

Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa



**CONTROLO DE GESTÃO AO SERVIÇO DA ESTRATÉGIA E
DA CRIAÇÃO DE VALOR**

Ana Isabel Poeiras

Caso Pedagógico

Mestrado em Gestão

Orientador:
Prof. Dr. José Azevedo Rodrigues, Prof. Associado Convidado, ISCTE Business School,
Departamento de Contabilidade

Maio, 2009

**CONTROLO DE GESTÃO AO SERVIÇO DA ESTRATÉGIA E
DA CRIAÇÃO DE VALOR - Caso Pedagógico**

Ana Isabel Poeiras

Orientador:

Prof. Dr. José Azevedo Rodrigues, Prof. Associado Convidado, ISCTE Business
School, Departamento de Contabilidade

Maio, 2009

Agradecimentos

Já perdi a conta de quantos foram os fins-de-semana, noites e dias dedicados à construção deste trabalho, em paralelo com uma actividade profissional de *controller* bastante exigente.

Não foram fáceis estes longos meses da minha vida dedicados a esta causa, que só pela minha insistência e perseverança consegui levar até ao fim.

A todos aqueles que acompanharem de perto esta minha luta contra o tempo, e os quais muitas vezes privei da minha companhia, amigos, colegas e familiares, o meu muito obrigado pelo apoio e as minhas desculpas pela ausência.

Aos meus pais, em primeiro lugar agradeço a educação e os valores que sempre me transmitiram, que me fizeram crer que com esforço e trabalho iria conseguir superar mais este objectivo.

Em segundo lugar, agradeço-lhes por me terem proporcionado do ponto de vista económico a realização de mais este projecto pessoal e profissional.

Ao Cabé um obrigado muito especial, pelas horas e dias que privou da minha companhia.

Por último, ao professor Azevedo pelos seus sábios ensinamentos e experiências que desde os tempos da licenciatura são para mim uma referência no mundo académico.

Resumo

O controlo de gestão nos dias de hoje traduz-se numa sábia ferramenta de apoio à gestão e à implementação estratégica, através das suas inúmeras ferramentas que vêm permitir o alinhamento de todos os gestores com os objectivos estratégicos da organização, em prol da criação de valor.

Permite a descentralização da tomada de decisões, responsabiliza os seus gestores pelas boas ou más decisões e proporciona um sistema de avaliação rigoroso e coerente com as execuções, garantindo a viabilidade de longo prazo de uma organização.

O modelo apresentado neste caso reporta a uma empresa de tecnologias de informação, o qual foi implementado no decurso de 2008 e continua em melhoria ao longo de 2009.

A realidade organizacional desta empresa sofreu fortes alterações, mas é claro o maior espírito de responsabilização, identificação e pertença dos nossos gestores para com as preocupações estratégicas através do modelo de controlo de gestão implementado.

Palavras-chave:

Controlo de gestão, estratégia, sistema de controlo de gestão, instrumentos do controlo de gestão, centros de responsabilidade, avaliação da performance, segmentação, tecnologias de informação.

JEL Classification System

M 40 - General

M 41 - Accounting

Abstract

Nowadays the management control is a wise support tool to the management and to the strategic implementation, since its countless tools have come to allow the alignment of all the managers with the strategic objectives of the organization, on behalf of the creation of value.

It allows the decentralization of the decision taking, it holds the managers responsible for the good or bad decisions and it provides a rigorous and coherent system of evaluation with the executions, guaranteeing the long term viability of an organization.

The model presented in this case turns back to an enterprise of information technologies, which was implemented in the course of 2008 and it continues in improvement along 2009.

The organizational reality of this enterprise has suffered strong changes, but it's clear a bigger spirit of responsibility, identification and belonging of our managers about the strategic worries through the model of control implemented in management.

Key words:

Management control, strategy, management control systems, tools of the management control, responsibility centers, performance evaluation, segmentation, information technologies.

JEL Classification System

M 40 - General

M 41 - Accounting

Índice

Agradecimentos.....	i
Resumo.....	ii
<i>Abstract</i>	iii
Índice.....	iv
Lista de Abreviaturas	vi
PARTE A - APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	1
1. Público-alvo	1
2. Objectivos Pedagógicos	1
3. Caracterização da Empresa	2
4. Apuramento dos Resultados Financeiros	10
5. Avaliação e Monitorização da Performance	12
6. Identificação e Definição do Problema	14
7. Para onde queremos ir? - Definição dos Objectivos Estratégicos.....	16
8. Como vamos lá chegar? - Definição das Questões a Solucionar	17
PARTE B - NOTA PEDAGÓGICA	19
9. Evolução do Controlo de Gestão.....	19
10. Princípios Fundamentais de um Sistema de Controlo de Gestão.....	21
11. Instrumentos do Controlo de Gestão	22
12. Apresentação da Informação Financeira	30
13. Modelos Financeiros de Apuramento de Resultados	31
14. Responsabilização e Avaliação da Performance	35
PARTE C - RESOLUÇÃO DO CASO.....	38
15. Análise crítica ao actual modelo de controlo de Gestão da ABA	38
16. Actuais instrumentos de controlo de gestão da ABA.....	39
17. Definição do organograma da ABA com identificação dos CR, objectivos e missões	41
18. Segmentação da informação financeira e apuramento de resultados	45
19. Métricas de avaliação financeira e não financeira para cada CR.....	48
20. <i>Reporting</i> e monitorização da informação	54

PARTE D - CONCLUSÃO.....	57
21. Ilações a retirar do presente caso.....	57
Bibliografia.....	62

Lista de Abreviaturas

TI - Tecnologias de Informação

SCG - Sistema de Controlo de Gestão

CG - Controlo de Gestão

CR - Centros de Responsabilidade

AE - Activo Económico

PTI - Preço de Transferência Interna

RAI - Resultado Antes de Impostos

MC - Margem de Contribuição

MCR - Margem de Contribuição Residual

MB - Margem Bruta

CBA - Custeio Baseado nas Actividades

VN - Volume de Negócios

ERP - *Enterprise Resources Planning*

BI - *Business Intelligence*

SAP - *Systems Applications and Products*

PARTE A - APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

1. Público-alvo

Este caso destina-se a colegas da área de gestão, ou que de fora dela, tenham curiosidade em perceber como se pode definir um sistema de controlo de gestão que satisfaça as questões estratégicas da organização, permitindo avaliar e monitorizar desempenhos em prol da criação de valor.

2. Objectivos Pedagógicos

Este caso pedagógico, visa perceber aos interessados nesta área de conhecimento, um conjunto de questões centrais na definição de qualquer sistema de controlo de gestão - SCG, bem como as vantagens de ter um SCG bem dimensionado aos objectivos estratégicos da organização, através de um exemplo prático numa empresa Portuguesa.

O caso irá basear-se na minha experiência profissional enquanto *controller* de uma empresa do maior grupo português de tecnologias de informação, que no decurso do último ano tem vindo a reestruturar o seu modelo de contabilidade analítica, os seus indicadores de performance, bem como, os seus sistemas de reporte de informação e a utilização desta informação ao serviço da avaliação de performance dos seus colaboradores.

Acompanhei este processo, em simultâneo com a execução do meu mestrado em controlo de gestão e avaliação de performance, pelo que este caso pretende ilustrar a relação e aplicabilidade dos conceitos chaves do controlo de gestão à vida prática de uma organização.

O Caso pretende abordar conceitos teóricos como:

- A utilidade de um SCG, para garantir o alinhamento estratégico da organização.
- A utilidade de um SCG, para avaliação de performance e monitorização;
- Os princípios fundamentais de um SCG;
- Os instrumentos do controlo de gestão;
- O conceito de centros de responsabilidade;
- A lógica da absorção/contribuição no apuramento dos resultados financeiros;
- A segmentação da informação financeira;

- A importância de indicadores de cariz financeiro e não financeiro no sistema de avaliação de desempenhos;

3. Caracterização da Empresa

O que faziam?

Integrada no maior grupo português de Tecnologias de Informação - TI a empresa ABA, assim designada ao longo deste trabalho, por questões de confidencialidade e concorrência de mercado, foi constituída em 1993 por um processo de aquisição de uma subsidiária de uma multinacional Americana.

No decurso de 2007, a ABA encontrava-se a estudar a sua reestruturação, quer em termos estratégicos, como de reposicionamento no mercado das TI, obrigando esta reestruturação a uma própria reestruturação interna da organização.

A ABA dedicava-se essencialmente à execução de projectos com infraestruturas inteligentes (sistemas, redes e comunicações).

A empresa possuía um forte *know-how* no desenho, concepção, implementação e manutenção posterior das infraestruturas de sistemas, redes e comunicações complexas instaladas.

Em Dezembro de 2007 a empresa tinha cerca de 200 colaboradores, um volume de negócios a rondar os 65 milhões €uros e um resultado antes de impostos - RAI de 3,2 milhões de €uros.

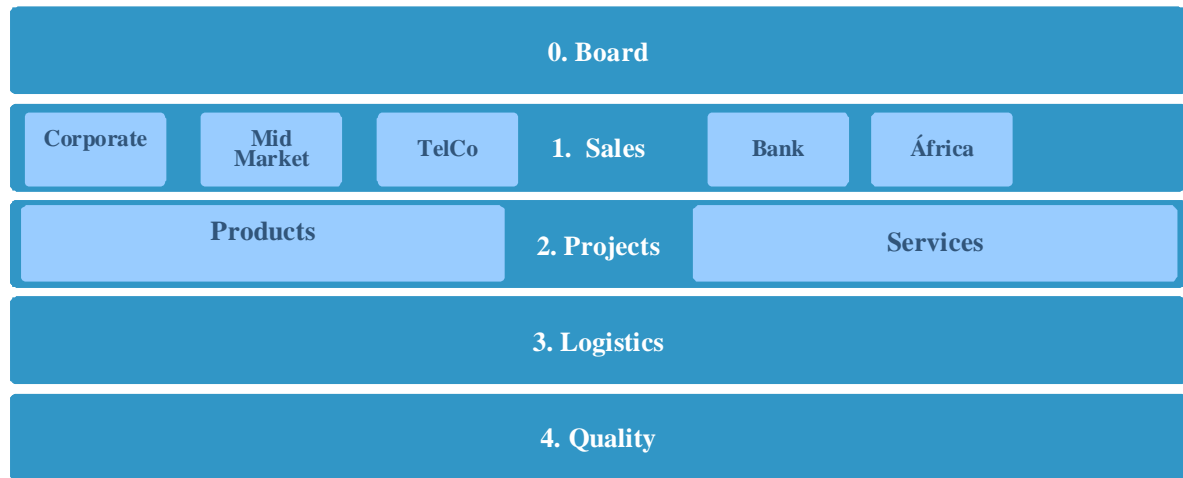
Como estavam estruturados?

A ABA encontrava-se inserida no maior grupo empresarial português a operar no mercado das TI, o qual já possuía em 2007 um centro de serviços partilhados, onde eram executadas todas os serviços não *core*, de suporte ao negócio como sendo:

- Serviços Jurídicos;
- Serviços de Marketing e Comunicação;
- Gestão Administrativa de Recursos Humanos;
- Gestão Financeira;
- Gestão da Infra-Estrutura Informática de Suporte ao Negócio.

Pelo que na entidade jurídica ABA só se encontravam funções directamente relacionadas com o negócio.

A ABA encontrava-se em 2007 dividida pelos seguintes departamentos:



I. Organigrama de Gestão da ABA em 2007

0. Board

No *board* encontravam-se essencialmente reunidas as questões estratégicas, exercidas por um administrador não executivo que acompanhava a evolução da empresa e o seu enquadramento no grupo de forma mais macro, enquanto que, as questões decisivas de negócio eram acompanhadas mais de perto por um administrador executivo.

Este último, acompanhava diariamente a actividade da empresa e a monitorização dos principais indicadores da organização que mais o preocupavam, como o volume de negócios - VN e a contribuição operacional de cada segmento de vendas.

Todas as questões estratégicas, nomeadamente o plano estratégico e o plano operacional eram definidos de forma global para o grupo em termos centrais para todas as empresas. Pelo que os gestores operacionais da ABA nesta matéria não tinham grande interferência directa, a não ser os administradores responsáveis pela ABA (*board*) que faziam a ligação directa desta à holding.

1. Sales

A função de vendas tinha um papel preponderante na estrutura e funcionamento da companhia, estando a mesma segmentada por 5 mercados distintos, consoante o cliente final e a geografia dos mesmos:

O mercado do *corporate* trabalhava essencialmente empresas de grande dimensão e entidades públicas. Caracterizava-se por um volume de negócios elevado, por prazos médios de recebimentos por norma acima dos 90 dias e com uma equipa comercial de cerca de 9 colaboradores.

O *mid market*, trabalhava com clientes de pequena/média dimensão onde poderiam acontecer negócios desde 50 € até projectos com volumes de negócio na ordem dos 300/500 mil €uros. Era o mercado que contava com a maior força de vendas da empresa com uma equipa de 5 vendedores no norte do país e cerca de mais 5 a trabalharem na zona sul.

Os prazos médios de recebimento eram sempre largamente ultrapassados e por norma os problemas de cobrança e processos judiciais em curso eram uma constante.

A sua carteira de clientes era bastante vasta tendo no final de 2007 cerca de 200 contas de clientes nomeadas.

O mercado dos *telco*, assim designado por conter como principais clientes os grande operadores de telecomunicações do mercado português: PT Comunicações, TMN, Vodafone, TV Cabo (actual Zon), era o mercado que gerava maior volume de negócio à empresa, com a uma carteira de clientes bastante reduzida, mas sempre com margens bastantes “esmagadas”.

Os operadores tinham um forte poder comercial, obrigando a empresa muitas vezes a entrar em projectos com margens bastante baixas, mas por norma com uma grande visibilidade e notoriedade em termos de mercado e de tecnologias apresentadas.

A *bank*, era o mercado por excelência onde se encontravam todos os clientes do sector bancário e segurador. Era um mercado com um volume de negócios simpático e onde as margens eram sem dúvida as mais interessantes, para além de que este mercado contava com uma equipa comercial bastante reduzida, cerca de 2 colaboradores, fazendo com que a sua contribuição operacional fosse bastante atractiva.

O mercado africano, não tinha no final de 2007 grande expressão em termos de negócio. Contava unicamente com um comercial que cobria o mercado Angolano e Moçambicano e era considerado como um mercado promissor e com elevado potencial futuro de rentabilidade, no entanto não tinha grande expressão quando comparado com os outros segmentos de vendas da companhia.

A tabela abaixo apresenta o volume de negócios e a contribuição operacional de cada segmento de vendas:

	Volume de Negócios		Contribuição Operacional		
	2006	2007	2006	2007	
Corporate	26.280.581 €	22.080.007 €	Corporate	2.926.235 €	1.673.822 €
Mid Market	9.735.380 €	11.346.531 €	Mid Market	663.584 €	866.891 €
Telco	19.553.211 €	18.203.763 €	Telco	2.151.627 €	1.110.240 €
Bank	*	11.646.601 €	Bank	*	1.590.336 €
África	**	1.552.955 €	África	**	-190.072 €
	55.569.173€	64.829.859€		5.741.446 €	5.051.217 €

*Este segmento não existia isoladamente, o negócio encontrava-se no mercado *corporate*.

** este segmento não existia.

II. Volume de Negócios e Contribuição Operacional por Segmentos de Venda

Fonte. Elaborado a partir da demonstração de resultados por segmentos da ABA

Cada um destes mercados tinha um responsável comercial que controlava a sua equipa e os negócios exercidos pela mesma. Semanalmente existiam reuniões de vendas com cada uma destas equipas em que se abordavam essencialmente questões de negócios em curso, potenciais oportunidades de negócio e questões de recebimentos.

Esta equipa fazia essencialmente um papel comercial de prospecção, detecção de oportunidades de venda e concretização das mesmas.

Os seus responsáveis geriam uma *pool* de custos relacionados com a sua equipa, questões comerciais como volumes de facturação, prazos de recebimento e níveis de desconto, mas sempre em consonância com a equipa de projecto, ou seja, a equipa comercial não tinha total autonomia para fixar prazos de recebimento e descontos a clientes.

2. *Projects*

A área de projectos, assim designada por ter a seu cargo a execução e concretização dos projectos vendidos pelo departamento de *sales*, tinha essencialmente duas grandes áreas, vulgarmente designadas por produtos e serviços.

A organização tinha uma visão bastante distinta entre aquilo que eram produtos, daquilo que era a execução dos serviços, pelo que em termos de análise de rendibilidade ambas as áreas eram sempre segregadas.

A área de produtos caracterizava-se essencialmente pelo volume e pelas margens brutas a rondar os 11%-12%, enquanto que na área de serviços eram agrupados os negócios decorrentes das instalações da área de produto e os serviços inerentes à posterior manutenção dos mesmos, com margens brutas agregadas, na ordem dos 40%.

A área de produtos aglomerava essencialmente uma equipa de gestão de produto e *design* das infraestruturas. Esta equipa tinha a seu cargo uma função de *design* e selecção das tecnologias mais apropriadas aos projectos dos clientes.

Trabalhavam muitas vezes em equipa com a função de *sales*, nomeadamente na fase de proposta, percepção das necessidades do cliente, na selecção das tecnologias mais apropriadas e na própria apresentação e negociação da proposta, essencialmente nas de cariz mais técnico.

Para além desta função de *design* esta área era também responsável pela negociação junto dos fornecedores das condições inerentes à aquisição das mercadorias e à optimização das mesmas.

Era uma equipa constituída por cerca de 12 colaboradores.

Em termos analíticos nesta área eram essencialmente registados os custos e proveitos decorrentes desta actividade, que se consideravam relativamente estáveis. Na grande maioria das vezes, após a entrega das mercadorias nos clientes, estes proveitos e custos eram logo reconhecidos, ficando a primeira parte do projecto referente à componente de produto concluída.

No que concerne à área de serviços, era uma área bastante mais vasta com cerca de 60 colaboradores. A sua principal função era garantir a execução dos projectos, nomeadamente através da instalação das mercadorias que se encontravam na área designada de produto e da prestação de serviços necessária à execução do projecto.

A diversidade de competências nesta área era bastante distinta, o que fazia com que a mesma possuísse a maior *pool* de recursos da organização, com os mais diversos *know-how's* tecnológicos. A grande maioria destes colaboradores eram todos bastante técnicos e com pouco perfil de gestão, pelo que a gestão e acompanhamento dos projectos do ponto de vista de rentabilidade era inexistente.

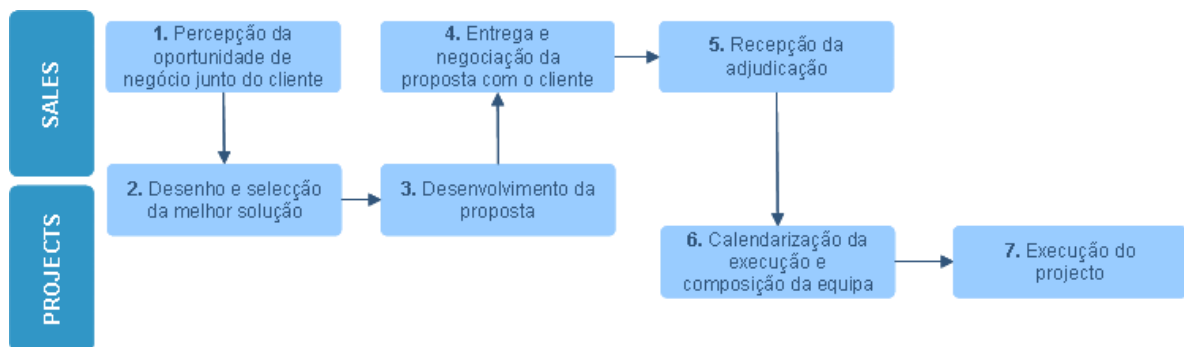
Do ponto de vista analítico esta área incorporava um conjunto de proveitos e custos relacionados com a execução dos serviços, nomeadamente o custo das horas dos seus colaboradores, as quais constituíam a principal rubrica de custos da secção.

Os responsáveis destas áreas geriam custos, volumes de proveitos em função da sua execução, decisões de investimento relacionadas com a sua actividade operacional, tomavam decisões relativamente a prazos de recebimento e pagamento e níveis de descontos.

Poderemos dizer que a área de projecto era a unidade da companhia por excelência, pois era aqui que se encontravam agrupadas as competências *core* para execução dos mais variados projectos.

Internamente cada projecto era tratado como tal, desde a fase de proposta até à sua execução, tendo cada um deles um gestor de projecto responsável pela sua execução.

Por norma, sempre que se ganhava um projecto percorriam-se as seguintes fases:



III. Resumo do processo interno desde a detecção da oportunidade até à execução do projecto

Fonte: Elaborado a partir do manual de processos internos da ABA

Toda a empresa utilizava o conceito de projecto, mas unicamente do ponto de vista técnico e de execução, pois em termos de rendibilidade ninguém conseguia aferir a rendibilidade real de um projecto.

Na fase de desenvolvimento da proposta era feito um orçamento para o projecto, pelo elemento que ficava responsável pela sua execução, no entanto, o mesmo não era monitorizado de forma a se poder acompanhar a sua execução, nem sequer existia algum sistema onde esta informação estivesse compilada.

Pelo que era impossível medir ou controlar rendibilidades de projectos e desempenhos de gestores de projectos, que mais não eram que colaboradores responsáveis simplesmente pela

execução técnica dos mesmos, os quais não tinham qualquer sensibilidade às questões de recebimento e pagamento, originando muitas vezes situações de projectos em que tínhamos pagamentos a fornecedores a 30 dias, mas acordos com clientes para recebimentos a 120 dias, criando situações de tesouraria deficitária.

A documentação e arquivo de suporte ao projecto variava consoante o gestor de projecto responsável. Não existiam regras claras de documentação.

A empresa não sabia quais eram os clientes e projectos que mais contribuía para o seu resultado, havia simplesmente percepções de que este ou aquele projecto teriam sido rentáveis, mas certezas e informações para quantificar estas percepções eram inexistentes.

Dentro desta área eram essencialmente executados projectos de instalação de um determinado produto, o qual tinha um prazo de garantia em norma 2 anos em que a mesma área dava suporte à resolução dos incidentes. No entanto, se existisse algum problema técnico com o produto que fosse da responsabilidade do próprio fabricante era feito um *back-to-back* com o mesmo, passando a obrigação de substituição ou reparação para o fabricante.

Na grande maioria das vezes após o término deste período, o próprio cliente queria efectuar uma extensão da garantia para os equipamentos instalados, pelo que a ABA tinha uma área especializada na manutenção após o término da garantia, efectuando contratos de manutenção com os próprios clientes, e prestando-lhes assistência sempre que necessário.

Esta área de negócio suspeitava-se que seria bastante rentável pois muitas vezes eram feitos contratos com clientes nos quais nunca tínhamos feito qualquer intervenção, no entanto, o inverso também acontecia. Mas como este negócio não se encontrava segmentado não conseguíamos aferir a sua verdadeira rentabilidade, nem o desempenho do seu gestor responsável.

A informação financeira existente só nos dava a margem bruta da área de produtos e serviços, aglomerando a totalidade dos serviços prestados.

3. Logistics

Nesta área da organização encontravam-se um conjunto de cerca de 20 colaboradores que sustentavam administrativamente o negócio.

Esta área era essencialmente responsável por garantir os processos de compra e venda, no entanto, sem qualquer papel activo na definição dos respectivos preços de compra/venda.

Este conjunto de colaboradores tinha essencialmente como principais funções:

- Formalizar pedidos de compra a fornecedores de acordo com as condições negociadas pela equipa de gestão de produto, muitas vezes através de plataformas na *web* ou então directamente em programas de fabricantes com os quais existia uma relação de dependência bastante forte;
- Recepcionar as mercadorias e proceder ao seu armazenamento e posterior despacho para o cliente/projecto de acordo com as indicações do gestor do projecto;
- Monitorizar a proposta/execução, por forma a garantir o plano de facturação acordado com o cliente;
- Gestão e armazenamento do *stock*;
- Gestão de toda a documentação de suporte ao projecto desde a fase de proposta até ao auto de aceitação por parte do cliente;

Esta secção era uma unidade de suporte ao negócio *core*. O seu director era responsável pela gestão dos custos da sua equipa e obviamente por índices de serviço prestados aos outros departamentos.

Os outros departamentos queixavam-se do nível de serviço prestado por esta área nomeadamente no que respeitava ao processo de facturação muitas vezes feito de forma pouco consciente originando à posterior problemas com os clientes e necessidade de emissão de notas de crédito, bem como, a demora na aprovação das respectivas facturas de compras dos fornecedores, fazendo com que as mesmas não fossem pagas nos *timings* acordados.

4. Quality

Nesta área encontrava-se uma equipa com cerca de 4 colaboradores que suportavam o desenho e optimização dos processos internos da organização, para além de garantirem a ocorrência dos processos de certificação do SGQ - Sistema de Gestão da Qualidade em conformidade com a norma EP ISSO 9001:2000.

4. Apuramento dos Resultados Financeiros

O modelo financeiro de apuramento de resultados era focado na área de *sales*, encontrando-se orientado para a medição da performance da organização pelos segmentos de vendas: *corporate, mid market, telco, bank* e África.

O conceito de centros de responsabilidade estava um pouco desvirtuado, existindo sim áreas/departamentos com determinadas funções na organização, mas a sua eficiência não era medida, nem o seu desempenho se reflectia na avaliação dos seus gestores de forma clara e objectiva.

O modelo estava montado com o intuito de medir a performance da estrutura comercial, pelo que a lógica era tentar repartir todos os custos existentes na organização a cada um dos segmentos de vendas, criando uma matriz mercado/execução do género do que se mostra abaixo:

	Corporate	Mid Market	Telco	Bank	África
Vendas de produtos					
Custo da venda de produtos					
<i>Margem bruta de produtos</i>					
Prest. Serviços					
For. Serviços Externos					
Custos de Colaboradores					
<i>Margem bruta de serviços</i>					
Custos da Estrutura Comercial					
Custos da Estrutura Logística					
Custos da Estrutura de Qualidade					
<i>Contribuição operacional do Segmento</i>					

IV. Estrutura da Demonstração de Resultados por Segmentos de Venda

Fonte: Demonstração de resultados por segmento da ABA

A componente de proveitos era devidamente imputada à área de produtos ou serviços e cruzada matricialmente com o respectivo mercado, no entanto, a componente de custos directos ou indirectos, era repartida de acordo com uma taxa de alocação definida em sede orçamental no início de cada ano.

Esta taxa de alocação definida no início de cada ano, era sempre alvo de imensas discussões por cada um dos responsáveis dos segmentos de vendas, que tinham objectivos em função das margens operacionais do seu segmento.

A lógica utilizada pelo *board* para definição destas taxas era a alocação dos custos em função dos proveitos orçamentados, ou seja, quanto mais proveitos um segmento tivesse mais custos teria que absorver.

Assim sendo, mensalmente eram imputados a totalidade dos custos reais em função das taxas definidas em sede orçamental, independentemente se esse segmento tinha ou não atingido o volume de proveitos com que se tinha comprometido em orçamento.

Segundo o *board* a ideia era: “premiar aqueles que mais fazem”, ou seja, os segmentos que tinham volumes de proveitos superiores não teriam custos superiores pois as taxas de repartição estavam em função de volumes menores. Por outro lado, aqueles que não atingiam os volumes com que se tinham comprometido em sede orçamental continuavam a suportar custos para volumes não atingidos.

Obedecendo a estas regras mensalmente a área de financeira (controlo de gestão) efectuava uma demonstração de resultados por segmentos de vendas de acordo com a lógica acima descrita.

A lógica era imputar a cada um dos segmentos de vendas os custos e proveitos directamente relacionados com o negócio *core*, nomeadamente os que advinham do custo da própria estrutura comercial eram direccionados a cada segmento sem serem alvo de qualquer repartição, no entanto, os custos da área de projecto (produtos e serviços), os custos da equipa logística e da qualidade, eram sempre repartidos de acordo com a chave definida.

Ficavam fora desta repartição os custos que estavam relacionados com o *board*, os resultados financeiros e extraordinários, e os chamados custos das áreas centrais que mais não eram que os custos debitados pelo centro de serviços partilhados do grupo que englobavam os serviços de: marketing, jurídico, financeiro, recursos humanos e apoio informático aos sistemas e ferramentas disponibilizados pela organização.

Sistemas Informáticos de Suporte

Como sistema de suporte ao negócio a empresa utilizava uma ferramenta designada de Sibel, onde eram controladas as execuções técnicas dos projectos e onde se encontrava alguma documentação de suporte ao mesmo em formato digital, no entanto, na maioria das vezes esta informação não estava actualizada e/ou completada.

Como sistema logístico de gestão de stock's, processamento de compras e emissão de facturas a empresa utilizava o ERP (*enterprise resources planning*) comum ao grupo, o SAP - *Systems Applications and Products*.

O SAP era também o sistema de informação por excelência da área financeira, *controlling* e recursos humanos.

Todas as transacções eram processadas em SAP e sempre que eram contabilizadas eram associadas a um código de ordem interna.

Estas codificações permitiam identificar qual o departamento ao qual se deveriam alocar as respectivas transacções, permitindo agregar a informação por departamento.

As componentes de proveitos eram direccionadas facilmente a cada um dos segmentos de vendas, no entanto, a componente de custos devido à sua enorme diversidade e falta de algum controlo efectivo sobre os recursos era difícil fazer a sua repartição pelos respectivos segmentos, pelo que estes custos eram repartidos de acordo com as chaves de repartição definidas em sede orçamental.

No final de cada mês a área de *controlling* retirava do sistema SAP uma listagem com todas as transacções processadas nesse mês e construía uma demonstração de resultados por segmentos, de acordo com os critérios definidos acima.

Esta demonstração de resultados obedecia a uma forma pré-definida pelo *board* e era construída através de inúmeras fórmulas e critérios de repartição em folhas de Excel, e feita de forma totalmente manual pelo *controller*.

5. Avaliação e Monitorização da Performance

Antes do início de cada ano era feito um orçamento anual para a ABA, o qual servia de base à definição de objectivos para cada uma das áreas.

O orçamento era feito pela área de *controlling* com os inputs do negócio, e basicamente resumia-se a uma demonstração de resultados por segmentos similar à que era construída mensalmente com dados reais.

Esta demonstração de resultados feita de forma manual em folhas de Excel era a ferramenta por excelência de definição de objectivos em sede orçamental, e conseqüente monitorização e avaliação dos mesmos, permitindo mensalmente efectuar-se o controlo orçamental e avaliação dos objectivos.

A negociação destes objectivos era realizada anualmente em sede orçamental pela administração com cada um destes directores, que conseqüentemente descentralizavam os mesmos nas suas equipas. Esta fase de negociação entre os vários elementos da hierarquia acontecia de forma muito informal, apesar de muitas vezes ser bastante dura do ponto de vista de definição de objectivos numéricos, no entanto, pode dizer-se que havia uma grande abertura entre todos os níveis hierárquicos da ABA, o que facilitava bastante o processo negocial.

Os segmentos de vendas tinham objectivos em função de volumes e contribuições operacionais de cada segmento, enquanto que a área de projecto tinha objectivos em função de volumes de negócio e margens brutas de serviços/produtos.

A área de qualidade e logística, não tinham objectivos directamente quantificáveis quanto ao negócio da empresa, a sua performance era avaliada de forma mais qualitativa pelo administrador executivo que acompanhava de perto o negócio, nomeadamente estas duas áreas.

Mensalmente após o fecho financeiro e elaboração da referida demonstração de resultados por segmentos por parte do *controller* era feita uma reunião com todos os directores em que se avaliavam os resultados do mês anterior e se tentavam encontrar respostas para os números apresentados.

Durante o decurso do mês nenhum destes directores se preocupava com o seu desempenho, ou tão pouco tentava monitorizá-lo, a não ser nas áreas de vendas em que eram monitorizados essencialmente volumes de negócios potenciais e/ou já adjudicados.

Quando os números iam ao encontro daquilo que estava definido em sede orçamental ninguém os questionava. No entanto, quando o inverso acontecia existiam discussões entre os diversos responsáveis, sobre as quais não se conseguiam retirar conclusões, ou apurar responsabilidades pela não execução.

A área de vendas acusava a área de projecto por não ser eficiente na sua execução, e por os seus segmentos suportarem custos que não correspondiam à sua componente de proveitos.

Poderemos dizer que a monitorização dos objectivos planeados/executadas era feita numa base mensal, sempre com um *delay* de aproximadamente 15/20 dias após o fecho do mês anterior, no entanto, esta avaliação só tinha impactos em termos remuneratórios nos colaboradores no ano seguinte. Ou seja, era necessário primeiro executar os 12 meses de trabalho, depois passava-se à fase de aferição (orçamento/real) e logo se conclui quais os prémios a pagar a cada um dos colaboradores em função da concretização dos objectivos.

Todos os colaboradores da ABA tinham no seu pacote salarial uma componente monetária remuneratória variável em função dos objectivos definidos em sede orçamental, ou seja, consoante o seu desempenho ao longo do ano assim seria o seu prémio remuneratório a receber no início do ano seguinte.

Estes prémios não tinham qualquer sazonalidade, pelo que um elemento da equipa comercial poderia estar sem negócio durante 6 meses e concretizar os objectivos que lhe tinham sido definidos nos últimos 6 meses do ano. Estava também definido que o cumprimento dos objectivos não tinha um valor máximo, ou seja, se o colaborador atingisse os seus objectivos a 200% recebia o seu prémio a 200%, não havendo um limite máximo a partir do qual o crescimento do seu prémio parasse.

6. Identificação e Definição do Problema

Depois de assistir a várias reuniões de gestão, onde se monitorizavam os objectos da organização e em especial de cada uma das áreas, era claro para mim que o actual sistema de controlo de gestão e monitorização da performance de cada uma delas teria que ser alterado. Pois caso contrário nunca conseguiríamos atribuir responsabilidades aos seus gestores e

continuaríamos a assistir a discussões improdutivas e inconclusivas sobre o *owner* do problema.

O mercado do *Corporate*, estava a ter um ano muito difícil e estava abaixo dos seus objectivos em termos de volumes mas continuava a suportar custos em função de volumes de vendas orçamentados.

O seu responsável dizia que não percebia qual era a lógica deste sistema, e dizia inúmeras vezes nas reuniões: “o mercado da banca conseguiu no início do ano um orçamento de volume relativamente baixo, mas no decorrer de 2007 ganhou o projecto de implementação e ligação da rede de balcões do Banco ACD.

Consome imensos recursos da área de serviços e quem suporta cerca de 50% destes custos, sem os utilizar é o meu mercado!

Sempre que preciso de recursos técnicos para os meus projectos, muitas vezes eles não existem, pois estão alocados aos projectos da banca. Eu estou claramente a ser prejudicado! Alguém me consegue explicar a lógica desta distribuição de custos?”

Sempre que era questionado pela sua performance, o director comercial do mercado do *Corporate*, respondia com a questão acima, desculpando-se pela sua má performance devido à imputação de custos indevidos ao seu segmento.

Esta situação era clara para mim e para o próprio *board*, que no final do 3º trimestre de 2007 após inúmeras “reclamações” do responsável comercial do mercado do *corporate*, solicitou à área de *controlling* a elaboração de uma demonstração de resultados por segmentos, com a distribuição dos custos não em função das percentagens definidas em sede orçamental, mas em função do volume de proveitos reais de cada um dos segmentos, chegando-se a conclusões contrárias.

Após a realização desta nova demonstração de resultados por segmentos, a performance e o *ranking* de cada um dos mercados alterou-se e aí o *board* percebeu que realmente o director comercial do *Corporate* tinha razão na questão que levantava, e que o segmento da banca estava claramente a ser beneficiado.

Era claro para todos que algo teria que mudar, e que não poderíamos continuar a medir a performance dos nossos gestores desta forma.

Foi nessa altura que a administração da empresa percebeu que ao actual sistema de medição da performance dos segmentos não era justo e que decorrente do mesmo tinha criado um problema interno com o responsável do mercado do *Corporate*, que se encontrava totalmente desmotivado, pois dificilmente conseguiria atingir os seus objectivos para o ano de 2007 e questionava a sua continuidade na organização.

Para além deste problema era também claro para o *board* a necessidade de mudança não só ao nível do sistema de controlo de gestão existente como também ao nível da direcção de quem o criou.

Nesse sentido, a administração do grupo tendo consciência da necessidade de mudança quer ao nível da própria gestão operacional do negócio como do próprio sistema de controlo de gestão e monitorização da sua performance, tomou a decisão de afastar o actual administrador executivo e de levar a bom porto uma reestruturação da ABA, começando por promover uma alteração na própria composição do *board*.

7. Para onde queremos ir? - Definição dos Objectivos Estratégicos

A empresa em questão tinha no decurso de 2007 uma oferta muito bem focada na área de infraestruturas inteligentes (sistemas, redes e comunicações), quer ao nível de desenvolvimento de projectos, como de serviços de integração e manutenção.

Sendo pretensão da nova administração que agora iniciava funções, preparar algumas fusões de negócio da ABA com outras empresas do grupo, nomeadamente empresas de serviços de *outsourcing* para o início de 2008 com o objectivo de:

- criar uma oferta mais abrangente e consolidada que possibilitasse aumentar a resiliência a ciclos de mercado e oscilações de rentabilidade e uma diminuição de alguns custos com o aproveitamento de sinergias resultantes desta fusão ao nível da função pré-venda e venda;

Mas para além destes objectivos estratégicos directamente relacionados com a fusão de negócio que se pretendia operar no decurso de 2008, a administração ainda definiu, como não menos importantes os seguintes objectivos:

“Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e da Criação de Valor” – Caso Pedagógico

- crescimento no volume de negócios de serviços, privilegiando mesmo uma alteração na composição do portfólio, diminuição do volume de produtos por serviços com margens mais atractivas, tendo em vista a uma melhoria da rentabilidade e sustentabilidade do negócio;
- definição e implementação de um novo sistema de controlo de gestão, avaliação e monitorização da performance.

Podem então resumir-se como principais objectivos estratégicos para a ABA em 2008, os seguintes:

OBJECTIVOS ESTRATÉGICOS	FINALIDADE
<ul style="list-style-type: none">- Fusões de negócio- Crescimento do volume de serviços- Implementação de um novo SCG	<ul style="list-style-type: none">-Optimização da estrutura, permitindo uma redução de custos ao nível da pré-venda e venda;-Aumento da rentabilidade e sustentabilidade do negócio;- Foco na rentabilidade dos principais clientes/projectos;- Responsabilização dos nossos gestores;- Avaliação e monitorização da performance.

V. Objectivos Estratégicos da ABA para 2008

Fonte: Elaborado a partir da apresentação 2007-123 da ABA

8. Como vamos lá chegar? - Definição das Questões a Solucionar

Após a definição dos objectivos estratégicos que a nova administração queria ver concretizados, cabia a esta equipa ocupar-se não com os objectivos de alteração do portfólio de negócio, nomeadamente a alteração da componente de produtos por serviços com margens mais atractivas, mas sim de definir um novo sistema de controlo de gestão que respondesse às falhas do actual e que fosse ao encontro dos objectivos estratégicos definidos, nomeadamente medir a rentabilidade e sustentabilidade dos negócios.

Era evidente que o actual sistema de controlo de gestão e avaliação da performance não respondia às questões estratégicas fundamentais, como o foco na rentabilidade dos principais

clientes e projectos, uma vez que a empresa nem sequer sabia quais eram os clientes e projectos que mais contribuía para o seu resultado.

A empresa operacionalmente organizava-se pela execução de projectos, mas em termos de análise de rentabilidade e avaliação de desempenhos dos gestores, essa informação era inexistente.

Não existindo esta informação era impossível à empresa saber para onde deveria investir o tempo dos seus recursos, para onde deveria caminhar, que tipo de projectos se deveria esforçar para vender, qual o tipo de serviço que maior rentabilidade lhe oferecia: a instalação ou a manutenção? Quem deveria responsabilizar pela não execução?

Por forma a orientar o trabalho na definição do novo modelo de controlo de gestão para a ABA, no capítulo seguinte irei fazer uma breve apreciação teórica sobre alguns conceitos fundamentais à definição de um modelo de controlo de gestão e no capítulo C tentarei responder às questões que se colocam abaixo:

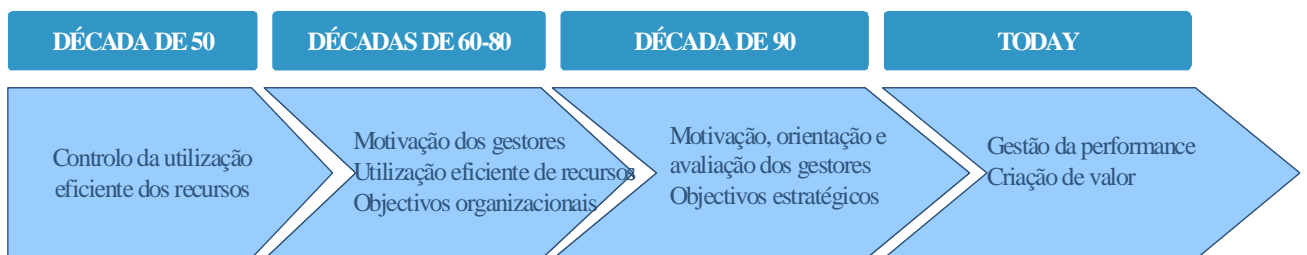
1. Tendo em conta os princípios fundamentais de um SCG efectue uma análise crítica ao actual modelo de controlo de gestão da ABA, efectuando para o efeito uma comparação entre o mesmo e os objectivos estratégicos da companhia.
2. Sintetize os actuais instrumentos de controlo de gestão da ABA.
3. Efectue o organograma que em seu entender mais se adequa ao novo modelo de controlo de gestão que se pretende vir a implementar na ABA, identificando os centros de responsabilidade, a sua missão e objectivos.
4. Defina um modelo de segmentação da informação financeira e apuramento de resultados, que responda às questões estratégicas da ABA.
5. Defina métricas de avaliação financeira e não financeira para cada um dos CR e correlacione-as com o sistema de avaliação e monitorização da performance.
6. Defina formas de *reporting* e monitorização desta informação.

PARTE B - NOTA PEDAGÓGICA

Antes de proceder à resposta das questões colocadas no capítulo anterior, efectuei uma revisão da principal literatura sobre estas temáticas, de forma a encontrar as melhores alternativas para as questões levantadas.

No entanto, é importante referir que este capítulo se trata de um resumo dos principais temas considerados relevantes para o enquadramento e resolução do caso, não tendo o mesmo dispensando a leitura de outras bibliografias consideradas relevantes.

9. Evolução do Controlo de Gestão



VI – Evolução do Âmbito do Controlo de Gestão

Fonte: Elaboração própria

O controlo de gestão tem sofrido ao longo dos anos alterações quanto ao seu âmbito de actuação dentro das organizações e ao que se deve esperar desta doutrina do saber ao serviço de uma organização.

Até ao início da década de 60, a tónica do controlo de gestão estava essencialmente no controlo e utilização eficiente dos recursos, como uma consequência do desenvolvimento da grande maioria dos sistemas contabilísticos desenvolvidos durante a IIª Guerra Mundial.

No final da década de 60 inícios dos anos 70, Anthony vêm definir o controlo de gestão como o processo através do qual os gestores garantem que os recursos são obtidos e utilizados eficazmente e eficientemente, de forma a atingirem os objectivos organizacionais.

Já na década de 80, em 1984 na sua publicação *Management Control Systems*, Anthony introduz na sua visão do controlo de gestão a importância dos factores comportamentais, colocando ênfase na motivação dos gestores em prol do alcance dos objectivos organizacionais.

Em 1987, Johnson e Kaplan na sua publicação *Relevance Lost* intensificam a importância das alterações nos sistemas de contabilidade de gestão, dando primazia à introdução de factores de análise comportamental.

Nos anos 90, Anthony e Govindarajan, redefinem o controlo de gestão como o processo através do qual os gestores influenciam os outros membros da organização, de modo a implementarem as estratégias organizacionais. Chamam à atenção do papel do controlo de gestão para a implementação das estratégias e para a sua posição mediana entre a formulação estratégica e a sua implementação.

Esclarecem claramente que o papel do controlo de gestão está em implementar o planeamento estratégico, conseguindo operacionalizar os objectivos estratégicos junto dos gestores descentralizados no controlo das suas operações.

Enquanto o planeamento estratégico se preocupa com as grandes linhas gerais de desenvolvimento da organização no médio e longo prazo, o controlo de gestão concentra-se no curto prazo, definindo programas, orçamentos e monitorizando a obtenção de objectivos intercalares junto dos seus gestores. (Anthony e Govindarajan 2007)

Por forma a tornar coerentes os objectivos estratégicos da organização com os interesses próprios e individuais dos gestores que a compõem, começam a surgir ainda nos anos 90, a par com os tradicionais instrumentos de controlo, instrumentos de cariz comportamental, com o intuito de garantir que uma boa decisão do gestor se reflecte numa óptima decisão para a organização e que todos estão alinhados em prol dos mesmos objectivos.

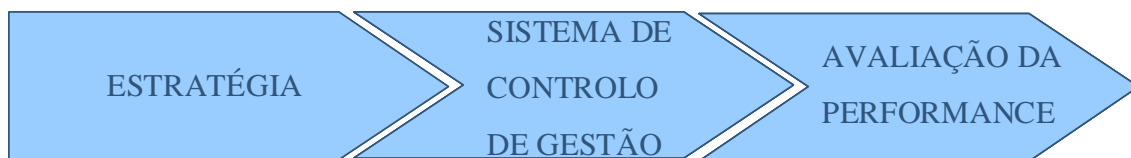
Eric Flamholtz (1996), in European Management Journal, refere que as principais funções do controlo de gestão são:

- *Goals emphasis*: criar mecanismos que motivem as pessoas a estarem focadas nos objectivos da companhia, por forma a que todos caminhem em prol dos mesmos objectivos;

- *Organizational integration*: estabelecer formas de comunicação e *report* que garantam a integração de todas as unidades na companhia;
- *Autonomy with control*: descentralização das operações do dia a dia nos mais diversos gestores, dando-lhes autonomia mas garantindo a existência de mecanismos que garantam o seu alinhamento com a organização como um todo;
- *Implementation of strategic planning*: criar mecanismos que permitam a implementação estratégica de acordo com o estabelecido nos planos, ajudando os gestores a encontrarem os melhores caminhos.

É assim que na década de 90, o controlo de gestão se mune de um conjunto de instrumentos que lhe permite atribuir maior responsabilidade aos gestores operacionais, descentralizando a tomada de decisões, mas munido de um conjunto de instrumentos comportamentais, vocacionados para a avaliação da performance desses gestores.

A ênfase do controlo de gestão, passou então para a gestão da performance, e para a criação de valor nas suas múltiplas perspectivas, através da identificação das actividades geradoras de valor e na construção de informação de apoio à tomada de decisão.

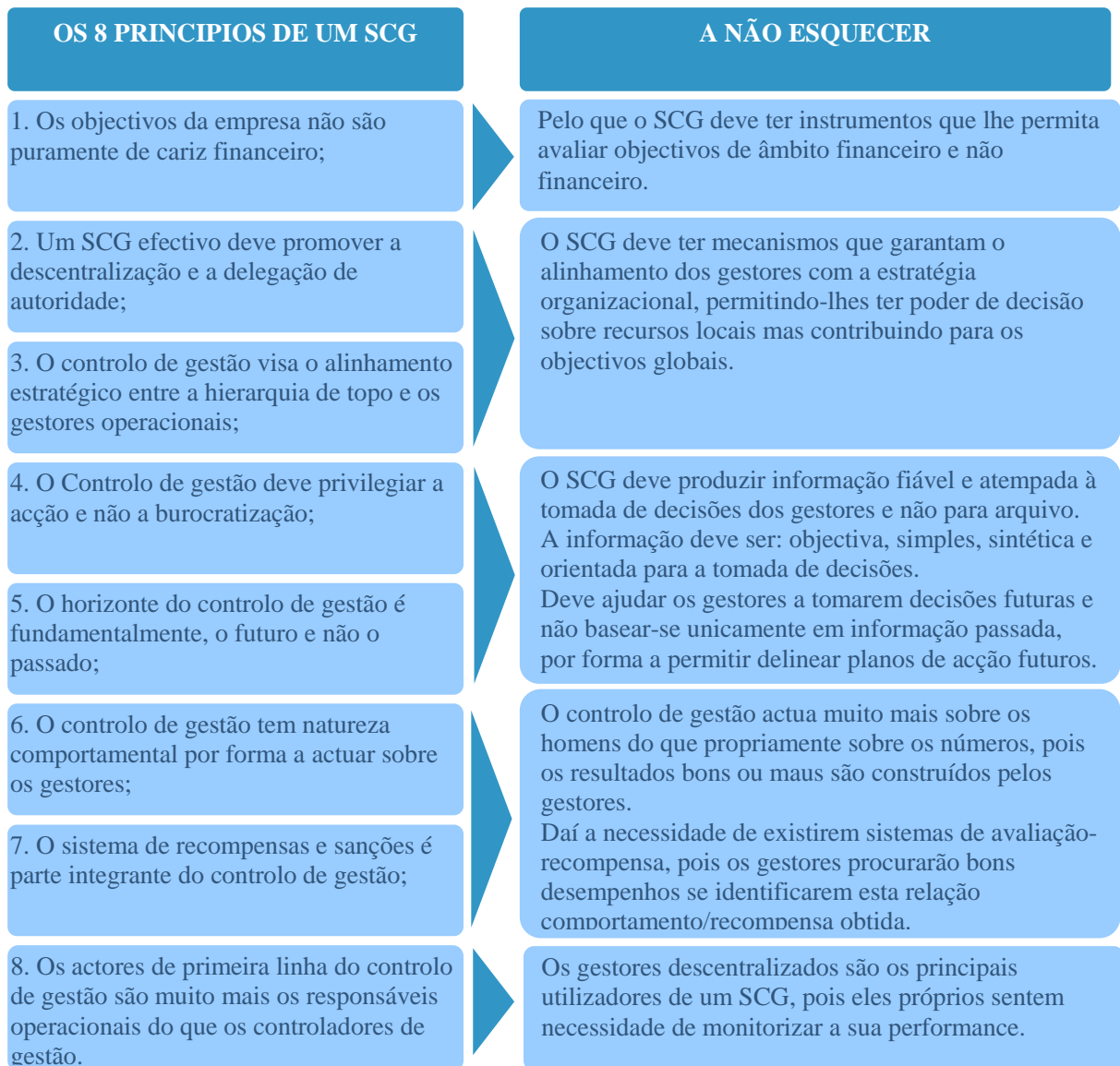


Neste âmbito, a avaliação da performance mostrou ser a área de intervenção de excelência do controlo de gestão, como instrumento de orientação comportamental e implementação estratégica.

A função controlo passou para segundo plano e o enfoque passou para avaliação do desempenho nas suas múltiplas perspectivas de análise.

10. Princípios Fundamentais de um Sistema de Controlo de Gestão

Jordan *et al.* (2007) sistematizaram os 8 princípios básicos a ter em conta na construção de um sistema de controlo de gestão como sendo:



VII. Os oito princípios do controlo de gestão.
Fonte: Elaborado a partir de Jordan *et al.* 2007

11. Instrumentos do Controlo de Gestão

Para responder aos mais variados clientes do controlo de gestão, Jordan *et al.* (2007), sintetizaram os instrumentos do controlo de gestão em 3 grupos consoante a finalidade dos mesmos:

- instrumentos de pilotagem
- instrumentos comportamentais
- instrumentos de diálogo.

Instrumentos de Pilotagem

Como o próprio nome indica, tratam-se de instrumentos macro que permitem “pilotar” uma organização, ou seja, fixar objectivos, planear e monitorizar resultados num primeiro nível de análise. Segundo, Philippe Lorino, (1997) pilotar consiste no desdobramento da estratégia num primeiro nível de análise.

Servem como um painel de controlo das actividades já executadas, dando uma visibilidade das acções correctivas a tomar em função das previsões efectuadas.

Estes instrumentos são o primeiro meio de descentralização a cada unidade, sector, divisão definindo-se planos de actividade, recursos disponíveis e *timings* de execução para os mesmos. Permitem avaliar desempenhos comparando as previsões iniciais com os dados reais num determinado período de tempo.

Dentro deste primeiro grupo de instrumentos ao serviço do controlo de gestão destacam-se os seguintes produtos:

O **plano operacional**, deve ser efectuado com o intuito de analisar a viabilidade do plano estratégico de longo prazo (5 anos), efectuando para isso a descrição das acções e a sua quantificação no médio prazo (3 anos).

Pretende-se com esta análise enumerar as políticas a seguir e verificar os recursos necessários para as operacionalizar, efectuando para isso a sua quantificação.

O objectivo é analisar se a estratégia definida em termos macros pode ou não vir a ser realizada, permitindo efectuar ajustamentos à mesma, com vista à sua implementação.

Estas previsões devem ser o resultado de um trabalho descentralizado pelas várias unidades e pelos respectivos gestores que ficam solidários com a realização dos mesmos.

O **orçamento**, não é mais que o desdobrar do plano operacional em tranches anuais (curto prazo = 1ano), entrando num maior nível de detalhe em termos de execução e *timings* da mesma.

A actividade de orçamentação deve ser efectuada até ao nível mais baixo de todas as unidades/departamentos da organização, fixando os seus objectivos de resultados e respectivos planos de acção para que os mesmos possam ser alcançados no ano seguinte.

O resultado deste trabalho de orçamentação, permite que no ano seguinte se possa ir efectuando o chamado controlo orçamental, comparando aquilo que foi financeiramente definido em sede orçamental e o que realmente está a acontecer. Esta análise possibilita a intervenção dos gestores criando medidas correctivas para os desvios apresentados, e avaliando a sua performance face às previsões iniciais, no entanto, sempre á posterior da execução.

Anthony e Govindarajan (2007) e Caiado (2002), consideram o orçamento como uma das ferramentas mais importantes do processo de controlo de gestão, porque permite planificar actividades e recursos necessários, traduzindo-se numa ferramenta de gestão e num instrumento para o controlo e tomada de decisões.

Os *tableaux de bord* e o *balanced scorecard* constituem os instrumentos de acompanhamento e monitorização do plano operacional e do orçamento anual. Servem como uma ferramenta essencial de acompanhamento e monitorização de desempenhos em tempo oportuno à tomada de decisões.

Estes instrumentos para além de elementos de cariz financeiro incluem também elementos não financeiros, pois a performance como se disse atrás não deve ser unicamente medida pela perspectiva financeira. Existe certamente outros objectivos estratégicos que nada têm a ver com os resultados financeiros, como sendo: a qualidade do serviço, a quota de mercado, a satisfação dos colaboradores, taxa de rejeição de produto, etc.

O objectivo destes instrumentos é reunir um conjunto de indicadores de fácil interpretação, com informação financeira e não financeira, essencial e alinhada com os objectivos estratégicos da companhia, que permitam ao gestor de topo, intermédio e operacional tomar decisões no seu âmbito de acção.

Obviamente que a informação deve ser segmentada e apresentada de forma diferente consoante o utilizador e respectivos objectivos, ou seja, a informação disponibilizada por

estes instrumentos para os gestores de topo não é certamente a mesma que a apresentada para o gestor operacional da secção ABC, pois ambos têm interesses e objectivos diferentes, pelo que estas ferramentas devem ser personalizadas aos objectivos de cada secção da organização.

Instrumentos Comportamentais

Os instrumentos comportamentais, visam garantir o alinhamento dos gestores descentralizados com os objectivos estratégicos da empresa, garantindo o seu funcionamento como um todo. Segundo Jordan *et al.* (2007), estes instrumentos permitem *“enquadrar e canalizar as acções dos gestores e decisões na “boa” direcção, isto é, com vista à satisfação dos objectivos da empresa e não somente de objectivos locais e parciais”*.

A descentralização de autoridade e a participação na tomada de decisões obtêm maiores níveis de motivação, empenho e criatividade na formulação e resolução dos mais distintos problemas. Se os gestores se sentirem parte integrante do projecto organizacional eles dão o melhor de si e colocam o seu conhecimento ao serviço da empresa, procurando permanentemente a excelência na sua forma de actuar. (Peters e Waterman, 1987)

De forma a garantir este princípio os instrumentos comportamentais apresentam os seguintes produtos:

Uma organização estruturada por **centros de responsabilidade - CR**, dispõe de uma das principais ferramentas que garante o alinhamento organizacional, e o alcance dos objectivos globais, através da descentralização nos gestores mais operacionais dos objectivos da companhia, dando-lhe liberdade de acção.

Esta descentralização deve ser feita de forma a responsabilizar estes mesmos gestores pela sua actuação, através de incentivos que os levem a agir em prol da satisfação global.

Segundo *Richard Vancil* (1973), a utilização de centros de responsabilidade vem permitir que de forma eficiente: *“each manager in a company has responsibility for a part of the total activity”*, ou seja, que cada um dos gestores operacionais, seja responsável por uma parte da actividade desenvolvida na companhia, contribuindo dessa forma para os objectivos globais.

A necessidade de constituir centros de responsabilidade, advém essencialmente da dimensão e complexidade das empresas e da necessidade de descentralizar de forma responsável as

decisões da gestão de topo nos gestores operacionais, que na grande maioria das vezes dispõe de informação mais oportuna e em menor tempo conseguem tomar decisões mais consistentes com a realidade local.

Da necessidade de motivar e envolver os gestores operacionais na tomada de decisões de forma responsável, permitindo-lhes ter um papel activo e responsável na vida organizacional.

Segundo Caiado (2002), um centro de responsabilidade - CR é uma unidade orgânica descentralizada e dotada de objectivos específicos e de um conjunto de meios materiais e humanos que permitem ao responsável do centro realizar o seu programa de actividade com maior autonomia.

O CR é portador de uma missão, tem objectivos próprios e poder de decisão sobre meios necessários para realizar os seus objectivos.

Sendo o CR, um instrumento de descentralização do poder e simultaneamente responsabilização dos gestores, teremos que subdividi-los consoante os objectivos/responsabilidade de cada centro e conseqüentemente sobre os meios que eles utilizam, ou alternativamente, segundo Anthony e Govindarajan (2007), os CR devem ser classificados segundo a natureza monetária dos inputs/outputs dos mesmos, pelo que definem quatro tipologias de CR:

Revenue Center: são unidades tipicamente de vendas, em que o gestor não tem poder sobre as condições de venda, e o custo do produto/serviço decorrente da sua actividade comercial não está afecto ao centro de proveitos. Também é característica deste tipo de centro a ausência de uma relação directa entre os inputs (custo da equipa comercial) e os output's (vendas efectuadas).

São unidades em que se monitorizam volumes de negócios e se tenta maximizar a utilização dos recursos com o intuito de cumprir orçamentos de custos.

Expense Centers: são unidades em que facilmente conseguimos atribuir um valor monetário aos inputs, mas não o conseguimos fazer relativamente aos produtos/serviços disponibilizados por estes centros.

Os autores ainda distinguem dentro dos centros de despesa dois tipos de centros, consoante a mensuração dos inputs/outputs: no “*engineered expense center*” consegue-se fazer uma

relação entre o valor monetário dos inputs necessários e as respectivas unidades de outputs gerados, ou seja, são produzidos determinados bens/serviços que se conseguem quantificar e relacionar com o valor monetário dos inputs necessários para a sua produção.

Este tipo de unidades refere-se tipicamente a divisões industriais.

Por outro lado, referem-nos a existência dos “*discretionary expense center*”, que mais não são que centros que se caracterizam pela ausência de relação directa entre os inputs utilizados e os outputs gerados, tratam-se por norma de centros que não produzem bens mensuráveis, mas sim níveis de serviços de suporte a outros centros, pelo que o nível de inputs a utilizar e respectivo custo associado é discricionário, pois fica ao julgamento do gestor o nível de utilização de recursos necessários.

São tipicamente unidades administrativas e de suporte ao negócio como sendo: contabilidade, recursos humanos, marketing, jurídico, controlo de gestão, etc.

Profit Center: são unidades em que a sua performance pode e deve ser medida pela diferença entre o nível de custos e o nível de proveitos, ou seja, o resultado. O seu objectivo é maximizar esta combinação, por forma a obter o melhor resultado possível.

São exemplo de *profit centers* as unidades onde se registam as vendas de bens e serviços e consequentemente o seu respectivo custo.

Investment Center: são unidades similares aos *profit center*, em que o gestor tem um papel activo sobre proveitos e custos, mas para além disso adquire mais uma variável de acção: a gestão do seu activo económico - AE, podendo ter um papel decisivo nas decisões de investimento/financiamento da sua operação. Neste tipo de centros o gestor tem grande independência de decisão das suas operações.

Por outro lado, Jordan *et al.* (2007), classifica os CR, consoante o poder de decisão de cada gestor sobre os recursos disponíveis.

As principais diferenças entre ambos os autores estão essencialmente na exclusão por parte de Jordan *et al.* (2007), do conceito de *revenue center*, pois segundo estes últimos este tipo de centro deve ser caracterizado como uma espécie de centro de custo discricionário, não havendo a necessidade de utilizar esta classificação.

As restantes tipologias de CR são similares, mas Jordan *et al.* (2007), fazem distinção de Anthony e Govindarajan (2007) essencialmente porque a sua classificação não se centra na

utilização/valorização dos *input/output* mas sim no nível de responsabilização, descentralização e autoridade que cada um dos responsáveis dos CR tem.

Definem **centro de custo** como, as unidades em que o seu responsável tem poder de decisão sobre a utilização dos recursos e respectiva valorização monetária dos mesmos, fazendo ainda a sua separação entre centros de custo-padrão e centros de custo discricionários.

Entenda-se por **centro de custo-padrão**, as unidades em que é possível medir os outputs de forma física e atribuir-lhe um custo unitário objectivo, por exemplo através do cálculo de um preço de transferência interna.

Centro de custo discricionário, são os restantes centros de custo onde não é possível fazer a quantificação da sua produção ou prestação de serviços, por norma, mais vocacionados para a prestação de serviços de suporte ao negócio core da companhia.

Para Jordan *et al.* (2007), os chamados “*revenue center*”, da metodologia de Anthony mais não são que centros de custo discricionários nos quais não é possível fazer uma relação directa entre inputs e outputs do centro, sendo o volume de negócios um objectivo dos membros do centro, para o qual todos contribuem, mas o mesmo deve ser registado no respectivo centro onde se encontram os seus custos directos de produção.

O gestor de um centro de custo tem como objectivo financeiro o controlo de custos, e como objectivo não financeiro um conjunto de variáveis qualitativas consoante a missão do CR, como sendo a qualidade, nível de serviço, taxas de rejeição, etc.

Centro de Resultados, neste tipo de centro o seu gestor tem um maior poder de decisão, pois para além de deter o poder sobre a decisão de quais os recursos a utilizar e consequentemente quais os níveis de custos, tem também o poder de decisão sobre o nível de proveitos, pelo que domina as duas variáveis que influenciam o resultado do centro.

O gestor deste tipo de centro tem como objectivo financeiro maximizar o seu resultado, podendo para isso fazer variar as duas variáveis: custos e/ou proveitos.

Centro de Investimento, neste âmbito ambos os autores são consensuais na sua definição. Definindo um centro de investimento como uma unidade que detém o poder de decisão sobre custos, proveitos e outros elementos patrimoniais (activos/passivos), como forma de financiamento da sua própria actividade operacional.

Neste tipo de centro o gestor tem total autonomia para gerir a sua actividade, tendo como objectivos financeiros encontrar o equilíbrio entre o resultado obtido e o nível de investimento necessário.

Como segundo instrumento de orientação comportamental surgem-nos os **preços de transferência interna - PTI**

Os PTI são instrumentos de orientação comportamental dos gestores permitindo valorizar as transacções internas entre os vários CR, a um valor justo entre os vários intervenientes.

Fazem com que os utilizadores destes bens e serviços os consumam numa óptica de mercado, de consumidor pagador e não simplesmente a título “gratuito”, gerando uma optimização da utilização destes recursos.

Há ainda organizações que utilizam este instrumento para atingir objectivos de carácter estratégico, fixando PTI em função dos objectivos estratégicos que pretendem atingir, nomeadamente um maior ou menor consumo de determinados bens/serviços de um CR.

Por último, surge-nos como instrumento comportamental a definição e implementação de um **sistema de avaliação de desempenhos**, o qual deve conter indicadores de ordem financeira e não financeira e deve estar ajustado em função do tipo de CR e autonomia dada aos seus gestores.

Segundo Anthony e Govindarajan (2007), o objectivo dos sistemas de avaliação de desempenho é apoiar a implementação da estratégia, pelo que os indicadores seleccionados devem garantir a estratégia organizacional.

Instrumentos de Diálogo

Os instrumentos de diálogo encontram-se disseminados ao longo das várias fases do controlo de gestão através das diversas comunicações formais/informais existentes ao longo da hierarquia organizacional.

Espera-se que muito deste processo seja um processo negocial entre gestor e hierarquia intermédia, pelo que é fundamental que exista comunicação entre ambos e que os objectivos/metasp a alcançar não sejam impostos mas sim que resultem de um processo negocial e consensual, por forma a que os gestores se sintam motivados a alcançar os seus objectivos.

Pelo que como instrumentos de diálogo, não poderemos elencar aqui um conjunto de ferramentas porque elas podem assumir as mais variadas formas de comunicação.

Depois de definido qual o papel do controlo de gestão dentro de uma organização, e quais são os seus principais instrumentos para monitorizar este trabalho vamos dedicar um pouco da nossa atenção, à apresentação da informação financeira e aos modelos de apuramento de resultados financeiros.

12. Apresentação da Informação Financeira

A apresentação da informação financeira relativamente à performance dos gestores e da sua actividade deve ter em conta quais são as perspectivas de análise que o gestor pretende analisar, quais são as variáveis chaves que quer acompanhar e monitorizar relativamente ao seu negócio.

Quanto maior for uma empresa, maior é a necessidade de proceder a esta segmentação da informação de forma a torná-la objectiva relativamente ao seu âmbito de análise.

A título de exemplo poderemos pensar numa transportadora aérea em que será importante ter a informação financeira segmentada por rotas, ou por outro lado, numa construtora será interessante analisar esta mesma informação numa perspectiva dos projectos/obras que está a executar.

Não existe uma regra que nos ajude a “ditar” qual o melhor caminho para segmentar a informação financeira, no entanto, segundo Jordan *et al.* (2007), poderemos dizer que esta segmentação deve ter em conta os objectivos estratégicos da companhia, a medição da rentabilidade do negócio core, seja por projectos, clientes, produtos, mercados, ou outros, e estar directamente relacionada com os gestores, ou seja, cada segmento de análise deve ter um gestor responsável que responda pela sua rentabilidade.

Rodrigues (2007), define um segmento como uma qualquer parte da empresa, ou grupo de empresas, sobre a qual se considere relevante obter informação económica e financeira, dado proporcionar retornos diferentes e estar sujeita a riscos diferenciados.

Lourenço (2001), define um segmento como uma unidade organizacional cuja informação é relevante divulgar como suporte para a avaliação do desempenho e tomada de decisão.

Teixeira (1998), refere ainda a importância da segmentação da informação de forma a se analisar o valor gerado por cada um dos segmentos.

A segmentação dos negócios vem permitir conhecer a contribuição global relativa de cada um dos produtos, divisões, territórios de venda, projectos, centros de responsabilidade, canais, clientes, etc que a produziram.

Identificando quais são as unidades que mais contribuíram positivamente para o resultado global da companhia, ou contrariamente quais foram as unidades que mais valor destruíram *Ardoin e Camilleri*.

Hoje em dia com o avanço tecnológico e os sistemas de ERP (*enterprise resources planning*) e BI (*business intelligence*) é possível conceber informação financeira em diversas perspectivas de análise cruzando-a em múltiplos segmentos, permitindo-nos uma visão multidimensional.

É possível por exemplo segmentar a informação financeira por projectos cruzando-os matricialmente com a sua geografia/mercado, possibilitando ao gestor a análise projecto a projecto, cruzando com o respectivo mercado onde se insere.

A este nível as tecnologias de informação - TI, têm tido um papel fundamental no tratamento informático dos dados. Constituíram-se como um aliado do controlo de gestão, facilitando o recurso oportuno a informação mais viável e exaustiva, permitindo minimizar a incerteza associada à tomada de decisões. (Zorrinho, 1991)

13. Modelos Financeiros de Apuramento de Resultados

A contabilidade geral não está orientada para esta segmentação da informação financeira numa perspectiva de análise de rentabilidade por tipo de negócio, cliente, geografia, ou outra.

Cabe então à contabilidade de gestão encontrar os modelos de apuramento de resultados que possibilitem a alocação dos recursos e respectivas produções aos segmentos respectivos,

segmentando custos e proveitos, permitindo avaliar a contribuição de cada segmento para o total da companhia.

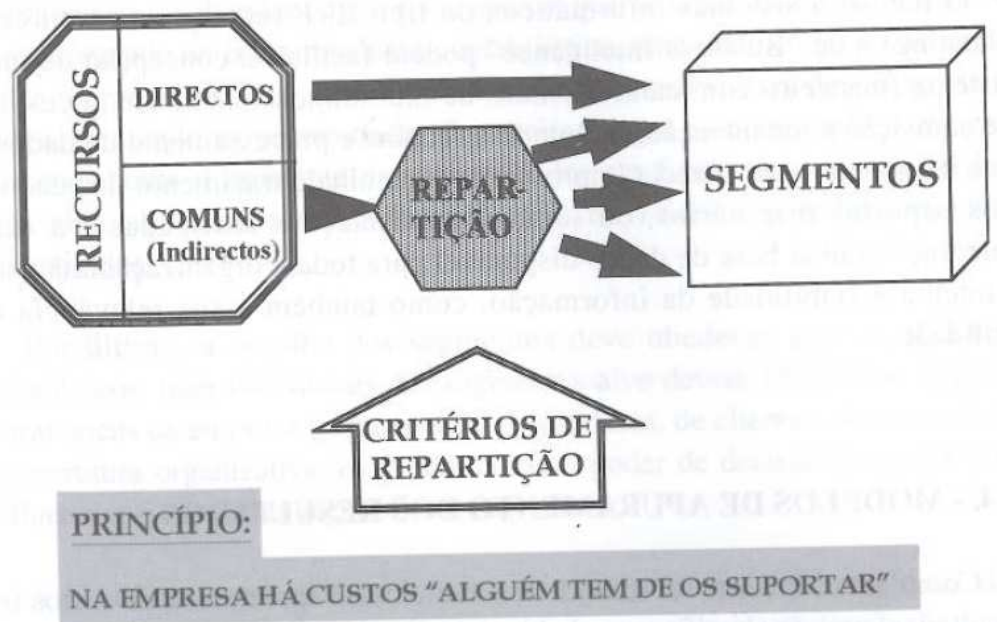
Porém para se determinar o verdadeiro contributo de um segmento, deverá também segmentar-se os activos e passivos que lhe estão relacionados, avaliando não só a capacidade do segmento gerar resultados mas também se o seu excedente será suficiente para financiar o seu próprio negócio (Jordan *et al.* 2007).

No que respeita à essência de apuramento destes resultados por segmentos poderemos distinguir duas metodologias:

Lógica da Absorção - este método baseia-se na imputação da totalidade dos custos aos segmentos de análise.

Os custos directos são direccionados aos segmentos respectivos, no entanto, para direccionar os custos indirectos este método utiliza chaves de repartição e alocação dos mesmos de forma directa ou intermédia.

Veja-se a título de exemplo o esquema abaixo:



VIII – Apuramento de resultados na lógica da absorção
Fonte: Jordan *et al.* 2007, página 144

Esta metodologia tem sido alvo de inúmeras críticas por diversos autores, tornando-se as chaves de repartição complexas e cada vez mais desadequadas para produzir informação relevante no apoio à tomada de decisão de forma transparente e objectiva.

Para além de que, este sistema de apuramento de resultados torna-se desadequado a um sistema de avaliação de desempenhos, pois os gestores não podem ser responsabilizados pela

utilização dos recursos repartidos de acordo com critérios que lhe são totalmente alheios, utilizando muitas vezes estas chaves de repartição para justificar o seu fraco desempenho.

Alia-se a esta crítica o facto de este método ignorar o capital utilizado e/ou gerado por este segmento de análise, desmaterializando a importância da necessidade de investimento de cada um dos segmentos de análise.

Lógica de contribuição - nesta óptica só são contabilizados nos segmentos os custos que lhe são directamente relacionados, todos os outros que não são direccionáveis ao segmento são custos da empresa, mas não imputáveis ao segmento nem da responsabilidade dos seu gestor. Nesta óptica, a nomenclatura de custos directos e indirectos perde relevância na medida em que todos eles serão afectos a determinado segmento nem que seja, em última análise à própria entidade.

Contrariamente à metodologia anterior a lógica de contribuição contempla a avaliação do activo económico de cada segmento de análise onerando os seus responsáveis pelas más decisões de financiamento que possam tomar, ou premiando aqueles que tomem decisões financeiramente positivas em matéria de investimento/financiamento da actividade dos seus segmentos.

Veja-se a título de exemplo o esquema abaixo:



IX – Apuramento de resultados na lógica da contribuição
Fonte: Jordan *et al.* 2007, página 150

A lógica da contribuição pretende apurar qual o contributo que cada segmento gera para a organização, ou seja, quanto é que cada segmento poderá gerar por forma a que a empresa no

seu todo possa suportar os gastos comuns que não foram alvo de repartição, e obviamente para além disso ainda criar valor para os accionistas nas suas múltiplas perspectivas.

O apuramento de resultados nesta perspectiva resulta da totalidade do custo dos recursos afectos aos segmentos, bem como, dos respectivos proveitos que deram origem, chegando-se aquilo que se chama de margem de contribuição - MC do segmento que mais não é que a totalidade de proveitos menos os respectivos custos afectos ao segmento.

Para que se possa efectuar uma análise ainda mais completa do contributo de cada um dos segmentos para o valor global criado para a organização, é necessário analisar quais as necessidades de capital que cada um destes segmentos necessita para desenvolver a sua actividade. Ou seja, para além de analisar o segmento numa óptica de custos/proveitos é necessário avaliar a sua capacidade/necessidade de capital no desenvolvimento da sua actividade.

Pois a necessidade ou excesso de capital gerado por um segmento de negócio também se traduz em custos ou proveitos de cariz financeiro, pelo que o gestor deste segmento deve ser avaliado não só pela MC, mas sim pela chamada margem de contribuição residual - MCR, que mais não é que a MC acrescida ou deduzida dos custo/proveitos de investimento no segmento.

Estes custos de investimento advém da necessidade do segmento ter um conjunto de activos para operar o seu negócio, como sendo, imobilizados, créditos concedidos a clientes, níveis de stock, etc., os quais poderão ser compensados pelos níveis de passivos afectos ao mesmo.

Ora para financiar estas necessidades a empresa tem que se financiar, ou junto dos próprios accionistas (capitais próprios) ou no próprio mercado de capitais (capital alheio), tendo que suportar uma taxa de custo deste capital.

Pelo que o que se pretende nesta metodologia é para além do cálculo da margem de contribuição, aplicar uma taxa de custo de capital sobre as necessidades ou excessos de capital gerados num determinado segmento, onerando ou beneficiando o segmento pelas suas decisões nesta matéria.

O cálculo desta taxa de capital, envolve várias alternativas e existem inúmeras bibliografias a seu respeito, no entanto, a problemática do seu cálculo não vai ser alvo do nosso interesse ao longo deste trabalho.

Importa porém referir, que esta taxa de custo de capital deve representar o custo de oportunidade que a empresa poderá ter que recorrer no caso de se ter que financiar, podendo obviamente ser composta por dois tipos de credores, os próprios accionistas e/ou o mercado de capitais alheios.

Afectação dos Custos

Uma questão ainda não levantada ao longo deste trabalho prende-se com o facto de se conseguirem ou não afectar determinados custos aos respectivos centros, nomeadamente a utilização de determinados recursos que são simultaneamente utilizados pelos vários CR.

A resposta a esta questão, muitas vezes suscitada pelos gestores operacionais passa por uma das 3 metodologias:

- a definição de PTI na utilização destes recursos;
- a implementação de um sistema de custeio baseado nas actividades que permita medir a utilização efectiva dos recursos comuns;
- não atribuir o custo dos recursos comuns aos centros utilizadores, mas sim aos centros decisores do próprio custo.

14. Responsabilização e Avaliação da Performance

Resultados Financeiros

O apuramento dos resultados financeiros deve ter em vista a responsabilização dos seus gestores e a sua avaliação de performance, pelo que os mesmos devem estar ligados ao sistema de avaliação e recompensa dos gestores.

Os critérios de avaliação da performance financeira devem estar ajustados à natureza dos centros de responsabilidade e à autonomia dada aos seus gestores. A grande maioria dos autores defende nesta matéria a adaptação das métricas de avaliação da performance em função do nível de poder e decisão que cada gestor detém.

Teoricamente este nível de poder e decisão varia consoante a natureza do respectivo centro, pelo que iremos analisar as métricas mais adequadas consoante a tipologia dos CR, numa óptica mais de responsabilização dos gestores, do que propriamente de valorização dos inputs/outputs.

Centros de Custo - num CR desta natureza o seu gestor tem como missão maximizar a gestão de um conjunto de custos, tentando minimizá-los face ao orçamento inicial, mas mantendo determinados indicadores mais qualitativos, como sendo a qualidade do serviço prestado a outros centros.

Na prática assume-se que o resultado de um centro de custo será sempre uma MC negativa.

Centros de Resultados - como o seu próprio nome indica, neste centro o seu gestor tem como objectivo maximizar o seu resultado, podendo para isso utilizar um incremento nas rubricas de proveitos ou uma redução na componente de custos.

São estabelecidos inicialmente, em sede orçamental objectivos de resultados e o seu desempenho deve ser avaliado pela comparação do resultado pretendido/conseguido.

A este nível podem ser utilizados indicadores como a margem bruta - MB, o resultado antes de impostos - RAI, a margem de contribuição - MC ou o próprio resultado líquido - RL.

No entanto surge como mais apropriada e completa a utilização da MC, uma vez que engloba a totalidade dos custos (fixos+variáveis) sobre os quais o gestor tem poder de decisão e exclui variáveis que o gestor não controla como sendo a componente de impostos.

Centros de Investimento - uma vez que os gestores destes centros têm poder de decisão sobre a componente de investimento necessária para a actividade operacional do CR, também os seus gestores devem ser avaliados pelo seu desempenho a este nível.

Pelo que surge-nos como indicador mais adequado para avaliação destes gestores a MCR, que inclui para além da avaliação do resultado operacional do centro também a componente de desempenho ao nível das decisões de investimento/financiamento do CR.

Resultados Não Financeiros

Obviamente que os indicadores de cariz financeiro devem ter um papel preponderante na avaliação dos nossos gestores, mas estes devem ser completados com indicadores de cariz não

financeiro e mais de natureza qualitativa que assegurem objectivos estratégicos noutras perspectivas, como por exemplo:

- satisfação dos nossos clientes;
- quotas de mercado;
- desenvolvimento de novos produtos/serviços;
- diminuição de taxas de rejeição;
- aumento do know-how técnico em determinadas matérias consideradas cruciais, para o desenvolvimento do negócio da companhia;
- inovação dos nossos colaboradores;
- etc.

O equilíbrio entre os indicadores de cariz financeiro que garantam a rentabilidade do negócio, e indicadores de cariz não financeiro que assegurem outras variáveis importantes para a estabilidade e continuidade do negócio devem ser uma preocupação na definição de um sistema de avaliação de desempenhos.

PARTE C - RESOLUÇÃO DO CASO

15. Análise crítica ao actual modelo de controlo de Gestão da ABA

O modelo de controlo de gestão implementado na ABA em 2007 caracterizava-se negativamente por:

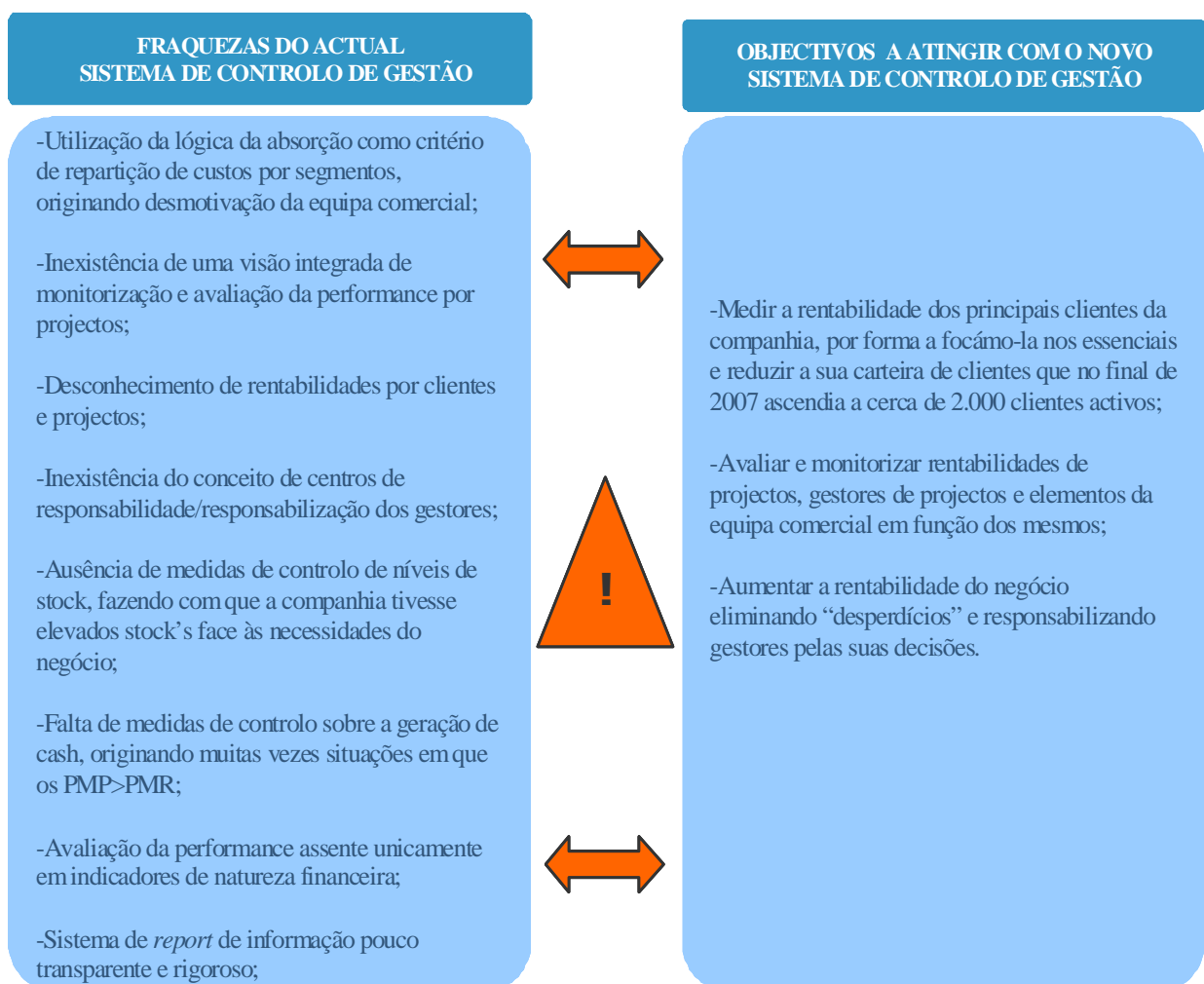
- Ser um modelo de cariz puramente financeiro, monitorizando unicamente variáveis de cariz contabilístico como a demonstração de resultados por segmentos de venda, desprezando variáveis financeiras importantes como o balanço (activo e passivo) e variáveis de cariz não financeiro;
- Utilização da lógica da absorção como modelo de apuramento de resultados financeiros dos segmentos de vendas, criando uma desmotivação da equipa comercial, por não conseguir atingir os seus objectivos derivados de um sistema de repartição de custos definido em sede orçamental;
- Ausência de um sistema de controlo de gestão que responda às questões estratégicas da ABA, e que permita alinhar os gestores descentralizados em prol dos objectivos estratégicos da companhia, dando-lhe liberdade de acção/responsabilização;
- Inexistência do conceito puro de centros de responsabilidade/avaliação dos gestores;
- O actual sistema de controlo de gestão não responde às questões estratégicas da ABA, nem permite uma avaliação e monitorização adequada dos seus gestores. A avaliação de desempenho está muito focada no departamento de vendas desprezando o seu principal foco de negócio core – área de projecto e a rentabilidade dos seus principais clientes;
- Inexistência de um sistema de monitorização da informação de forma transparente e rigorosa;
- Ausência de uma visão integrada de gestão de projecto, quer em termos de negócio como de acompanhamento e monitorização da rentabilidade dos mesmos;

“Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e da Criação de Valor” – Caso Pedagógico

- Inexistência de rentabilidades por clientes, fazendo com que a empresa trabalhasse com mais de cerca de 2.000 clientes, não sabendo quais eram os clientes rentáveis;

- O actual modelo de controlo de gestão e segmentação da informação financeira, não fornece a informação necessária de forma a se poder monitorizar os principais objectivos estratégicos;

Na tabela abaixo tenta-se ilustrar as fraquezas do actual modelo de controlo de gestão da ABA versus os objectivos a atingir com o novo modelo de controlo de gestão a implementar para 2008, tornando-se de fácil percepção a desadequação do modelo anterior:



X. Fraquezas do Actual SCG versus os objectivos a atingir com o novo sistema de controlo de gestão

Fonte: Elaboração própria

16. Actuais instrumentos de controlo de gestão da ABA

Instrumentos de Pilotagem

A ABA encontra-se inserida no maior grupo português de TI o qual tem claramente um plano estratégico definido com o respectivo plano operacional a 3 anos, do qual anualmente são extraídos os respectivos orçamentos anuais para cada uma das empresas do grupo.

Os orçamentos anuais são feitos por departamentos conforme respectivo organigrama (ver figura I, página 3) e servem com ferramenta de definição de objectivos e monitorização mensal dos mesmos, permitindo efectuar o chamado controlo orçamental.

Ferramentas do tipo *tableaux de bord* e/ou *balanced scorecard* são inexistentes uma vez que a ABA privilegia a análise de indicadores de cariz puramente financeiro, os quais se centram unicamente na demonstração de resultados por segmentos de venda a qual apresenta informação sempre relativa aos meses anteriores.

Instrumentos Comportamentais

O conceito de CR, tal como a bibliografia o define como: instrumento de descentralização do poder e simultaneamente de responsabilização dos seus gestores, era um conceito existente na ABA e aplicável aos seus departamentos. No entanto, o seu modelo de apuramento de resultados financeiros através da lógica da absorção vem desvirtualizar um pouco o conceito puro de CR.

No entanto, poderemos definir como centros de responsabilidade: *board*, *logistics*, *quality*, departamento de *products* e *services* e os departamentos vendas per si: *corporate*, *telco*, *mid-market*, *bank* e África.

Poderemos dizer que do ponto de vista de gestão, de tomada de decisões e descentralização de autoridade existiam CR, no entanto, do ponto de vista de contabilidade de gestão esse conceito era totalmente diluído através do modelo de apuramento de resultados baseado na lógica da absorção e do conseqüente modelo de avaliação da performance assente sobre este último.

Para além da existência dos CR como instrumento comportamental, o outro instrumento disponível na ABA era o sistema de avaliação de desempenhos essencialmente orientado para a medição da performance da equipa de vendas e com poucas adaptações às missões dos outros CR.

Não era claramente um sistema de avaliação de desempenho orientado para a avaliação da performance financeira por CR, tal como é definido na bibliografia tradicional, pois o próprio conceito de CR estava desvirtuado, logo o próprio sistema de avaliação de desempenhos estava adaptado à realidade existente.

Para além destas carências o próprio sistema de avaliação e monitorização da performance era deficitário, pois baseava-se unicamente em indicadores de cariz financeiro desprezando em alguns casos outros indicadores de supra importância para a continuidade da ABA.

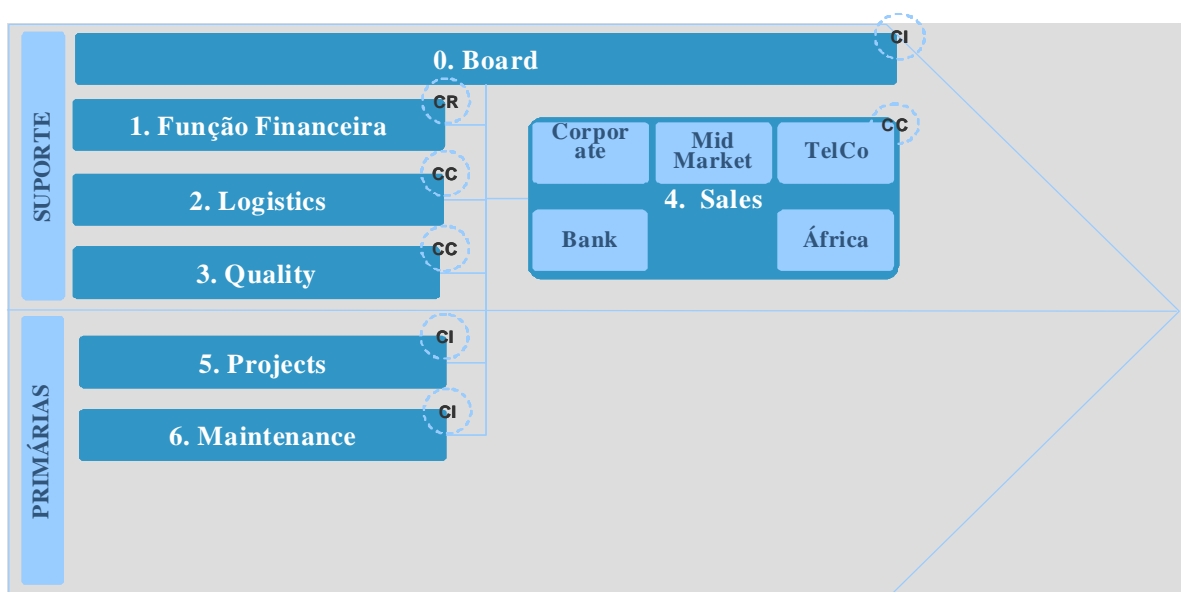
Os PTI eram uma ferramenta inexistente na ABA.

Instrumentos de Diálogo

Não poderemos aqui elencar um conjunto de instrumentos standard desta natureza, pois o nível de comunicação entre os vários elementos da hierarquia organizacional funcionava bastante bem e a proximidade entre ambos era relativamente curta o que fazia com que a comunicação e negociação de objectivos funcionasse de forma bastante eficiente.

17. Definição do organograma da ABA com identificação dos CR, objectivos e missões

Tendo em conta a estrutura existente na ABA, os objectivos estratégicos a que a organização se propõe para 2008, e os respectivos gestores responsáveis pelo seu cumprimento, foi definido o seguinte organograma de gestão:



XI. Organograma de Gestão da ABA para 2008

Fonte: Elaboração própria

Foram definidos como sendo centros de suporte à actividade core o *board*, a função financeira, as unidades de logística, qualidade, e as unidades de *sales*. Como centros primários as unidades de projecto e manutenção.

No antigo modelo da empresa existia uma única unidade de projecto, repartida depois em duas subunidades (produtos e serviços) onde se encontrava a totalidade do negócio da ABA.

No novo modelo desenhado acabamos com esta divisão entre subunidades de produtos e serviços, criando uma unidade única de execução de projectos, a qual era composta por produtos e serviços. Não fazia sentido ter esta divisão quando tínhamos um único responsável pelas duas unidades e em termos de negócio/execução o que a empresa efectivamente vendia, e posteriormente fazia, eram projectos que estavam sobre a responsabilidade de um único gestor de projecto que geria a componente de produto e serviço.

A única preocupação dos nossos gestores a este nível era conseguir dentro de um projecto segregar as margens de produtos e serviços, pelo que o modelo implementado teve que conceber a divisão desta informação.

No entanto, face às especificidades do negócio da manutenção e à sua diferenciação quanto à execução e à própria gestão operacional do negócio que estava a cargo de um outro gestor foi criado um CR à parte da área de projecto.

O que se pretendia era que existisse uma unidade/responsável por gerir este tipo de serviço prestado ao cliente, que gerisse de forma isolada este tipo de negócio e que a própria empresa tivesse uma visibilidade diferente sobre a rendibilidade real do mesmo, que até então se encontrava agregada com a área de projecto.

Criando esta nova unidade na ABA o negócio core ficava segregado entre dois CR, a unidade de projecto onde se continuariam a executar os projectos core e uma outra unidade de manutenção que passaria a ser autónoma e que teria um responsável com objectivos de gestão da carteira de contratos da ABA, tentando obviamente maximizar este tipo de negócio que tinha margens muito mais atractivas.

Estes dois CR foram classificados como centros de investimento, pois os seus gestores tinham total autonomia sobre as questões de investimento, gastos e rendimentos.

Assim sendo, foram definidos os seguintes CR para a ABA:

	Centros de responsabilidade	Classificação	Factores controláveis pelos gestores
S U P O R T E	0. Board	Centro de Investimento	<p>Missão: garantir uma correcta aplicação dos capitais próprios do accionista em prol da criação de valor;</p> <p>Meios: cedência de capital ao custo de oportunidade do mesmo;</p> <p>Elementos de gasto: remunerações, custos das áreas centrais debitados pela Holding;</p> <p>Elementos de rendimento: cedência de capital à função financeira;</p> <p>Activos económicos: gestão de activos económicos estratégicos em consonância com a Holding;</p>
	1. Função Financeira	Centros de Resultados	<p>Missão: suprir as necessidades financeiras das unidades de negócio;</p> <p>Meios: cedência de capital às unidades, valorizada à taxa de custo de capital;</p> <p>Elementos de gasto: remunerações e outros;</p> <p>Elementos de rendimento: cedência de capital à unidade de negócio;</p> <p>Activos económicos: N/A;</p>
	2. Logística	Centro de Custo	<p>Missão: garantir o acompanhamento administrativo dos projectos e a gestão física do stock;</p> <p>Meios: gestão da equipa de colaboradores e níveis de serviço;</p> <p>Elementos de gasto: remunerações e gastos inerentes à equipa logística e à actividade administrativa desenvolvida;</p> <p>Elementos de rendimento: N/A;</p> <p>Activos económicos: N/A;</p>
	3. Qualidade	Centro de Custo	<p>Missão: garantir o desenho e optimização dos processos internos;</p> <p>Meios: gestão da equipa de colaboradores e níveis de serviço;</p> <p>Elementos de gasto: remunerações e gastos inerentes à equipa de colaboradores afectos a esta actividade;</p> <p>Elementos de rendimento: N/A;</p> <p>Activos económicos: N/A;</p>

	Centros de responsabilidade	Classificação	Factores controláveis pelos gestores
S U P O R T E	4. Unidade de Sales:	Centro de Custo	<p>Missão: divulgar o portfólio de produtos/serviços da ABA, captando negócio que garanta o cumprimento dos objectivos de volume de negócio estabelecidos;</p> <p>Meios: portfólio de produtos e serviços e níveis de descontos em consonância com as unidades primárias;</p> <p>Elementos de gasto: remunerações da equipa comercial, custos de representação, gastos de renting das viaturas utilizadas;</p> <p>Elementos de rendimento: N/A;</p> <p>Activos económicos: N/A;</p>
	4.1 Corporate		
	4.2 Mid-Market		
	4.3 Telcos		
	4.4 Banca		
4.5 África			
P R I M Á R I A S	5. Unidade de Projecto	Centro de Investimento	<p>Missão: execução dos projectos de acordo com as condições contratadas com o cliente;</p> <p>Meios: gestão operacional do projecto, liberdade de utilização de recursos internos ou subcontratados, definição das condições de compra ao exterior e PMP, definição de níveis de stock;</p> <p>Elementos de gasto: remunerações, gastos com a mercadoria vendida, gastos com subcontratos, gastos com depreciação de equipamentos, etc;</p> <p>Elementos de rendimento: vendas externas efectuadas aos clientes;</p> <p>Activos económicos: equipamentos afectos ao negócio e gestão dos PMP e PMR;</p>
	6. Unidade de Manutenção	Centro de Investimento	<p>Missão: garantir a manutenção dos equipamentos que estão sobre contrato;</p> <p>Meios: gestão operacional do contrato com o cliente, liberdade de utilização de recursos internos ou subcontratados, definição das condições de compra ao exterior e PMP;</p> <p>Elementos de gasto: remunerações, gastos com a mercadoria vendida, gastos com subcontratos, gastos com depreciação de equipamentos, etc;</p> <p>Elementos de rendimento: vendas externas aos clientes;</p> <p>Activos económicos: equipamentos afectos ao negócio e gestão dos PMP e PMR;</p>

XII. Classificação dos Centros de Responsabilidade da ABA para 2008

Fonte: Elaboração própria

A principal dificuldade encontrada a este nível foi proceder à correcta classificação das unidades de *sales*, pois os seus responsáveis para além de gerirem um conjunto de custos derivados da sua própria equipa também monitorizavam volumes de negócio.

Este tipo de CR é um modelo um pouco híbrido que segundo Anthony e Govindarajan (2007), poderia ser considerado como um *revenue center* e segundo Jordan *et al.* (2007), deve ser classificado como um centro de custo discricionário em que o seus gestores para além de gerirem a optimização de uma *pool* de custos, também monitorizam VN contabilizados em outros CR (projectos e manutenção) onde se encontram os respectivos custos associados.

Para além disto a própria administração pretendia que o volume de negócios externos fosse um indicador da responsabilidade de ambos os CR, de quem vendia e conseqüentemente de quem executava, para que ambos fossem solidários neste objectivo estratégico de crescimento.

18. Segmentação da informação financeira e apuramento de resultados

Como se pode ler nos primeiros capítulos deste trabalho, a ABA em 2007 tinha a sua informação financeira segmentada por mercados, toda a estrutura estava orientada para a medição da performance dos segmentos de vendas que agrupava clientes distintos com volumes de negócio diferenciados, rendibilidades distintas e níveis de execução diferenciados.

A informação financeira segmentada limitava-se a uma demonstração de resultados por segmentos de vendas construída com base na lógica da absorção.

Era necessário definir novas formas de apuramento dos resultados que resolvessem os problemas existentes e fossem ao encontro das expectativas de informação que os gestores pretendiam.

Por um lado, teríamos que abandonar o tradicional modelo de apuramento de resultados segundo a lógica da absorção e passar a utilizar o modelo de apuramento dos resultados baseado na lógica da contribuição, assente no desempenho dos CR definidos.

Mas o apuramento dos resultados financeiros, segundo esta lógica mostrava-se insuficiente para responder às questões estratégicas definidas nomeadamente saber rendibilidades de projectos, por clientes e índices de risco diferenciados.

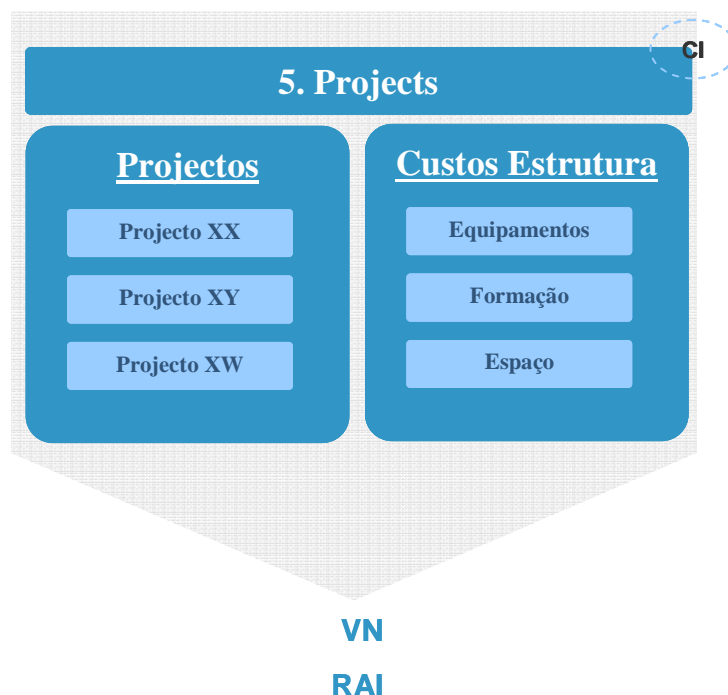
Para resolvermos esta questão montámos uma estrutura analítica dentro de cada CR que veio permitir aos seus gestores encontrar estas respostas.

Cada centro de investimento era composto por um conjunto de projectos e por um conjunto de custos de estrutura. A cada um dos projectos era atribuído um conjunto de informação inicial que mais tarde viria a permitir agrupar a informação conforme as necessidades dos nossos gestores. Então definimos como características obrigatórias de preenchimento, no sistema ERP SAP sempre que se criava um novo projecto:

- Número de colaborador do gestor operacional do projecto;
- Número de colaborador do comercial responsável;
- Número do cliente a quem se destinava o mesmo;
- Nível de risco em função da complexidade e análise do gestor de projecto.

O preenchimento desta informação, nas características mestres do projecto, vem posteriormente permitir segmentar os projectos executados e a sua rendibilidade por comercial/mercado, cliente, gestor de projecto e nível de risco associado.

Assim sendo um CI era composto da seguinte forma:



XIII. Exemplo gráfico de um centro de investimento

Fonte: Elaboração própria

Cada CI tinha um conjunto de projectos com determinados VN, que geravam uma determinada rendibilidade e um conjunto de custos de estrutura não direccionáveis aos projectos e que eram agrupados consoante a natureza dos mesmos em torno de um outro código ao qual foi dado o nome de ordem interna.

Pelo que foram criados objectos analíticos designados de projectos e ordens internas que mais não eram que códigos utilizados no sistema para agrupar a informação financeira de um determinado CR.

Todos os rendimentos, gastos, activos e passivos dos projectos eram contabilizados directamente nos mesmos, para o efeito sempre que era adjudicado um novo projecto o gestor que ficava responsável pela sua execução tinha que efectuar um procedimento de pedido de abertura do projecto, ao qual era atribuído um código, a ser utilizado em todas as transacções posteriores inerentes ao mesmo.

Nesta fase o próprio gestor de projecto tinha que efectuar a componente de orçamentação do projecto que ficava automaticamente disponível no sistema, a aguardar a sua execução, permitindo monitorizar desempenhos ao nível dos gestores de projecto responsáveis pela execução, e mais que isso permitia ao *board* ter uma visibilidade futura de execução de projectos nos meses seguintes.

O principal problema encontrado durante o desenho/implementação do modelo foi conseguir direccionar os custos dos colaboradores aos projectos onde estavam afectos, mas o mesmo foi ultrapassado com a introdução de um sistema de *timesheets* em que cada colaborador mensalmente tinha que alocar as suas horas produtivas a projectos, ou alternativamente se não estivesse alocado a nenhum projecto a uma ordem interna do CR a que estava afecto.

As ordens internas, foram concebidos para agrupar todos os outros custos que não era directamente direccionados aos projectos e tinham uma estrutura idêntica em todos os CR, ou seja independentemente da natureza do CR (custos, resultados ou investimento), todos eles tinham uma estrutura de ordens internas similares.

Cada CR tinha um gestor responsável que respondia pelo mesmo na sua globalidade, ou seja, pelo VN e resultado libertado pelo CR.

A gestão orientada por projectos era uma ferramenta fulcral para a ABA que apesar de tecnicamente tudo fazer nesse sentido, financeiramente não o consegui fazer porque o modelo de controlo de gestão implementado não lhe permitia segmentar a informação desta forma.

Este modelo veio também resolver-nos o problema identificado na questão anterior da contagem dupla do VN para dois CR em simultâneo, ou seja, o VN era contabilizado no código de projecto que lhe respeitava ficando contabilisticamente associado ao CI que o executava, mas como nas suas características mestres era alocado sempre o nº de colaborador da estrutura de *sales*, facilmente no módulo de *reporting* construímos mapas que nos permitiam agrupar os projectos por segmentos de vendas.

Apesar de o VN estar contabilizado nas unidades de *delivery* (projectos e manutenção), conseguíamos atribuir o seu VN ao mercado que fez o esforço comercial pela sua venda.

Conseguimos neste modelo híbrido, fazer com que ambas as estruturas *sales* e *delivery* tivessem objectivos em função do VN e trabalhassem de forma conjunta para o alcançarem o objectivo comum.

19. Métricas de avaliação financeira e não financeira para cada CR

Depois de estruturada a ABA por CR e identificados os seus respectivos responsáveis, necessitávamos de encontrar um conjunto de indicadores para avaliar a sua performance, e relacionar os mesmos com o sistema de avaliação de desempenho dos nossos gestores.

A nossa principal preocupação não estava em como relacionar o atingimento dos objectivos ao sistema de avaliação dos nossos gestores, porque na ABA já em 2007 todos os colaboradores tinham no seu pacote salarial uma componente variável em função do seu nível de desempenho anual, ou seja, todos os colaboradores já tinham no seu pacote uma componente variável em função de níveis de atingimento de determinados objectivos.

O segredo estava em definir objectivos, encontrar indicadores adequados para a sua medição e ter um sistema de controlo de gestão que possibilitasse medi-los.

Como a grande maioria dos nossos gestores não tinham formação de base de gestão, uma das nossas principais preocupações era encontrar indicadores de fácil percepção e ligação com o seu negócio para que fosse mais fácil o seu entendimento e aceitação do modelo.

Tentámos aplicar vários indicadores, mas nem sempre era fácil para os nossos gestores perceberem que pelo simples facto de serem gestores de um CC seriam avaliados pela margem bruta e que os colegas do lado por serem gestores de um CI seriam avaliados pela margem residual do seu CR. Existia sempre um sentimento de desconfiança de que o indicador do “vizinho” era melhor do que o meu.

Então optámos por uma estratégia diferente, que passou por criar um indicador comum a todos os CR ao qual demos o nome comum de RAI – resultado antes de impostos, para que todos pudessem dizer o meu objectivo de RAI é de X ou Y e o conceito fosse consensual.

Mas porque os CR e os seus gestores têm variáveis de decisão diferenciados, explicamos aos nossos gestores:

- os gestores dos **centros de custo** irão gerir um orçamento de custos que à partida já terá um objectivo de RAI negativo, pelo que o vosso objectivo será sempre maximizar um RAI negativo de X ou Y, mantendo níveis de serviço;
- os gestores de **centros de resultados**, irão obviamente gerir o conceito fulcral de RAI, ou seja controlar os seus proveitos e custos, podendo para isso alterar qualquer uma das variáveis;
- os gestores dos **centros de investimento** terão que controlar para além de custos e proveitos decorrentes da sua actividade operacional também outro tipo de custos e proveitos decorrentes do activo e passivo que lhe está afecto;

O que interessava aos nossos gestores é que todos estavam a ser financeiramente medidos pelo mesmo *driver*, e o conceito de RAI era consensual entre todos eles, independentemente de quais eram as componentes que compunham o seu RAI.

Depois de definido este indicador que até hoje é o eleito dos nossos gestores começámos o processo negocial em fase de orçamento para o ano de 2008.

Todo o processo orçamental para 2008 já foi executado sobre o novo modelo de controlo de gestão e CR, dando total autonomia aos nossos gestores para efectuarem o orçamento do seu CR.

Obviamente que aqui houve um papel fundamental do *board* na negociação e fixação dos objectivos com os nossos gestores responsáveis por cada um dos CR, mas os indicadores financeiros negociados foram simplificados ao máximo e definiram-se única e exclusivamente, volumes de negócios e resultados antes de impostos para cada um dos CR.

A tabela abaixo, resume os principais indicadores de performance que definimos para os nossos gestores:

“Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e da Criação de Valor” – Caso Pedagógico

Centros de Responsabilidade	Classificação	Cariz	Peso	Objectivos	Periodicidade	Fórmula de Cálculo
0. Board	Centro de Investimento	Fin	50%	- Maximizar o Rai da ABA: Se Rai real < Rai orçamento [0% - 20%] -> 0%; Se Rai real < Rai orçamentado [20% - infinito] -> -100% Se Rai real > Rai orçamentado [0% - 20%] -> 120% Se Rai real > Rai orçamentado [20% - infinito] -> 130%	Anual	Soma do Rai de todas as unidades incluindo a da próprio board
		Não Fin	20%	- Liderar a operacionalização das fusões de negócio com outras entidades do grupo, criando sinergias e reduzindo custos a longo prazo;	Anual	Análise qualitativa a ser efectuada pela holding
		Não Fin	20%	- Preparar um novo portfólio de negócios, criando um mix de oferta mais focado na vertente de serviços com margens mais interessantes;	Anual	Análise qualitativa a ser efectuada pela holding
		Não Fin	10%	- Avaliar a potencialidade de internacionalização da empresa em Angola, com a criação de uma filial local;	Anual	Análise qualitativa do trabalho efectuado a ser efectuada pela holding
1. Função Financeira	Centros de Resultados	Fin	100%	- Maximizar o Rai do CR: Se Rai real < Rai orçamento [0% - 20%] -> 0%; Se Rai real < Rai orçamentado [20% - infinito] -> -100% Se Rai real > Rai orçamentado [0% - 20%] -> 120% Se Rai real > Rai orçamentado [20% - infinito] -> 130%	Anual	Rai = Proveitos - Custos
2. Logística	Centro de Custo	Fin	60%	- Maximizar o Rai da unidade logística: Se Rai real < Rai orçamento [0% - 20%] -> 0% Se Rai real < Rai orçamentado [20% - infinito] -> -100% Se Rai real > Rai orçamentado [0% - 20%] -> 100% Se Rai real > Rai orçamentado [20% - infinito] -> 130%	Anual	Rai = Proveitos - Custos
			15%	- Minimizar o nº de facturas devolvidas e emissão da NC; Se o nº de NC emitidas > 2,0% das facturas do mesmo período -> 0%; Se o nº de NC emitidas < 2,0% das facturas do mesmo período -> 50%; Se o nº de NC emitidas < 0,5% das facturas do mesmo período -> 100%;	Mensal	Nº de NC emitidas : Nº de Facturas emitidas
		Não Fin	15%	- Minimizar o nº de facturas de fornecedores por aprovar: Se o nº de facturas por aprovar no ultimo dia útil do mês > 40 documentos -> 0%; Se o nº de facturas por aprovar no ultimo dia útil do mês < 40 documentos -> 50%; Se o nº de facturas por aprovar no ultimo dia útil do mês < 10 documentos -> 100%;	Mensal	Nº de facturas por aprovar mensalmente
			10%	- Resultado obtido no inquérito anual aos clientes internos; Se os resultados obtidos < Bom -> 0% Se os resultados obtidos = Bom -> 80% Se os resultados obtidos = M. Bom -> 100% Se os resultados obtidos > M. Bom -> 120%	Anual	Inquérito anual de satisfação ao cliente interno

“Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e da Criação de Valor” – Caso Pedagógico

Centros de Responsabilidade	Classificação	Cariz	Peso	Objectivos	Periodicidade	Fórmula de Cálculo
3. Qualidade	Centro de Custo	Fin	60%	- Maximizar o Rai da unidade de qualidade: Se Rai real < Rai orçamento [0% - 20%] -> 0% Se Rai real < Rai orçamentado [20% - infinito] -> -100% Se Rai real > Rai orçamentado [0% - 20%] -> 100% Se Rai real > Rai orçamentado [20% - infinito] -> 130%	Anual	Rai = Proveitos - Custos
		Não Fin	20%	- Resultado obtido no inquérito anual aos clientes internos: Se os resultados obtidos < Bom -> 0% Se os resultados obtidos = Bom -> 80% Se os resultados obtidos = M. Bom -> 100% Se os resultados obtidos > M. Bom -> 120%	Anual	Inquérito anual de satisfação ao cliente interno
		Fin	20%	- Resultados obtidos nas auditorias aos processos realizadas pela Apcer: Se os resultados obtidos < Bom -> 0% Se os resultados obtidos = Bom -> 80% Se os resultados obtidos = M. Bom -> 100% Se os resultados obtidos > M. Bom -> 120%	Anual	Resultado das auditorias da Apcer
4. Unidades de Sales 4.1 Corporate 4.2 Mid-Market 4.3 Telcos 4.4 Banca 4.5 África	Centro de Custo	Fin	40%	- Maximizar o Rai da unidade de sales: Se Rai real < Rai orçamento [0% - 20%] -> 0% Se Rai real < Rai orçamentado [20% - infinito] -> -100% Se Rai real > Rai orçamentado [0% - 20%] -> 100% Se Rai real > Rai orçamentado [20% - infinito] -> 130%	Anual	Rai = Proveitos - Custos
		Fin	40%	- Maximizar o VN da unidade de sales: Se VN real < VN orçamentado em [0% - 20%] -> 70% Se VN real < VN orçamentado em [21% - 60%] -> 30% Se VN real < VN orçamentado entre [61% - infinito] -> -100% Se VN real > VN orçamentado entre [0% - 20%] -> 100% Se VN real > VN orçamentado entre [21% - 40%] -> 130% Se VN real > VN orçamentado entre [41% - 60%] -> 140% Se VN real > VN orçamentado entre [61% - infinito] -> 150%	Anual	Volume de Negócios
		Não Fin	10%	- Nº de Reclamações anuais obtidas de clientes: Se o nº de reclamações anuais obtidas de clientes =< 0 -> 120% Se o nº de reclamações anuais obtidas de clientes [0-10] -> 20% Se o nº de reclamações anuais obtidas de clientes > 10% -> -50%	Anual	Nº de Reclamações por mercado
		Não Fin	10%	- Resultados obtidos nos inquéritos realizados aos clientes: Se os resultados obtidos < Bom -> 0% Se os resultados obtidos = Bom -> 80% Se os resultados obtidos = M. Bom -> 100% Se os resultados obtidos > M. Bom -> 120%	Anual	Resultados dos Inquéritos

“Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e da Criação de Valor” – Caso Pedagógico

Centros de Responsabilidade	Classificação	Cariz	Peso	Objectivos	Periodicidade	Fórmula de Cálculo
5. Unidade de Projecto	Centro de Investimento	Fin	60%	- Maximizar o Rai da unidade: Se Rai real < Rai orçamento [0% - 20%] -> 0%; Se Rai real < Rai orçamentado [20% - infinito] -> -100% Se Rai real > Rai orçamentado [0%-20%] -> 120% Se Rai real > Rai orçamentado [20% - infinito] -> 130%	Anual	Rai = Proveitos - Custos
		Fin	20%	- Maximizar o VN da unidade de sales: Se VN real < VN orçamentado em [0% - 20%] -> 70% Se VN real < VN orçamentado em [21% - 60%] -> 30% Se VN real < VN orçamentado entre [61% - infinito] -> -100% Se VN real > VN orçamentado entre [0% - 20%] -> 100% Se VN real > VN orçamentado entre [21% - 40%] -> 130% Se VN real > VN orçamentado entre [41% - 60%] -> 140% Se VN real > VN orçamentado entre [61% - infinito] -> 150%	Anual	Volume de Negócios
		Não Fin	10%	- Resultados obtidos nas auditorias internas aos processos e formas de documentação dos projectos de acordo com as regras internas definidas para a ABA: Se os resultados obtidos < Bom -> 0% Se os resultados obtidos = Bom -> 80% Se os resultados obtidos = M. Bom -> 100% Se os resultados obtidos > M. Bom -> 120%	Anual	Resultados das auditorias internas, a efectuar pela unidade de qualidade
		Não Fin	10%	- Resultados obtidos nos inquéritos realizados aos clientes: Se os resultados obtidos < Bom -> 0% Se os resultados obtidos = Bom -> 80% Se os resultados obtidos = M. Bom -> 100% Se os resultados obtidos > M. Bom -> 120%	Anual	Resultados dos Inquéritos
6. Unidade de Manutenção	Centro de Investimento	Fin	60%	- Maximizar o Rai da unidade: Se Rai real < Rai orçamento [0% - 20%] -> 0%; Se Rai real < Rai orçamentado [20% - infinito] -> -100% Se Rai real > Rai orçamentado [0%-20%] -> 120% Se Rai real > Rai orçamentado [20% - infinito] -> 130%	Anual	Rai = Proveitos - Custos
		Fin	20%	- Maximizar o VN da unidade de sales: Se VN real < VN orçamentado em [0% - 20%] -> 70% Se VN real < VN orçamentado em [21% - 60%] -> 30% Se VN real < VN orçamentado entre [61% - infinito] -> -100% Se VN real > VN orçamentado entre [0% - 20%] -> 100% Se VN real > VN orçamentado entre [21% - 40%] -> 130% Se VN real > VN orçamentado entre [41% - 60%] -> 140% Se VN real > VN orçamentado entre [61% - infinito] -> 150%	Anual	Volume de Negócios
		Não Fin	10%	- Resultados obtidos nas auditorias internas aos processos e formas de documentação dos projectos de acordo com as regras internas da ABA: Se os resultados obtidos < Bom -> 0% Se os resultados obtidos = Bom -> 80% Se os resultados obtidos = M. Bom -> 100% Se os resultados obtidos > M. Bom -> 120%	Anual	Resultados das auditorias internas, a efectuar pela unidade de qualidade
		Não Fin	10%	- Resultados obtidos nos inquéritos realizados aos clientes: Se os resultados obtidos < Bom -> 0% Se os resultados obtidos = Bom -> 80% Se os resultados obtidos = M. Bom -> 100% Se os resultados obtidos > M. Bom -> 120%	Anual	Resultados dos Inquéritos

XIV - Matriz de avaliação anual dos CR

Esta matriz permitia identificar a cada um dos CR e respectivos gestores quais eram as variáveis e respectivas ponderações que as mesmas tinham sobre o alcance do seu prémio de desempenho anual, tendo ficado decidido que todos os gestores que obtivessem no total da sua avaliação valores negativos num determinado ano, não receberiam qualquer valor do seu prémio anual.

A medição dos mesmos para efeito de avaliação de desempenhos e pagamento de incentivos era feita uma vez por ano após o encerramento do ano fiscal, apesar de mensalmente se irem monitorizando estes indicadores e efectuando o chamado controlo orçamental, através das ferramentas de *reporting* construídas para o efeito.

Os indicadores de cariz não financeiro que eram medidos mensalmente, no final do ano era feita uma média dos 12 meses e determinado o seu nível de cumprimento em função da mesma.

Esta matriz está claramente adaptada aos gestores dos CR, que numa segunda fase adaptaram os seus objectivos aos objectivos das equipas que geriam, descentralizando os mesmos.

Por exemplo, os responsáveis dos centros de investimento (projectos e manutenção) atribuíram como indicadores financeiros aos seus gestores de projecto a margem gerada pela *pool* de projectos que eram responsáveis com uma ponderação de 80% no atingimento do seu prémio anual e para os restantes 20%, passaram-lhe exactamente os mesmos objectivos do CR, tornando-os solidários com o resultado das auditorias internas e dos inquéritos de satisfação dos clientes.

20. Reporting e monitorização da informação

Depois de estruturamos a ABA em CR e definirmos quais eram as “regras do jogo”, foi necessário criar sistemas de *reporting* que acompanhassem o desempenho dos mesmos, porque todas as transacções financeiras eram contabilizadas na respectiva estrutura.

No entanto, o sistema ERP SAP que a empresa utilizava, não estava parametrizado para gerar os relatórios segmentando a informação como pretendíamos era necessário construir relatórios segmentando a informação segundo os *drivers* que pretendíamos monitorizar.

“Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e da Criação de Valor” – Caso Pedagógico

Como estávamos numa empresa de TI, foi relativamente fácil encontrarmos uma outra solução para resolver o problema do *reporting* da informação de acordo com o que se pretendia.

Foi construída uma ferramenta, muito simpática e de fácil acesso através da intranet da companhia, que ia buscar a informação a SAP e construía *reportings* consoante os *drivers* que seleccionávamos.

Os principais mapas que foram desenvolvidos numa fase inicial eram mapas que permitiam monitorizar, essencialmente os indicadores financeiros como o VN e o RAI de cada um dos CR, efectuando a comparação entre o orçamento anual e os dados reais.

Estes mapas eram multidimensionais, com várias opções de selecção para que os nossos gestores pudessem eles próprios proceder à segmentação da informação que pretendiam. Poderiam por exemplo fazer selecções de projectos por clientes, por tipo de serviço, por mercados, consultando níveis de proveitos, custos e margens.

Construímos diversos mapas, e ainda hoje aperfeiçoamos ou parametrizamos novos consoante as necessidades dos nossos gestores, a título de exemplo aqui fica um:

The screenshot shows a reporting tool interface with the following filters:

- De: 2008 Jan
- Até: 2008 Dez
- Res. de Exploração: Analítico
- Divisão: IT Infrastructures
- Empresa: IT Infrastructures
- Canal: 06 - TelCo
- Gestor Conta: Total
- Tipo: Total
- Cliente: ALL

Below the filters, there is a table with columns for 'Unidade', 'PEP', and 'Real' (Custo, Prov., Mrg., Mrg. %) and 'Planeado' (Custo, Prov., Mrg., Mrg. %). The data is as follows:

Unidade	PEP	Real				Planeado			
		Custo	Prov.	Mrg.	Mrg. %	Custo	Prov.	Mrg.	Mrg. %
490001	Facturação passagem - Novabase IS	5.468	5.468	0	0	0	0	0	0
490113	IS Sales - Telco	343	0	-343	0	0	0	0	0
490300	II - Infrastructures Design & Architecture	12.282.056	13.234.495	952.439	7,2	5.443.837	5.915.571	471.734	8,0
490301	II - Systems Integration	1.231.061	1.964.711	733.650	37,3	189.238	401.967	212.729	52,9
	03769.00.IS - ZON - CMTS 2008 Serviços	8.351	15.851	7.500	47,3	8.351	15.851	7.500	47,3
	03904.00.IS - ZON - Auditoria DC - Serviços	6.679	10.941	4.262	39,0	7.628	12.250	4.622	37,7
	03909.00.IS - Ericsson - Serviços em angola	18.193	38.689	20.496	53,0	11.357	35.844	24.487	68,3
	03934.00.IS - ZON - DOCSIS 3.0 Fase 1 - Serviços	9.415	21.698	12.283	56,6	12.031	28.550	16.519	57,9
	03971.00.IS - PT COM - Salas de Telepresença	46.371	72.825	26.454	36,3	43.742	72.825	29.083	39,9
	03973.00.IS - PT COM - RF Overlay	28.780	84.673	55.893	66,0	104.128	156.851	52.722	33,6
	03973.01.IS - PT COM - RF Overlay Fase II		0	0		2.000	78.676	76.676	97,5
	03974.00.IS - TMN - Storage		1.120	1.120	100,0	1	1.120	1.119	99,9

XV - Reporting de proveitos, custos e margens por projectos do Mercado dos Telco em 2008

Fonte: Sistema de Reporting de Informação da ABA

Esta ferramenta é actualizada permanentemente e para além de nos fornecer informação passada, também nos dá expectativas futuras de acordo com os orçamentos de projecto.

É possível para o responsável do CI da área de projecto fazer facilmente *forecastings* de como irá ser o seu próximo semestre, porque após o auto de aceitação de um determinado projecto o seu gestor responsável elabora a orçamentação do projecto calendarizada o seu tempo de execução, e obviamente que sempre que existem desvios tem que reorçamentar o projecto, permitindo que exista sempre uma visibilidade futura do que irá acontecer no curto prazo.

Esta ferramenta desenvolvida começou numa fase inicial por monitorizar indicadores de cariz puramente financeiros, efectuando o controlo orçamental de projectos e CR.

A adesão à mesma por parte dos nossos gestores foi bastante elevada e a grande maioria hoje diz maravilhas da ferramenta para a sua gestão diária, pelo que é nossa pretensão desenvolvê-la introduzindo-lhe para além dos indicadores de cariz financeiro, indicadores também de cariz não financeiro, tornando-a numa espécie de *tableaux de bord* e/ou *balanced scorecard*.

PARTE D - CONCLUSÃO

21. Ilações a retirar do presente caso

Ao longo deste trabalho tentei deixar claro qual o papel mediano do controlo de gestão numa organização, através da implementação de um modelo que satisfaz as questões estratégicas e permite gerar valor para a organização como um todo.

Foquei os instrumentos do controlo de gestão que permitem assegurar estas funções e realcei a sua importância e utilidade em contexto empresarial.

O caso apresentado pretende essencialmente sensibilizar os gestores para a necessidade de definição de um modelo de controlo de gestão, focado na responsabilização dos gestores, através da organização estruturada em centros de responsabilidade.

Os CR traduzem-se num importante instrumento de gestão dos nossos dias, possibilitando a descentralização e delegação das decisões nos gestores operacionais, garantindo o seu alinhamento com a estratégia organizacional e com os objectivos globais.

É fundamental ter os gestores alinhados com os objectivos da organização, desenhar um modelo de controlo de gestão que sustente a sua aferição e responsabilização, conjugando-o com um sistema de avaliação de desempenhos justo e transparente.

O caso apresentado, reporta a uma realidade organizacional portuguesa que em 2007 utilizava o conceito de centros de responsabilidade do ponto de vista de atribuição de responsabilidades funcionais, no entanto, o método de apuramento de resultados baseado na lógica de absorção, desvirtualizava o conceito e conseqüente atribuição de responsabilidades aos seus gestores em função do seu desempenho.

O modelo apresentado criou graves situações de injustiças, distorcendo a realidade da informação financeira.

Os gestores na sua maioria não se sentiam confortáveis com o modelo, mas o responsável do mercado do *Corporate* era o mais prejudicado e questionava a sua continuidade na organização.

Aliado a estes problemas de responsabilização e identificação dos gestores com a informação financeira, existia uma ausência de segmentação da informação financeira pelas variáveis chaves do negócio como sendo a rendibilidade de projectos e clientes.

A alteração do modelo a este nível veio permitir à empresa em 2008 pelo primeiro ano, conseguir saber quais eram os clientes e projectos que maior valor lhe proporcionara.

Pelo que no 1º semestre de 2009 a ABA está a redefinir o seu portfólio de negócio e a sua carteira de clientes, pois o modelo implementado veio-lhe permitir:

- identificar quais os clientes em que deve acentuar o seu esforço comercial e aqueles que deve abandonar;
- seleccionar qual o tipo de projecto (competência tecnológica) em que conseguimos ter rendibilidades mais atractivas, e consequentemente promover o desenvolvimento das mesmas.

Como consequência do modelo implementado, e de uma maior responsabilização dos directores dos CR, foi também curioso ver as preocupações dos gestores de projectos, que no modelo anterior eram simplesmente gestores de projecto do ponto de vista técnico, e no modelo implementado passaram a ter um papel mais activo na gestão financeira do projecto.

De forma geral, os nossos gestores de projecto viram de bom agrado este incremento nas suas funções, e encararam-no positivamente, sentindo-se com um papel mais activo na gestão dos seus próprios projectos. Acho que poderemos dizer que esta alteração até serviu como um factor motivacional para os mesmos.

Os próprios directores dos CR, e em particular o responsável do mercado do *corporate*, que durante a implementação do modelo tinha bastantes dúvidas se o mesmo lhe iria resolver o problema, hoje admite que demos passos fantásticos na construção de um modelo rigoroso, e responsável para avaliar o nosso negócio e os nossos colaboradores.

Desenhei, acompanhei e monitorizei este processo de reestruturação em simultâneo com a execução do meu mestrado executivo em controlo de gestão e avaliação da performance, pelo que o caso para além de evidenciar os conceitos teóricos fundamentais nestas matérias, pretende essencialmente transmitir a minha experiência de implementação de um sistema de controlo de gestão.

O que poderia ter sido diferente?

Toda a reestruturação do SCG da ABA aconteceu muito rapidamente, não havendo tempo para grandes planeamentos, esclarecimentos/formações dos nossos gestores e das suas equipas.

Ao longo deste processo de mudança turbulenta, muitas foram as lamentações/queixas de colegas para com o modelo implementado, essencialmente por serem chamados a responder sobre variáveis que não dominavam a cem por cento.

Eu diria que foram as "reclamações" esperadas para alguém que vive um processo de mudança, que não cumpriu uma fase de planeamento rigoroso.

No entanto, admito que este foi um dos pontos que nos falhou ao definirmos o modelo esquecendo-nos que a maturidade, essencialmente financeira, de muitos dos nossos gestores de projectos era bastante fraca, e que era crucial divulgar e operacionalizar o modelo até aos níveis mais baixos.

Era necessário explicar aos colegas da área de logística o porquê de cada vez que faziam uma compra ou uma venda a importância de colocar o código de projecto respectivo, ou explicar aos nossos gestores de projecto como iam efectuar a orçamentação e reorçamentação dos seus projectos, e a importância de o fazerem.

Claramente falhou a divulgação e formação da organização como um todo no novo modelo e penso que o modelo só conseguiu vingar com sucesso porque existiu o total apoio e envolvimento da administração e dos gestores responsáveis por cada um dos CR em levar a bom porto estas alterações e por outro lado, porque os próprios gestores depois de esclarecidos acabavam por perceber que estávamos a caminhar no bom sentido!

O facto de estarmos numa empresa que não privilegia a burocratização, facilitou e muito a resolução em tempo oportuno de muitos problemas encontrados ao longo do caminho, uma vez que a fase de planeamento do modelo foi bastante curta e muitas questões só foram pensadas e resolvidas ao longo da sua própria implementação.

A ausência deste planeamento formal e a formação dos próprios colaboradores no modelo, só não se tornou num entrave à implementação por se tratar de uma empresa em que o poder de decisão estava concentrado num número restrito de directores, que deram o seu total apoio à implementação, pois caso contrário acho que dificilmente conseguiríamos operacionalizá-lo.

O que penso que é fundamental?

Para proceder a uma alteração do modelo de controlo de gestão numa organização acho fundamental ter o apoio da administração num primeiro nível de análise e num segundo nível dos directores dos centros de responsabilidade.

Mas para além do apoio, é necessário os próprios perceberem-no e defenderem-no!

Se o modelo for uma ferramenta útil aos gestores, eles próprios serão os seus primeiros defensores e aliados na sua melhoria contínua.

Oportunidades para investigação futura?

Penso que muito ainda há a fazer na ABA decorrente deste processo de reestruturação do modelo de controlo de gestão, o qual teve bastantes impactos na vida e funcionamento da organização.

Pelo que é nosso objectivo que o ano de 2009, sirva para amadurecer e consolidar o modelo.

Derivado dos vários processos de compras, aquisições e fusões que a ABA tem passado ao longo dos seus anos, os seus quadros resultam de um misto de várias empresas com pacotes salariais diferenciados, mas cujas funções muitas vezes são similares.

Esta história de crescimento da ABA ao longo dos anos, criou internamente um problema de fusão de diversas equipas com pacotes salariais diferenciados.

Ao longo dos anos a ABA tem-se limitado a integrar os novos elementos que chegam não resolvendo estas assimetrias salariais, colocando a trabalhar nas mesmas equipas

colaboradores com níveis de experiência e responsabilidade similares, mas com diferenças salariais significativas.

Esta questão é levantada por inúmeros colaboradores da ABA, e já levou muitos outros a abandonarem a empresa, por se sentirem numa situação de injustiça para com os seus pares.

Sendo a ABA uma empresa de serviços, os seus colaboradores e o seu *know-how*, são o “segredo do negócio”, pelo que acho fundamental a curto prazo desenvolver-se um trabalho de desenho e implementação de um modelo de homogeneização de funções, carreiras, competências e correlacioná-lo com a remuneração fixa dos colaboradores.

Situação idêntica acontece em termos internos de estruturação e alinhamento de processos operacionais, nomeadamente de compra e venda, que ao longo dos anos foram crescendo por auto iniciativa dos seus gestores, criando processos distintos em zonas diferentes da organização.

Penso que a este nível, a ABA ainda muito tem a fazer no desenho e optimização dos seus processos internos de forma transversal a toda a organização. Acabando com duplicações de trabalhos executados em diferentes áreas da organização e optimizando alguns processos nomeadamente com a ajuda das novas tecnologias, criando maiores integrações a montante com fornecedores e a jusante com clientes.

Do meu ponto de visto penso que estes dois temas serão matérias de crucial importância e resolução para que a ABA leve a bom porto uma política de crescimento sustentada.

Bibliografia

Livros e artigos científicos:

- Amat J.(2006), *Controle de Gestão Uma Perspectiva Global*, Documentação de Apoio do Departamento de Economia da Universidade Pompeu Fabra, Barcelona;
- Anthony, R.N., Dearden, J. e Bedford, N.M. (1984), *Management Control Systems*, 5th Edition, Irwin;
- Anthony, R.N. e Govindarajan, V. (2007), *Management Control Systems*, 12th Edition, MCGraw Hill;
- Ardoin, Camilleri, (sem data), *A Contribuição por Segmentos*, documentação Overgest/ISCTE;
- Caiado, A. (2002), *Contabilidade de Gestão*, Áreas Editora, Lisboa;
- Caetano, A. (2008), *Avaliação de Desempenho: O essencial que avaliadores e avaliados precisam de saber*, Livros Horizonte, Lisboa;
- Carvalho, J.C., Filipe, J.C. (2006), *Manual de Estratégia*, Edições Sílabo;
- Dalfovo O. (2007), *A adequação das Tecnologias da Informação na Busca de Ferramentas para Sistemas de Controlo de Gestão*, Revista Interdisciplinar Aplicada, Blumenau, v1, nº3;
- Dearden, J. (1987), *Measuring Profit Center Managers*, Harvard Business Review, Out 1987;
- Dupui, Y., Roland, G. (1992), *Manuel de Controle de Gestion*, Europa América;
- Flamholtz, E. (1996), *Effective Organizational Control: Theory and Practice*, (Boston, Kluwer Academic Publishers);
- Flamholtz E. (1996), *Effective Organizational Control: A Framework, Applications and Implications*, European Management Journal, Vol.14, nº 6, 1996;
- Freire, A. (2003), *Estratégia*, Verbo;
- Johnson, H.T. e Kaplan, R.S. (1987), *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (Boston, MA: Harvard Business School Press);
- Jordan, H., Neves, J.C. e Rodrigues, J.A. (2007), *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*, 7^a Edição, Áreas Editora, Lisboa;
- Kayano J., Caldas E.L. (2002), *Indicadores para o Diálogo Texto de Apoio da Oficina*;
- Lourenço, Isabel Costa (2001), *A Informação Financeira por Segmentos*, ISCTE;
- Lorino, Philippe (1997) *Métodos e práticas da performance: guia de pilotagem estratégica*, Instituto Piaget, Lisboa;

- Merchant K. A. (1997), *Modern Management Control Systems*, 1th Edition, Prentice Hall, New Jersey;
- Norton, D. (2000), *Having Trouble with Your Strategy*, Harvard Business Review, Set-Out, 2000;
- Porter, M. (1996), *What is Strategy*, Harvard Business Review, Nov-Dez, 1996;
- Peters, T.J., Waterman, R.H., co-autor (1987), *In search of excellence*, Publicações D. Quixote, Lisboa;
- R. Demeestère, P. Lorino, N. Mottis (2004), *Contrôle de Gestion et Pilotage de L'Entreprise*, 2^e Édition, Dunod, Paris;
- Rodrigues J., Simões A (2007), *Informação Financeira para a Gestão*, documentação de apoio às aulas de controlo de gestão;
- Rodrigues J., (2007), *Texto de Apoio N° 12 do Mestrado Executivo em Controlo de Gestão e Performance*, Overgest/ISCTE;
- Serrano, A., Caldeira, M. e Guerreiro, A. (2004), *Gestão de Sistemas e Tecnologias de Informação*, FCA – Editora de Informática, Lisboa;
- Teixeira, Ana Belas (1998), *Análise da Performance por Segmentos*, ISCTE;
- Vancil F. Richard (1973), *What Kind of Management Control do You Need*, Harvard Business Review, Mar/Abr, 1973;
- Zorrinho, C. (1991), *Gestão da Informação*, 1^a edição, Editorial Presença;

Teses de mestrado:

- Fernandes, V.M.R. (2005), *Performance Organizacional e Implementação da Estratégia*, Tese de Mestrado em Gestão de Empresas, ISCTE;
- Lopes, A.O. (2001), *Estratégia e Controlo de Gestão em Cooperativas: Estudo do Caso de Uma Adega Cooperativa*, Mestrado em Gestão de Empresas, ISCTE;
- Mata, C.M. (2007), *Práticas de Controlo de Gestão nas Cooperativas de Consumo*, Mestrado em Gestão, ISCTE;
- Simões, A.M. (2001), *Um Sistema Integrado de Avaliação de Performance por Segmentos*, Mestrado em Ciências de Gestão, ISCTE;
- Teixeira, N.M. (2006), *Modelo de Controlo de Gestão – Sector das Tecnologias de Informação*, Mestrado em Gestão de Empresas, ISCTE;
- Vicente, C.C.S. (2007), *Estudo da Mudança nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal*, Mestrado em Gestão de Empresas, ISCTE;