da realidade que poderá ditar o sucesso ou insucesso de toda a estratégia empresarial que se principia a elaborar.

Depois da análise externa, será fundamental passar à sintetização de toda a informação em três grupos: ameaças, oportunidades e factores críticos de sucesso.

A análise à empresa, por seu turno, passa de igual modo por um processo de sintetização, desta vez em pontos fortes, pontos fracos e capacidades distintivas.

Este estudo surge como uma forma complementar à tradicional "SWOT" e pretende colmatar as limitações desta, o que implica estudar as vantagens competitivas da empresa, conforme indica a figura seguinte.

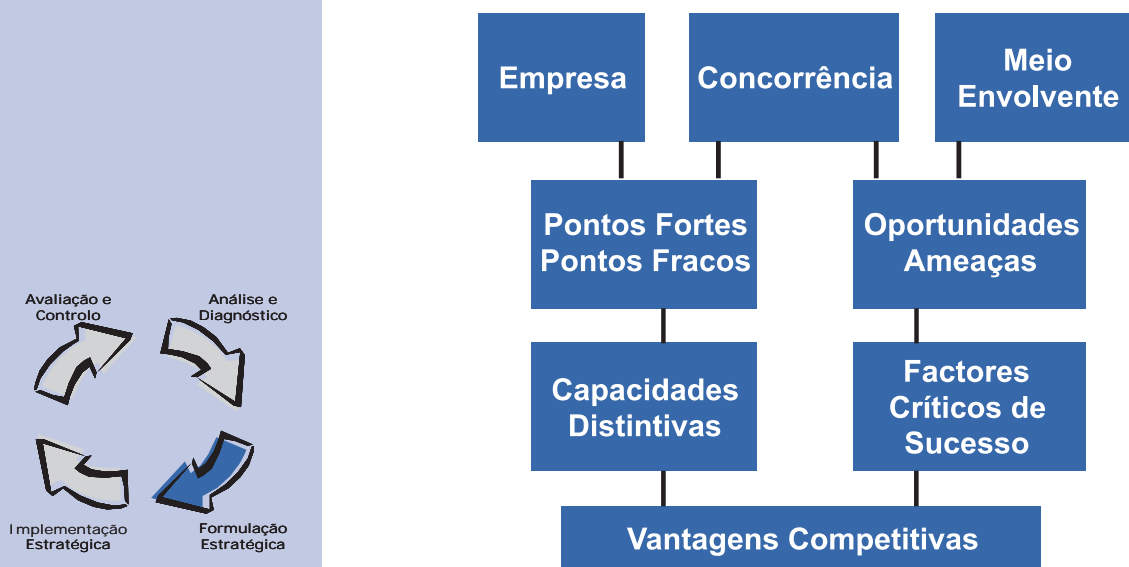


Figura 2 - O Estudo da Competitividade que Complementa a SWOT

A segunda fase do processo de gestão estratégica, a formulação, parte da reflexão em torno dos seis grupos de elementos resultantes dos processos de síntese externa e interna (ameaças, oportunidades, factores críticos de sucesso, pontos fortes, pontos fracos e capacidades distintivas).

No caso dos dois primeiros grupos resultantes da síntese externa e da empresa, ou seja, as ameaças, oportunidades, pontos fortes, pontos fracos respectivamente constituem a **análise SWOT** (*Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats*), instrumento fundamental para a reflexão estratégica acerca do negócio. As competências distintivas e os factores críticos de sucesso possibilitam, por seu turno, a introdução de aspectos de competitividade na estratégia procurando-se o desenvolvimento desta de forma dinâmica e sustentada.

Desta reflexão deverá surgir um conjunto de estratégia que poderão ser hierarquizadas da seguinte forma:

- ¥ estratégias empresariais que determinam o sentido do crescimento da empresa;
- ¥ estratégias genéricas que serão o suporte da orientação básica da empresa e da criação e sustentação de vantagens competitivas;
- ¥ estratégias funcionais e políticas que detalham e operacionalizam as anteriores.



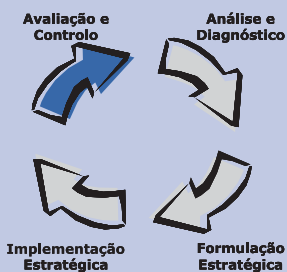
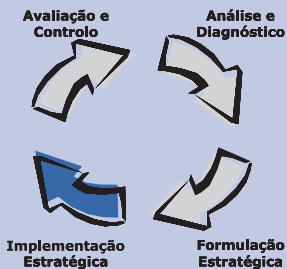
Figura 3 - A Matriz SWOT

Sentindo-se necessidade de aliar acção ao planeamento, adiciona-se ao ciclo estratégico duas outras etapas, criando-se assim a gestão estratégica.

A terceira fase, de implementação da estratégia, apresenta um grau superior de dificuldade pelo facto de, por um lado, implicar de algum modo a mudança, com todas as resistências e custos a ela associados e, por outro lado, porque é necessário um esforço de coesão de toda a empresa procurando que a estratégia seja efectivamente levada à prática.

Para a maioria dos autores de estratégia da actualidade, a principal preocupação é efectivamente com a implementação.

Por último, embora não se deva considerar como a derradeira fase, a avaliação e controlo serão o conjunto dos instrumentos que apoiarão a adequada implementação e o



garante de que esta conduzirá aos objectivos pretendidos.

I.3. O PLANEAMENTO E SUA LIGAÇÃO À ESTRATÉGIA EMPRESARIAL

No sentido exposto no ponto anterior, o plano representa um instrumento fundamental para a gestão, permite-lhe estabelecer padrões de orientação nas decisões futuras. Para a sua utilização eficaz é necessário ter o cuidado de recordar que ele é apenas um meio e não um fim. Com efeito, o planeamento estratégico apoia a elaboração de directrizes coerentes aos empresários e gestores, facilitando a tomada de decisão dado que envolve a recolha sistemática de informação, minimizando-se assim a probabilidade de erros e de surpresas eventualmente desagradáveis.

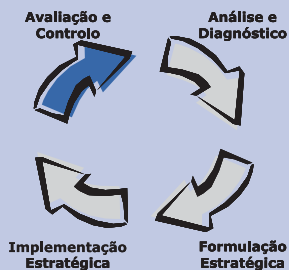
O conteúdo do plano engloba diversos aspectos, tais como: os diversos níveis de estratégias e políticas, as medidas de execução e de controlo de gestão, e à medida que as empresas e o meio onde se inserem se torna cada vez mais complexo e competitivo, o plano, para além do **controlo**, desempenha acessoriamente os papéis de **comunicação**, **coordenação** e de **catalisador** da mudança organizacional. A estes quatro factores designa-se os 4 C's do planeamento.

I.4. INSTRUMENTOS DE CONTROLO DE GESTÃO

O controlo e o planeamento são duas faces da mesma moeda justificando-se mutuamente. Ao nível estratégico, o principal objectivo do controlo consiste em assegurar

que os objectivos e os planos estabelecidos para os concretizarem são efectivamente alcançados.

Existem dois grupos de instrumentos de controlo:



≠ **instrumentos de controlo *a priori*** - actuando antes da tomada de decisão, influenciando e condicionando os gestores a decidirem de acordo com os padrões pré-estabelecidos sob a forma de **orçamentos** e dos próprios **planos de acção**.

≠ **instrumentos de controlo *a posteriori*** - é o controlo na sua forma mais clássica e mais usual. Reveste-se basicamente de uma forma analítica da forma como foram conduzidas as acções. Os instrumentos fundamentais são o **controlo orçamental**, o **quadro de comando** e o **quadro de comando integral**.

Para que estes instrumentos funcionem com a máxima eficácia é necessário que não exista nenhuma actividade ou tarefa sem um responsável. Assim, é fundamental para o controlo a existência de centros de responsabilidade para que essa responsabilização seja inequívoca.



O PLANEAMENTO

Capítulo 2



Objectivos

No final do capítulo deverá ser capaz de:

- ¥ Conhecer o conteúdo de cada uma das etapas do plano;
- ¥ Reconhecer a importância das linhas de orientação na elaboração do plano;
- ¥ Elaborar um plano estratégico.

2.1. PLANOS ESTRATÉGICOS E OPERACIONAIS

Por planeamento estratégico entende-se o processo que conduz à definição de objectivos empresariais e das estratégias para os alcançar.

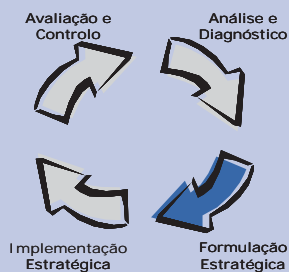
Tal como indicado no capítulo anterior, o planeamento passa por diversas fases, a saber:

1. Análise e diagnóstico do meio envolvente e da empresa;
2. Formulação, avaliação e selecção das opções estratégicas.

Como se viu, posteriormente a estas fases torna-se necessário proceder à implementação destas estratégias passando-se a designar gestão estratégica a esta ligação entre planeamento e acção.

Em termos do processo de planeamento, deve-se promover a **reflexão estratégica** antes da tomada de decisão, assegurando ainda a manutenção da coerência

Definição



entre os planos operacionais e orçamentos com as linhas de orientação estabelecidas no longo prazo.

Para além do plano estratégico há a considerar ainda o plano operacional. Antes de se prosseguir, é importante estabelecer que este último difere do anterior pelo facto de ser mais curto em termos temporais mas, por outro lado, é mais abrangente e detalhado, contribuindo assim para:

- ¥ melhorar o funcionamento das actividades actuais através dos planos de acção;
- ¥ colocar em prática as linhas de orientação estratégica estabelecidas no plano;
- ¥ verificar se estas medidas são exequíveis, quantificando os recursos necessários, os custos e os proveitos delas resultantes.

Para além dos recursos necessários, os custos e os proveitos, o plano operacional deve ainda conter objectivos (acordados entre o gestor responsável e a direcção) e as medidas concretas de acção com indicação dos resultados esperados, da calendarização e do responsável.

A este nível é fundamental estabelecer dois tipos de coerência:

- vertical** - procurando estabelecer uma ligação entre os objectivos de cada área operacional;

horizontal - evitando a existência de contradições e de duplicação de esforços entre as diversas actividades.

2.1.1. Elaboração de um Plano

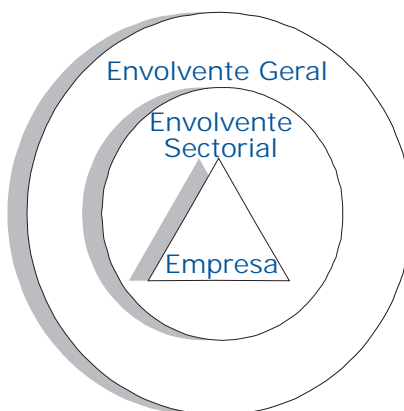


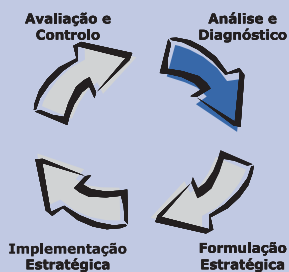
Figura 4 - Análise do Meio Envlovente

Conforme exposto na figura anterior, a análise do meio envolvente e da empresa subdivide-se em três grupos.

O primeiro ou envolvente geral é composto pelo conjunto das forças que afectam indirectamente as empresas e não são por elas influenciadas.

Nele pode-se considerar cinco forças distintas a analisar: Tecnológicas, Económicas, Sócio-culturais, Político-legais e Ecológicas formando a sigla TESPE.

A envolvente sectorial insere-se no contexto estabelecido pelo anterior e engloba o conjunto das entidades que afectam directamente e são por ela afectadas.



Definição

Definição

O meio envolvente sectorial, cujos elementos também se designam de *stakeholders*, refere-se essencialmente aos factores com maior capacidade de influenciar a actividade da empresa, designadamente:

- ¥ clientes (finais e intermediários);
- ¥ fornecedores;
- ¥ concorrentes.

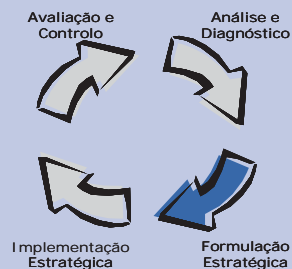
O fundamental na análise do meio envolvente (geral e do sector) consiste em escolher os factores que têm mais potencialidade de influenciar as empresas e não percorrer exhaustivamente cada um dos aspectos referidos o que poderá ser feito através de dois factores: a sua **probabilidade de ocorrência** e o seu **impacto na organização**.

Como síntese desta análise, torna-se importante identificar as ameaças, oportunidades e os factores críticos de sucesso.

Uma vez concluída a análise externa, passa-se à interna, sintetizando-se através da identificação dos pontos fortes e fracos e das competências distintivas da empresa no mercado.

A segunda fase do processo de gestão estratégica parte da **reflexão** em torno dos seis grupos de elementos resultantes dos processos de síntese externa e interna (ameaças, oportunidades, factores críticos de sucesso, pontos fortes, pontos fracos e capacidades distintivas). No caso dos dois primeiros grupos resultantes da síntese externa e da empresa, ou seja, as ameaças, oportunidades, pontos fortes, pontos fracos,

Definição



respectivamente, constituem a análise **SWOT**, instrumento fundamental para a reflexão estratégica acerca do negócio. As competências distintivas e os factores críticos de sucesso possibilitam, por seu turno, a introdução de aspectos de **competitividade** na estratégia procurando-se o desenvolvimento desta de forma dinâmica e sustentada.

Após estes aspectos considera-se uma eventual redefinição da **missão** tendo em conta a modificação em torno da **visão** do empresário. Independentemente de se alterar esta, é necessário estabelecer-se **objectivos** coerentes com a análise efectuada e que servirão de "farol" tendo em vista a formulação de estratégias. Os objectivos desempenham um papel fundamental tanto na elaboração das estratégias como na escolha das diversas opções que se colocam para os alcançar.

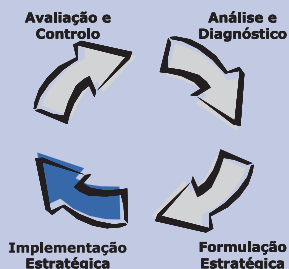
2.2. PROGRAMAS

O programa, mais detalhado que o plano, estabelece as actividades ou os passos necessários para a concretização de um plano.

Estas instruções "normativas" da empresa resultam da preparação da empresa para a acção, mais concretamente:

¥ a responsabilização, ou seja, a escolha de quais os responsáveis pela implementação da estratégia. A complexidade e a exigência desta tarefa, sobretudo no relacionamento com os outros

Definição



colaboradores, implica uma adequação do perfil ao tipo de estratégia que se irá implementar;

¥ **planificação.** O plano estratégico para a empresa é, antes de mais, um instrumento essencial de comunicação e coordenação. Assim, consoante a proximidade com o colaborador que irá executar a tarefa haverá necessidade de uma maior pormenorização;

¥ **organização.** Por último, é necessário organizar a empresa.

2.3. ORÇAMENTOS

O orçamento, do ponto de vista de planeamento, consiste na tradução financeira dos planos e programas.

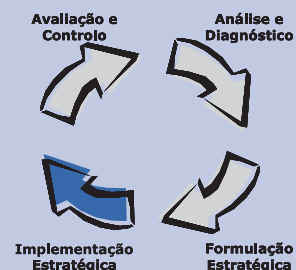
O orçamento, antes de tudo, é um instrumento de decisão e acção, sendo, por isso, muito mais do que fazer previsões e apurar desvios, representando uma forma de controlo à priori que condiciona a tomada de decisões futuras.

Neste âmbito, desempenha diversas funções fundamentais:

¥ **planeamento** - uma vez que exigem que se estabeleça objectivos quantificados, acabando por ser uma forma de resumir um conjunto de dados em acções concretas;

¥ **motivação** - ao envolverem a participação das pessoas, aumentam a sua responsabilidade e motivação. Esta é talvez a mais importante função

Definição



pois procura influenciar os gestores a alcançar melhores resultados. No entanto, é necessário verificar determinadas condições para que essa motivação ocorra, tais como o grau de participação dos gestores operacionais, a política de estabelecimento de objectivos, as características pessoais e a própria complexidade do processo;

¥ **coordenação** - devido ao facto da orçamentação ser um processo ascendente e descendente ao longo da organização, funciona como um elemento agregador dos diversos orçamentos parciais coordenando as actividades e facilitando o seu acompanhamento por parte da gestão;

¥ **descentralização** - porque vai consolidar diversos planos de acção;

¥ **comunicação** - permitindo a circulação de informação tanto a nível vertical como horizontal;

¥ **avaliação e controlo** - no sentido restrito de controlo, o apuramento dos desvios possibilita efectuar acções correctivas.

O desenvolvimento de um orçamento passa por três fases distintas, conforme se pode verificar na próxima figura. A primeira fase implica o **estabelecimento dos objectivos** para cada acção à luz das orientações estratégicas e da actual conjuntura económica e concorrencial.

De seguida, há que estabelecer formas de os alcançar, isto é, de **medidas concretas de acção** e da respectiva imputação de recursos.

Por último, podemos passar à **quantificação destas acções** através de um processo negocial entre a direcção e o gestor, o que deverá ter como resultado o estabelecimento de medidas voluntárias por parte do gestor o que se irá repercutir num compromisso da parte deste (garantindo-se assim o controlo *a priori*).

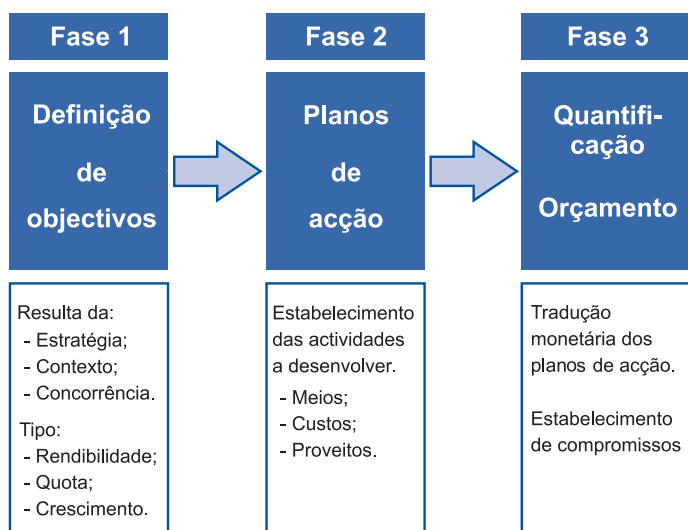


Figura 5 - O Planeamento e a Orçamentação

O orçamento baseia-se no facto do futuro ser a base de controlo, havendo um conjunto de elementos que o condiciona, tais como:

¥ **previsões** - o orçamento passa pela avaliação do que poderá acontecer, sendo necessário recorrer à análise do histórico e complementá-la com a identificação do comportamento das diversas variáveis que o compõem;

¥ **objectivos** - pois permite estabelecer um "caminho" para o qual se irão dirigir, melhorando a

avaliação no sentido da justiça e motiva por via do estabelecimento de incentivos;

≠ **definição de programas** - evitando-se estar ao sabor das circunstâncias.

2.3.1. Elaboração de um Orçamento

Na elaboração de um orçamento geral de uma empresa são definidos, de uma forma sintética, as principais componentes das receitas e dos custos, possibilitando uma perspectiva global e integrada com o plano estratégico definido.

No processo de orçamentação é necessário ter em conta não só a previsão dos acontecimentos futuros como ainda os objectivos pretendidos e a forma como estes irão ser realizados (planos e programas).

Vejamos cada um destes aspectos em particular.

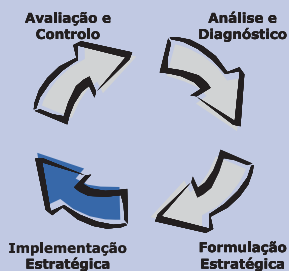
1. Previsão

É efectuada com base no histórico, na situação actual e deverá ainda ter em consideração todos os factores que poderão ter influência no desempenho da empresa, implicando:

≠ análise crítica do passado;

≠ análise do comportamento das diversas componentes do custo.

Definida uma estratégia e fixados os objectivos, planos e políticas de médio e longo prazo bem como as de curto



prazo, há que detalhar os processos e os meios fundamentais para a respectiva execução.

Há agora que garantir recursos e equilíbrios, implementar planos e acções e controlar a execução, como forma de garantir uma permanente adequação do sistema, perceber desvios e garantir intervenções atempadas e consequentes.

2. Estabelecimento dos objectivos

Os objectivos deverão ser sempre quantificados de forma a que se possa, por um lado, dosear as acções e os custos necessários para os alcançar e, por outro, avaliar objectivamente o seu grau de concretização.

3. Estabelecimento dos planos e programas

Sem os passos anteriores todo o planeamento perderia o seu sentido uma vez que qualquer caminho serviria. A definição dos planos e programas engloba:

- ¥ a identificação dos recursos e meios necessários tais como os humanos, financeiros, organizativos e técnicos;
- ¥ a quantificação desses mesmos meios e recursos;
- ¥ inventariação dos recursos financeiros para os adquirir;
- ¥ estabelecimento da forma correcta para a sua utilização assim como da sua optimização.

Uma vez estabelecidos os objectivos, os planos e os programas, o passo seguinte será a sua quantificação financeira.

Na figura seguinte encontra-se um esquema que define os diversos orçamentos funcionais e a sua ligação tanto à estratégia como aos principais mapas financeiros recapitulativos.

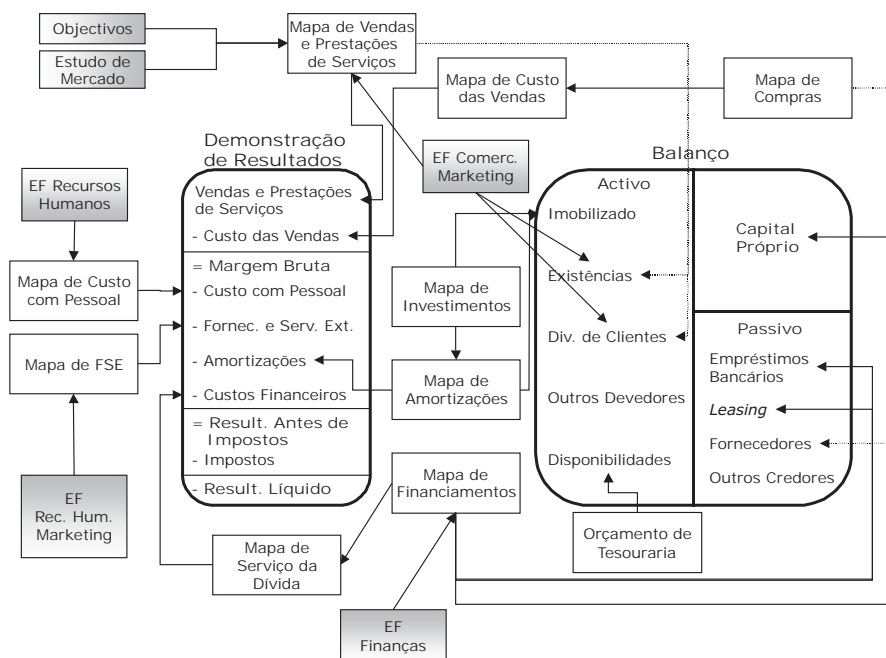


Figura 6 - Ligação da estratégia às finanças

2.3.2. Orçamentos Flexíveis

Este conceito parte do entendimento que os orçamentos tradicionais apresentam duas características que os tornam estáticos:

¥ consideram um único nível de actividade;

¥ comparam resultados actuais com o nível de actividade estimada que serviu de base à elaboração do orçamento.

Os orçamentos flexíveis surgiram para resolver estas limitações. De facto, um orçamento flexível não pressupõe um único nível de actividade, mas sim vários, sendo ajustável a qualquer nível de actividade de forma a que os resultados actuais possam ser comparados com o orçamento ajustado de acordo com a actividade real.

Os orçamentos tradicionais são estimados para um dado volume de actividade. O problema surge quando se comparam os custos reais, associados a um determinado volume de actividade, com os orçamentados para um outro volume de actividade diferente, as diferenças verificadas apresentam um significado vago e impreciso.

2.4. CENTROS DE RESPONSABILIDADES

Sem a definição de responsabilidades tanto o controlo como o próprio planeamento perderiam grande parte do seu sentido, não passando de um mero exercício de previsão das actividades a desenvolver. Assim, torna-se fundamental atribuir centros de responsabilidades às diversas unidades orgânicas que compõem a empresa.

Para que se considere uma unidade organizativa como um centro de responsabilidade é necessário o cumprimento dos seguintes requisitos:

¥ ter um chefe;

¥ ter objectivos próprios;

¥ o chefe ter poder de decisão relativamente aos meios necessários para a realização dos objectivos.

Para o estabelecimento de um centro de responsabilidade pode-se considerar os seguintes elementos como potenciadores da sua concretização:

¥ gestão por objectivos;

¥ descentralização da estrutura;

¥ responsabilização e delegação da autoridade.

2.4.1. Tipos de Centros de Responsabilidades

Pode-se considerar os seguintes tipos de centro de responsabilidade por ordem crescente de importância:

¥ **centros de custo** - são aqueles em que apenas é possível imputar custos não sendo possível determinar os seus proveitos, ou pelo menos fazê-lo de uma forma justa. Como exemplo, podem-se considerar os centros administrativos, de I+D e de marketing;

¥ **centros de resultados** - Neste caso, para além de poder na utilização dos recursos, o gestor será responsável por um determinado nível de proveitos. São aplicáveis sobretudo a empresas divisionais por produto e por mercado.

¥ **centros de investimento** - para além do exposto no anterior, neste caso há ainda a considerar a existência de activos e passivos. É particularmente útil em casos de existências de filiais ou de sucursais.

2.4.2. Preços de Transferência Interna

O estabelecimento do **preço de transferência interna** (PTI) pretende avaliar os fluxos entre centros de responsabilidade ou sucursais, valorizando as transferências internas de bens e serviços como se de um mercado se tratasse.

O objectivo fundamental dos preços de transferência interna é evitar que um determinado centro de responsabilidade seja penalizado em detrimento de outro.

Para que isso não aconteça podem-se considerar dois grupos de critérios de fixação do preço:

¥ **critérios baseados no custo:**

preço real - o preço é calculado tendo em conta os custos reais de fabrico. É algo injusto pelo facto de o cliente interno pagar a ineficiência do fornecedor;

preço padrão - para evitar as limitações do anterior considera-se um determinado preço padrão, estabelecido *a priori*;

preço padrão com margem - semelhante ao anterior mas com o intuito de dar uma perspectiva mais empresarial;

¥ critério baseado em preços de mercado - sempre que haja uma referência no mercado e nas mesmas condições comerciais poder-se-á estabelecer o preço de acordo com o mercado. À partida este é o critério mais justo uma vez que poderá dar a hipótese ao cliente interno de adquirir o produto nas melhores condições.



O CONTROLO DE GESTÃO

Capítulo 3



Objectivos

No final do capítulo deverá ser capaz de:

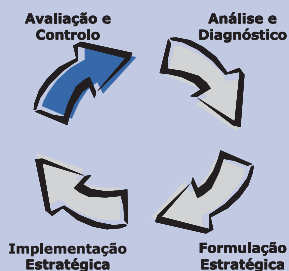
- ✕ Conhecer pormenorizadamente cada um dos instrumentos de controlo;
- ✕ Efectuar o controlo orçamental;
- ✕ Preparar um quadro de comando.

O controlo de gestão apresenta um papel fundamental ao funcionar como um instrumento complementar do planeamento estratégico, verificando-se uma reciprocidade: por um lado, sem planeamento o controlo não seria mais do que meras constatações uma vez que não haveria um rumo consistente a acompanhar, por outro lado, se não houvesse controlo o planeamento perderia grande parte da sua aplicabilidade e flexibilidade devido à inexistência de meios de assegurar a coerência entre os objectivos e os planos operacionais e de mecanismos de diagnóstico e correcção, respectivamente.

Relembrando as funções básicas dos gestores: planear, organizar, executar e controlar, verificando-se que a função de controlo terá basicamente de servir de garante ao nível da concretização dos objectivos previamente fixados durante a fase de planificação.

Antes de mais é importante realçar que o controlo de gestão não significa fiscalização.

"é o esforço permanente, realizado pelos responsáveis da empresa para atingir os objectivos".



"deve proporcionar a todos os responsáveis os instrumentos para pilotar e tomar decisões adequadas de forma a assegurar o futuro da empresa".

O sistema de controlo de gestão não é apenas a justaposição de diversos instrumentos, tais como planos de curto prazo, contabilidade analítica, orçamentos e tableau de bord. É necessário adaptá-lo à realidade da empresa e do meio onde se insere, sendo imprescindível o envolvimento dos gestores operacionais no seu desenvolvimento, pois é para eles que o controlo deve trabalhar.

Para além disso é importante estabelecer dois momentos no controlo: o controlo *a priori* que condiciona as decisões orientando-as no sentido dos objectivos empresariais e o controlo *a posteriori* mais vocacionado para a tomada de decisões correctivas, conforme explicitado na seguinte figura.

É claro que no próprio momento da execução também pode haver controlo por via da fiscalização directa.

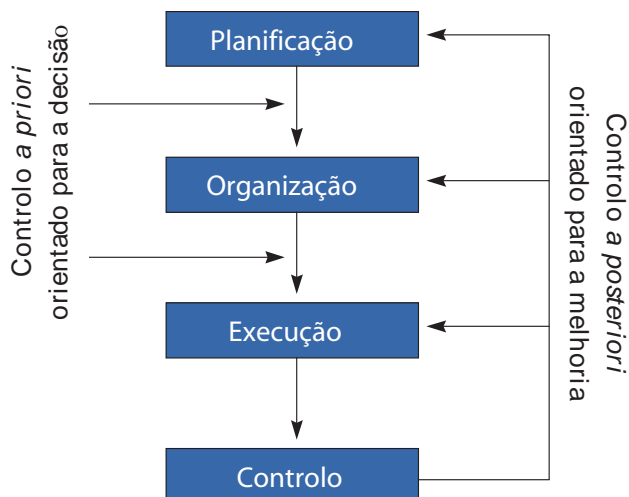


Figura 7 - O Controlo *a priori* e *a posteriori*

Neste contexto, a definição que iremos avançar será:

"é o conjunto de instrumentos (1) que motivam os responsáveis descentralizados (2 e 3) a atingir os objectivos estratégicos da empresa, privilegiando a acção e a tomada de decisão em tempo útil (4 e 5) e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização (6, 7 e 8)".

A partir desta definição (fazendo corresponder os números entre parêntesis) podemos identificar os seguintes elementos:

1. os objectivos da empresa poderão ser de diversa espécie, verificando-se assim que os instrumentos de controlo dizem respeito a aspectos para além dos financeiros;
2. a descentralização das decisões e a delegação são condições imprescindíveis para o exercício do controlo;
3. controlo de gestão organiza a convergência de interesses entre cada divisão e a empresa no seu todo;
4. os instrumentos de controlo de gestão são concebidos com vista à acção e não apenas à documentação e muito menos a burocracia;
5. o horizonte do controlo de gestão é o futuro e não o passado;
6. o controlo de gestão actua muito mais sobre as pessoas e sobre a gestão do que sobre a avaliação dos resultados;

7. o sistema de sanções e recompensas é parte integrante do controlo de gestão;
8. os actores de primeira linha do controlo de gestão são muito mais os responsáveis operacionais do que os controladores.

A principal problemática acerca destes aspectos do controlo de gestão passam necessariamente pela definição de meios justificáveis numa óptica de custo benefício que possibilitem estabelecer um conjunto de resultados parciais que permitam alcançar os objectivos finais, que servirão como padrão de comparação com os dados reais de forma a que a identificação dos desvios permita tomar decisões de medidas correctivas.

É importante estabelecer ainda outra questão acerca de quem são os intervenientes chave em todo o processo.

Assim, antes de mais, o controlador não controla, ele concebe e implementa tudo o necessário para que os gestores possam controlar o seu centro, conforme estabelecido no seguinte quadro:

Controlador	Gestor
Fornece dados para que o gestor possa preparar previsões de objectivos	Decide objectivos
Apresenta análises de intenções de investimento	Escolhe entre as diversas opções
Entrega valores intermédios reais e os respectivos desvios	Decide acções correctivas

Podem-se classificar os instrumentos de controlo em dois grupos: *a priori* e *a posteriori*.

3.1. INSTRUMENTOS DE CONTROLO *A PRIORI*

Visa essencialmente condicionar a capacidade de tomada de decisão dos gestores induzindo o seu comportamento. Actua da mesma forma que a legislação pretendendo prevenir comportamento desviantes e não actuar sobre os efeitos, embora esta actuação esteja também contemplada tanto na lei como no controlo (*a posteriori*).

Os instrumentos essenciais são:

- ¥ **Plano operacional** - através do planeamento de todas as actividades da empresa, envolvendo os gestores de todos os níveis;
- ¥ **Orçamentação** - principia pelo estabelecimento de objectivos de curto prazo e dos correspondentes planos de acção para todos os departamentos da empresa para um determinado ano e só depois será efectuada a valorização financeira deste conjunto de medidas previsionais.

Estes dois instrumentos já foram objecto de explicação no capítulo anterior.

Plano Operacional

Orçamentação

3.2. INSTRUMENTOS DE CONTROLO A *POSTERIORI*

Actua após a decisão ter sido tomada, procurando detectar falhas ou, mais correctamente, desvios. Neste caso, os instrumentos são:

¥ **Controlo orçamental** - através da comparação entre o real e o previsto no orçamento. Este instrumento apresenta dois defeitos básicos tais como o facto de ser apenas financeiro não reflectindo outras medidas físicas e de ser demasiado lento pois deriva dos elementos obtidos da contabilidade geral e analítica. Este último será então um instrumento auxiliar do controlo de gestão.

Controlo Orçamental

¥ **Quadro de Comando ou *Tableau de bord*** - estabelece a concentração da análise sobre um conjunto reduzido de variáveis chave que possibilitem intervir de uma forma mais rápida sobre resultados e sobre os meios ao dispor para os alcançar.

Quadro de comando ou
Tableu de bord

¥ **Quadro de Comando Integral ou *Balanced Scorecard*** - evolução do quadro de comando, pretendendo estabelecer uma ligação directa da estratégia e dos objectivos empresariais à execução, estabelecendo indicadores que permitem acompanhar a execução da estratégia.

Quadro de comando
integral ou *Balanced*
Scorecard

Veja-se cada um destes instrumentos em particular.

3.2.1. Controlo Orçamental

Consiste, fundamentalmente, na análise dos desvios face ao previsto no orçamento e no apuramento das causas que estiveram na origem desse desvio. Com efeito, para que esta análise seja um instrumento efectivo de gestão, é importante ir mais além da mera constatação dos desvios e procurar apurar as referidas causas.

Assim, a análise de desvios não é um fim, mas sim um meio para apoiar os gestores na tomada de decisão, uma vez que obriga o gestor a definir objectivos exequíveis, a acompanhá-los por forma a tomar medidas correctivas caso existam desvios.

O controlo orçamental é um instrumento importante e relativamente rápido para o acompanhamento do plano.

Pode-se distinguir dois momentos:

- ✎ **decomposição dos desvios por causas** - resulta do facto de ser necessário apurar as causas dos desvios e não apenas o seu cálculo. Neste âmbito, podemos considerar as seguintes causas: volume, eficiência ou produtividade, câmbio, preço e *mix* do produto.
- ✎ **explicação das causas** para servir de apoio à decisão, podendo estas ser de origem interna ou externa.

A análise dos desvios representa um importante instrumento de controlo porque:

- ✎ permite identificar os desvios e as causas e elementos que estiveram na sua origem;

¥ possibilitam efectuar acções correctivas caso existam desvios;

¥ ultrapassam as metodologias meramente interpretativas;

¥ permite uma orientação e responsabilização dos gestores.

Irão apresentar-se quatro formas de desvio: de volume, de *mix*, de preço e de eficiência.

DESVIOS DE VOLUME

Medem a diferença entre as realizações e as previsões existentes na quantidade total do orçamento.

Desvios de volume

Este cálculo permite a identificação de variáveis externas que influenciam a actividade da empresa, designadamente:

¥ quota de mercado;

¥ volume global da indústria.

No primeiro caso, o desvio de quota de mercado é calculado através da diferença entre o valor real das vendas e o decorrente da multiplicação entre a quota padrão e o volume real da indústria. Assim,

$$\text{Desvio de quota} = Vr - Qp \times Vri$$

Em que:

Vr - Volume real Qp - Quota padrão

Vri - Volume real da indústria

No segundo caso, o desvio de volume global da indústria é calculado através da multiplicação da quota de mercado padrão pela diferença entre o valor real e o estimado das vendas da indústria. Assim,

$$\text{Desvio de volume global da indústria} = Qp \times (Vri - Vsi)$$

Em que:

Qp - Quota padrão Vri - Volume real da indústria
Vsi - Volume padrão da indústria

DESVIOS DE MIX

Desvios de MIX

Medem o impacto resultante de não se realizar a composição estimada para o elemento orçamental em questão.

Divide-se normalmente em desvio de volume e desvio de *mix* propriamente dito.

DESVIOS DE PREÇO

Desvios de Preço

Medem o impacto nos resultados resultantes da variação do preço unitário.

$$\text{Desvio preço} = (VrxMrxErxErPp) - (VrxMrxErxErPr)$$

Em que:

Vr - Volume real Mr - Mix real
Er - Eficiência real Pp - Preço padrão
Pr - Preço real

DESVIOS DE EFICIÊNCIA (OU PRODUTIVIDADE)

Medem o impacto nos resultados resultantes da melhor ou pior utilização dos factores produtivos e dos recursos.

Desvios de eficiência

Contudo, o controlo orçamental apresenta duas limitações importantes. A primeira resulta do facto de a totalidade da informação verificada ser de índole financeira, dependendo em grande medida da informação gerada pela contabilidade, o que na maioria das empresas se revela algo moroso para que se tome uma decisão adequada. A segunda limitação deriva do facto de não permitir uma correcta avaliação do gestor uma vez que há elementos não considerados tais como a influência de factores exógenos incontroláveis ou a falta de experiência do gestor em termos de elaboração do orçamento (o que não significa que seja um mau gestor).

3.2.2. Quadro de Comando ou *Tableau de Bord*

Este instrumento pretende vir a colmatar algumas limitações do controlo orçamental através da sintetização da análise nos elementos principais para um determinado centro de responsabilidade. Assim o *tableau de bord* revela-se como um instrumento de acção rápida para actuar no curto prazo, com as seguintes características:

- ✎ aposta na **rapidez**, porque deverá estar pronto logo após o final do período;
- ✎ é baseado em **aproximações e estimativas**, sendo preferível esta abordagem em tempo útil do que os dados exactos mais tarde;

- ¥ contém **indicadores** não só financeiros como também físicos;
- ¥ é **sintético**, visto que o que interessa são as variáveis essenciais que poderão influir significativamente nos planos de acção. Não deverá exceder os doze indicadores;
- ¥ por último, o *tableau de bord* **deve ser frequentemente analisado**. Este facto depende de quem são os utilizadores. Assim quanto mais descemos na hierarquia maior deverá ser a sua frequência. Por outro lado, depende também das variáveis a estudar, devendo-se prever um período no qual a variável tenha oscilações significativas.

Há ainda a distinguir *tableau de bord* de sistema de informação de gestão. O primeiro, como foi referido, limita-se a um número reduzido de indicadores privilegiando a rapidez, a diversidade e a especificidade de cada centro de responsabilidade, o segundo, procura a exactidão dos indicadores financeiros e, geralmente, vê a empresa de um modo global, pelo que o *timing* de apresentação é relativamente desfasado da ocorrência dos factos.

O quadro de comando consiste no estabelecimento de um conjunto de indicadores chave, financeiros ou não, escolhidos pela elevada correlação com os objectivos pretendidos. O número de indicadores deverá rondar os dez.

Assim, por exemplo, para alcançar um determinado volume de produção durante um mês com um determinado número de trabalhadores, será necessário acompanhar de perto os indicadores de produtividade do

peçoal, partindo do pressuposto que se este não alcançar um rendimento mínimo não se conseguirá alcançar o referido volume dentro do horário normal de trabalho.

Da mesma forma, um chefe de vendas deverá avaliar o número de visitas a clientes que os seus vendedores fazem diariamente, uma vez que esta pode ser uma variável crítica para alcançar um objectivo de vinte novos clientes num mês.

ELABORAÇÃO DE UM QUADRO DE COMANDO

Podemos considerar as seguintes etapas para a elaboração de um quadro de comando:

1. Conhecer a estrutura organizativa e os limites da responsabilidade de cada gestor;
2. Selecção de objectivos e de variáveis chave a controlar;
3. Elaboração dos indicadores;
4. Selecção dos indicadores;
5. Apresentação do quadro de comando.

Relativamente ao primeiro passo, é importante conhecer o organograma da empresa constatando-se os diversos níveis hierárquicos e do seu poder de decisão. Este passo impedirá que mais adiante se estabeleça mecanismos de controlo baseados em variáveis que não estão sob a direcção de um determinado gestor, pelo que ele poderá ser penalizado por factores não imputáveis a ele.

A identificação da estrutura permite ainda reconhecer quais os centros dependentes de um gestor, possibilitando, assim, reconhecer quais os indicadores que poderão ser repartidos entre eles.

A selecção de objectivos e de variáveis chave a controlar (segundo passo) consiste na determinação dos objectivos e meios de cada centro. Por "meios" entende-se o esforço a realizar para alcançar os objectivos e sobre os quais o gestor tem poder de decisão, e por "objectivos" considera-se os resultados gerados por esse mesmo esforço.

Assim, em primeiro lugar há que identificar os objectivos através do estudo do plano e do contexto onde a empresa opera. De seguida, o estabelecimento das variáveis fundamentais para a concretização daqueles resulta de uma discussão onde se enumeram projectos de acção voluntários.

Com estes elementos podemos criar a seguinte matriz:

Variáveis de acção	Objectivos			
	1	2	3	...
Var 1				
Var 2				
...				

Numa terceira etapa, há que estabelecer uma relação de causalidade entre os objectivos e as variáveis, seleccionando-se com um "x" os espaços, identificando-

-se, assim, que aquela variável contribui de uma forma decisiva para a concretização do objectivo. Deve-se, naturalmente, questionar as colunas ou linhas com poucas cruzes.

Numa quarta fase, recorrendo-se a uma metodologia similar podemos estabelecer os responsáveis face às variáveis chave (ver matriz seguinte).

Variáveis de acção	Centros de responsabilidade			
	X	Y	Z	...
Var 1				
Var 2				
...				

O terceiro passo, a elaboração e selecção dos indicadores, ocorre após a identificação dos objectivos e das variáveis chave, há que estabelecer critérios de valorização dos mesmos.

Tendo em conta que o *tableau de bord* deve preencher as características de rapidez e simplicidade, a selecção dos indicadores deve procurar assegurar estes elementos, pelo que a selecção está relacionada com o acesso à informação.

3.2.3. Quadro de Comando Integral ou *Balanced Scorecard*

O Quadro de Comando Integral (QCI) representa uma evolução dos indicadores financeiros tradicionais de controlo, surgindo com a pretensão de colmatar as limitações destes, designadamente:

- ✘ o facto de apenas reflectirem o passado: gastos ocorridos e resultados obtidos;
- ✘ não explicarem a criação (ou não) de um valor futuro.

Definição

O QCI é assim um sistema de gestão que, numa perspectiva holística, canaliza as energias, competências e conhecimentos específicos detidos pelos colaboradores na direcção dos objectivos da empresa, definidos no longo prazo.

Este instrumento procura traduzir a estratégia e a missão da empresa num amplo conjunto de medidas de actuação, que proporcionam a estrutura necessária para um sistema de gestão e monitorização estratégica. Na prática, com base nos desígnios e intenções futuras estabelece objectivos e indicadores tangíveis de actuação, procurando, desta forma, preencher um vazio da maioria dos sistemas de gestão, onde falta um processo sistemático para colocar em prática e obter *feedback* da estratégia. Deste modo, parte da premissa de que a medição é um pré-requisito para a gestão estratégica.

Criado por Kaplan e Norton (1992), o QCI procura:

- ¥ centrar a organização;
- ¥ melhorar a comunicação;
- ¥ estabelecer objectivos organizacionais;
- ¥ obter *feedback* da estratégia.



Figura 8 - A Ligação desde a Missão até ao Controlo de Gestão

Este sistema de gestão complementa, de acordo com os seus autores, os "indicadores financeiros de actuação passada com medidas dos indutores de actuação futura".

Conforme apresentado na figura, parte-se da missão e visão para definir os objectivos e indicadores que representam as perspectivas de actuação para quatro categorias:

- ¥ **financeira** - retendo os indicadores financeiros que, apesar de tudo, apresentam valias no resumo das consequências económicas das decisões tomadas;
- ¥ **conhecimento do cliente** - designando, dentro dos diversos segmentos possíveis, o mercado-alvo

no qual se irá competir e quais as medidas de actuação. Revelando, para os segmentos definidos, formas de:

- satisfação;
- retenção;
- fidelização.

¥ **processos internos** - estabelecendo os processos críticos internos, nos quais a empresa deve ser excelente e concretizando a transferência da proposta de valor para os clientes pretendidos, sobretudo através de:

- produtos e serviços inovadores;
- processos operacionais de elevada qualidade e flexibilidade;
- níveis excelentes de serviços pós-venda.

¥ **formação e conhecimento organizacional** - estabelecendo a infra-estrutura que a empresa deve construir para possibilitar a melhoria e o crescimento sustentado, designadamente:

- formar e motivar os empregados;
- possibilitar a circulação de informação estratégica;
- interligar os objectivos individuais e organizacionais.

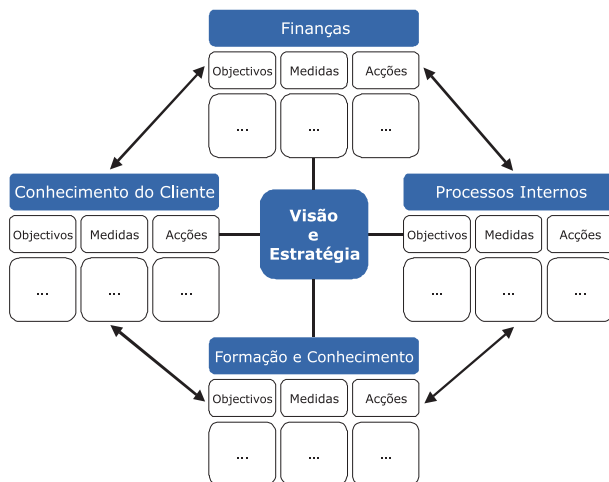


Figura 9 - O *Balanced Scorecard* original

Fonte: Kaplan e Norton (1992)

Apesar de ser um modelo dinâmico e requerer actualização constante, o QCI necessita da definição prévia da estratégia. Contudo, como se tem vindo a referir ao longo deste livro, a definição da estratégia não pode ser conseguida através de um sistema. Ela depende da gestão de topo, da sua visão e da sua responsabilidade. Assim, terá de ser revisto quando ocorrem mudanças na estratégia ou na estrutura da empresa, o que evita uma excessiva dependência de um reduzido número de indicadores críticos.

Para a sua concretização, é essencial assegurar a comunicação, indicando a cada colaborador o que dele se espera para a concretização dos objectivos empresariais, o que representa uma vantagem à mera comunicação das intenções de performance individual.

A principal limitação reside na dificuldade em estabelecer e medir os indicadores não financeiros.



NOVAS ABORDAGENS AO CONTROLO DE GESTÃO

Capítulo 4



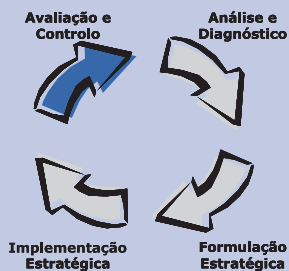
Objectivos

No final do capítulo deverá ser capaz de:

- ¥ Conhecer a metodologia ABC/ABM;
- ¥ Integrar o ABC/ABM num sistema de controlo de gestão.

4.1. METODOLOGIA ABC/ABM

O método ABC (iniciais da expressão *Activity-Based Costing*) foi inicialmente desenvolvido por dois professores da Universidade de Harvard, Cooper e Kaplan. Tendo em conta a cadeia de valor e os problemas suscitados pela imputação dos gastos gerais de fabrico, surgiu o novo modelo, muito lógico, que consiste em determinar o custo das actividades que se levam a cabo e, depois, a atribuição desses custos aos produtos. Aqueles autores partiram do reconhecimento de factores que justificam a utilização do método ABC:



ABC
(*Activity-Based Costing*)

- ¥ A alteração da **estrutura de custos** das empresas. No início do século XX, o trabalho directo representava cerca de metade dos custos totais de produção, as matérias-primas representavam 35% e os gastos gerais, 15%. Actualmente, esta componente dos custos oscila em torno dos 60% dos custos de produção, as matérias-primas cerca de 30% e o trabalho directo 10%. Por outro lado, verifica-se que o nível de concorrência que as empresas enfrentam é cada vez maior, razão pela qual conhecer com exactidão os reais custos de produção pode representar um factor chave para a

competitividade de uma empresa;

✖ A diminuição considerável dos custos de medição das actividades acompanhando a evolução dos sistemas e tecnologias de informação.

O método ABC foi ainda desenvolvido com o objectivo de responder ao facto de os sistemas de custeio tradicionais terem sido concebidos para satisfazer as necessidades de entidades externas como são os bancos, os investidores, o estado, etc. Por estes motivos raramente respondem às actuais exigências verificadas ao nível do controlo de gestão. As principais limitações destes são:

✖ fraca fiabilidade no cálculo dos custos de produção;

✖ fraca capacidade em fornecer à gestão informações essenciais ao controlo das actividades empresariais;

✖ elevada preocupação com o produto.

Do exposto, depreende-se que os custos são directamente imputados aos produtos, verificando-se uma distribuição dos recursos consumidos de acordo com o volume de produção de cada produto. Assim, indicadores de volume, como é o caso do número de horas de mão de obra directa, do nível de utilização de uma máquina ou do custo das matérias primas, representam a forma tradicional para a imputação dos custos gerais de fabrico.

Quando se apresenta pela frente empresas com uma grande diversidade de produtos não é possível

estabelecer uma relação directa entre o volume de produção e o custo de fabrico.

Surge assim o modelo ABC centrando-se nas diversas actividades englobadas no processo de fabrico. O modelo está fundamentado na seguinte proposição básica: os produtos não consomem custos, consomem actividades. As actividades consomem custos. A ideia essencial consiste em estabelecer uma relação entre os custos gerais e as actividades de forma a consegui-los imputá-los de uma forma mais correcta. Assim, os custos dos produtos são estabelecidos com base nas actividades. Assim, passa-se a considerar novos atributos de imputação, por exemplo os tempos de realização de uma actividade ou o número de vezes que são realizadas.

O processo de afectação de custos a actividades e objecto de custos apoia-se em critérios a que se dá o nome de drivers (gerador ou indutor de custos), que explicam a relação causa-efeito entre estes elementos.

Contudo, este método só revela a sua verdadeira potencialidade à medida que as próprias tecnologias da informação se desenvolvem, possibilitando medir actividades com maior exactidão e em tempo real.

Para além das diferenças até agora referidas considera-se ainda que o método ABC, comparativamente aos tradicionais é mais abrangente. Enquanto estes se preocupam essencialmente com a valorização dos inventários, a metodologia ABC integra todas as actividades realizadas na empresa, considerando que existem para apoiar a produção e distribuição de bens e

serviços. Deste modo, para além da produção, todas as actividades da cadeia de valor são passíveis de ser envolvidas, nomeadamente:

- ¥ Logística *in* e *out*;
- ¥ Marketing e Vendas;
- ¥ Serviço pós-venda;
- ¥ Custos financeiros e administrativos;
- ¥ Distribuição;
- ¥ Sistemas de Informação.

CLASSIFICAÇÃO DAS ACTIVIDADES

As actividades a considerar no ABC são:

- ¥ **actividades a nível unitário** - relacionam-se com a unidade de produto;
- ¥ **actividades a nível de lote** - relacionadas com várias unidades do mesmo produto e fabricadas em simultâneo;
- ¥ **actividades a nível de empresa** - dizem respeito a todos os produtos em geral, e com nenhum em particular;
- ¥ **actividades primárias** - são as que integram o custo do produto, não sendo, por isso consideradas a nível de empresa;
- ¥ **portadores de custo (*cost driver*)** - são as unidades de medida, uma vez que relacionam actividades e produtos.

Ao nível da formação do custo dos produtos, o processo ABC assenta no conhecimento do:

- a) custo de cada actividade;
- b) número de portadores de custos gerados por cada actividade;
- c) custo unitário de cada portador de custos.

No que diz respeito à **ABM (Activity-Based Management)**, pode-se afirmar que uma não poderá ser desenvolvida com eficácia sem a outra, uma vez que são complementares. Assim, enquanto que a metodologia ABC procura estabelecer relações entre os custos gerais e as actividades de forma a imputar esses custos da forma mais correcta, a ABM procura gerir essas actividades de forma a reduzir custos. Para o fazer é necessário perceber a relação entre actividades e custos, só assim se poderá gerir as actividades de forma a reduzir os custos. Envolve técnicas como o *Just in Time*, os sistemas de produção flexíveis, análise de valor, *benchmarking* e a reengenharia.

4.2. OUTRAS METODOLOGIAS

Não pretendendo ser exaustivo, apresenta-se de seguida duas metodologias de controlo de gestão, sendo certo que se poderiam considerar muitas outras.

4.2.1. *Benchmarking*

O *benchmarking* melhora o desempenho através da

ABM

(*Activity-Based Management*)

identificação e aplicação das melhores práticas comprovadas às actividades da empresa. Os gestores comparam o desempenho externo de seus produtos ou processos com o desempenho dos concorrentes ou com o das melhores empresas de outro sector. O objectivo do *benchmarking* consiste em encontrar exemplos de desempenhos superiores e compreender os processos e as práticas que influenciam esse tipo de resultado. As empresas procuram melhorar seu desempenho, adaptando e incorporando as melhores práticas às suas operações, inovando mas não imitando.

4.2.2. PEMP

O modelo PEMP (Progresso Efectivo e Medição de *Performance*), semelhante ao *Balanced Scorecard* considera fundamental medir o desempenho da empresa em quatro áreas:

- ¥ **Medidas externas** - essencialmente o servir os clientes e os mercados.
- ¥ **Medidas internas** - sobretudo no que diz respeito à melhoraria da eficácia e da eficiência.
- ¥ **Medidas de cima para baixo** - incorporando os aspectos da estratégia empresarial e da mudança.
- ¥ **Medidas de baixo para cima** - associadas à delegação de poderes e ao aumento da liberdade de acção.

PEMP
(Progresso Efectivo e
Medição de
Performance)

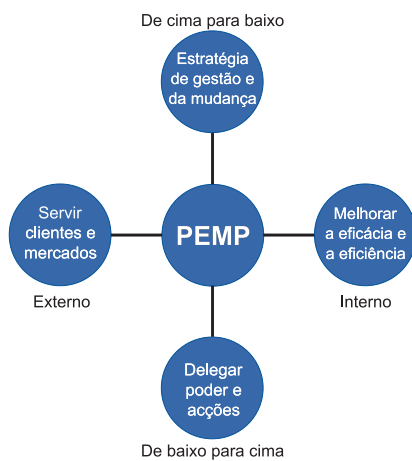


Figura 10 - O Modelo PEMP



PAPEL DO CONTROLADOR DE GESTÃO

Capítulo 5

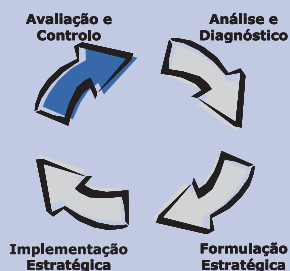
Objectivos

No final do capítulo deverá ser capaz de:

- ¥ Conhecer o papel do controlador de gestão;
- ¥ Identificar as aptidões necessárias para ser um controlador de gestão.

5.1. PAPEL DO CONTROLADOR DE GESTÃO

O principal papel do controlador consiste em dinamizar o processo pelo qual os gestores influenciam a implementação da estratégia na empresa, pelo que é necessário desenvolver dois grupos distintos de actividades:



¥ Técnico-económicas

- gestão previsional e acompanhamento dos resultados;
- concepção do Sistema de Informação de Gestão (SIG);
- outras funções: análise, elaboração de planos financeiros...

¥ Relacionais

- consultor;
- animador e formador;
- coordenador e de concertação;
- operacional.

Para tal é necessário ir para além das aptidões analíticas, sendo importante apresentar um conjunto de aptidões tais como:

¥ formação académica adequada;

¥ experiência profissional;

¥ capacidades pessoais, sobretudo nas seguintes áreas:

- de relações inter-pessoais;
- de organização e rigor;
- trabalho em equipa;
- comunicação;
- mobilidade;
- adaptação;
- intuição.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS



- ¥ ANSOFF, H.I., DECLERCK, R.P. e HAYES, R.L., *Do Planejamento à Administração Estratégica*, Ed. Atlas, São Paulo, 1981
- ¥ CERTO, Samuel e PETER J. Paul, *Dirección Estratégica*, 3ª Edição, Ed. Irwin, Madrid, 1997, ISBN 84-481-0846-9
- ¥ CHRISTENSEN, C.R. e ANDREWS, K.R. e HAMERMESH, G., *Business Policy*, 1ª Edição, Ed. Irwin, Illinois, 1982
- ¥ CHRISTENSEN, C., *Making strategy: Learning by doing*, Nº 75, Nov-Dez, Boston, 1997
- ¥ COURTNEY, H. e KIRKLAND, J. e VIGUEIRE, P., *Strategy under uncertainty*, Harvard Business Review, Nº 75, Nov-Dez, Boston, 1997
- ¥ DESS, G. e MILLER, A., *Strategic Management*, McGraw Hill International Editions, 1ª Edição, 1993, ISBN 0-07-112594-9
- ¥ GALBRAITH, Jay e NATHANSON, Daniel, *Strategy implementation: the role of structure and process*, 1ª Edição, West Publishing, Minnesota, 1978, ISBN 0-8299-0214-7
- ¥ GODET, Michel, *Manual de prospectiva estratégica*, 1ª Edição, Publicações Dom Quixote, Lisboa, 1993, ISBN 972-20-1119-7
- ¥ GRANT, Robert M., *Contemporary strategy analysis*, 2ª Edição, Blackwell Publishers, Cambridge, 1995, ISBN 1-55786-513-2

HAMEL, Gary e PRAHALAD, C.K., *Competing for the future*, 1ª Edição, Harvard Business School Press, Boston, 1994

KAPLAN, R. e NORTON, D., *The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance*, Harvard Business Review, Vol. 70, n.º 1, Boston, 1992

KAPLAN, R. e NORTON, D., *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*, Harvard Business Review, Jan-Fev, Boston, 1996

KAPLAN, R. e NORTON, D., *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action - Measures that Drive Performance*, Harvard Business School Press, Boston 1996

MINTZBERG, Henry e QUINN, James B., *The strategy process. Concepts, contexts, cases*, 2ª Edição, Prentice-Hall International Editions, Nova Iorque, 1991, ISBN 0-13-853813-1

MINTZBERG, Henry, *Crafting Strategy*, Nº 65, Jul-Ago, Boston, 1987

MINTZBERG, Henry, *The rise and fall of strategic planning*, 1ª Edição, Prentice-Hall International Editions, Nova Iorque, 1993

MINTZBERG, Henry, *Estrutura e dinâmica das organizações*, 1ª Edição, Publicações Dom Quixote, Lisboa, 1995, ISBN 972-20-1147-2

OHMAE, Kenichi, *The mind of the strategist*, 1ª Edição, McGraw Hill, Nova Iorque, 1982, ISBN 0-07-047904-6

PORTER, Michael E., *Competitive Strategy: Techniques for analysing industries and competitors*, The Free Press, Nova Iorque 1980, ISBN 0-684-84148-7

PORTER, Michael E., *Competitive advantage - creating and sustaining superior performance*, The Free Press, Nova Iorque, 1986, ISBN 0-684-84146-0

PORTER, Michael E., *A vantagem competitiva das nações*, 1ª Edição, Editora Campus, São Paulo, 1993, ISBN 85-7001-758-8

PORTER, Michael E., *What is strategy?*, Harvard Business Review, Nov-Dez, Boston, 1996

SOUSA, António, *Introdução à gestão - Uma abordagem sistémica*, 1ª Edição, Editorial Verbo, Lisboa, 1997, ISBN 972-22-1302-4

STONER, James A.F. e FREEMAN, R. Edward, *Administração*, 5ª Edição, PHB, São Paulo, 1996

THOMPSON, Arthur e STRICKLAND, A.J., *Strategic Management*, 8ª Edição, Ed. Irwin, 1995, ISBN 0-256-14055-3

WHEELLEN, Thomas e HUNGER, J. David, *Strategic management and business policy*, 5ª Edição, Addison-Wesley Publishing Corp., Massachusetts, 1995

Título: Planeamento e Controlo de Gestão

Autoria: Álvaro Lopes Dias

Edição: CECOA

Coordenação: Cristina Dimas

Design e Composição: Altura Data Publishing

Impressão: Ligrate - Atelier Gráfico, Lda

Local de Edição: Lisboa

Data de Edição: Outubro 2005

ISBN: 972-8388-17-9

Depósito Legal: 232914/05

Tiragem: 400 Exemplares

TÍTULOS DA 1ª COLECÇÃO

- Análise Financeira** Brasiliano Rabaça
- Atendimento** Amélia Cascão Arcindo Ferreira Cascão
- A Arte de Mostrar** Carlos Afonso
- Gestão de Espaços Comerciais** Pedro Santos Pereira
- Gestão de Stocks e Aprovisionamento** Octávio Ribeiro
- Marketing** Maria Clara Almeida
- Merchandising** Richard Bordone
- Negociação** Rui Gaspar
- Técnicas de Secretariado** Maria do Rosário Santa Bárbara
- Técnicas de Venda** António Silveira Pereira

TÍTULOS DA 2ª COLECÇÃO

- Análise Financeira II** Rute de Almeida
- Comunicação e Imagem na Empresa** Daniel Soares de Oliveira
- Condução de Reuniões** Rosário Lourenço
- Consultoria e Gestão da Formação** Salomão Vieira
- Contabilidade** Carlos Mezes
- Criatividade e Inteligência Emocional** Ana Paula Gonçalves
- Dinâmica e Animação de Grupos** Carlos Barata
- Fiscalidade IRS - IRC** Leandro Gustavo Ribeiro
- Fiscalidade IVA** Leandro Gustavo Ribeiro
- Gestão do Tempo e do Stress** Natalina Faria
- Gestão e Motivação de Equipas** Ana Cristina Tralhão
- Legislação Laboral** Filomena Carias
- Planeamento e Controlo de Gestão** Álvaro Lopes Dias
- Segurança, Higiene e Saúde no Trabalho** Margarida Espiga
- Webmarketing** Mário Rui Santos

Produção apoiada pelo Programa Operacional Emprego, Formação e Desenvolvimento Social (POEFDS), co-financiado pelo Estado Português e pela União Europeia, através do Fundo Social Europeu.



**PROGRAMA OPERACIONAL EMPREGO,
FORMAÇÃO E DESENVOLVIMENTO SOCIAL
(POEFDS)**



**Ministério do Trabalho e
da Solidariedade Social**



**União Europeia
Fundo Social Europeu**

Lisboa
Rua da Sociedade Farmacêutica, 3
1169-074 Lisboa
Tel: 21 311 24 00
Fax: 21 311 24 24
cecoa@cecoa.pt

Porto
Rua Alexandre Herculano, 164
4000-051 Porto
Tel: 22 339 26 80
Fax: 22 339 26 89
porto@cecoa.pt

Coimbra
Av. Fernão Magalhães, 676 - 4º
3000-174 Coimbra
Tel: 239 851 360
Fax: 239 851 369
coimbra@cecoa.pt

Linha Editorial CECOA

Análise Financeira II Rute de Almeida
Comunicação e Imagem na Empresa Daniel Soares de Oliveira
Condução de Reuniões Rosário Lourenço
Consultoria e Gestão da Formação Salomão Vieira
Contabilidade Carlos Mezes
Criatividade e Inteligência Emocional Ana Paula Gonçalves
Dinâmica e Animação de Grupos Carlos Barata
Fiscalidade IRS - IRC Leandro Gustavo Ribeiro
Fiscalidade IVA Leandro Gustavo Ribeiro
Gestão do Tempo e do Stress Natalina Faria
Gestão e Motivação de Equipas Ana Cristina Tralhão
Legislação Laboral Filomena Carlas
Planeamento e Controlo de Gestão Álvaro Lopes Dias
Segurança, Higiene e Saúde no Trabalho Margarida Espiga
Webmarketing Mário Rui Santos



Centro de Formação Profissional para o Comércio e Afins

www.cecoa.pt