

## CONTABILIDADE DE GESTÃO AVANÇADA

José António Vale  
josevale@iscap.ipp.pt

## CAPÍTULO IV

### CONTROLO ORÇAMENTAL

José Vale 2009/2010

2

### Controlo Orçamental

O controlo Orçamental:

Constitui não só um elemento de aprendizagem de gestão, como também um meio de ligação entre o presente e o futuro, levando o gestor a preocupar-se mais com o futuro do que com o passado

- Obriga o gestor a escolher objectivos atingíveis e a escolher planos de acção exequíveis, o que envolve diagnósticos mais aprofundados sobre as oportunidades e ameaças, bem como pontos fortes e fracos.
- Obriga o gestor a um acompanhamento da sua actividade, comparando permanentemente ou periodicamente as realizações com as suas previsões.
  - Tal facto, permitirá diagnosticar em que medida as previsões foram optimistas (ou pessimistas) ou as realizações estão aquém (além) das expectativas e porquê.
- Obriga o gestor a conceber acções correctivas

2009/10 José Vale

3

### Características do Controlo Orçamental

O controlo orçamental deve:

- Ser **rápido e equitativo**
- Apresentar um conjunto de características das quais se destacam a **decomposição por causas**, a **reprevisão anual**, as **explicações dos desvios** e as **acções correctivas**.

2009/10 José Vale

4

## Rapidez e Equidade

- ⊙ A rapidez do controlo deve ser, normalmente, preferida à exactidão dos valores obtidos.
  - i.e. O conhecimento permanente dos atrasos ou avanços relativamente ao programa expresso em horas-homem ou horas-máquina ou número de produtos, etc. pode ser muito mais relevante do que a sua expressão financeira através de um custo.
- ⊙ A equidade do controlo exige que cada gestor seja responsável pelos resultados obtidos somente na medida em que os possa influenciar directamente.

2009/10 José Vale

5

## Características do Controlo Orçamental

### Apuramento dos desvios pelas causas

É necessário identificar quais as causas ou factores que estão na origem dos desvios e qual a sua relevância, não apenas como elemento explicativo, mas sobretudo de orientação para a acção e responsabilização dos gestores.

- Principais causas de desvios:
  - Volume (quantidade do item orçamentado)
  - Mix (composição interna do elemento orçamental)
  - Eficiência ou produtividade (forma como os elementos podem ser utilizados)
  - Câmbio (relação entre o valor da moeda no caso de operações valorizadas a mais de uma moeda)
  - Preço (valor unitário de cada elemento orçamental)
  - Mercado (variação da procura relativamente a determinada linha de produtos)
  - Quota (peso relativo dos negócios da empresa no mercado local ou global)

2009/10 José Vale

6

## Características do Controlo Orçamental

### Reprevisão Anual

- ⊙ Resulta da necessidade do gestor em conhecer o significado e impacto das variações no resultado final.
  - Muitas vezes existem desvios fictícios que têm a ver com erros e omissões ou com atrasos e avanços relativamente aos factos previstos.
    - Os desvios fictícios tendem a corrigir-se noutros períodos, pelo que serão compensados com desvios de sinal contrário.
- ⊙ O gestor necessita de saber se um pequeno desvio no seu desempenho se pode vir a transformar num desvio significativo no fim do período de avaliação
  - Um desvio que se apresente, de momento, maior do que outro só será relevante quando se previr que se mantenha até ao fim do período orçamental.
- ⊙ O gestor deve saber o impacto dos desvios no seu programa anual para planejar alternativas ou refazer os seus objectivos

2009/10 José Vale

7

## Características do Controlo Orçamental

### Explicação dos desvios para apoio à decisão

- ⊙ Muitos gestores não gostam de admitir que os desvios tenham resultado de erros cometidos por si.
  - Assim, as explicações devem ser consideradas com reserva.
  - Em algumas empresas atribui-se à função controlo orçamental ou ao superior hierárquico do gestor, a responsabilidade sobre a exactidão dessas análises
- ⊙ O importante das análises é conduzirem a acções correctivas por forma a ultrapassar os desvios desfavoráveis que possam existir.
- ⊙ Não é suficiente enunciar e por em prática as acções correctivas. É também necessário prever o tempo em que se espera que estas acções surtam os efeitos desejados – Para responsabilizar o decisor

2009/10 José Vale

8

## Características do Controlo Orçamental

As características do controlo orçamental devem estar estritamente relacionadas com as condições e a finalidade com que ele se realiza. Para isso deve-lhe estar sempre subjacente o seguinte:

- Identidade entre previsão e controlo
  - Tudo o que foi objecto de uma previsão deve ser objecto de controlo.
- Responsabilidade pessoal
  - A análise de desvios deverá permitir a identificação dessas responsabilidades
- Acção
  - A detecção de desvios requer medidas correctivas, ou seja, para cada mal deve haver um remédio. O controlo orçamental deverá procurar os remédios para as "doenças" diagnosticadas, o que envolve o perfeito conhecimento do "paciente", bem como do tempo necessário para que a "cura" se verifique.
  - Constitui uma forma de manter a empresa orientada no sentido dos seus objectivos e, por inerência, da sua estratégia.

2009/10 José Vale

9

## Diagnóstico dos desvios por causa

- ◉ Raramente um desvio global constitui um meio de identificação de responsabilidades e de apoio a acções correctivas.
- Poderão ser cometidos erros, quando os desvios são analisados apenas na sua globalidade, i.e. apenas pelo montante do desvio global, sem qualquer preocupação em proceder à sua decomposição pelas possíveis causas, na medida em que a cada uma das causas poderão estar associadas diferentes responsabilidades de gestão na empresa

2009/10 José Vale

10

## Diagnóstico dos desvios por causa

- ◉ Torna-se necessário identificar as origens dos desvios, de forma a responder às seguintes questões:
  - Porquê?
    - Identificação das causas ou fenómenos que estiveram na origem dos desvios
  - Onde?
    - Segmentos da empresa onde se verificaram os desvios e, em particular, os mais significativos
  - Quem?
    - Identificação do responsável pelo desvio, não para que sobre ele se venham a exercer sanções quando desfavorável, mas para que as acções correctivas sejam tomadas pelo gestor que influencia ou pode influenciar directamente o elemento orçamental analisado.
- ◉ Para responder às exigências referidas, a análise de desvios exige a sua decomposição por causa ou factor de origem.

2009/10 José Vale

11

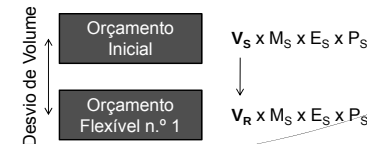
## Diagnóstico dos desvios por causa

### Desvio de Volume

Mede a diferença entre as realizações e as previsões provocada pela alteração na quantidade global do elemento orçamental analisado (quantidade total de produtos vendidos ou produzidos, número de pessoas, etc.)

**Cálculo:** diferença entre orçamento ajustado ao volume (orçamento flexível n.º 1) e o orçamento inicial.

- O orçamento flexível obtém-se substituindo apenas o volume standard pelo volume real



2009/10 José Vale

12

## Diagnóstico dos desvios por causa

- A identificação dos desvios do volume no caso das vendas apresenta-se com interesse porque nos permite diagnosticar a sua natureza exógena ou endógena.
  - Uma alteração no volume de vendas pode ser provocada quer por alteração da quota de mercado, quer do volume global da indústria

### Desvio Quota de Mercado

São normalmente atribuídos ao responsável comercial

**Cálculo:** diferença entre o valor das vendas reais e o valor que resulta do produto entre a quota de mercado prevista e o volume real da indústria

- O cálculo exige a disponibilidade de informações sobre o volume previsto para a totalidade da indústria embora, em muitos casos, não seja conhecido.

2009/10 José Vale

13

## Diagnóstico dos desvios por causa

### Desvio do volume global da Indústria

- São de natureza exógena
  - Ex.: estado global da economia ou sector

**Cálculo:** produto da quota de mercado previsto pela diferença entre o valor real e o valor estimado de vendas da indústria

- O cálculo exige a disponibilidade de informações sobre o volume previsto para a totalidade da indústria embora, em muitos casos, não seja conhecido

- Outra razão para identificar os desvios de volume tem a ver com a necessidade de clarificar as responsabilidades dos gestores.

2009/10 José Vale

14

## Diagnóstico dos desvios por causa

### Desvio de Mix (composição interna)

Traduz o impacto resultante da não observância da composição estimada para o elemento orçamental em análise.

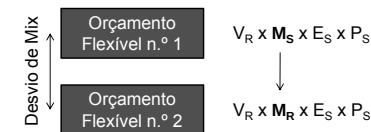
- No caso das vendas, o mix pode ser estabelecido pelo peso relativo de cada produto ou grupo de produtos, de cada serviço, de cada tipo de clientela, etc.
- No caso dos custos com o pessoal o mix poderá ser definido pelo nível de remuneração, pela estrutura etária, pela categoria profissional, pelo sexo, pelo nível de habilitações, etc., consoante o interesse da gestão e controlo.
- Embora menos utilizada que a anterior, é importante a quantificação do desvio provocado pela inobservância do mix, não apenas na perspectiva da avaliação, mas também de escolha de estratégias ou, simplesmente, de alternativas.

2009/10 José Vale

15

## Diagnóstico dos desvios por causa

**Cálculo:** diferença entre orçamento ajustado ao volume e ao mix (orçamento flexível n.º 2) e o orçamento ajustado ao volume (orçamento flexível n.º 1).



- A decomposição em desvio de mix apresenta-se como um meio necessário também ao nível da atribuição de responsabilidades.

2009/10 José Vale

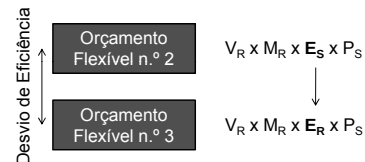
16

## Diagnóstico dos desvios por causa

### Desvio de Eficiência (ou produtividade)

Procura quantificar o impacto nos resultados decorrente da utilização dos factores produtivos ou dos recursos.

**Cálculo:** diferença entre orçamento ajustado ao volume, mix e eficiência (orçamento flexível n.º 3) e o orçamento ajustado ao volume e mix (orçamento flexível n.º 2).



2009/10 José Vale

17

## Diagnóstico dos desvios por causa

### Desvio de Preço

- A decomposição dos desvios de acordo com o factor preço permite identificar o impacto nos resultados resultante da variação do preço unitário da rubrica orçamental em análise.
- Esta decomposição determina o desvio provocado por um factor sobre o qual o gestor detém, na maioria dos casos, um poder de decisão muito reduzido.
  - Ex: em empresas com sistemas de preços de venda condicionados ou mesmo decretados pelos organismos da administração central, ou dependentes do mercado e da concorrência, a decomposição do desvio das vendas em desvio de preço permite isolar o montante atribuído a factores exógenos ao gestor e à própria organização.

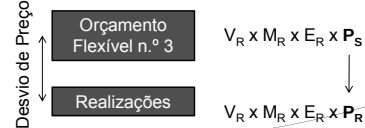
2009/10 José Vale

18

## Diagnóstico dos desvios por causa

- Sendo o preço uma das causas que mais provoca o atraso da informação para se processar a análise de desvios, poder-se-á acelerar o processo de uma das seguintes formas:
  - Efectuar-se uma análise de desvios omitindo-se o factor preço, porque as causas anteriores (volume, mix, eficiência) estão permanentemente disponíveis.
  - Efectuar uma análise de desvios mais operacional utilizando, numa primeira fase, preços standard.

**Cálculo:** diferença entre as realizações e o orçamento flexível imediatamente anterior (ajustado às restantes causas).



2009/10 José Vale

19

## Diagnóstico dos desvios por causa

### Decomposição dos desvios nos custos fixos e semi-fixos

- Não é totalmente verdade que a decomposição dos desvios por causa só tem sentido quando os componentes orçamentais assentam numa base variável (ficando excluídos os custos fixos)
  - Se os custos fixos forem considerados constantes independentemente do volume de actividade, resultarão apenas desvios globais.
  - Se os custos fixos forem considerados constantes apenas em determinados intervalos de actividade (mais realista), então já é possível diagnosticar o seu desvio por causas.
- A orçamentação numa base de avaliação dos custos em semi-fixos é portadora de vantagens de gestão.
  - Quanto mais não seja para criar o hábito do gestor prognosticar o impacto do volume no nível de custos, muitas vezes considerados totalmente fixos ou totalmente variáveis.

2009/10 José Vale

20

## Diagnóstico dos desvios por causa

- ◉ Diagnosticados os desvios pelas respectivas causas, podemos construir uma matriz, que nos permita proceder à sua síntese pelas ópticas de gestão preconizadas no plano e orçamento.
- ◉ O modelo apresentado é suficientemente flexível para se tornar extensível a outras causas, independentemente do tipo de actividade da empresa.
  - Basta, para isso, construir tantos orçamentos ajustados, quantas as causas menos uma.

2009/10 José Vale

21

## Limitações do Controlo Orçamental

### Limitações como instrumento de informação:

- ◉ Facto de se exprimir apenas em termos financeiros.
  - Não traduzem tudo o que se passa e possa afectar os resultados da empresa ou o centro de responsabilidade.
    - O gestor não pode estar seguro de que todos os acontecimentos importantes venham a ser relevados no processo de controlo orçamental.
  - Tableaux de Bord e Balanced Scorecard não se traduzem apenas em termos financeiros.
- ◉ Grande dependência dos sistemas de informação de índole contabilística e, em particular, da contabilidade analítica.
  - Não terá muito sentido estar a prejudicar a relevância e oportunidade da informação por preocupações de rigor e de conhecimento do efeito de todas as causas dos desvios podendo, por isso, adoptar-se um sistema de análise de desvios a custo standard.

2009/10 José Vale

22

## Limitações do Controlo Orçamental

- ◉ Um sistema de análise de desvios em que não se efectue uma adequada decomposição por causas poderá originar algumas perturbações na gestão.
  - Equivalente a reconhecer que o paciente está doente, mas desconhecer o mal de que sofre.
  - Consequências: não saber qual o “remédio” a ministrar, ou receitar o remédio errado, i.e. levar o doente a morrer da cura em vez da doença.

2009/10 José Vale

23

## Limitações do Controlo Orçamental

### Limitações como instrumento de avaliação do desempenho dos gestores:

- ◉ A elaboração do orçamento tem por base um conjunto de análises, julgamentos e pressupostos de carácter subjectivo que poderão não se vir a realizar ao longo do exercício.
- ◉ Muitas das variáveis que afectam os resultados de determinado gestor podem estar total ou parcialmente fora do seu controlo ou do seu poder de decisão.
- ◉ Estando a análise de desvios centrada na avaliação do desempenho a curto prazo, poderá motivar os gestores a tomarem algumas decisões que melhorem esse desempenho, mas que condicionem os interesses da empresa a médio e longo prazos.

2009/10 José Vale

24

## Limitações do Controlo Orçamental

- Os desvios encontrados ao nível de um gestor podem depender mais da sua "habilidade" em fazer orçamentos do que da sua capacidade de gestão.
- Próprio sistema de informação
  - Utilizando sistemas de custeio completo em que se procura responsabilizar os gestores não apenas pelos desvios que resultem do seu poder de decisão, mas também de uma fatia de valores indirectos que lhe são atribuídos por determinadas chaves de repartição, é um convite ao seu alheamento, hostilidade e falta de responsabilização.

2009/10 José Vale

25

## Tableaux de Bord / Balanced Scorecard

Os instrumentos mais vocacionados para um adequado acompanhamento da performance pessoal e organizacional são:

- Os tradicionais Tableaux de Bord
- O Balanced Scorecard

2009/10 José Vale

26

## Tableaux de Bord

- É um instrumento de gestão com vista à acção e, de certo modo, uma parte importante do sistema de comunicação do controlo de gestão.
- Deve tratar-se de um instrumento de gestão e de acção muito sintético, rápido e frequente (se possível permanente).
- Produzem informações de acompanhamento e de controlo, facilitam a comunicação e o diálogo a todos os níveis e cumprem a sua missão ajudando o gestor na tomada de decisão.
- Constituem um conjunto de diversas informações estruturadas de forma piramidal, paralelo à hierarquia dos centros de responsabilidade
- A meta será controlar o bom funcionamento do conjunto

2009/10 José Vale

27

## Tableaux de Bord – Para que serve?

- É um instrumento de comparação
  - Permite controlar, em permanência, a realização dos objectivos anteriormente fixados, i.e. acompanhar a evolução da empresa ou de um sector da empresa, identificando o que não evolui como previsto
  - Implica a existência de um objectivo anteriormente fixado, que sirva de previsão ou referência.
- Favorece o diálogo
  - ...entre o superior e os seus colaboradores, na medida em que é um meio de comunicação escrita das realizações em comparação com as previsões.
  - É indispensável que existam ligações entre os Tableaux de Bord dos diferentes níveis hierárquicos para que cada um disponha das informações necessárias e para que as últimas sejam coerentes e complementares entre si.
  - Diálogo significa também avaliação, pois o TB é um quadro de avaliação objectiva do desempenho dos subordinados.
- Ajuda e estimula a tomada de decisão
  - A simples constatação de um desvio entre uma previsão e uma realização não serve para nada se não for seguida de uma acção correctiva.

2009/10 José Vale

28

## Tableaux de bord - Características

- É muito rápido
  - Deve estar disponível poucos dias após o período de análise.
  - Essa rapidez resulta das exigências de acção, o que impede de recorrer nesse prazo aos dados da contabilidade.
    - Há que privilegiar aproximações e estimativas.
- Contém dados históricos e previsionais, em que alguns são obtidos por estimativa
  - Há dados exactos quando se trata de quantidades físicas, mas há dados financeiros obtidos por estimativa.
    - A disponibilidade rápida de dados aproximados é prioritária sobre a obtenção demorada de dados exactos.

2009/10 José Vale

29

## Tableaux de bord - Características

- Contém indicadores diversificados
  - As decisões não podem ser tomadas unicamente com base em dados financeiros. Há muitos fenómenos que são analisados com maior facilidade e significado em termos físicos.
- É muito sintético, mas com possibilidade de desagregação
  - Contém um mínimo de indicadores para o gestor poder acompanhar as variáveis essenciais do seu plano de acção.
  - Não se deve esquecer que o gestor dispõe de um tempo reduzido para acompanhar os resultados.
- É muito frequente, se possível e necessário, permanente
  - É indispensável que o Tableaux de Bord seja actualizado, pelo menos mensalmente, de tal modo que permita, em permanência, a tomada de decisão dos gestores

2009/10 José Vale

30

## Balanced Scorecard

- Desenvolvido por Robert Kaplan e David Norton (1992) em resultado de uma investigação em algumas das maiores empresas americanas com o objectivo de desenvolver um sistema de avaliação do desempenho organizacional.
- É um instrumento de gestão que fornece aos gestores uma visão global e integrada do desempenho organizacional sob quatro perspectivas:
  - Financeira; Mercado; Processos; Aprendizagem e Desenvolvimento
  - ...Kaplan e Norton (1992) reconhecem que as mesmas poderão ser ajustadas de acordo com a missão e estratégia da organização
- Visa conceber um conjunto de indicadores-chave, por múltiplas perspectivas de análise, que ligam a actividade operacional à estratégia, focalizando a atenção dos responsáveis nos factores críticos para a implementação estratégica.
  - **Instrumento de Gestão Estratégica**

2009/10 José Vale

31

## Balanced Scorecard



- Para cada uma das perspectivas são definidos, de acordo com a visão e estratégia da organização, os objectivos, os factores críticos, os indicadores de desempenho, as metas e as iniciativas.
- O BSC inclui indicadores financeiros que reflectem os resultados de acções passadas e indicadores não financeiros, tais como:
  - Satisfação de clientes, a excelência nos processos internos, a inovação e satisfação dos empregados, ...

2009/10 José Vale

32