

Capítulo I

AS IDEIAS-CHAVE DO CONTROLO DE GESTÃO

Na segunda série de ideias-chave, aplica-se ao controlo de gestão numa entidade, a metodologia de análise clássica do marketing em termos de Produtos/Mercados: como responde a oferta de "produtos de controlo de gestão" à procura dos diversos tipos de clientes internos segmentados por cada nível de responsabilidade?

Verificar-se-á, na terceira série de ideias-chave, o facto de que a construção de um sistema de controlo de gestão não se realizar num só dia.

Nesse sentido, há etapas de implementação progressiva das ferramentas de controlo de gestão. No entanto, mesmo que as condições tecnológicas permitam uma progressão muito rápida, a velocidade de evolução será, muito dificilmente superior à assimilação e à utilização efectiva do controlo de gestão pelos responsáveis operacionais: a cultura da empresa determina o desenvolvimento ou a estagnação do sistema de controlo de gestão.

Finalmente, apresentaremos o plano desenvolvido nos diferentes capítulos do livro. As articulações desse plano seguem, de facto, as linhas de acção da equipa de trabalho "operacionais e controladores" para elaborar, utilizar e conceber o seu sistema de controlo de gestão.

1.1. ESTIMULAR, RESPONSABILIZAR, GERIR COM RIGOR E ÊXITO

Aparentemente este título sugestivo é pacífico. No entanto, acontece que, certas formas de controlo de gestão bloqueiam, desresponsabilizam, e incentivam uma gestão laxista. É preciso, então, definir com maior precisão o que é o controlo de gestão, quais os seus instrumentos e a quem se destinam.

1.1.1. As definições do controlo de gestão e a visão dos gestores

Uma primeira definição insiste sobre a estimulação e a motivação dos gestores: *o controlo de gestão é o esforço permanente realizado pelos principais responsáveis da empresa para atingir os objectivos fixados*. Esta definição evidencia que a palavra "controlo" não é entendida no sentido restrito de fiscalização numa lógica retrospectiva referindo-se, pelo contrário, à expressão inglesa "to keep under control" no sentido de "não perder o controlo do veículo", por exemplo.

Por "principais responsáveis" entende-se os gestores responsabilizados por uma missão operacional tais como as actividades relacionadas com as vendas, com a produção, com a investigação e desenvolvimento, com os aprovisionamentos, uma divisão de produtos, um sector geográfico, quer ao nível global da empresa, quer ao nível local. Tal responsável deve dispor, pessoalmente, dos meios necessários para obter resultados com que se comprometeu, sem ter de estar permanentemente subordinado a pedidos de autorização para utilizar esses meios.

Por "objectivos fixados", entende-se, numa gestão participativa, níveis de resultados quantificados no tempo, decididos e acordados com a hierarquia,

o que representa a prática mais desejável, ou eventualmente, impostos pela hierarquia, caso o estilo de gestão seja mais directivo.

Esta definição estabelece, sem dúvida, a importância do envolvimento dos responsáveis operacionais, não unicamente na gestão, mas também no controlo de gestão. Pode dizer-se, com toda a justiça, que se os quadros operacionais de uma empresa não praticam o controlo de gestão, **então não há controlo de gestão nessa empresa**. Mas, se o "esforço permanente dos principais responsáveis para atingir os objectivos fixados" se resume apenas a uma sólida boa vontade, as hipóteses para os atingir são bastante aleatórias. Claramente, há que dispor de instrumentos de previsão, planeamento, determinação, avaliação e acompanhamento dos resultados.

Por isso, podemos passar à segunda definição que privilegia o aspecto instrumental: *o controlo de gestão deve proporcionar a todos os responsáveis, os instrumentos para pilotar e tomar as decisões adequadas que assegurem o futuro da empresa*. Esta definição também é diferente da primeira, no sentido que, em vez dos múltiplos objectivos fixados a cada responsável, se consideram os objectivos gerais e o futuro da empresa como um todo. As duas noções não são independentes e iremos ver que um dos principais objectivos do controlo de gestão é, precisamente, o de conseguir realizar a convergência qualitativa e quantitativa entre os objectivos da empresa e os objectivos individualizados por responsável.

Chamar a atenção sobre os instrumentos de controlo de gestão não significa que uma mera justaposição de planos a longo prazo, ou um bom sistema de contabilidade analítica, ou um conjunto de "tableaux de bord" constituam, só por si, um sistema de controlo de gestão.

Infelizmente, tal justaposição constitui a "panóplia" de certos controladores de gestão que a utilizam sem a adaptar às características ou à estrutura das suas empresas, impondo-se em muitos casos, uma superioridade do especialista sobre as verdadeiras necessidades de informação dos responsáveis operacionais. É possível que certos controladores de gestão não reconheçam o seu comportamento pessoal nesta descrição. No entanto, é assim que muitas vezes são apercebidos pelos operacionais das suas empresas, levando os últimos a demonstrar reacções bastante negativas em face do sistema de controlo de gestão instituído, ou mesmo fortes resistências nas suas futuras adaptações. De um estudo

realizado pelos autores em 1987 sobre o controlo de gestão nas empresas portuguesas salientam-se as seguintes reacções negativas dos operacionais em relação ao sistema de controlo de gestão da sua empresa:

- Os operacionais consideram o controlo de gestão como um instrumento da direcção geral para fiscalizar estritamente "o que acontece" nos diversos sectores da empresa;
- Manifestam uma certa hostilidade contra as intervenções do controlador de gestão;
- E, sobretudo, os operacionais consideram os instrumentos de controlo de gestão como a "área reservada" do controlador e não como uma ferramenta de gestão pessoal que lhes permita analisar melhor os seus resultados, avaliar melhor as suas possibilidades de acção, e orientar melhor as suas decisões futuras.

Para responder aos aspectos acima referidos, talvez possamos tentar uma terceira definição - *O controlo de gestão é um conjunto de instrumentos que motivem os responsáveis descentralizados a atingirem os objectivos estratégicos da empresa, privilegiando a acção e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização*. Como qualquer definição de qualidade, esta é razoavelmente extensa, o que nos permitirá apoiar nos seus sucessivos segmentos para construirmos os princípios do controlo de gestão.

1.1.2. Os oito princípios do controlo de gestão

Apresentamos de seguida os "oito princípios" para de imediato explicitar as suas ligações com a definição do controlo de gestão.

1º Princípio:

Os objectivos da empresa são de natureza diversa, pelo que, os instrumentos de controlo de gestão não se referem apenas à dimensão financeira.

2º Princípio:

A descentralização das decisões e a delegação da autoridade e a responsabilização são condições de exercício do controlo de gestão.

3º Princípio:

O controlo de gestão organiza a convergência de interesses entre cada divisão ou sector e a empresa no seu todo (alinhamento com a estratégia).

4º Princípio:

Os instrumentos de controlo de gestão são concebidos com vista à acção e não apenas à documentação ou burocracia.

5º Princípio:

O horizonte do controlo de gestão é, fundamentalmente, o futuro e não apenas o passado.

6º Princípio:

O controlo de gestão actua muito mais sobre os homens do que sobre os números (tem natureza fundamentalmente comportamental).

7º Princípio:

O sistema de sanções e recompensas faz parte integrante do controlo de gestão (controlo de gestão conduz a um sistema de incentivos).

8º Princípio:

Os actores de primeira linha no controlo de gestão são muito mais os responsáveis operacionais do que os controladores de gestão.

Ao considerar que o âmbito do controlo de gestão é "**a realização dos objectivos estratégicos da empresa**" compreende-se o **1º princípio**. De facto, se considerarmos os objectivos da empresa tal como definidos no seu plano estratégico, não há dúvidas que os objectivos frequentemente

estabelecidos são de natureza diversa. É muito provável que se fixe um objectivo em termos de rendibilidade, mas também serão fixados objectivos de qualidade, produtividade, inovação, imagem, quota de mercado, etc. Para que tais objectivos sejam fixados, como uma resposta séria à análise de mercado, do comportamento dos concorrentes, da evolução da tecnologia, etc., o modo de expressão dos instrumentos de controlo de gestão deverá ser tão diversificado quanto as diferentes naturezas daqueles. Curiosamente, observa-se uma tendência dos sistemas de controlo de gestão serem reduzidos à dimensão financeira na forma quase exclusiva de contas de exploração previsionais e de medida de resultados (expressos em termos monetários) reais através do sistema contabilístico (contabilidade geral e analítica). Por isso, adiante se analisará a concepção de planos de acção previsionais e de "tableaux de bord" que permitam expressar e acompanhar essa diversidade de objectivos. Também Kaplan e Norton (1996) vieram defender o interesse de sistemas de informação diversificados (*scorecard*) para a implementação da estratégia da empresa.

A definição de controlo de gestão continua com "(objectivos realizados) **pelos responsáveis descentralizados**", relativamente ao **2º e 3º princípios**. A hipótese de trabalho é que os resultados globais da empresa são obtidos no conjunto de resultados individuais por área de responsabilidade. Cada resultado individual é a consequência de decisões dispersas que, por motivos de dimensão da empresa ou de especialização, dificilmente se poderiam concentrar na mesma pessoa. Descentralização das decisões e delegação de autoridade são, então, condições essenciais de exercício do controlo de gestão. Numa empresa onde a maioria das decisões são tomadas de modo centralizado, não se fala de controlo de gestão, mas sim de controlo de execução das ordens e das tarefas programadas, já que não há gestão aos níveis operacionais mas, simplesmente actividades de execução (muitas vezes, cumprimento de ordens). Naturalmente a delegação de autoridade sugerida tem de ser formalizada mediante a fixação de objectivos quantificados, a discussão dos meios previstos, o acompanhamento dos resultados intermédios, a responsabilização pelas realizações alcançadas, etc.

Um perigo clássico da descentralização é certamente a falta de coordenação: cada área descentralizada pode privilegiar interesses próprios, eventualmente contra os interesses e a realização dos objectivos globais da empresa. Isso justifica o terceiro princípio: o controlo de gestão organiza a

convergência de interesses entre cada sector e a empresa. Como veremos na segunda parte deste capítulo, a organização da **"convergência dos interesses"** passa pela definição de critérios de desempenho para cada área que tenham em atenção tanto os resultados da própria área, como a sua contribuição para os resultados globais da empresa. Também faz parte dessa organização a utilização de adequados preços de transferência interna e de um sistema de incentivos para os gestores tendo por base os resultados sectoriais e globais da empresa.

De modo menos "mecanicista", uma mera informação recíproca entre a Direcção Geral e os gestores descentralizados favorece essa convergência: conhecimento dos objectivos da empresa por cada gestor, participação dos gestores na elaboração do plano estratégico e ampla divulgação do mesmo.

Os 4º e 5º princípios ilustram o segmento da definição: **"privilegiando a acção e a tomada de decisão em tempo útil"**. Significa o quarto princípio que, num sistema de controlo de gestão, deve ser dada a prioridade à acção. Um conjunto de instrumentos bem concebidos, permite:

- Ter rapidamente o conhecimento do que passou;
- Analisar com objectividade e selectividade as causas e as consequências dos acontecimentos;
- Estudar as possibilidades de acção para atingir os objectivos;
- Situar essas acções em termos de prazo de realização;

Quer dizer que os "tableaux de bord", os orçamentos, e os planos diversos devem:

- Apresentar-se numa forma simples, concreta e orientados para a acção;
- Ser regulares e frequentemente publicados com curto prazo de entrega, ou seja, se possível, em tempo real.

O destino dos documentos de controlo de gestão não é o de proporcionar documentação e enriquecer os arquivos da empresa mas, pelo contrário, de servirem para acção. Um instrumento de controlo de gestão deve ser

concentrado sobre o essencial, em digamos 10 factores críticos. Assim, subordina-se o tratamento dos números à elaboração de planos de acção e à tomada de decisão, em vez de ser virado à construção de uma base estatística.

Por outro lado, diz-nos o quinto princípio que o horizonte do controlo de gestão é, principalmente, o futuro. De facto, num determinado momento, podem surgir dois tipos de questões:

- Qual é a nossa situação e quais os resultados no trimestre anterior?
- Quais serão os resultados e a nossa situação no fim do ano?

É suposto que o sistema de controlo de gestão responda às duas perguntas. A resposta à primeira questão pode ser interessante no campo da documentação e da interpretação dos resultados mas, a resposta à segunda, é indiscutivelmente de maior importância para que os gestores possam tomar decisões: mantemos os planos de acção já decididos, ou alteramo-los? Nesse caso, quais seriam os resultados anuais prováveis? Serão estes compatíveis com os objectivos iniciais?

Assim, um trabalho de acompanhamento dos resultados, apesar de ser aparentemente virado para o passado, analisando os resultados mensais ou trimestrais e os desvios em comparação com os respectivos objectivos necessita, de facto, de instrumentos previsionais:

- Se o desvio for desfavorável, há que analisar se se vai manter ou se é excepcional! Que acções correctivas podemos decidir? Com que efeitos quantificados? Quando?
- Se o desvio for favorável, também há que analisar se podemos contar, ou não, com resultados anuais superiores às metas previamente fixadas! Isso dá-nos a possibilidade de iniciar novos projectos mais cedo do que o previsto? Quando e com que efeitos?

Em resumo, os instrumentos de controlo de gestão apresentam um grau de simplicidade condicionado pelas exigências da acção e da tomada de decisão e a sua perspectiva deve ser, fundamentalmente, a quantificação dos resultados futuros.

Para terminar esta série de comentários, vejamos o último segmento da definição **"favorecendo a responsabilização"**, relacionado com os 6º,

7º e 8º princípios. O controlo de gestão actua muito mais sobre os homens do que sobre os números porque, claramente, os resultados - bons ou maus - são obtidos pelos gestores descentralizados. Por isso, o controlo de gestão tem de estimular os gestores, enriquecer as suas decisões, dar-lhes apoio na análise dos resultados e na preparação dos planos. Um controlo de gestão de natureza administrativa, fechado sobre si mesmo, actua fundamentalmente sobre os números, produz relatórios para serem arquivados e não tem influência sobre a gestão. Estimular os gestores significa também introduzir um sistema de sanções e recompensas relacionado com a qualidade das decisões e a realização dos objectivos. Os gestores da empresa não podem satisfazer-se com julgamentos neutros. Maus resultados intermédios que prejudiquem a realização dos objectivos, ou resultados anuais muito inferiores aos objectivos fixados não podem ser analisados, simplesmente, por uma desaprovação silenciosa, nem por intenções de se fazer melhor da próxima vez.

Da mesma maneira, resultados brilhantes para além dos objectivos fixados e gerados pela qualidade excepcional da gestão merecem mais do que boas palavras ou elogios verbais. Em ambos os casos, a realização dos objectivos deve ser colocada em paralelo com um sistema de sanção-recompensa. Se tal sistema faltar, o controlo de gestão consistirá num ritual administrativo vazio de sentido e sem efeito sobre os resultados da empresa.

Por último, os gestores constituem a categoria com maior envolvimento no controlo de gestão. São eles os "actores de primeira linha" mais do que os controladores. Este último princípio introduz a necessidade de descrever o processo de controlo de gestão e o papel desempenhado tanto pelos gestores como pelos controladores.

1.1.3. O processo de controlo e os respectivos papéis gestores/controladores

Os gestores de todos os níveis tomam decisões cuja eficiência resulta em realizações em termos de resultados, de quota de mercado, de inovação, etc., muitos dos quais correspondentes aos objectivos da empresa.

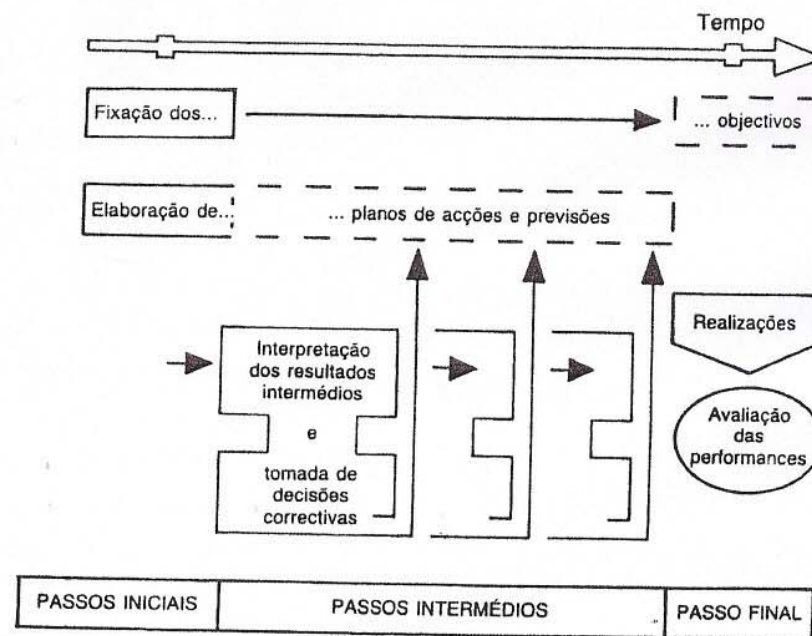


Fig.1.1 Processo de Controlo de Gestão

É razoável e desejável que as suas acções e decisões estejam enquadradas num processo rigoroso e sistemático que leve os gestores a avaliar os resultados, a compará-los com as previsões e a identificar as causas dos desvios para actuar com justeza.

Esse processo de controlo de gestão situa-se ao longo do eixo do tempo, com dois passos iniciais, dois passos intermédios e um passo final.

Nos passos iniciais os gestores fixam os objectivos quantificados a realizar até ao fim do período. Com vista a facilitar o acompanhamento posterior, tais objectivos deverão ser fraccionados em valores intermédios, mensais ou trimestrais. Para atingir esses objectivos, os gestores elaboram planos de acção, escolhendo os meios materiais, humanos, financeiros, comerciais, etc., que consideram mais adequados e compatíveis com os constrangimentos de recursos. A quantificação e a programação no tempo dos planos de acção e dos resultados prováveis levam às previsões mensais ou trimestrais.

Fixar objectivos e elaborar os planos de acção e previsões é o assunto dos "gestores" em geral, independentemente do seu nível hierárquico. Quer dizer que as várias fases do processo de controlo de gestão são cumpridas através de ciclos (idas e voltas) ou negociações entre a Direcção Geral (Conselho de Administração, Gerência, Direcção, etc.) e os diversos níveis hierárquicos de gestores descentralizados.

Nos passos intermédios, mensais ou trimestrais, o processo de controlo de gestão continua com base no acompanhamento dos resultados e tomada de decisões correctivas. Analisar os resultados parciais, comparar com as previsões e apreciar o carácter durável ou recuperável dos desvios, permite preparar as alterações necessárias aos planos de acção iniciais com a finalidade de corrigir a tendência observada, para se atingirem os objectivos inicialmente especificados. Há negócios onde se realizam poucos passos intermédios no processo de controlo de gestão porque o "ciclo" produtivo ou comercial impede tomada de decisões correctivas mensais. Mas, regra geral, quanto maior for o número de passos intermédios, tanto maior será a eficiência do processo de controlo de gestão.

Na fase final, a avaliação dos desempenhos do período em cada sector, baseada nas realizações comparadas com os objectivos, permite aos gestores chegar a duas conclusões:

- Utilizar o sistema de sanção-recompensa para valorizar o desempenho dos gestores a eles subordinados;
- Aproveitar da experiência acumulada e analisada nesse período como apoio para a preparação dos objectivos e planos de acção do período seguinte.

Em todas as fases do processo de controlo de gestão surge a questão de saber quais são os papéis que gestores e controladores de gestores e controladores de gestão devem desempenhar.

Com base nos passos que foram descritos anteriormente, parece-nos mais eficiente atribuir a preocupação de "controlar a gestão" de cada sector ao nível do respectivo gestor, do que localizá-la na área reservada de um só homem - o controlador de gestão - ou de um serviço central de controlo de gestão.

Controlar a gestão das suas actividades é uma atribuição de cada gestor descentralizado. Ninguém pode fazer isso por ele. O gestor descentralizado é o responsável pelos resultados obtidos e não o seu assessor ou o seu controlador. Se os resultados obtidos forem insuficientes, é o gestor quem suporta as consequências, analisa a situação e toma as medidas próprias para os melhorar. É da responsabilidade do gestor fazer um "esforço permanente para atingir os seus objectivos".

Ninguém pode fazê-lo melhor do que ele: é suposto que o gestor tenha um excelente conhecimento do seu sector. Por isso ele é muito mais capaz de avaliar os efeitos das decisões tomadas e definir novas decisões de progresso, do que um controlador de gestão que apenas percebe a actividade do sector à distância através de relatórios e sem competência particular sobre a essência dos problemas tratados.

Cada gestor descentralizado tem, em síntese, três tipos de atribuições profissionais: a direcção, a gestão, e o controlo de gestão. Talvez este assunto mereça uma breve descrição para se evitar qualquer confusão. Se considerarmos, como exemplo, o chefe de um departamento comercial, poder-se-ão ilustrar as suas atribuições da seguinte forma:

- *Direcção:* fixar um objectivo de margem bruta de 150.000 euros, decidir o lançamento comercial de uma nova série de artigos recentemente desenvolvidos, fixar um objectivo de 27% de quota de mercado na sua área regional, etc.;
- *Gestão:* tomar periodicamente decisões tais como contratar um vendedor, lançar uma campanha de produção dum produto, fechar um ponto de venda, mudar de fornecedor do seu material publicitário, alugar um veículo suplementar, etc.;
- *Controlo de gestão:* assegurar-se de que as decisões de gestão que tomou no desenvolvimento corrente dos negócios, permitem efectivamente atingir os objectivos fixados nas condições previstas, tanto a propósito da margem bruta, como da quota de mercado, etc.

Esse papel do gestor descentralizado no processo de controlo de gestão ilustra fundamentalmente o acto de "regulação" do sistema, ou seja "auto-controlo", praticado ao nível local, a partir das informações fornecidas pelo serviço do controlador de gestão.

No entanto, esse "auto-controlo" não pode ser efectuado isoladamente e independentemente por todos os gestores descentralizados da empresa. Isso conduziria, muito rapidamente, a uma evidente falta de coordenação e, por outro lado, se cada gestor descentralizado fosse "de facto" responsável apenas perante si mesmo, seriam grandes os riscos de ver o auto-controlo transformar-se em auto-satisfação permanente e os resultados da empresa num fracasso financeiro. Por isso, quando cada gestor efectua um acto de controlo de gestão, deve verificar se todos os gestores que estão na sua dependência obtêm, progressivamente os resultados intermédios que lhes permitam o cumprimento dos seus objectivos. Isso deve ser a preocupação de qualquer gestor, do topo para a base, na hierarquia das responsabilidades. Trata-se de uma comunicação vertical entre superiores e subordinados e não de uma comunicação horizontal entre superiores e controladores de gestão, actuando os últimos como fornecedores de informação.

Neste domínio também se evidencia que esse "controlo-supervisão" é da responsabilidade exclusiva dos gestores ou "responsáveis operacionais". Não é o papel do controlador de gestão efectuar essa supervisão e "pedir contas" a este ou aquele gestor. Teria então o controlador a imagem do homem que verifica, do inspector, do "espião" e não a imagem do colaborador de gestão que informa, dá ajuda, e facilita a gestão. O controlador não controla, mas sim concebe e implementa tudo o que for necessário para que os gestores possam controlar a gestão do seu sector.

O serviço fornecido pelo controlador ao gestor pode ser comparado às indicações do mapa e do painel de comando para o automobilista. O mapa não decide o destino final, mas indica a distância do destino escolhido. O computador de bordo não obriga a fazer o percurso em duas horas ou em cinco horas, mas as suas indicações são suficientes para conhecer a velocidade média já realizada, e prever a hora de chegada. Da mesma maneira, o controlador fornece dados para que os gestores possam preparar as suas previsões, mas não decide os objectivos; apresenta análises económicas dos projectos de aquisição de equipamentos, mas não escolhe um projecto; entrega os resultados intermédios e os valores dos desvios, mas não decide as acções correctivas. Trata-se de um co-piloto e não de um piloto.

Cuidado: não é, por isso, o controlador um homem de perfil administrativo, longe das preocupações concretas do terreno. Para ter credibilidade tem de entender e analisar o problema económico de cada sector, tem de estar inserido nas actividades do sector. O controlador de gestão é um homem de negócios, caso contrário, o controlo de gestão será entendido como um travão à gestão e uma fonte de rigidez burocrática e de papelada inútil.

Tradicionalmente, o controlo de gestão é difícil de "vender" internamente aos gestores, porque pressupõe rigor e disciplina. Por isso, merece um esforço de "marketing" interno específico.

1.2. CONDUZIR UMA ANÁLISE MARKETING DO CONTROLO DE GESTÃO

Chegando até este ponto das apresentações preliminares do controlo de gestão, o leitor "gestor operacional" pode considerar esta área como de interesse potencial, mas precisa de saber com maior desenvolvimento quais são os instrumentos específicos oferecidos pelo serviço "controlo de gestão". Por outro lado, o controlador gostaria de apresentar um conjunto de instrumentos de controlo de gestão seguindo uma lógica que conseguisse responder à procura e às preocupações dos gestores operacionais.

Vamos diferenciar as categorias de gestores operacionais em "clientes" internos do controlo de gestão, e repartir os instrumentos de controlo de gestão em "linhas de produtos" para, finalmente, estabelecermos a "matriz mercados/produtos" do controlo de gestão.

1.2.1. Os clientes do controlo de gestão

Ao considerarmos a pirâmide organizacional da empresa, verifica-se que os "gestores operacionais" são numerosos. Nem todos têm, provavelmente, necessidades idênticas em termos de controlo de gestão. Será prático, por isso, segmentá-los em três categorias, tendo em atenção o nível hierárquico que ocupam na organização.

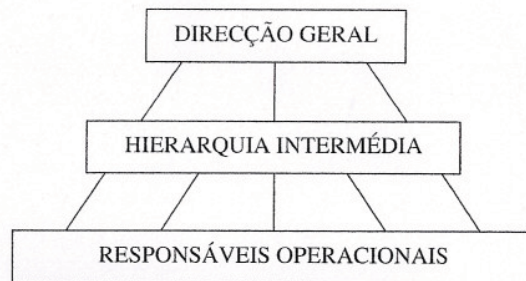


Fig.1. 2 Pirâmide da estrutura organizacional

A Direcção Geral representa a entidade "empresa" e é responsável pelos objectivos e resultados globais. Em regra é representada pelo órgão máximo de gestão da empresa, dependente da natureza dos seus órgãos sociais (Conselho de Administração, Conselho de Direcção, Direcção, Gerência, etc.). "Em baixo", os responsáveis operacionais constituem a categoria mais numerosa. No contexto de um grupo económico, encontramos a esse nível os directores de cada subsidiária e os diversos responsáveis funcionais na sua dependência directa. Numa empresa independente, encontramos nesta categoria os responsáveis de sectores de produção, de secções comerciais, das compras, etc. Cada responsável operacional de base tem competência e responsabilidade para uma determinada entidade ou sector, bem como a realização dos respectivos objectivos e resultados.

A categoria da hierarquia intermédia, que fica entre a direcção geral e os responsáveis operacionais, é a mais difícil de definir. Será representada, por exemplo, pelos "directores de área" que num grupo económico, são responsáveis por um conjunto de subsidiárias ou de actividades que pertençam à mesma área económica ou estratégica. Numa empresa independente de dimensão pequena ou média, é provável que ninguém pertença à "hierarquia intermédia". Numa grande empresa é provável a existência de vários níveis de hierarquia pertencentes a esta categoria.

Todos os gestores destas categorias hierárquicas estão potencialmente envolvidos no processo de controlo de gestão, mas cada "cliente" ou segmento de "cliente" tem as suas necessidades específicas. A Direcção Geral quer realizar os objectivos da empresa e tem de decidir políticas globais de pessoal, de produção, de marketing, etc., adequadas a esses objectivos e compatíveis com recursos disponíveis e com os factores do

meio externo. A hierarquia intermédia tem de coordenar uma variedade de "unidades de base" correndo o risco de perder o controlo de alguma unidade, já que - por definição - não a gere directamente. Os responsáveis operacionais de base têm objectivos e resultados bem definidos e delimitados, mas podem perder de vista os interesses da empresa em favor dos interesses da sua própria unidade.

Para satisfazer a procura destes três segmentos de mercado interno, a função controlo de gestão pode sugerir numerosos instrumentos, apresentados aqui como a "gama de produtos" ou "product-mix" do controlo de gestão.

1.2.2. Os instrumentos de pilotagem

Esta primeira linha de produtos corresponde a instrumentos de cariz técnico necessários para que os gestores possam seguir os passos já descritos do processo de controlo de gestão: fixar objectivos, planear e acompanhar os resultados.

Os instrumentos de pilotagem são constituídos, nomeadamente, pelo plano operacional, pelo orçamento, pelo controlo orçamental e pelos "tableaux de bord". Notar-se-á também no esquema seguinte a presença de dois outros instrumentos: a análise estratégica e o plano estratégico, que são instrumentos de direcção a montante do controlo de gestão.

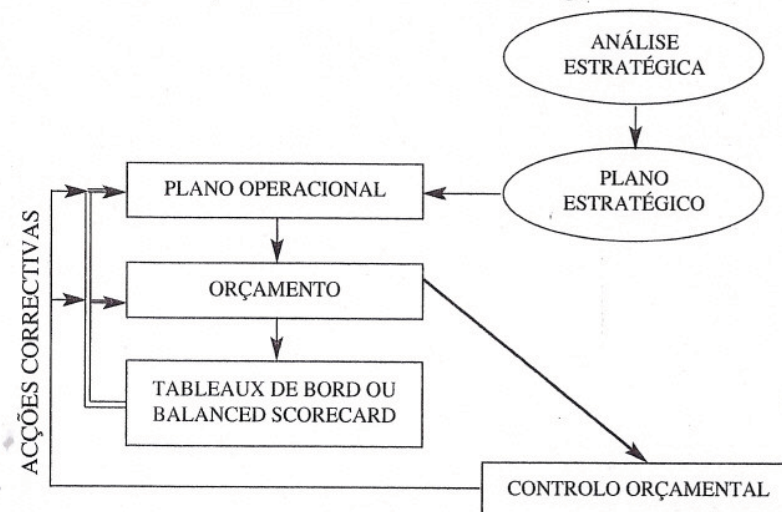


Fig.1. 3 Ferramentas do controlo de gestão

A análise estratégica compreende o diagnóstico do ambiente, da indústria, da concorrência, dos clientes, dos fornecedores, ameaças a novas entradas, produtos substitutos, dos elementos da cadeia do valor, enfim dos factores-chave de sucesso, das forças e fraquezas da empresa, permitindo à Direcção Geral escolher objectivos e estratégias, que serão formalizados num plano estratégico. Na área de direcção geral da empresa, os instrumentos de controlo de gestão não intervêm até este ponto. Mas constitui o ponto de partida do processo de controlo de gestão, iniciando-se pela elaboração do plano operacional a médio prazo.

O **plano operacional** é a definição operacional da estratégia. Trata-se de precisar as políticas de comercialização, de investimento e de gestão da produção, de organização e gestão dos recursos humanos e de gestão financeira. Para distinguir claramente os dois tipos de plano, operacional e estratégico, nota-se uma diferença de prazo, visando o plano operacional o médio prazo, e o plano estratégico o longo prazo. Apesar de necessidades e características bem diferenciadas, a grande maioria das empresas estabelece planos operacionais a 3 anos e planos estratégicos a 5 anos¹. Para além deste aspecto, no plano operacional vêm identificadas todas as actividades da empresa, tanto as tradicionais como as novas, enquanto que o plano estratégico se preocupa com as grandes mudanças, ou novas orientações, decididas a longo prazo, tais como, diversificação, modernização do potencial industrial, isto é, alterações relevantes nas áreas de, por exemplo, tecnologia, organização, pessoal, etc. Por último, o estilo do plano operacional é mais de tipo quantitativo, porque o seu âmbito é também verificar detalhadamente se a estratégia pode vir a ser realizável; enquanto que o plano estratégico não visa a elaboração de balanços e contas de resultados previsionais para os 5 anos. O lançamento do plano operacional pode envolver os gestores de todos os níveis até aos responsáveis operacionais. Evidentemente, as conclusões que podem advir do plano operacional é que o plano estratégico, apesar de ser interessante, não é realizável. Mas, em princípio, a vocação do plano operacional é precisamente de encontrar e organizar soluções aceitáveis para viabilizar o plano estratégico.

A **fase de orçamentação** tem de estar articulada com o plano operacional quando este exista. A partir das políticas a médio prazo, a fase

de orçamentação inicia-se pela fixação de objectivos a curto prazo, geralmente um ano. Os objectivos são a consequência lógica dos programas de acção a médio prazo, mas têm de ter em atenção os constrangimentos e os planos de acção já decididos para o ano seguinte.

O essencial desta fase é, de facto, a definição, a coordenação, e a aprovação dos planos de acção em todas as áreas da empresa. Para evitarmos confusões de vocabulário, devemos esclarecer que o instrumento "orçamento" se refere principalmente à fixação dos objectivos de resultados de todas as naturezas a curto prazo e à elaboração dos planos de acção concretos de todos os sectores da empresa para o próximo ano. O subproduto deste trabalho é a valorização financeira desse conjunto previsional que, dessa forma, servirá de referência para o controlo orçamental.

Plano operacional e orçamento são os dois instrumentos previsionais de pilotagem. Mas a pilotagem precisa também de instrumentos de acompanhamento dos resultados. Há dois: o controlo orçamental e os "**tableaux de bord**" ou o "**balanced scorecard**".

Se voltarmos ao esquema dos instrumentos de pilotagem, observa-se que o controlo orçamental está localizado de modo particular, praticamente ao lado da "linha" dos outros instrumentos de pilotagem. Logicamente, o controlo orçamental dever-se ia apresentar imediatamente a seguir ao orçamento, no entanto, diversas "doenças" (fraquezas) do controlo orçamental impedem de o utilizar como um instrumento de acompanhamento eficiente. O controlo orçamental trata de comparar as realizações, por exemplo, mensais com as previsões inicialmente elaboradas, para evidenciar desvios e analisá-los, com a finalidade de definir a natureza e a intensidade das acções correctivas necessárias. O princípio é perfeitamente válido, mas a aplicação prática tem pelo menos duas fraquezas:

- As realizações e previsões são exclusivamente calculadas em termos financeiros como, por exemplo, os valores dos custos, das vendas, das margens, dos stocks, etc., o que significa que o controlo orçamental apenas avalia a dimensão financeira dos "resultados". Este instrumento é incapaz de medir a quota de mercado realizada, os graus de inovação, de qualidade e de notoriedade atingidos, os índices de satisfação dos

¹ Jordan, H., O controlo de gestão nas empresas portuguesas, Lisboa, CIFAG, 1988.

clientes, etc., quando tais dados fazem parte dos objectivos estratégicos cuja realização tem de ser controlada. Um desvio "zero" no documento de controlo orçamental da Direcção de Marketing da empresa não é forçosamente um testemunho de boa gestão, significando apenas que a direcção gastou o montante exacto de euros previstos nas despesas de marketing, mas não diz nada das consequências, ou seja, dos resultados, em termos de quota de mercado, notoriedade, etc. Dessa forma o controlo orçamental parece ser um instrumento bastante limitado para o acompanhamento dos resultados.

- A segunda fraqueza é uma consequência da primeira. O controlo orçamental é um instrumento particularmente lento, pois os dados nele contidos são de origem contabilística, sendo necessário determinar previamente as realizações financeiras mensais por sector, por direcção, por produto, etc. Tais elementos são produzidos por um instrumento auxiliar de controlo orçamental: a contabilidade analítica. Acontece que, na prática, raramente a contabilidade analítica fornece os resultados do mês anterior num prazo inferior a 25 ou 30 dias, para além dos erros que lhe possam estar associados e ainda da sua falta de adequação às necessidades do controlo de gestão, na maioria das vezes.

Esquemáticamente, o calendário do controlo orçamental pode resumir-se, na generalidade dos casos, ao seguinte (em que *m* é o mês cuja informação vai ser analisada):

- m* + 25: realizações detalhadas do mês passado;
- m* + 30: comparações com as previsões e medida dos desvios;
- m* + 35: difusão aos responsáveis operacionais para análise;
- m* + 40: reuniões de exploração dos desvios e de tomada de decisão.

É claro que este instrumento chama a atenção dos responsáveis operacionais para resultados que aconteceram, em média, dois meses atrás. Esse prazo é proibitivo num ambiente de competitividade e de melhoria contínua. Comentar hoje a última guerra não faz ganhar essa guerra. Temos que relembrar um princípio de controlo de gestão: *os instrumentos (de CG) são concebidos com vista à acção*. E as acções correctivas para reajustar aos desvios não podem demorar dois meses, mas têm de ser quase imediatas.

Esta segunda fraqueza pode ser ultrapassada tal como veremos no capítulo que trata do controlo orçamental. Mas em numerosas empresas, neste momento, as duas fraquezas descritas constituem sérios obstáculos à credibilidade e à eficácia do controlo orçamental. O instrumento de substituição para que se possa acompanhar os resultados com eficiência e eficácia são os "tableaux de bord". Sem entrar numa descrição detalhada que terá lugar no capítulo correspondente, há que apresentar as características principais dos "**tableaux de bord**" e do "**balanced scorecard**" (BSC): rapidez, diversidade dos indicadores, concentração sobre o essencial (síntese) e adaptação ao utilizador.

Ilustra-se a rapidez por uma publicação dos "tableaux de bord" BSC mensais entre o quinto e o sétimo dia do mês seguinte. Esse prazo é correntemente observado nas empresas que utilizam este tipo de instrumento de controlo de gestão. Sobretudo, isso permite que os gestores reünam por volta do 10º dia do mês seguinte podendo, a partir daí, accionar as devidas acções correctivas.

A diversidade dos indicadores é indispensável para medir tanto os resultados financeiros como os resultados comerciais, de qualidade, de produtividade do pessoal, etc. Neste sentido, poder-se-ia afirmar que os "tableaux de bord" BSC são políglotas. A diversidade dos "tableaux de bord" BSC não implica que sejam compostos de uma infinidade de indicadores. Pelo contrário, para privilegiar a acção, a selecção de indicadores dos "tableaux de bord" BSC deve ser concentrada sobre e apenas no que é essencial. Assim é prático distinguir entre os indicadores de resultados que medem o grau de realização dos objectivos, e os indicadores de meios que avaliam os níveis de utilização dos recursos à disposição do gestor, mas no conjunto, não se deverá ultrapassar, digamos os dez ou doze indicadores num determinado "tableau de bord" BSC.

Finalmente, os "tableaux de bord" BSC, deverão ser adaptados ao utilizador, quer dizer, específicos para cada sector e gestor. Num sistema de "tableaux de bord" BSC, não se trata de avaliar de modo uniforme com indicadores estandardizados os desempenhos de todos os gestores. Cada um apresenta objectivos e dispõe de meios de acção também específicos. O "tableau de bord" BSC é um instrumento concebido de acordo com as responsabilidades para cada gestor.

Dadas estas características, os "tableaux de bord" e os BSC assumem-se também como instrumentos de diálogo e de orientação do comportamento.

Esse último comentário é válido para todos os instrumentos de pilotagem desta "linha de produtos". Sem dúvida que não há exclusivamente um plano operacional global, um orçamento global e, do mesmo modo, um documento de controlo orçamental e um "tableau de bord" BSC único para a empresa. O sistema de pilotagem não pode ser centralizado na Direcção Geral. São os diversos gestores descentralizados que geram os resultados. São eles os motores da actividade da empresa. Por decorrência, a sua organização, motivação e informação, devem constituir a prioridade da empresa. Todos os instrumentos referidos são desmultiplicados na "rede" dos gestores descentralizados. Isso gera, evidentemente, problemas de coordenação do conjunto dos gestores e de convergência das suas acções a favor da realização dos objectivos da empresa.

1.2.3. Os instrumentos de orientação do comportamento

Esta segunda "linha de produtos" do controlo de gestão responde precisamente às necessidades geradas pela existência de numerosos gestores descentralizados: enquadrar e canalizar as suas acções e decisões na "boa" direcção, isto é, com vista à satisfação dos objectivos da empresa e não somente da satisfação de objectivos locais e parciais, eventualmente contrários aos interesses globais da empresa.

"Orientar" o comportamento significa garantir o alinhamento da gestão, ou seja, dar condições a cada gestor para que ele tenha um comportamento empresarial por forma a privilegiar na gestão do seu sector os interesses da empresa. Três instrumentos respondem a esta necessidade: a organização em centros de responsabilidade, a avaliação do desempenho através de critérios adaptados às características dos centros de responsabilidade e a implementação de sistemas de preços de transferência interna (PTI's).

A organização em centros de responsabilidade indica precisamente a cada gestor descentralizado quais são as suas missões, a natureza dos objectivos a serem atingidos, os meios sobre os quais ele tem - por delegação - poder de decisão. Nesta base há a seguinte distinção (de estatutos) entre os centros de responsabilidade: centros de custo, centros de resultados e centros de investimento. Explica-se essa diferenciação pelo grau de delegação de autoridade concedido aos diferentes gestores que se materializa no tipo de meios sobre os quais eles actuam. O estatuto concedido a um determinado centro de responsabilidade é uma escolha da direcção e da hierarquia. Tal escolha não é neutra, mas orienta efectivamente

o comportamento dos gestores: por exemplo, uma fábrica definida como centro de custo preocupa-se pelo respeito estrito dos objectivos de custos fixados. Caso o mercado e a actividade se reduzam, o responsável persegue respeitando os mesmos objectivos de custos. Se essa fábrica for definida como um centro de resultados, será evidente que para atingir o objectivo do resultado fixado, o comportamento do gestor se orientará de modo espontâneo para a redução dos custos, o que beneficia tanto o centro de responsabilidade como a própria empresa.

Por arrastamento, os **critérios avaliação do desempenho** também são distintos consoante o tipo de centro de responsabilidade. A propósito do desempenho financeiro, os centros de custos e de resultados são avaliados, respectivamente, pelos critérios dos custos e dos resultados realizados, enquanto o critério da rentabilidade sobre os capitais investidos pode ser utilizado para os centros de investimento. A construção de tais critérios pressupõe uma selecção dos elementos incluídos no critério: custos, vendas, capitais investidos. Mas quais? É essencial seleccionar unicamente os elementos que estão sob o controlo do responsável, ou sobre os quais ele pode actuar e decidir. Caso contrário, muitos elementos virão imputados ao resultado do centro de responsabilidade sem relação directa com as decisões tomadas pelo responsável e que, por isso, não irá reconhecer o seu próprio desempenho no critério apresentado pelo sistema de controlo de gestão. Neste caso, não se interessará pelo sistema de controlo de gestão e "**pilotará**" sem o apoio de tais instrumentos.

Poucos centros de responsabilidade vivem em completa autonomia, pois utilizam, normalmente, produtos ou serviços de outros centros de responsabilidade. Há até centros de responsabilidade que não vendem a sua produção ou a sua prestação de serviços no exterior, mas que fornecem internamente. Os preços de transferência interna (PTI's) permitem valorizar esses intercâmbios, considerando-os então como vendas e compras internas valorizadas para determinar o resultado, o custo, ou a rentabilidade dos centros de responsabilidade. Isto constitui um instrumento de alto potencial para orientar o comportamento dos gestores operacionais. Mas é também um instrumento pesado e oneroso e, por isso, bastantes questões serão discutidas no capítulo relacionado com os PTI. Será que é preciso estabelecer um PTI sempre que existe uma operação interna? Como fazer a análise custo/benefício da implementação de um PTI? Quem fixa os PTI? Como se calculam os PTI? Baseados num preço de custo, ou num preço de venda do mercado? Uma vez fixados, como se organiza a revisão periódica dos PTI?

Também nesta área dos instrumentos de orientação do comportamento, o sistema de controlo de gestão dificilmente pode ser concentrado unicamente na Direcção Geral da empresa. O envolvimento, a participação, a compreensão e a adesão de gestores descentralizados são fundamentais para um eficiente funcionamento do sistema.

Estando definidos os centros de responsabilidade e elaborados adequadamente critérios de avaliação de desempenho, os instrumentos de pilotagem estão prontos a funcionar, mas não basta utilizá-los. É preciso viver com o sistema de controlo de gestão! Isso não é fácil nem espontâneo, mas a forma de o fazer passa por facilitar o diálogo entre os parceiros envolvidos.

1.2.4. Os instrumentos de diálogo

Praticamente em cada passo do processo de controlo de gestão existem oportunidades de diálogo: na negociação dos objectivos, na negociação dos meios a prever no plano operacional e no orçamento, na prestação de contas dos resultados intermédios e na negociação das acções correctivas.

A terceira "linha de produtos" oferecida pelo controlo de gestão são os instrumentos de diálogo. Na verdade, os instrumentos são poucos e simples: salas de reunião, datas de reunião, relatórios de reunião. Os instrumentos são simples porque o problema é complicado: os parceiros naturais de tais reuniões, por vezes, não dialogam e há diálogos forçados entre parceiros anti-naturais. Vamos posicionar os actores num esquema organizacional:

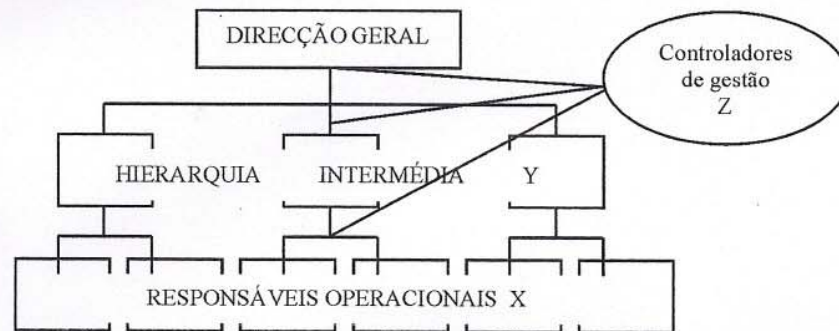


Fig.1. 4 Estrutura organizacional

O centro de responsabilidade básico X tem de elaborar o seu plano operacional e o seu orçamento em função de objectivos de resultados. Quem é o parceiro natural do gestor X no diálogo de negociação dos objectivos e dos meios? É, sem dúvida, o responsável Y que coordena diversos centros dos quais X faz parte e que é considerado como o responsável dos resultados desse conjunto de centros. Não se pode imaginar que o responsável Y seja excluído do diálogo e substituído por um controlador Z que teria direito, nesse caso, de negociar os objectivos e meios do centro de responsabilidade X. Da mesma maneira, uma vez obtidos os resultados mensais ou trimestrais, o gestor X tem de prestar contas dos seus resultados, explicá-los, propor e negociar acções correctivas. Ele compromete-se pela realização de alguns resultados face a quem? Ao director Y. Então esse Y é o interlocutor natural para o diálogo da análise dos resultados e de elaboração das acções correctivas. O director Y delegou autoridade ao responsável X? Perfeito, mas delegar não significa ficar sem responsabilidades nem abandonar os gestores até à data final dos resultados anuais, quando já é demasiado tarde para recuperar eventuais maus resultados.

Infelizmente, muitas vezes, as coisas não se desenrolam da forma que expusemos. A hierarquia Y intervém para fixar os objectivos - nem sempre quantificados - mas quase que desaparece de imediato do processo de controlo de gestão, fazendo-se substituir pelo controlador Z que discute os meios na elaboração do orçamento e exige do responsável X que lhe preste contas dos resultados e lhe justifique os desvios. Como se explica esta situação? Por vezes os controladores pensam que a sua missão é do tipo "controlo-verificação-fiscalização". Outras vezes a hierarquia Y não gosta de discutir os meios nem de questionar os resultados e os desvios, porque ocorrerão situações com discussões desagradáveis. Se alguém puder desempenhar o papel desagradável, tanto melhor! Mas isso é, simplesmente, abdicar da sua responsabilidade. E, ao mesmo tempo, também não é esse o papel da função controlo de gestão e, por inerência, do controlador.

O controlador deve incentivar o diálogo mútuo e natural aos gestores da pirâmide organizacional. Em cada passo do processo de controlo de gestão, o diálogo tem de se desenvolver entre os gestores operacionais. O controlador pode estar presente como assessor, ou informador. Esse papel é ainda mais difícil de desempenhar porque, perante o sistema de informação, o controlador conhece quase todos os elementos que lhe permitiriam intervir em lugar da hierarquia e a tentação realmente existe. O desafio será

conseguir envolver regularmente todos os actores da pirâmide organizacional no diálogo do controlo do gestão.

1.2.5. A matriz Mercados/Produtos

O controlo de gestão tem três segmentos de "mercado", ou seja, três tipos de clientes internos, de acordo com o nível hierárquico. Para satisfazer as necessidades de gestão destes tipos de "clientes" existem três linhas de produtos disponíveis. Vamos analisar qual o interesse que cada tipo de cliente pode ter nos produtos do controlo de gestão, elaborando para o efeito a seguinte matriz:

PRODUTOS MERCADO	INSTRUMENTOS DE PILOTAGEM	INSTRUMENTOS DE ORIENTAÇÃO DO COMPORTAMENTO	INSTRUMENTOS DE DIÁLOGO
DIRECÇÃO GERAL	• Assegurar a coerência longo prazo/curto prazo • Localizar os obstáculos a ultrapassar	• Adequar a estrutura à estratégia • Tornar possível uma delegação formalizada	• Difundir os objectivos e a estratégia
HIERARQUIA INTERMÉDIA	• Antecipar • Acompanhar • Manter o controlo	• Delegação • Manter um poder de orientação	• Incentivar e avaliar os responsáveis subordinados
RESPONSÁVEIS OPERACIONAIS	• Ajuda à decisão • Meio de auto-controlo • Precisar objectivos e meios	• Definir os limites da autoridade e da responsabilidade de cada um • Estabelecer as bases: - do "contrato" com a hierarquia para a avaliação do desempenho	• Envolver-se • Participar

Fig.1.5 Matriz Cliente-Produto

Os instrumentos de pilotagem permitem à Direcção Geral assegurar-se de que os resultados a curto prazo não constituem um obstáculo à realização do plano a longo prazo. Isso exige discussão nos diversos níveis da hierarquia com as consequentes revisões de programas e orçamentos. A procura de coerência entre o longo e o curto prazo é uma função essencial da Direcção Geral. A hierarquia intermédia utiliza os instrumentos previsionais e de acompanhamento para evitar "perder o controlo" de actividade dos centros de responsabilidade que supervisiona. Também é, evidentemente, muito útil para comunicar em qualquer momento uma síntese da situação actual e previsional para a Direcção Geral. Os responsáveis operacionais de base encontram nos instrumentos previsionais e nos "tableaux de bord" numerosos elementos de ajuda à decisão. Preparar os planos de acção através de modelos informatizados de planeamento e de orçamentação, decidir em tempo útil as acções correctivas baseadas sobre as análises das origens de desvios, são instrumentos tipo de pilotagem que o controlador pode fornecer e ajudar a construir de modo a facilitar a pilotagem.

Os instrumentos de orientação do comportamento permitem que a Direcção Geral e a hierarquia intermédia delegue a sua autoridade sem recear que essa autoridade seja mal utilizada mediante a definição da área de liberdade de cada responsável e dos critérios de desempenho. Para os responsáveis operacionais de base, tais instrumentos definem os limites da sua autoridade, mas também da sua responsabilidade. É mais confortável conhecer com antecedência os critérios de desempenho sobre os quais cada um será julgado, do que fazer a descoberta, à última hora, de critérios desconhecidos e frequentemente alterados.

Os instrumentos de diálogo são, ao nível da Direcção Geral, uma oportunidade importante para difundir o projecto estratégico através da organização. Com efeito, se esse projecto não for conhecido pelos operacionais, a maioria deles considerarão os instrumentos de pilotagem como um ritual burocrático muito pesado. Mas conhecendo o projecto estratégico e os objectivos correspondentes, torna-se claro de que os planos operacionais, orçamentos e "tableaux de bord", constituirão os meios privilegiados para articular a actividade de cada sector com a política geral da empresa. Ao nível dos responsáveis operacionais, o simples facto de participar no "diálogo controlo da gestão" com a hierarquia será reconhecido como particularmente estimulante.

Essa matriz mercados/produtos demonstra o interesse potencial de cada cliente para os produtos de controlo de gestão. É uma matriz que o controlador pode utilizar como argumento para desenvolver o processo de controlo de gestão na sua empresa. Esse desenvolvimento tem, no entanto, de respeitar certas etapas e não ultrapassar as faculdades de assimilação e de integração pelos gestores da empresa.

1.3. IMPLEMENTAR O CONTROLO DE GESTÃO DE MODO PROGRESSIVO E ADEQUADO À CULTURA DA EMPRESA

O conjunto dos instrumentos apresentados não se implementam em simultâneo e não é forçoso ou indispensável que cada empresa os implemente na sua totalidade. A escolha depende de vários factores dos quais se destacam as características das empresas e a cultura e perfil dos seus gestores.

1.3.1 As fases de desenvolvimento do controlo de gestão

A realidade evidencia que as empresas implementam os instrumentos de controlo de gestão seguindo uma ordem cronológica quase idêntica, sem diferença notável entre os sectores industriais ou de serviços, nem entre as PME e as grandes empresas. Essas etapas progressivas são as fases de desenvolvimento do controlo de gestão que podem formalizar-se num certo número de fases. Existe naturalmente a tentação de ter uma visão estritamente linear e de afirmar que não se deve iniciar uma etapa até que a etapa anterior esteja completamente dominada. Acontece que o desenvolvimento do sistema de controlo de gestão não segue passo a passo uma evolução tão sistemática, mas torna-se útil que, frequentemente, o controlador conceba a implementação do seu sistema de controlo sob a forma de uma sucessão de etapas.

A fase inicial - ou Fase 0 - caracteriza-se pela ausência quase total de instrumentos de controlo de gestão. Há uma contabilidade geral, porque é obrigatória, mas funciona segundo as disposições legais. Fornece um balanço e uma demonstração dos resultados por ano, estando esses documentos disponíveis com um atraso apreciável, pelo que não constituem uma ferramenta de gestão. Nessa Fase 0 são efectuadas, no entanto, análises

pontuais dos custos ou das margens geradas por um determinado produto ou actividade, cujos resultados causam uma certa inquietação. No entanto, tais análises não são regulares, mas sim efectuadas de vez em quando e não se aplicam sistematicamente a todos os produtos ou actividades. Aliás, a maior parte das preocupações destas análises prende-se com a evolução da matéria tributável em termos de impostos. A partir daqui, a evolução passa por duas fases de "controlo retrospectivo" (de cariz histórico), duas fases de "controlo prospectivo" (previsional mas de curto prazo), e três fases de "controlo integrado" (utilizando os vários instrumentos).

1.3.2. O controlo de gestão retrospectivo

FASE 1

Contabilidade geral operacional

Procedimentos administrativos e circuitos de informação

"Tableau de bord" financeiro e global

Na Fase 1, observa-se uma melhoria relativamente ao que existia inicialmente, na forma duma contabilidade geral operacional, quer dizer, que possa servir de instrumento de gestão. Há contas de resultados trimestrais ou mensais, utilizando a metodologia da especialização dos períodos² para atribuir às contas de cada período, unicamente os elementos relativos à exploração desse período, para dispor de resultados significativos e utilizáveis. Isto pressupõe que a contabilidade tem conhecimento daquelas operações que até ao momento não foram formalizadas num documento administrativo ou contabilístico. Por estes motivos, há que introduzir procedimentos administrativos e definir circuitos de informação adequados, sob pena de se perder o seu controlo.

Também aparece nesta primeira fase o instrumento "tableau de bord", mas na forma de um único documento: o "tableau de bord" global da empresa e de carácter financeiro, uma vez que se sustenta nos dados da contabilidade geral.

² Técnica contabilística que visa atribuir os proveitos e custos aos períodos a que correspondem, independentemente das datas de emissão dos seus documentos de suporte.

FASE 2

Contabilidade analítica

Centros de responsabilidade

"Tableaux de bord" informativos

A **Fase 2** aparece como uma evolução natural da fase precedente, na qual se constatavam os resultados periódicos significativos mas globais. Se os mesmos reflectem valores preocupantes, terão de ser analisados com maior particularidade para localizar as origens do problema, o que constitui precisamente o âmbito da contabilidade analítica. Dizer que na fase 2 são definidos centros de responsabilidade seria um exagero. Não há nesta fase uma organização em centros de responsabilidade de resultados ou de investimentos. Mas a contabilidade analítica implica forçosamente uma organização - pelo menos contabilística - em centros de custo que será o embrião dos futuros centros de responsabilidade. Naturalmente, há tentativas de medir especificamente os resultados de cada centro de custo. Por isso o instrumento "tableaux de bord" se desmultiplica, ainda que não seja um "modelo" de selecção de indicadores úteis e adequados, na medida em que relata fundamentalmente dados contabilísticos, logo financeiros.

Verifica-se que nestas duas fases, não é utilizado nenhum instrumento previsional. Em ambos os casos, a perspectiva do controlo de gestão é o passado, determinando os resultados, quer global, quer detalhadamente, mas de modo retrospectivo, pelo podemos apelidá-lo como um sistema de "controlo de gestão por retrovisor".

1.3.3. O controlo de gestão prospectivo

FASE 3

ORÇAMENTOS

- por centros de responsabilidade
- por mês ou por trimestre

"TABLEAUX DE BORD"

Sinais de alerta

Na **Fase 3** aparecem os primeiros instrumentos previsionais sob a forma de orçamentos que visam o curto prazo e, geralmente, o ano seguinte. São orçamentos preparados por centro de responsabilidade (ou por actividade, ou por produto) e não somente orçamentos globais da empresa. São também orçamentos desenvolvidos no tempo, trimestrais ou mensais, e não somente orçamentos anuais. Passam, assim, a constituir uma referência prática para o acompanhamento dos resultados intermédios. Entende-se que tais previsões detalhadas dificilmente se podem elaborar sem ter o conhecimento dos mesmos elementos nas realizações passadas, tendo como base os dados fornecidos pela contabilidade analítica, desenvolvida na Fase 2.

Os "tableaux de bord" permanecem nesta fase, mas são agora complementados por elementos previsionais dos orçamentos e passam então do estágio de instrumento informativo ao de sinal de alerta, por recorrência aos desvios orçamentais, embora mantenham o mesmo cariz financeiro.

FASE 4

PLANO ESTRATÉGICO A LONGO PRAZO POUCO FORMALIZADO

O comportamento previsional dos gestores na fase anterior pressupõe que repitam anualmente o processo de projecção a um ano. Talvez, a um determinado momento da vida da empresa, isso seja considerado como uma gestão sem alcance, sem visão. Surge, então, a necessidade de formular um projecto para a empresa. Nesse estágio, o plano estratégico é pouco formalizado e pode ser constituído por um conjunto de orientações pouco quantificadas e não estruturadas num plano formal.

Esta **Fase 4** fecha a etapa do controlo de gestão prospectivo face a uma necessidade: existe um longo percurso a fazer entre o plano estratégico que descreve a situação desejada para o longo prazo (empresa rendível, líder do mercado, reconhecida pela comunidade, etc.) e a realidade do amanhã descrita pelos orçamentos. Para tornar o sonho possível, falta um instrumento, o plano operacional.

1.3.4. O controlo de gestão integrado

FASE 5

PLANO OPERACIONAL A MÉDIO PRAZO

INTEGRAÇÃO DO ORÇAMENTO COM O 1º ANO DO PLANO

A Fase 5 introduz o plano operacional a médio prazo e complementa a "linha de produtos" instrumentos de pilotagem. Até ao momento, existia uma justaposição de diversos instrumentos de pilotagem. Este elemento da cadeia inicia a integração dos instrumentos previsionais: o plano operacional organiza, concretamente, no médio prazo, os desejos e as intenções do plano a longo prazo, enquanto o orçamento, através dos planos de acção detalhados, combina as exigências do primeiro ano do plano de longo prazo e os constrangimentos do curto prazo.

FASE 6

CONCORDÂNCIA NO TEMPO DA ELABORAÇÃO DOS PLANOS E DO ORÇAMENTO

Nas fases anteriores não existe normalmente coerência na calendarização dos planos e orçamentos. É claro que não é conveniente decidir o orçamento em primeiro lugar e de seguida elaborar o plano a médio prazo. Se assim for, a dificuldade de integração é evidente. Por isso, a Fase 6, como mera fase de organização, permite fazer a concordância, no tempo, da elaboração dos planos e do orçamento. Um calendário organiza o trabalho previsional. Por exemplo, o período Março e Abril é utilizado para elaborar o plano estratégico. A discussão do plano operacional situa-se em Junho e Julho e, finalmente, o orçamento será elaborado entre Outubro e Dezembro.

Essa programação muito racional gera, no entanto, certos inconvenientes. Há gestores que criticam a rigidez do calendário e a não aderência à realidade da gestão. Por exemplo, caso surja uma oportunidade de desenvolvimento em

Outubro, há que explorá-la sem esperar até ao próximo mês de Junho, data fixa da discussão do plano operacional. Há outros gestores que subvertem o sistema e aproveitam a rigidez do calendário, dado que o trabalho orçamental se realiza entre Outubro e Dezembro, fora desse período eles não têm qualquer preocupação de previsão ou reprevisão a curto prazo.

FASE 7

ACOMPANHAMENTO PREVISIONAL INTEGRADO

Na Fase 7 procura-se reduzir ou eliminar os referidos inconvenientes de rigidez e aumentar a integração dos instrumentos de controlo de gestão. Quando não há integração, o trabalho de acompanhamento dos resultados por um lado e o trabalho previsional por outro, são considerados como disciplinas diferentes, realizados em momentos diferentes. O âmbito do "acompanhamento previsional integrado" na Fase 7 é precisamente implementar a prática simultânea dos diversos instrumentos. No final de um trimestre, por exemplo, apoiando-se nos "tableaux de bord" e no controlo orçamental, a análise dos resultados e dos desvios permite identificar as acções correctivas necessárias. A formalização e a quantificação dessas acções correctivas levam à valorização dos novos meios decididos e das consequências esperadas a curto e a médio prazo. Essas novas previsões vêm alterar, em particular, as previsões iniciais efectuadas no orçamento anual. Caso esta reprevisão demonstre, claramente, que certos resultados anuais serão bastante diferentes do que foi previsto anteriormente, serão geradas alterações no plano a médio prazo, como seja atrasar, adiantar ou cancelar alguns projectos do segundo ano. Alterar o plano a médio prazo ou a pilotagem da empresa implica uma actualização permanente.

O objectivo principal desta integração é proporcionar condições para que se possa determinar, de modo adequado, o ponto de aplicação das acções correctivas no processo de gestão, pela quantificação dos resultados esperados a curto, médio ou longo prazos.

As fases de desenvolvimento acima descritas constituem configurações correntes do sistema de controlo de gestão nas empresas, mas será demonstrado no capítulo "Diagnóstico" que a evolução pode ser diferente

em certas circunstâncias, não sendo necessário que as empresas implementem a última fase de evolução para disporem de um bom sistema de controlo de gestão. Ver-se-á que o sistema mais adequado a uma empresa depende das suas características, do seu enquadramento no meio económico e sobretudo da maturidade de gestão dos seus responsáveis.

Apresentamos, de seguida, a estrutura dos capítulos, organizados segundo as linhas de acção necessárias para elaborar, utilizar e conceber o sistema de controlo de gestão.

Numa primeira parte será desenvolvida a integração dos **Instrumentos de pilotagem**:

Capítulo II "O Processo de planeamento"

Concretizar a estratégia da empresa pelos planos operacionais plurianuais.

Capítulo III "Orçamentos"

Responsabilizar os gestores pela elaboração de objectivos e planos de acção a curto prazo.

Capítulo IV "Contabilidade analítica para a gestão"

Identificar a forma de organizar a informação financeira numa perspectiva de controlo de gestão, ou seja, para aumentar a sua utilidade para o gestor.

Capítulo V "Controlo orçamental"

Possibilitar que os gestores detectem, com rapidez, as áreas prioritárias para a tomada de decisões correctivas.

Capítulo VI "Controlo estratégico e operacional"

Alinhar as iniciativas operacionais à estratégia utilizando como instrumentos de gestão o "Tableaux de Bord" ou o "Balanced Scorecard" para alertar permanentemente os gestores sobre a evolução do desempenho face aos seus objectivos e às suas variáveis-chave de acção.

Numa segunda parte serão estudadas as condições para a **criação de um espírito empreendedor**.

Capítulo VII "Centros de Responsabilidade"

Dividir a organização em "mini-empresas" dotadas de critérios de avaliação ligados à delegação de autoridade concedida aos gestores.

Capítulo VIII "Preços de transferência internos"

Desenvolver relações internas de tipo "cliente-fornecedor" que favoreçam um comportamento e decisões convergentes com os objectivos da empresa.

Capítulo IX "Avaliação do desempenho dos centros de responsabilidade"

Apresentar as métricas mais utilizadas na avaliação do desempenho económico-financeiro dos diferentes tipos de centros de responsabilidade, de modo a contribuir para a melhoria da eficiência e eficácia na implementação da estratégia.

Numa terceira parte será descrita uma **metodologia prática de concepção e implementação do sistema de controlo de gestão**.

Capítulo X "Diagnóstico"

Detectar as necessidades específicas da empresa em termos de controlo de gestão e avaliar de forma crítica o sistema de controlo existente.

Capítulo XI "Papel do controlador"

Definir as missões e os serviços prestados pelos controladores e organizar a sua função ao lado dos gestores, tanto a nível da direcção como ao nível dos departamentos operacionais.