

Dedico...

À Maria João e aos nossos filhos, Miguel Santos e Tomás Santos.

Agradeço...

*Ao Grupo a que pertenço, pela experiência, ensinamentos e apoio financeiro;
À minha orientadora Prof^ª. Dra. Ana Maria Simões, pela sua disponibilidade e sabedoria;
À minha família, pelo apoio e compreensão da minha ausência.*

Resumo

Num contexto de globalização e acelerado desenvolvimento tecnológico, a única certeza das organizações é a incerteza do meio envolvente onde estão inseridas. A sua necessidade de reconhecer, identificar e rapidamente tomar decisões sobre factores de interesse estratégico, são condições primordiais para sustentarem o seu desenvolvimento e a sua continuidade.

A definição da estratégia, consubstanciada na visão, na missão e nos objectivos estratégicos, não é por si só um sinónimo de sucesso. É necessário que toda a estrutura operacionalize e execute a estratégia, através de um processo de controlo de gestão adequado à realidade de cada organização (dimensão, negócio, estilo de gestão, cultura organizacional).

Para o efeito, o controlo de gestão dispõe de um conjunto de actividades e de instrumentos, designado por sistema de controlo de gestão, através do qual os gestores influenciam os outros membros da organização a aceitarem objectivos e a desenvolverem acções na prossecução dos objectivos estratégicos da organização.

Este projecto aborda o sistema de controlo de gestão em contexto real de uma unidade de negócio, constituída por duas pequenas médias empresas, pertencentes a um dos maiores grupos económicos portugueses do sector de transporte rodoviário de mercadorias e logística.

O diagnóstico efectuado conclui que a empresa dispõe de um sistema de controlo de gestão maduro, baseado nos seus oito princípios e na utilização dos três instrumentos de gestão para gerir a performance (instrumentos de comportamento, de pilotagem e de comunicação).

Ainda assim, existe a necessidade de conceber um painel estruturado de indicadores financeiros e não-financeiros, alinhados com a estratégia, que sejam úteis aos gestores de topo e operacionais.

Por outro lado, o desenvolvimento e crescimento sustentado do negócio desta unidade exigem uma evolução e uma nova dinâmica do funcionamento do sistema de controlo de gestão, como um factor diferenciador e agregador de valor.

Palavras-chave: Controlo de Gestão, *Tableau de Bord*, *Balanced Scorecard*, Competitividade.

Abstract

In a globalization context and rapid technological development, the only certainty organizations have is the uncertainty of their environment, their need to acknowledge, identify and take quick decisions on factor of strategic interests are considered fundamental conditions to supporting development and continuity.

The definition of strategy enacting the vision, mission and strategic objectives, is not by itself a synonym of success. It is necessary for the entire structure to operationalize and implement the strategy, through a management control system adjusted to the reality of each organization (dimension, business, management style, corporate culture).

For this purpose, management control provides a set of activities and instruments designated as management control system, by which managers influence other members within the organization to accept objectives and develop actions in pursuing its strategic objectives

This project covers the management control system in a real-life context of the business unit, composed by two small medium enterprises, belonging to one of the largest Portuguese economic groups from the road transportation of goods and logistics sector.

The diagnosis carried out concludes that the company possesses a mature management control system, based on eight principles and uses three management instruments to manage performance (behavior, steering and communication instruments).

However, there is still the need to design a structured scoreboard of financial and non-financial measures, aligned with the strategy, useful to senior managers and operating managers.

On the other hand, the development and sustained growth of this business unit require an evolution and a new dynamic functionality of the management control system, as a differentiating factor and added value.

Key Words: Management Control, *Tableau de Bord*, Balanced Scorecard, Competitiveness.

ÍNDICE

Resumo	II
Abstract	III
Lista de Abreviaturas.....	VI
PARTE I – INTRODUÇÃO	1
Capítulo I – Enquadramento e Objectivos	1
1 Enquadramento do tema.....	1
2 Objectivos do projecto	3
Capítulo II – Metodologia e Estrutura da Tese.....	4
1 Metodologia e método de investigação	4
2 Estrutura do documento	5
PARTE II – REVISÃO DA LITERATURA.....	7
Capítulo III – Controlo de Gestão	7
1 O que é o Controlo de Gestão	7
2 O sucesso e importância do Controlo de Gestão.....	8
3 Os 8 princípios do Controlo de Gestão	9
4 Os Instrumentos de Controlo de Gestão.....	10
4.1 Os Instrumentos de Pilotagem.....	10
4.1.1 Plano Operacional	10
4.1.2 Orçamento Operacional e Controlo Orçamental	11
4.1.3 <i>Tableau de Bord</i> e <i>Balanced Scorecard</i>	12
4.2 Os Instrumentos de Comportamento.....	12
4.2.1 Organização em Centros de Responsabilidade	13
4.2.2 Avaliação dos Centros de Responsabilidade.....	18
4.2.3 Preços de Transferência Interna	19
4.3 Os Instrumentos de Diálogo	21
Capítulo IV – <i>Tableau de Bord</i> e <i>Balanced Scorecard</i>	23
1 O <i>Tableau de Bord</i>	23
1.1 O Conceito e as Características do <i>Tableau de Bord</i>	23
1.2 Metodologia de funcionamento e de implementação.....	24
2 O <i>Balanced Scorecard</i>	27

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

2.1	Conceito e Características	27
2.2	Metodologia do <i>Balanced Scorecard</i> e a sua implementação.....	28
2.3	O <i>Balanced Scorecard</i> e a Estratégia	31
3	<i>Tableau de Bord</i> vs <i>Balance Scorecard</i>	32
4	Sistemas de Informação	34
PARTE III – APLICAÇÃO PRÁTICA		37
Capítulo V – Caracterização da organização e do negócio		37
1	Enquadramento.....	37
2	Actividade da Unidade de Negócio da Dynamic	38
3	Estrutura organizacional.....	40
Capítulo VI – Diagnóstico do Sistema de Controlo de Gestão		41
1	Instrumento de Pilotagem.....	41
1.1	Plano Operacional	42
1.2	Orçamento	43
1.3	<i>Tableau de Bord</i> (ou <i>Balanced Scorecard</i>) e Reportes.....	43
2	Instrumentos de orientação do comportamento	45
3	Instrumentos de Diálogo	49
4	Contabilidade Analítica.....	50
Capítulo VII - Proposta do Modelo a Adohtar.....		51
1	Modelo a adoptar.....	51
2	Formas e Dimensões de análise	51
3	Indicadores	53
3.1	Indicadores chave.....	53
3.2	Indicadores de segunda linha	54
4	Implementação	56
5	Avaliação de Desempenho	57
CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES		58
BIBLIOGRAFIA		61
ANEXOS		63

Lista de Abreviaturas

BI – *Business Intelligence*

BSC – *Balanced Scorecard*

CBA – Custeio Baseado nas Actividades

CEO – *Chief Executive Officer*

CRM – *Customer Relationship Management*

DPCG – Departamento de Planeamento e Controlo de Gestão

ERP – *Enterprise Resource Planning*

EVA[®] - *Economic Value Added*[®]

I&D – Investigação e Desenvolvimento

MOD – Mão-de-Obra Directa

OLAP – *On-line Analytical Processing*

OVAR – Objectivos, Variáveis de Acção e Responsáveis

PME – Pequenas Médias Empresas

PMR – Prazo Médio de Recebimento

PTI – Preço de Transferência Interna

SCM - *Supply chain management*

TDB – *Tableau de Bord*

Parte I – Introdução

Capítulo I – Enquadramento e Objectivos

1 Enquadramento do tema

Este projecto centra-se na área de controlo de gestão de duas empresas, pertencentes a um dos maiores grupo portugueses no sector de transportes e logística, que desenvolvem actividades complementares a este sector, como sejam, a venda de semi-reboques novos e usados, o aluguer de semi-reboques sem condutor e a manutenção e reparação de viaturas pesadas, com especial enfoque em semi-reboques.

O actual modelo de controlo de gestão chegou ao fim de um ciclo, em consequência do crescimento que estes negócios têm tido, da focalização crescente no mercado (redução da dependência do Grupo a que pertencem) e da necessidade cada vez maior e premente em ter-se informação em tempo (muito) útil, com melhor qualidade e mais adequada aos objectivos de cada área/gestor, em particular das áreas operacionais e funcionais.

Simultaneamente à crescente necessidade de mais e melhor informação de gestão, existe a necessidade de rentabilizar os recursos existentes na área de controlo de gestão e focalizá-los ou alocá-los em tarefas/funções que acrescentem valor. O actual esforço e o tempo gasto na preparação e elaboração da informação de gestão é “grande” (ou não é obtida) e os *timings* de disponibilização da informação carecem de maior celeridade.

Na base deste constrangimento do desenvolvimento do sistema de controlo de gestão estão as duas aplicações informáticas que suportam o negócio, as quais funcionam desarticuladamente e não respondem, ainda que individualmente, às novas dimensões de análise que o negócio exige. Por outro lado, e apesar da empresa dispor de uma excelente ferramenta de *Business Intelligence* (BI)¹, a mesma não é rentabilizada da melhor forma devido à insuficiência de

¹ O BI em questão (Hyperion) está em 91 empresas da Fortune 100 (fonte: www.oracle.com). Este tipo de ferramentas informáticas permite a recolha de dados de várias fontes de informação e a sua organização, possibilitando a análise dos mesmos em várias dimensões, de forma dinâmica, simples e célere.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

dados ou deficiente estruturação dos mesmos contidos nas aplicações informáticas que suportam a informação do negócio.

Tendo consciência desta limitação, a gestão de topo decidiu investir num novo *software* de gestão, integrador da informação dos quatro negócios nucleares desta área de negócio: manutenção e reparação; venda de semi-reboques novos; venda de semi-reboques usados; e aluguer de semi-reboques.

Estas limitações ao nível de sistemas de informação e do controlo de gestão são fruto do fim de um ciclo da vida da organização e marcam o início de um novo, resultante do desenvolvimento saudável e sustentado do negócio. O importante é ter consciência que chegou mais um momento de agir e, como tal, a organização está a agir.

Neste contexto, este projecto, entenda-se tese, tem como pretensão ser um instrumento que influencie positivamente a mudança, servindo de base à reforma dos indicadores existentes, que após os ajustes julgados convenientes e aprovação em *Comité Executivo*², deverão ser entregues à equipa de projecto de implementação da nova aplicação de negócio, por forma a desenvolvê-la em conformidade com os objectivos pretendidos.

Porém, é da responsabilidade da equipa de Planeamento e Controlo de Gestão liderar o processo de implementação, formar os intervenientes (desde o simples utilizador pela introdução de dados até à gestão de topo) e criar as condições ao normal funcionamento do novo e reformulado sistema de controlo de gestão.

Por último, e apesar deste documento utilizar frequentemente os termos «estratégia», «objectivos estratégicos» e «avaliação de desempenho» não é sua intenção aprofundar estes temas.

² Órgão colegial de decisão desta área negócio, constituída pelos Directores de 1ª linha e Director Geral, cabendo a decisão final a este último.

2 Objectivos do projecto

O objectivo deste projecto é conceber um painel estruturado de indicadores financeiros e não-financeiros, alinhados com a estratégia, que sejam úteis aos gestores operacionais e de topo.

O objectivo do projecto assenta em dois vectores:

- Reformular os actuais indicadores financeiros e não financeiros, de acordo com as necessidades dos diversos utilizadores e das exigências do negócio;
- Centralizar os indicadores financeiros e não financeiros, considerados chave, em *Tableaux de Bord*, organizados por tipo de negócio e em função do utilizador, de forma a ter-se uma melhor perspectiva da performance dos segmentos de negócio, quer se aborde de forma individualizada ou no seu conjunto.

O projecto deve ainda contribuir para:

- Reduzir drasticamente os tempos de obtenção e de divulgação da informação;
- Facilitar o acesso à informação de gestão, por parte dos diversos utilizadores autorizados, com base em conceitos e funcionalidades do tipo *Drill Down / Drill Up*³, *Drag and Drop*⁴, *Data Mining*⁵ e de análises multidimensional, reduzindo-se, desta forma, a forte dependência actual que existe em relação ao Departamento de Planeamento e Controlo de Gestão;
- Inovar na forma de comunicação e de divulgação da informação de gestão, num conceito de visualização automática e interactiva dos *Tableaux de Bord*, ou seja, na medida do possível, o conceito idealizado é a informação ir ao encontro do utilizador assim que este aceda ao seu computador ou à aplicação de negócio.

Com este projecto pretende-se, também, aumentar o rigor da informação de gestão que circula na organização, e em tempo mais útil (*on-line*, em muitas situações), que os gestores olhem para ela, tenham curiosidade e sintam-se motivados em analisá-la com maior simplicidade e

³ Termo utilizado na gíria dos sistemas de informação, que significa navegar (com um “*click*”) da informação geral para a mais detalhada (*Drill Down*) ou *vice-versa* (*Drill Up*).

⁴ Termo utilizado na gíria dos sistemas de informação, que significa “arrastar e largar” dados com o rato, permitindo a rápida construção de quadros, mapas e gráficos.

⁵ Funcionalidade informática que permite a descoberta de padrões existentes em grandes volumes de dados.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

detalhe e, por último, tomem decisões assertivas. Numa palavra, classificaria tudo isto em *dinamismo*.

Pretende-se, deste modo, um Sistema de Controlo de Gestão ao serviço do Negócio e não continuar a ter o Negócio refém do controlo de gestão. Só desta forma, podemos ter um Sistema de Controlo de Gestão que acrescente valor, seja diferenciador e contribua para a competitividade da organização.

Como se perceberá mais adiante, aquando da abordagem aos indicadores e *tableaux de bord* e à respectiva metodologia de funcionamento que se pretende desenvolver e implementar, só será possível alcançar estes objectivos, por um lado, com aplicações informáticas modernas, ágeis, com um ambiente *friendly* para o utilizador e com bases dados e processos de integração informáticos sólidos e, por outro lado, a informação que se pretende deve estar perfeitamente identificada e devidamente estruturada.

Capítulo II – Metodologia e Estrutura da Tese

1 Metodologia e método de investigação

Este trabalho foi desenvolvido com base na metodologia qualitativa resultante da recolha directa de dados e do meu contacto directo com a realidade estudada.

Actualmente sou Director Administrativo e Financeiro de três empresas, pertencentes a um dos maiores grupos económicos portugueses na área de transportes e logística, que desenvolvem actividades complementares à actividade de transporte rodoviário de mercadorias, nomeadamente, a venda de semi-reboques, o aluguer de semi-reboques, a manutenção e reparação de viaturas pesadas e a mediação de seguros.

Para alcançar os objectivos propostos, foi adoptado o método de investigação do estudo de caso. O estudo de caso é considerado o método mais adequado quando se pretende analisar acontecimentos contemporâneos e quando se pretende apresentar uma proposta para as práticas de gestão, com vista a resolver limitações ou novas necessidades das práticas actuais (Yin, 2003).

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

O presente estudo apresenta uma proposta de organização da informação de gestão, em torno de *Tableaux de Bord*, apoiados em sistemas de informação, que possibilitem o fácil e rápido acesso.

As técnicas de recolha de dados resultaram essencialmente da *observação participante*, recolha de documentos e de conversas informais com gestores e outros *stakeholders* do sector e da empresa. O meu conhecimento e experiência do negócio e indústria onde actuam as empresas estudadas, e das quais faço parte, foram também essenciais para a identificação das necessidades e apresentação das propostas de resolução.

2 Estrutura do documento

O documento está estruturado em quatro partes: (1) Enquadramento e Objectivos; (2) Revisão da Literatura; (3) Aplicação Prática; e (4) Conclusões e Recomendações.

Na primeira parte do documento abordo o âmbito e as motivações que conduziram à elaboração do mesmo, bem como os objectivos que se pretendem alcançar.

Na Parte 2, efectuo uma revisão da literatura, procurando explicar os principais conceitos subjacentes a um adequado sistemas de controlo de gestão. Nesta parte, nomeadamente, no Capítulo 2, dou particular relevância a dois instrumentos de pilotagem do sistema de controlo de gestão devido à sua importância neste projecto: *Tableau de Bord* e o *Balanced Scorecard*.

A abordagem a estes dois instrumentos, provavelmente os mais utilizados pelas organizações, com ou sem fins lucrativos, para influenciarem os gestores a alcançar os objectivos globais, tem como intenção dar a conhece-los, evidenciar as diferentes metodologias propostas por ambos e sustentar a proposta efectuada.

A aplicação prática é explicada na terceira. Nela é feito o diagnóstico da organização onde se pretende implementar o projecto, apresentada a proposta de acordo com as características da organização e objectivos do projecto e a forma de implementação.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Na quarta e última parte, efectua-se a conclusão do conteúdo deste documento e identifica-se, como sugestão, alguns temas passíveis de serem abordados futuramente e com possível interesse para a organização estudada.

Não menos importante que as matérias abordadas nas quatro partes referidas, são os anexos a este documento. Através deles é explicado como se implementa a metodologia sugerida e materializado todo o projecto.

Parte II – Revisão da Literatura

Capítulo III – Controlo de Gestão

1 O que é o Controlo de Gestão

“O Controlo de Gestão é o processo pelo qual os gestores influenciam os outros membros da organização para implementarem as estratégias da organização” (Anthony e Govindarajan, 2007: 17).

Esse processo abrange um conjunto de actividades e de instrumentos, que podemos designar por Sistema de Controlo de Gestão, e que difere de organização para organização, independentemente de ter ou não fins lucrativos. A adopção de um sistema de controlo de gestão deve adequar-se à realidade de cada organização (dimensão, negócio, estilo de gestão, cultura organizacional) e, por esse facto, pode ser mais ou menos complexo e mais ou menos formal.

O termo *controlo* não pode ser associado e entendido meramente como um processo de *fiscalização*, pois se assim fosse era demasiadamente restrito. Um *sistema de fiscalização* procura constatar o que está bem ou mal, de acordo com normas ou procedimentos, enquanto um *sistema de controlo de gestão* faculta informação aos gestores que permita a tomada de decisões e acções correctivas na prossecução do objectivo final.

De acordo com Jordan *et al.* (2008: 21), em resultado de um estudo efectuado pelos mesmos em 1987, sobre o controlo de gestão das empresas portuguesas, são referidas “*as seguintes reacções negativas dos operacionais em relação ao sistema controlo de gestão das suas empresas:*”

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

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Este pequeno excerto, retrata bem a ideia preconcebida que existe muitas vezes do controlo de gestão, como sendo um órgão fiscalizador e de policiamento dentro da empresa, com acesso privilegiado à informação, o que é uma visão muito pobre e restrita desta área, conforme já referido anteriormente.

Esta ideia resulta da forma de actuação de alguns Controladores da Gestão (doravante designado por *Controller*), que não se adaptam à realidade e necessidade dos gestores e das estruturas das organizações, assumindo um papel de superioridade e de distanciamento face aos operacionais, privilegiando o canal de comunicação com a Direcção Geral e ou Administração (Jordan *et al.*, 2008).

Assim, termino como comecei, com uma segunda definição: o “*Controlo de Gestão é um conjunto de instrumentos que motivem os responsáveis descentralizados a atingirem os objectivos estratégicos da empresa, privilegiando a acção e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização*” (Jordan *et al.*, 2008: 21).

2 O sucesso e importância do Controlo de Gestão

O controlo de gestão numa empresa só tem sentido se a organização tiver uma estratégia e se tiver ao serviço dos gestores sejam eles operacionais ou de alta direcção. Isto significa, que um sistema de controlo de gestão eficaz deve ser concebido e implementado de acordo com a necessidade do gestor, com a sua participação e o seu envolvimento. Só dessa forma é possível estabelecer compromissos e influenciar o seu comportamento na persecução dos objectivos individuais e, conseqüentemente, dos objectivos estratégicos da empresa (alinhamento de objectivos).

O *Controller* de uma empresa não pode impor aos gestores os modelos de mapas e de relatórios que acha serem os mais adequados, ainda que tenha o aval da Direcção Geral ou da Administração.

Efectivamente, para que serve um mapa de indicadores ou um relatório em que um gestor operacional não sinta qualquer tipo de necessidade ou utilidade? Será que, dessa forma,

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

podemos influenciar o seu comportamento de forma positiva? Será que, dessa forma, se consegue com que o gestor atinja os objectivos?

A resposta a estas questões pode eventualmente traduzir-se num encolher de ombros e, conseqüentemente, concluir-se que o tal mapa ou relatório é meramente uma informação que alguém faz e que circula na organização, mas que não tem qualquer efeito prático, pois ninguém sabe bem o que mede, para que serve e, como tal, ninguém olha para ele.

O *Controller* tem, em primeiro lugar, que entender a realidade e a necessidade de cada gestor e da empresa como um todo, incluindo os objectivos estratégicos. Só então, deve conceber e implementar os instrumentos do controlo de gestão. Porém, a concepção e implementação de um sistema de controlo de gestão é dinâmica, é algo que vai acontecendo com a evolução e desenvolvimento da organização e do negócio.

3 Os 8 princípios do Controlo de Gestão

De acordo com Jordan *et al.* (2008: 21) um bom sistema de controlo de gestão deve ter em conta os seguintes 8 princípios:

- Os instrumentos de controlo de gestão têm que considerar os objectivos de natureza financeira e não financeira;
- Tem que haver uma descentralização, delegação e responsabilização;
- Tem que haver uma convergência dos objectivos individuais com os objectivos estratégicos da organização;
- Os instrumentos de controlo de gestão devem funcionar como catalisadores de acções e não se resumirem a meros documentos ou burocracia;
- Tratar da informação de gestão histórica mas, sobretudo, focalizar-se no futuro;
- Influenciar os comportamentos das pessoas;
- Englobar um sistema de incentivos e premeio;
- Os operacionais são os actores de primeira linha em oposição aos *Controllers*.

4 Os Instrumentos de Controlo de Gestão

Um controlo de gestão efectivo só é possível com o recurso a instrumentos que ajudem os gestores a estabelecerem e a aceitarem objectivos, a planearem a forma de os alcançar, a monitorizarem o grau de cumprimento dos mesmos e, conseqüentemente, que permitam a avaliação de desempenho dos gestores. Esses instrumentos podem ser:

- Instrumentos de Pilotagem
- Instrumentos de Comportamento
- Instrumentos de Diálogo

4.1 Os Instrumentos de Pilotagem

Tal como um avião tem um painel de instrumentos de navegação, que ajudam o piloto a ter dados actualizados e em tempo útil (no caso, em tempo real), para monitorizar o comportamento da aeronave, a direcção que a mesma leva durante a viagem e saber que condições atmosféricas pode ter que enfrentar, para em cada momento saber que decisão deve tomar, também as empresas dispõem de instrumentos de navegação, onde os gestores se apoiam para tomar as suas decisões. Esses instrumentos de navegação, designados por instrumentos de pilotagem, são (Jordan *et al.*, 2008):

- O Plano Operacional
- O Orçamento Operacional e o Controlo Orçamental
- O *Tableau de Bord (TDB)* e o *Balanced Scorecard (BSC)*

Estes instrumentos só terão eficácia se na sua concepção e implementação tiver havido uma preocupação de convergência da informação mensurável com os objectivos estratégicos da organização. Caso contrário, poderá haver uma desarticulação entre os objectivos individuais com os objectivos da organização, com conseqüências negativas e, *qui ça*, irremediáveis para a organização.

4.1.1 Plano Operacional

Traduz-se na operacionalização da estratégia definida no Plano Estratégico. É um instrumento de natureza previsional (normalmente a 3 anos) e procura avaliar em que medida os objectivos estratégicos são realizáveis. Nele são definidas as políticas comerciais, de

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

marketing, financeiras, de investimento, de produção, de organização e de recursos humanos, que conduzam à viabilização e cumprimento dos objectivos estratégicos (Jordan *et al.*, 2008).

4.1.2 Orçamento Operacional e Controlo Orçamental

É um instrumento de natureza previsional (1 ano) e traduz-se na operacionalização do Plano Operacional (referido anteriormente). Nesta fase, são negociados, aprovados e estabelecidos, para a organização e para cada área da organização, os objectivos e os respectivos planos de acção para os atingir. O resultado final traduz-se na valorização das diferentes componentes de natureza económica e financeira (proveitos, custos, resultados, investimentos, tesouraria) de curto prazo, que possibilitam posteriormente, o controlo orçamental periódico (por exemplo: mensal ou trimestral). Este controlo consiste na comparação das realizações (valores reais obtidos) com o valor previsto no orçamento, para um dado período, salientando e analisando os desvios, por forma a identificar-se as causas e adoptar-se as medidas correctivas necessárias.

O controlo orçamental não é apenas a constatação de desvios, tem que conduzir à acção.

Porém, esta forma de pilotagem, assente no orçamento, enferma de dois pontos fracos (Jordan *et al.*, 2008):

- Lentidão na produção e obtenção da informação de gestão, num contexto em que a decisão e a acção atempada ou de antecipação assumem um papel determinante;
- A informação é de cariz puramente financeira, não evidenciado informação de carácter qualitativo relevante. Uma empresa pode estar a cumprir os objectivos orçamentais, mas estar a hipotecar o seu futuro, se não tiver em consideração a evolução do seu posicionamento no mercado (quota), a sua estrutura da carteira de clientes, os índices de satisfação dos seus clientes, a inovação e actualização dos seus produtos/serviços, os indicadores de produtividade, os índices de desenvolvimento e motivação dos seus recursos humanos, entre outros, que poderão conduzir ao afastamento dos objectivos do Plano Operacional e, conseqüentemente, dos objectivos estratégicos.

Neste contexto as empresas devem (Jordan *et al.*, 2008):

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

- Adoptar políticas e métodos contabilísticos que reduzam o tempo de “fecho” da contabilidade geral e analítica;
- Implementar, na medida do possível, tendo em conta o custo benefício, soluções informáticas que permitam a obtenção rápida de dados de gestão;
- Utilizar instrumentos de pilotagem do tipo *Tableau de Bord* e *Balanced Scorecard*.

4.1.3 *Tableau de Bord* e *Balanced Scorecard*

São instrumentos rápidos em fornecer informações de gestão quantitativa e qualitativa e de natureza retrospectiva e prospectiva. Devem focalizar-se, no que é verdadeiramente importante, ou seja, o enfoque tem que ser em poucos indicadores chave de cada área (adaptáveis a cada gestor), mas que qualquer acção efectuada sobre os factores que influenciam esses indicadores provoque um verdadeiro impacto nos resultados dessa área (Jordan *et al.*, 2008).

4.2 Os Instrumentos de Comportamento

O sistema de controlo de gestão dispõe de três instrumentos de comportamento que permitem orientar e influenciar os comportamentos dos gestores no interesse global da organização:

- Organização em centros de responsabilidade;
- Avaliação de desempenho dos centros de responsabilidade;
- Sistema justo de preços de transferência interna (PTI).

A organização por centros de responsabilidade possibilita a atribuição de um gestor responsável por essa área e a definição dos respectivos objectivos e, conseqüentemente, avaliar o desempenho desse gestor. Por outro lado, dentro das organizações, existem relações de dependência entre diversas áreas ou centros de responsabilidade, pelo que devem ser estabelecidos preços de transferência interna para valorar os produtos/serviços que são transaccionados internamente, possibilitando, dessa forma, avaliar o desempenho de cada centro de responsabilidade (Jordan *et al.*, 2008).

4.2.1 Organização em Centros de Responsabilidade

Existem quatro tipos de centros de responsabilidade que podem e devem ser usados numa organização e que devem ter um gestor responsável pelas actividades e pelo desempenho desse centro. Esses centros são:

- Centros de Custo (ou de Despesa)
- Centros de Receita (ou de Proveitos)
- Centros de Resultados
- Centros de Investimento

A diferença entre estes centros de responsabilidade depende da forma como são medidos os *inputs* e *outputs* de cada centro, atendendo à especificidade de cada uma das suas actividades, para efeitos de controlo e avaliação.

A utilização deste instrumento comportamental, associado ao sistema de PTI, pressupõe:

- A afectação de recursos e meios;
- A gestão por objectivos, em que os individuais estão alinhados com os estratégicos;
- A descentralização da autoridade, da decisão, das actividades e das funções;
- A responsabilização;
- A avaliação do desempenho e premeio.

A organização em centros de responsabilidade procura, assim, incutir nos gestores um espírito empreendedor, cuja gestão deve ser eficaz (atingir os objectivos) e eficiente (minimizando os recursos utilizados), mas tendo sempre como pano de fundo o alinhamento com os objectivos estratégicos.

▪ Centros de Custo (ou despesa)

Os centros de custo ou de despesa são aqueles que apenas fazem a mensuração dos *inputs* em unidades monetárias ou, por outras palavras, apenas medem os custos decorrentes da actividade, ou por opção ou porque a tipologia da actividade assim obriga.

Estes centros de custo ou de despesa são também classificados em Centros de Custo Padrão (ou Centros de Despesa de Engenharia) e em Centros de Custos Discricionários.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Os primeiros compreendem as actividades cujos custos podem ser estimados para uma determinada produção homogénea, como, por exemplo, o custo hora da mão-de-obra directa de uma secção de produção, o custo por tonelada produzida, o custo hora de um equipamento, entre outros. Contudo, estas actividades poderiam ser enquadradas em Centros de Resultados, caso os seus *outputs* fossem valorizados e imputados e ou vendidos por um determinado valor a outro centro de responsabilidade (um departamento interno ou uma empresa do mesmo grupo) ou facturados a uma organização externa.

Os Centros de Custos Discricionários englobam actividades cujo *output* não é homogéneo e que, por esse facto, não é possível determinar o custo por unidade produzida. Enquadram-se neste tipo de centros de custo as actividades administrativas (contabilidade, auditoria, fiscalidade, tesouraria, cobranças, controlo de gestão, jurídico, secretariado, recursos humanos, entre outras estruturas centrais), de investigação e desenvolvimento (I&D), de *marketing* e comerciais.

▪ Centros de Receita (ou de Proveitos)

Em regra geral, os Centros de Receita ou de Proveitos aplicam-se a unidades de marketing e comerciais, em que a sua actividade é medida pelo seu *output* (normalmente volume de vendas), tendo como referência para a medição e avaliação do desempenho o orçamento de vendas e ou a quota de mercado. Estes centros não são responsáveis pelos custos de produção de bens ou serviços, nem têm conhecimento da respectiva estrutura de custo, sendo, por esse facto, vedado o poder de determinarem os preços de venda. Assim, apenas lhes é dada a autoridade de:

- Praticarem descontos com base numa tabela e sobre os preços base de venda;
- Estabelecerem formas e condições de pagamento, muitas vezes, também, dentro de certos parâmetros aprovados superiormente (exemplo: prazo máximo de crédito concedido de 60 dias e limite de crédito de 10.000 €).

Não obstante, as unidades de marketing e comercial se enquadrarem em centros de custo discricionários (avaliados pelo *input* = custo), o enfoque primordial e preferencial é dado à receita (*output*), razão pela qual se adopta para estas actividades os Centros de Receita ou de Proveitos.

▪ Centros de Resultado

Um centro de resultado é uma unidade organizacional em que a sua performance é analisada em função dos seus proveitos e custos. Nesta forma organizacional, tem obrigatoriamente de haver uma delegação do poder da tomada de decisão num gestor (responsável por essa unidade) sobre a forma de utilização dos diferentes recursos que este dispõe ou necessita, para atingir o resultado.

Contudo, a gestão de topo pode limitar o âmbito dessa liberdade de tomada de decisões, ou seja, o gestor responsável por essa área de negócio pode estar condicionado em determinadas decisões (por exemplo, em decisões de investimento, em decisões de carácter financeiro, em políticas de qualidade, entre outras).

A organização de uma unidade em centros de resultado, só faz sentido se existirem clientes externos e ou internos dispostos a comprar os serviços e ou os produtos fornecidos, ou seja, uma determinada unidade de negócio tem que “vender” algo a outra entidade que esteja disposta a “comprar”, ainda que essa entidade seja uma outra área da mesma organização (divisão, departamento, unidade de produção). Neste último caso, é necessário o estabelecimento de PTI para valorar os fluxos de serviços e ou produtos fornecidos e, dessa forma, racionalizar o consumo dos mesmos em função da necessidade.

Como se referiu acima, o responsável por um centro de resultados tem autonomia para combinar da forma que entender as variáveis de proveito e de custo, por forma a obter um determinado nível de resultado. Neste contexto, é imperativo a medição, análise e monitorização do desempenho de um centro de resultados, podendo fazer-se numa perspectiva de cinco níveis de resultado. A responsabilidade do gestor por cada nível de resultado, e a conseqüente avaliação de desempenho, só deve acontecer em relação às variáveis de custos e proveitos que este tiver liberdade de decisão e que concorram para o resultado.

Figura 1

Exemplo de uma demonstração de resultados de um centro de resultados

Rúbricas	Valor em €	
Proveitos	1.000.000 €	
Custos de venda	500.000 €	
Custos variáveis	200.000 €	
<i>Margem de Contribuição Bruta</i>	300.000 €	Nível 1
Custos Fixos Directos	100.000 €	
<i>Resultado Directo</i>	200.000 €	Nível 2
Custos corporativos controláveis	30.000 €	
<i>Resultado Controlável</i>	170.000 €	Nível 3
Outros Custos corporativos	70.000 €	
<i>Resultado Antes de Impostos</i>	100.000 €	Nível 4
Imposto sobre o rendimento	25.000 €	
<i>Resultado Líquido</i>	75.000 €	Nível 5

Fonte: Adaptado de Anthony e Govindarajan (2007: 195)

A margem de contribuição bruta é o primeiro nível de resultado em que o gestor de um centro de resultados pode mais facilmente influenciar e cujo grau de dependência das suas decisões é elevado. O resultado directo já depende de algumas variáveis de custo que podem ser impostas pela gestão de topo e que o gestor pode não ter uma influência directa (por exemplo, o custo relacionado com as amortizações de uma unidade fabril, em que o gestor não tem autonomia para decidir sobre a continuidade ou não dessa unidade). À medida que se vai descendo na demonstração de resultados, o gestor vai perdendo autonomia sobre as variáveis de custo, como são os exemplos dos custos de estrutura comuns a várias unidades de negócio ou os custos corporativos, muitas vezes impostos hierarquicamente. Ainda que alguns sejam imputados segundo critérios de utilização, e por isso se dizem controláveis por parte do gestor, outros baseiam-se em rácios ou em critérios de imputação cujo controlo sai da esfera de responsabilidade do centro de resultados.

Existe alguma controvérsia em relação a esta última tipologia de custos. Alguns autores defendem que este tipo de custos não devem ser imputados aos centros de resultado, por que não podem ser controláveis pelo respectivo gestor, enquanto outros autores defendem que esses custos devem ser imputados ao centro de resultados de acordo com um valor fixo e não devem gerar desvios orçamentais. Pessoalmente, sou defensor da segunda tese, atendendo que dessa forma cria-se no gestor uma motivação e um sentido de responsabilidade adicional para

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

gerar resultados suficientes para cobrir esse tipo de custos e aumenta a probabilidade dos gestores de um centro de resultados questionarem a razão de ser desses custos, mantendo sobre pressão o controlo de custos das áreas corporativas e ou de *staff*. Por outro lado, a empresa como um todo, aumenta a probabilidade de todos os custos da estrutura central sejam totalmente suportados pelos centros de resultado.

▪ Centros de Investimento

Centros de investimento são centros de resultado com a responsabilidade alargada a activos e passivos. Nos centros de resultado, o gestor pode decidir sobre as variáveis de proveito e de custo, enquanto que nos centros de investimento as decisões do gestor afectam também rubricas de balanço. O gestor de um centro de investimento pode ter autonomia de decisão sobre a política de investimento/desinvestimento, a política de crédito a clientes, a política de *stocks*, a política de pagamentos, os níveis de disponibilidade de caixa e as formas de financiamento. Porém, muitas vezes existem limitações impostas pela gestão de topo, nomeadamente, em relação a financiamentos e a investimentos/desinvestimentos, cuja decisão pode estar centralizada ao nível da Administração e ou de áreas corporativas.

O centro de investimento recebe um proveito ou um encargo financeiro (juros) em função dos recursos cedidos ou utilizados por si. Este juro é o factor que marca a diferença entre uma demonstração de resultados de um centro de resultados (não inclui juros) e de um centro de investimento (inclui juros).

No entanto, a adopção por esta tipologia de centro de responsabilidade nem sempre é de fácil aplicação, principalmente quando os recursos são partilhados por mais que uma unidade de negócio ou centro de responsabilidade. Exemplo disso, são as contas de clientes e de fornecedores, bem como as fontes de financiamento.

Em suma, muitas vezes é sinónimo de impossibilidade, ou difícil, apurar as necessidades de fundo maneio, bem como os níveis de capital investido (alheio e próprio), por unidade de negócio e, conseqüentemente, imputar-se juros em função dos níveis de utilização.

Algumas empresas, minimizam este constrangimento, optando por imputar juros em função dos activos e ou passivos controláveis por cada centro de investimento. Os *stocks* são um bom

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

exemplo de um activo que pode facilmente ser afecto a um centro de investimento e, por esse facto, ser considerado controlável.

As empresas que optem por este modelo de centros de responsabilidade, devem medir as suas performances em função do ROI⁶ e ou do EVA^{®7} ou da Margem de Contribuição Residual.

De acordo com as obras consultadas para elaboração deste trabalho, os autores recomendam que o melhor indicador para avaliação dos centros de resultado é o EVA[®], podendo ser complementado pelo ROI, mas nunca o inverso.

4.2.2 Avaliação dos Centros de Responsabilidade

A organização de uma unidade de negócio em centros de responsabilidade só faz sentido se forem avaliados os respectivos desempenhos, por forma a orientar o comportamento dos gestores na persecução dos objectivos individuais da unidade de negócio e estratégicos da empresa. Assim, dependendo do tipo de centro de responsabilidade, utilizam-se normalmente as seguintes métricas económico-financeiras:

Quadro I Centros de Responsabilidade e métricas de avaliação

Centro de Responsabilidade	Métricas Mais Utilizadas
Centro de Custos	Custo Real vs Custo Padrão Custo Real vs Custo Orçamentado
Centro de Proveito	Proveito Real vs Proveitos Orçamentados
Centro de Resultado	Margens de Contribuição (variável e ou directa) Resultados Operacionais (antes ou após impostos) EBITDA ⁸ Resultados Líquidos
Centro de Investimento	<i>Return on Investments</i> (ROI) Resultado Residual ou <i>Economic Value Added</i> (EVA [®])

⁶ ROI: *Return on Investment* (Rendibilidade dos Capitais Investidos).

⁷ EVA[®]: *Economic Value Added*[®] (Valor Económico Agregado). Este termo é uma marca registrada pela Stern Stewart & Co, razão pela qual se utiliza os termos Margem de Contribuição Residual ou Resultado Residual.

⁸ EBITDA: *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization* (Resultados Antes de Juros, Impostos, Depreciações e Amortizações).

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Contudo, a avaliação dos centros de responsabilidade, para além da utilização das métricas referidas acima, deve também ter em conta indicadores de natureza não financeiros.

4.2.3 Preços de Transferência Interna

Os PTI é o mecanismo utilizado pelas empresas para valorizar e regular as transacções de bens e serviços entre um determinado centro de resultado ou de investimento e outros centros de responsabilidade.

A utilização deste mecanismo deve ter subjacente duas decisões que devem ser revistas periodicamente: A primeira decisão é de fornecimento: a empresa deve comprar ou produzir internamente o produto? Se a decisão for produzi-lo, então a segunda decisão é: a que preço de transferência? (Anthony e Govindarajan, 2007: 231).

O estabelecimento do preço de transferência interno a utilizar, nem sempre é fácil, como aparentemente pode transparecer da resposta que se segue sobre esta questão. Os preços de transferência interna devem ser fixados na seguinte base, e pela ordem de preferência apresentada:

1º) Preços de Mercado, sempre que estejam disponíveis. Estes preços devem ser ajustados, atendendo que não há custos financeiros associados a crédito concedido, custos comerciais e de distribuição. Após estes ajustes, nas ópticas do comprador e do vendedor, chega-se a um preço de indiferença (ou a um intervalo de preços de indiferença) pelo qual o comprador interno está disposto a comprar e o vendedor interno a vender.

2º) Custo Padrão. Na impossibilidade de determinação do preço de mercado, os preços baseados no custo padrão são a opção seguinte mais recomendável. O preço baseado no custo padrão, com ou sem margem adicional, ou baseado em duas etapas⁹ são os mais

⁹ O PTI baseado no método das duas etapas consiste no débito a outro centro de responsabilidade, das unidades vendidas/compradas x custo unitário, acrescido de um custo fixo e de uma margem de lucro fixa, independentes das unidades vendidas/compradas.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

aconselháveis. Porém, existem outras hipóteses, muito pouco recomendadas, como o preço baseado na repartição de lucros e na constituição de dois grupos de preço¹⁰.

3º) Negociação. Em última instância, pode recorrer-se a comités de arbitragem ou ao envolvimento da direcção para se definir os preços de transferência interna.

4º) Custo Real. O estabelecimento de PTI com base no custo real jamais deve ser efectuado. Se isso acontecer, todas as ineficiências de produção/serviço de um centro de resultado ou de investimento são transferidas para outro centro de responsabilidade, e assim sucessivamente, podendo provocar disfuncionalidades graves na empresa. Na prática, este critério nada mede, não cumpre a função de um preço, o gestor não sabe a que preços compra, é desmotivador, servindo apenas para imputar custos em termos de contabilidade analítica (prestações internas).

Com efeito, o conceito PTI é diferente do conceito contabilístico de prestações internas. Este último não é mais do que uma mera imputação de custos de secções aos produtos ou a outras secções, ou seja, não há verdadeira relação de vendedor-comprador.

O objectivo de um PTI consubstancia-se assim em:

- Regular o funcionamento entre os centros de responsabilidade e os recursos consumidos (todo o recurso consumido utilizado tem um preço/custo);
- Dar informação de gestão relevante, por forma a motivar o gestor a tomar decisões sobre a melhor relação custo – proveito;
- Ajudar a avaliar o desempenho de um centro de responsabilidade;
- Promover o alinhamento das decisões dos gestores sobre os seus objectivos de lucro individuais com os objectivos estratégicos da empresa.

Contudo, o sucesso de um sistema de gestão baseado em PTI só terá sucesso se:

- For equitativo, simples de utilizar e compreendido pelos gestores;
- Traduzir o justo valor do bem/serviço transaccionado entre centros de responsabilidade;

¹⁰ O vendedor vende ao preço X e o comprador compra ao preço Y, ficando a diferença numa conta contabilística corporativa.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

- For competitivo;
- For negociado e aceite pelas partes envolvidas, ou seja, não deve ser imposta pela alta direcção/administração;
- O seu funcionamento aproximar-se, na medida do possível, às regras de mercado.

Como referido acima, por vezes existem certos condicionalismos à fixação de um preço de transferência interna, que podem ser de natureza interna ou externa, como sejam:

- Inexistência de preço de mercado que sirva como referência;
- Limitação do poder de decisão do vendedor interno e ou do comprador interno para optar por vender o seu produto ou comprar os produtos que necessita a entidades externas;
- Maior capacidade negocial de um gestor de um centro de responsabilidade em relação a outro, devido a competências adquiridas ou a um estatuto conquistado na organização (antiguidade, relacionamento privilegiado, afinidades, etc.). Esta situação pode criar disfuncionamentos na empresa, podendo ter que haver interferência da alta direcção/administração para definição de um justo PTI;
- Interesse da alta Administração manipular o PTI com o intuito de alcançar determinado objectivo (por exemplo: lançamento inicial de um produto que necessita de massa crítica).

4.3 Os Instrumentos de Diálogo

Os instrumentos de diálogo são mecanismos de comunicação, como reuniões, relatórios e mapas.

A parte difícil e complexa está em colocar os gestores e operacionais a dialogarem e a assumirem responsabilidades, devido aos seguintes factores:

- Encarar-se o tema «orçamento» e «objectivos» como um mal necessário, os quais são desvalorizados. Por outro lado, quanto maior for o grau de imposição pela via hierárquica, menor será o envolvimento do gestor;
- Ser desagradável avaliar e confrontar os seus pares e subordinados, com base nos desvios verificados, que podem derivar em situações desconfortáveis, de tensão e de discussão;

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

- Alheamento do gestor em relação à análise da informação de gestão dada pelos instrumentos de pilotagem, não só pelos motivos apontados nos pontos anteriores, mas também porque, por vezes, não conseguem descodificar essa informação pelas mais diversas razões (falta de domínio em como a informação é obtida e não reconhecerem a informação como sendo útil à sua actividade);
- Fazerem-se substituir pelos *Controllers* mais incautos que têm para si que actividade de controlo de gestão consubstancia-se no “controlo-verificação-fiscalização”.

Capítulo IV – *Tableau de Bord* e *Balanced Scorecard*

1 O *Tableau de Bord*

1.1 O Conceito e as Características do *Tableau de Bord*

Conforme referido por Jordan *et al.* (2008: 229), os gestores e *Controllers* atribuem muitas vezes aos mapas e gráficos que circulam na organização o nome de *TDB*¹¹. Porém, não é suficiente que um documento seja periódico e que contenha colunas e linhas preenchidas com números para ser designado de tal forma. O termo *TDB* é assim utilizado por essas pessoas de forma incorrecta, convencidos da justeza dessa expressão.

“O tableau de bord da empresa é sobretudo um instrumento de gestão com vista à acção e, de certo modo, uma parte importante do sistema de comunicação do controlo de gestão. Sendo um instrumento importante de síntese, o controlador de gestão pode atrair a atenção do responsável sobre os factores-chave, os quais, serão, se necessário, estudados em detalhe, apoiando-se sobre o conjunto de informações fornecidas pela contabilidade ou pelas estatísticas que permitiram a elaboração do tableau de bord” (Jordan *et al.*, 2008: 230).

Diz-se que o *TDB* é um instrumento de pilotagem com carácter mais operacional, devido ao facto de se dar autonomia ao gestor de cada centro de responsabilidade, identificar e seleccionar os indicadores que necessita para atingir os seus objectivos, que deverão estar alinhados com os objectivos estratégicos definidos pela gestão de topo. Esses indicadores podem ser transversais a mais do que um centro de responsabilidade podendo, por esse facto, ter que haver negociação entre os gestores responsáveis para se determinar qual o objectivo a alcançar.

De acordo com Jordan *et al.* (2008: 227-236), o *TDB* caracteriza-se por:

- Ter uma perspectiva mais operacional e de curto prazo, do que estratégica e de médio longo prazo;
- Ser facilmente adaptável às necessidades particulares de cada gestor e actividade;
- Privilegiar a rapidez e simplicidade, em detrimento da exactidão;

¹¹ Em português, Quadro de Bordo, em inglês, *Dashboard*

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

- Fornecer dados financeiros e não-financeiros, de forma sintética e comparativa;
- Possibilitar a desagregação da informação, ou seja, partir do geral, para o detalhe (*drill down*);
- Ser um instrumento de informação retrospectiva e prospectiva;
- Ser um instrumento de diálogo entre os diferentes níveis da estrutura hierárquica;
- Ter uma periodicidade e frequência constante;
- Utilizar uma metodologia designada por OVAR (Objectivos, Variáveis de Acção e Responsáveis).

Em suma, os *TDB* são instrumentos rápidos em dar informações de gestão quantitativa e qualitativa e de natureza retrospectiva e prospectiva (passada e futura). Devem-se focalizar, no que é verdadeiramente importante, ou seja, o enfoque tem que ser em poucos indicadores chave de cada área (adaptáveis a cada gestor), mas que qualquer acção efectuada sobre os factores que influenciam esses indicadores provoque um verdadeiro impacto nos resultados dessa área.

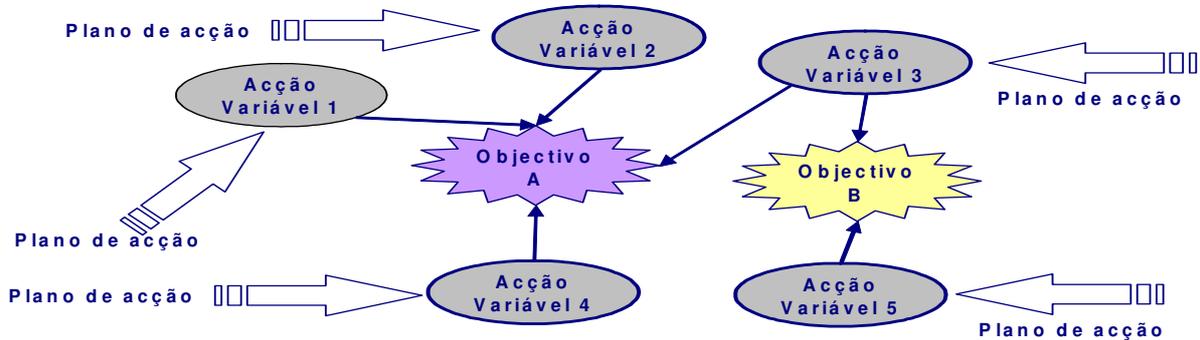
1.2 Metodologia de funcionamento e de implementação

O *TDB* é estabelecido a partir dos objectivos, e dos respectivos planos de acção (de acordo com o método OVAR), os quais são definidos e estabelecidos pelos gestores de forma “livre” e a nível local (não existe um “guião” de enquadramento como no *BSC*). Porém, existe, ou é desejável que haja, um alinhamento dos objectivos locais com os objectivos estratégicos.

O método OVAR pressupõe que os objectivos são estabelecidos previamente, que os gestores controlam e são responsáveis pelas variáveis de acção (ou factores chave) e que há uma relação causa-efeito entre as variáveis e os objectivos, ou seja, quando os responsáveis actuam sobre essas variáveis na prossecução dos objectivos financeiros e não financeiros causam ou podem causar determinado resultado (ver Figura 2 abaixo).

Figura 2

Relação entre Objectivos, Planos de Acção e Variáveis de Acção

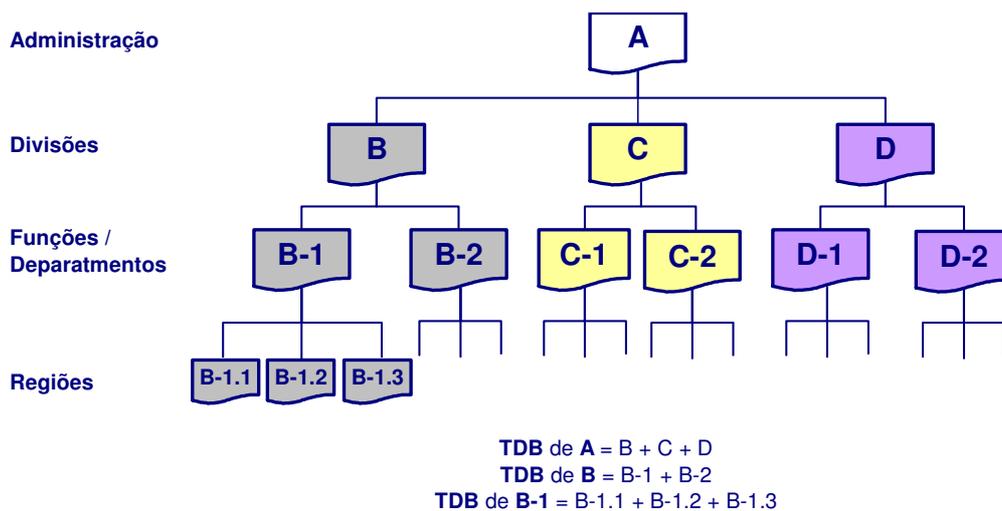


Fonte: Adaptado de Fagundes e Feliu (2007: 4), por referência a Bourguignon *et al.* (2004)

Através do *TDB* monitoriza-se o desempenho (confronta-se o realizado com métricas de comparação¹²) das escolhas efectuadas pelo gestor ou dos impactos previstos que determinada acção ou conjunto de acções, exercidas sobre as variáveis de acção, podem ter no desempenho do respectivo centro de responsabilidade, e ou de outros centros e ou na organização como um todo.

Figura 3

Integração do *tableau de bord* numa organização



Fonte: Epstein Manzoni (1998: 192)

¹² Métricas de comparação podem ser: o orçamento, o valor previsto, um valor padrão, uma referência externa (quotas de mercado, dados financeiros e não-financeiros da concorrência, dados estatísticos), entre outros.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Conforme explicado por Jordan *et al.* (2008: 240-241), é importante não confundir objectivos com os meios necessários para os atingir. Um exemplo adoptado por estes autores, para explicar a diferença entre estes dois conceitos, é o caso de um director que refere que o seu único objectivo é adquirir dois estúdios de vídeo móveis (investimento). Ora, a definição deste objectivo está incorrecta, pois os estúdios (o investimento) são o meio que esse gestor terá que adquirir para conseguir atingir um determinado resultado (objectivo). O respectivo plano de acção é, simplificando, a compra dos estúdios.

No que concerne à metodologia para se implementar o conceito *TDB* numa organização, existem, provavelmente, várias possibilidades, identificando-se de seguida três sugestões, de acordo com os seus autores, que consistem todas elas em cinco etapas:

De acordo com:			
Etapa	Jordan <i>et al.</i> (2008)	Fernandez (2005) (citado por Fagundes e Feliu, 2007)	Boix et Féminier (2004) (citado por Fagundes e Feliu, 2007)
1	Definição do organigrama de gestão	Seleccionar os eixos de progressos ou caminhos a percorrer	Definir os objectivos de controlo
2	Seleccção dos objectivos e das variáveis chave de acção	Determinar os pontos de intervenção	Definir os indicadores
3	Escolha dos indicadores	Seleccionar objectivos	Definir os índices de controlo
4	Recolha das informações	Seleccionar indicadores	Dar forma ao <i>Tableau de Bord</i>
5	Construção e regras de utilização do <i>Tableau de Bord</i>	Estruturar o <i>Tableau de Bord</i>	Explorar o <i>Tableau de Bord</i>

No Anexo I, com base na sugestão dada por Jordan *et al.* (2008), procura-se explicar em detalhe cada uma destas etapas para implementação de um *TDB*.

2 O *Balanced Scorecard*

2.1 Conceito e Características

Na sequência de um estudo encomendado em 1990 por 12 grandes empresas norte-americanas, no intuito de ser desenvolvido um novo sistema de avaliação de desempenho, que substituísse o sistema tradicional, baseado em indicadores financeiros, Robert Kaplan e David Norton desenvolveram o conceito do *BSC*¹³, que foi publicado em 1992 na *Harvard Business Review*.

Este conceito, que tem evoluído até aos dias de hoje, procura dar uma visão global e integrada (balanceada) da organização (unidade de negócio, empresa), assente em quatro perspectivas, interligadas entre elas por relações causa-efeito. Essas perspectivas são:

- Financeira
- Clientes
- Processos internos
- Aprendizagem e desenvolvimento organizacional

O modelo, para além da tradicional perspectiva financeira, passou a integrar na avaliação do desempenho organizacional três novas perspectivas de carácter não financeiro, relacionadas com activos intangíveis, mas que são fundamentais para o bom desempenho financeiro futuro (Russo, 2009: 23). Por outras palavras, a satisfação dos clientes, as quotas de mercado, a inovação dos produtos e dos serviços, a qualidade dos processos internos, o conhecimento e a satisfação dos colaboradores, são exemplos de factores (internos e externos) determinantes para se alcançarem os objectivos financeiros. Por sua vez, o sucesso financeiro determina o sucesso destas três perspectivas, criando-se assim um ciclo de interdependência de variáveis financeiras e não financeiras.

O incumprimento de um ou mais objectivos no âmbito de uma das perspectivas condiciona o seu funcionamento, bem como das outras, originado um desequilíbrio do *BSC* e, conseqüentemente, o afastamento dos objectivos estratégicos definidos de acordo com a missão e visão da organização.

¹³ Em francês *Tableau de Bord Prospectif*

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Como explica Pinto (2009: 40) “*a perspectiva financeira centra-se nos indicadores, transmitindo uma visão do passado - «o que já aconteceu». As outras três perspectivas – clientes, processos e aprendizagem – contêm elementos que permitem à organização planear o seu horizonte de longo prazo «o que queremos que aconteça». O modelo, para além do equilíbrio e das relações causa-efeito entre os objectivos fixados nas quatro perspectivas, tem como pressuposto o equilíbrio entre as metas de curto prazo (operações) e a visão de longo prazo (estratégia)”.*

Jordan *et al.* (2008: 260) também referem que “*o balanced scorecard pretende ligar o controlo operacional de curto prazo, com a visão e estratégia de longo prazo, focalizando a atenção dos responsáveis nos factores críticos para a implementação da estratégia, o que permite aos gestores acompanhar a evolução do negócio e a implementação estratégica nestas quatro perspectivas diferentes”.*

O BSC é assim uma “*ferramenta que ajuda a estabelecer o foco da companhia, a melhorar a comunicação, a estabelecer objectivos organizacionais e a promover o feedback sobre a estratégia*” (Anthony e Govindarajan, 2007: 463).

2.2 Metodologia do *Balanced Scorecard* e a sua implementação

A metodologia BSC enfoca o seu funcionamento na importância das relações causa e efeito, entre as quatro perspectivas (financeira, clientes, processos e aprendizagem), objectivos, metas e indicadores, obrigando os gestores a fazerem escolhas e a tomarem decisões na prossecução dos objectivos e, conseqüentemente, na realização da visão estratégica da organização.

Citando Anthony e Govindarajan (2007: 463) “*Na criação do balanced scorecard, executivos devem escolher um conjunto de medidas (1) que reflectam com precisão os factores críticos determinantes do sucesso da estratégia da companhia; (2) que mostre as relações causa-efeito entre as medidas individuais, indicando como as medidas não financeiras afectam os resultados financeiros no longo prazo; e (3) que forneça uma visão ampla sobre o estado da companhia”.*

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

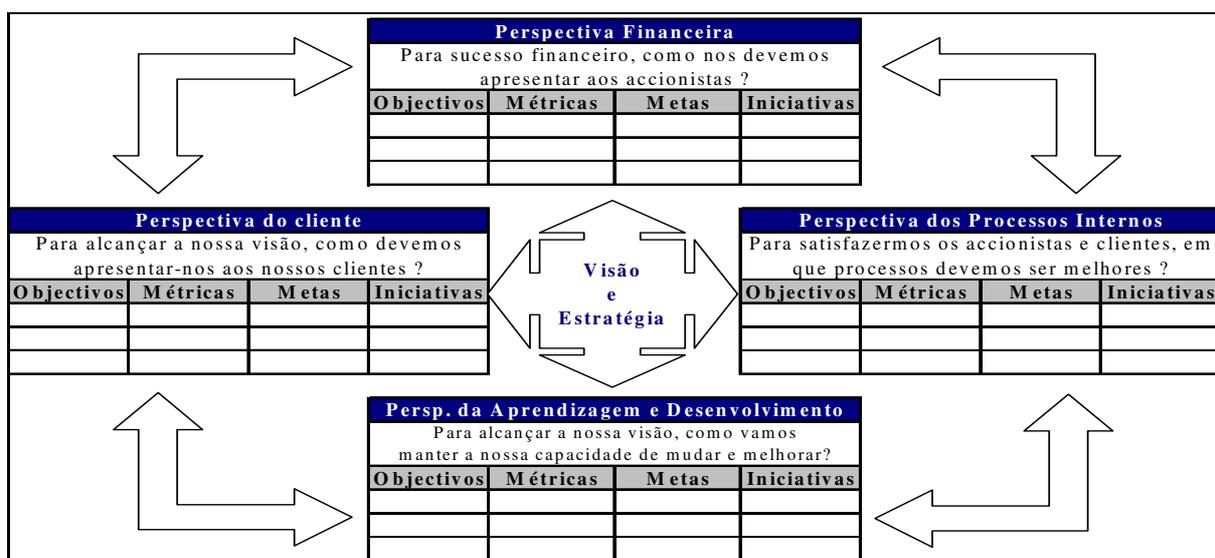
Pinto (2009: 66-67) explica de uma forma mais extensa, mas elucidativa, a sequência lógica que caracteriza a metodologia BSC:

“Um objectivo pode ser definido como: a descrição concisa sobre o que uma organização tem que fazer bem, tendo em vista executar a estratégia. Uma meta pode definir-se como: um resultado de performance desejado. As metas atribuem significado aos resultados obtidos através dos indicadores de performance. Um indicador (ou métrica): é um standard utilizado para medir e comunicar a performance, tendo como referência metas fixadas. Os indicadores têm normalmente natureza quantitativa – números, valores monetários, tempos, percentagens, etc. O conceito iniciativa pode ser definido como: as acções, actividades, programas ou projectos que as organizações têm que desenvolver para atingirem metas de performance.

O desenvolvimento das iniciativas e concretização das metas, medidas através dos indicadores adequados, permitem atingir os objectivos fixados em determinada perspectiva. A concretização dos objectivos em todas as perspectivas, devidamente articulados entre si, em termos de causa-efeito, constitui a base para se atingirem as prioridades fixadas. O conjunto de todas as prioridades estratégicas (ou temas estratégicos) constitui a estratégia global formulada, cujo objectivo final é atingir a visão.”

Figura 4

Tradução da visão e da estratégia nas 4 perspectivas



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1996)

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Importa salientar, que o modelo da Figura 4 acima apresentado, está estruturado numa visão de empresa, baseado em relações de causa-efeito, de forma a alcançar objectivos de carácter financeiro. Porém, o conceito *BSC* tem evoluído desde que Kaplan e Norton o apresentaram em 1992, podendo ser adaptado a outras organizações sem fins lucrativos, como são exemplo os organismos públicos, as associações, as fundações, entre outras.

Figura 5

Ordenação das perspectivas em função do tipo de organização



Fonte: Adaptado Jordan *et al.* (2008: 268)

Existem ainda organizações que, para além destas perspectivas, adicionaram outras, de forma a ajustar o modelo às suas necessidades, conforme referido por Russo (2009: 150-151).

De acordo com Anthony e Govindarajan (2007: 467), a implementação envolve geralmente quatro passos:

- 1º) Definição da estratégia;
- 2º) Definição das medidas que suportem a estratégia;
- 3º) Integração das medidas no sistema de gestão; e
- 4º) Revisão frequente das medidas e resultados.

2.3 O *Balanced Scorecard* e a Estratégia

A versão inicial da Figura 4 acima, de Kaplan e Norton (1992) não incluía os conceitos “visão” e “estratégia”, pois tinha sido concebido para avaliação de desempenho organizacional. Estes conceitos foram introduzidos mais tarde, após se ter constatado que o modelo estava a ser usado para gerir estratégia. Assim, pode-se considerar o *BSC* como um instrumento do sistema de controlo de gestão facilitador da implementação da estratégia. Todavia, o mesmo não pode ser usado para definirmos a estratégia de uma organização.

Kaplan e Norton, em 1996, com o intuito de garantirem a coerência entre as iniciativas operacionais e os objectivos estratégicos, transformaram o *BSC* num sistema para gerir a estratégia, suportado em quatro processos de gestão, conforme referido por Pinto (2009: 73) e Jordan *et al.* (2008: 261). Estes processos consistem:

- Na tradução da missão e da visão da organização em objectivos, metas e indicadores estratégicos e operacionais, coerentes e articulados entre si, num processo de *top-down*¹⁴. Esta tradução resume-se na elaboração de quadros e mapas estratégicos onde são identificados os factores críticos de sucesso para cada perspectiva financeira e não financeira, conducentes ao cumprimento da estratégia, bem como aos respectivos objectivos, indicadores e acções. Os gestores através de uma sequência de relações de causa-efeito, indutoras de um determinado resultado, definem esses indicadores e acções. Como exemplificado por Pinto (2009: 74), “*uma visão (...) «ser líder de mercado», só era entendida e praticada nas linhas operacionais se fosse traduzida em objectivos e indicadores devidamente articulados entre si*”.
- Na comunicação da missão, visão e objectivos estratégicos, por diversos canais (reuniões, comunicados, etc.) e num formato intuitivo e compreensível pelos diferentes níveis hierárquicos da organização, promovendo desta forma o alinhamento dos objectivos globais com os dos centros de responsabilidade e individuais (dos colaboradores). Esta difusão da estratégia contribui, assim, para uma maior descentralização e melhoria do sistema de incentivos e de reconhecimento;
- No planeamento e afectação de recursos. Sendo os recursos humanos, físicos e financeiros limitados para qualquer organização, é importante alocá-los às áreas e ou processos mais críticos ao sucesso da estratégia definida. O *BSC* permite evidenciar

¹⁴ De cima, para baixo. No caso, significa um processo de desdobramento hierárquico.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

essas áreas/processos e, conseqüentemente, possibilita uma melhor afectação dos recursos de acordo com prioridades. Por outro lado, contribui para um melhor processo de orçamentação, decorrente da afectação desses recursos aos respectivos centros de responsabilidade;

- No *feedback* e aprendizagem organizacional. O *BSC* está estruturado no princípio das relações causa-efeito (tendências) entre indutores de desempenho e resultados, de acordo com a estratégia definida e com a percepção dos gestores, ou seja, baseiam-se em hipóteses. Porém, num ambiente competitivo e em permanente mudança, o modelo instituído numa organização deve ser constantemente revisto, testado e validado, o que contribui para uma melhor compreensão (reforço) da estratégia e dos factores críticos de sucesso por parte dos gestores. O sistema de indicadores permite a detecção de desvios, podendo haver necessidade em se alterar a estratégia e ou redefinir-se os factores críticos e ou os objectivos e indicadores¹⁵. Este processo de reflexão, dinâmico e interactivo não é mais do que a aprendizagem estratégica da organização.

3 *Tableau de Bord vs Balanced Scorecard*

O *TDB* e o *BSC* são dois importantes (e provavelmente, os mais utilizados) instrumentos de gestão, com características similares, que auxiliam os gestores a implementarem e a desenvolverem as estratégias definidas pelas organizações e a gerirem a performance (medição ⇒ reporte ⇒ controlo ⇒ melhoria) dos diversos centros de responsabilidade que constituem uma organização.

Não obstante, existem muitos aspectos que marcam a diferença entre eles, começando, desde logo, pelas suas origens e ideologias. Existe diversa literatura que aborda estas diferenças, bem como as vantagens e desvantagens que cada um tem face ao outro e, ainda, as suas limitações que ambos têm face às necessidades da gestão, num contexto globalizador, competitivo e extremamente dinâmico.

¹⁵ Os desvios, só por si, não implicam necessariamente uma alteração da estrutura do modelo em vigor, podendo ser suficiente a realizações de acções correctivas.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Quadro II Principais diferenças entre *TDB* e *BSC*

	TDB	BSC
1	É originário de França e o seu aparecimento remonta ao início do séc. XX.	É originário dos EUA, tendo sido apresentado em 1992 por David Norton e Robert Kaplan.
2	É influenciado pela ideologia e cultura francesa	É influenciado pela ideologia e cultura anglo saxónica.
3	Focaliza-se mais na operação, não tendo uma visão global da organização	Focaliza-se mais na estratégia e oferece uma visão global da empresa.
4	É um modelo livre, visto não explicitar as áreas de actuação. A sua construção é em função dos objectivos e respectivos planos de acção (variáveis-chave) que, por sua vez, determinam os indicadores.	É um modelo baseado nas cinco forças de Michael Porter. A partir da estratégia, definem-se os objectivos e os factores críticos, para a partir dos mesmos, se identificarem os indicadores e, consequentemente, os planos de acção.
5	A definição dos objectivos depende muito da intuição e experiência dos gestores, visto não haver um modelo pré-estabelecido e orientador. O modelo caracteriza-se por ser aberto e livre. A concepção do <i>TDB</i> apela à imaginação e criatividade do gestor para definir o melhor caminho para alcançar os objectivos estratégicos.	Os objectivos, as acções causa-efeito e os indicadores são enquadrados em 4 perspectivas: financeira, cliente, processos e aprendizagem. É por isso um modelo pré-formatado e orientador. O gestor é, de certa forma, induzido (ajudado) a estabelecer o caminho para implementar a estratégia.
6	Utiliza o conceito OVAR, ou seja, a acção a realizar sobre a variável chave condiciona o resultado / objectivo (ver Figura 2).	Utiliza o conceito factor crítico, como o elemento que condiciona a realização dos objectivos.
7	O modelo <i>TDB</i> pode abordar ambas as perspectivas da forma como a organização opera, ou seja, de fora para dentro ou vice-versa. Isto deriva do <i>TDB</i> não ter um modelo predefinido, ficando ao arbítrio e estilo de cada gestor.	Tendo como base as forças de Porter, o modelo opera de fora para dentro, ou seja, dos clientes / consumidores para os processos internos.
8	Não existe nenhum suporte específico e validado que ajude ou oriente a construção dos indicadores.	Dispões de duas importantes ferramentas auxiliares na construção dos indicadores: O mapa de tradução da visão estratégica em objectivos (ver Figura 4 acima) e o Mapa da Estratégia (um diagrama).
9	Os objectivos são definidos localmente, pois parte-se do princípio que os gestores locais conhecem melhor o ambiente que os rodeia, incluindo eventuais interacções que existam com outros centros de responsabilidade.	Funciona numa lógica de <i>top-down</i> , os objectivos são estabelecidos de cima para baixo, da gestão de topo para os operacionais de 1º linha, em forma de cascata.

Fonte: O Próprio, com base em Jordan *et al.* (2008); Russo (2009); Pinto (2009); Epstein e Manzoni (1998); Fagundes e Feliu (2007)

4 Sistemas de Informação

As soluções tecnológicas são, nos dias de hoje, meios indispensáveis para gerir com sucesso a performance de uma organização e, conseqüentemente, contribuir para aumentar a sua competitividade.

No processo de gestão da performance (medição ⇒ reporte ⇒ controlo ⇒ melhoria) torna-se obrigatório a “*recolha, tratamento, integração e análise de dados, muitas vezes oriundos de diferentes sistemas operacionais, tendo em vista produzir informação e conhecimento, que permitam tomar decisões capazes de melhorar a performance*” (Pinto, 2009: 30).

Dentro desta lógica, existem diversos tipos de sistemas de informação que permitem efectuar uma eficaz gestão da performance de uma organização (por exemplo: *ERP*¹⁶, *CRM*¹⁷, *BI*, *SCM*¹⁸). Alguns desses sistemas, incorporam conceitos de funcionalidade que aumentam a sua eficácia, tais como *Drill Up / Drill Down*, *Drag and Drop*, *Data Mining* e tecnologia *OLAP*¹⁹.

Por vezes, os maiores problemas dos sistemas de informação de uma organização são: a forma como a informação está estruturada para fornecer informação num contexto decisional (desagregação e de espaços/visão multidimensional da informação); a diversidade de sistemas de informação existentes na organização, que obriga a processos de integração de dados entre eles (podendo haver incompatibilidades); a incongruência da informação e a própria limitação de alguns sistemas.

Contudo, não devemos confundir os conceitos *TDB* ou *BSC* com conceitos informáticos ou com um qualquer tipo de sistema de informação. O *TDB* e o *BSC* são instrumentos de gestão. Todavia, existem sistemas de informação que permitem a construção de *TDB* e *BSC*. Estes sistemas podem ir desde a simples folha de Excel, produzida internamente, a sistemas mais

¹⁶ ERP: Repositório de dados de forma integrada. Normalmente é uma aplicação modular, contendo as aplicações tradicionais (contabilidade, tesouraria, facturação, recursos humanos, etc.) e módulos do tipo CRM, SCM, BI, entre outros.

¹⁷ CRM: *Customer Relationship*

¹⁸ SCM: *Supply Chain Management*

¹⁹ OLAP: *On-Line Analytical Processing*. Esta tecnologia permite a análise da informação sobre multi perspectivas e dimensões, devido à forma como está estruturada (em “Cubo”).

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

complexos, específicos e bastante dispendiosos. A opção pela ferramenta informática a utilizar/implementar depende da dimensão da empresa, da sua adequação ao investimento e à real necessidade.

As empresas de alguma dimensão devem estruturar os seus sistemas de informação, por forma a ser possível analisar a informação de acordo com os seus objectivos estratégicos e operacionais.

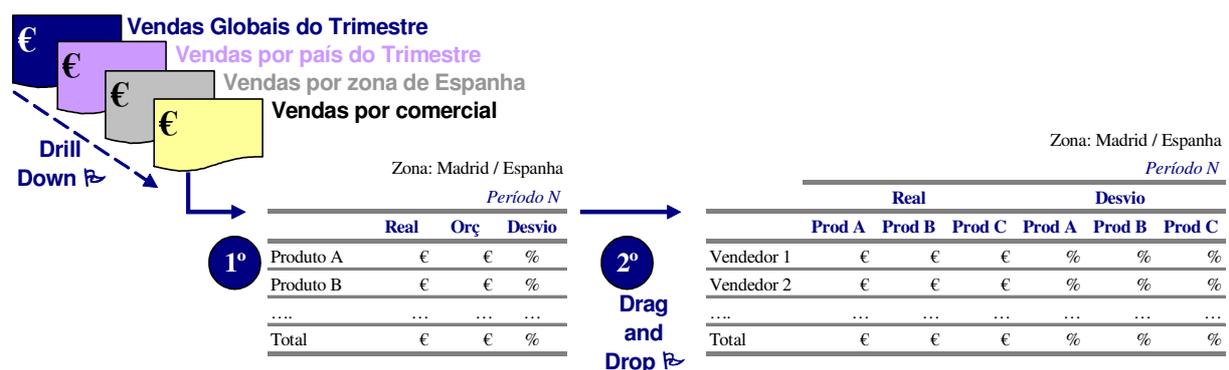
Se assim for, o utilizador, seja ele da gestão de topo ou um operacional de primeira linha, com ferramentas informáticas adequadas e com base em *passwords* de perfis de acesso, pode aceder em tempo útil à informação pretendida e relevante para tomar as suas decisões.

Exemplo:

Passo 1: Um *CEO*²⁰, ao visualizar o seu *BSC*²¹, detecta um desvio desfavorável no indicador chave “Vendas Globais do Trimestre” da empresa. Este, à distância de uns poucos *clicks* no rato do seu computador pessoal, sobre o item vendas, deveria poder fazer *Drill Down* da informação até chegar ao detalhe “Venda por Produto”. No monitor do seu computador, o *BSC* inicial seria desagregado sequencialmente em outros mapas, da seguinte forma:

Figura 6

Exemplo da desagregação da informação num sistema de informação



²⁰ Chief Executive Officer

²¹ Em vez do *BSC* poderia ser o *TDB*.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Passo 2: Suponha-se, agora, que o *CEO* pretendia ver as vendas por vendedor, produto e suprimir a coluna do orçamento. Então a funcionalidade *Drag and Drop* (arrasta e larga) permitiria facilmente retirar a coluna do orçamento, acrescentar ao primeiro mapa apresentado a nova dimensão de análise (vendedor) e alterar a disposição inicial desse mapa (o item “produto” passa a ser visualizado em coluna e o item “vendedor” em linha). Ficava-se então com um segundo mapa. Em pouco mais de um ou dois minutos²², o *CEO* obteria a informação que necessitava (ver exemplo do segundo quadro da Figura 6 acima).

Se estendermos este tipo de funcionalidades por todos os níveis hierárquicos, desde um *CEO* a colaboradores de primeira e segundas linhas, associado a uma correcta estruturação da informação contida nos sistemas de informação, que podem ainda ser enriquecidas com dados externos (exemplo: quotas de mercado ou dados da concorrência), facilmente se depreende os ganhos de produtividade resultantes da simplicidade e rapidez no acesso à informação e, sobretudo, dos ganhos que uma decisão em tempo útil pode acarretar.

O exemplo acima pode aplicar-se praticamente a toda estrutura organizacional, com as necessárias adaptações. Provavelmente, com uma ferramenta deste tipo, um responsável de produção poderia também analisar rapidamente a produção global da sua unidade local, de uma secção ou de uma equipa e cruzar, essa informação, com outras dimensões como as horas de produção.

²² Este tempo depende de vários factores, como a velocidade dos processadores dos servidores e da performance das redes de comunicação interna e externa.

Parte III – Aplicação Prática

Capítulo V – Caracterização da organização e do negócio

1 Enquadramento

Como referido no início da primeira parte, o objectivo deste trabalho centra-se na área de controlo de gestão de duas empresas, pertencentes a um grupo económico do sector de transportes rodoviários de mercadorias e logística, cujo sistema de controlo deve ser adaptado à nova realidade e aos novos desafios, decorrentes do próprio desenvolvimento do negócio.

Uma das empresas, dedica-se à venda de semi-reboques novos e manutenção e reparação de viaturas pesadas, tendo três centros de assistência e, a outra empresa, dedica-se ao aluguer de semi-reboques e à venda dos mesmos, no final do ciclo de exploração, tendo para o efeito dois pontos de venda.

Estas duas empresas, apesar de juridicamente distintas, são geridas como se uma empresa fosse, com direcções centrais comuns.

Por razões de confidencialidade, não será mencionado o nome do grupo empresarial e das respectivas empresas, o que, de facto, não tem relevância para o objectivo deste trabalho.

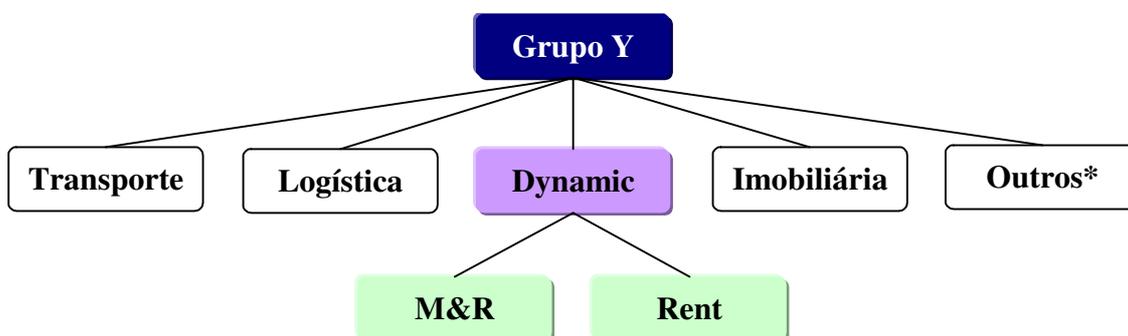
Neste contexto, optou-se por utilizar a seguinte terminologia:

- Nome do Grupo Empresarial: Grupo Y
- Nome da empresa cujas actividades são a manutenção e reparação e a venda de semi-reboques novos: M&R
- Nome da empresa que se dedica ao aluguer e à venda de semi-reboques usados: Rent
- A área de negócio formada pela M&R e pela Rent, designar-se-á por Dynamic

O Grupo Y tem ainda outras unidades de negócio (empresas), que desenvolvem a actividade de transporte, logística e imobiliária, em Portugal e Espanha, organizadas por tipo de actividade e por centros de investimento, não sendo objectivo desta tese abordá-los.

Figura 7

Enquadramento da área de negócio da Dynamic no Grupo Y



* Outros negócios de menor dimensão

As unidades de negócio de Transporte e Logística caracterizam-se por serem empresas de grande dimensão, enquanto que a Dynamic (M&R e Rent), é considerada como pequena média empresa (PME).

2 Actividade da Unidade de Negócio da Dynamic

O Quadro III abaixo resume as actividades desenvolvidas pela unidade de negócio Dynamic.

Quadro III

Actividade económica desenvolvida pelas Empresas que constituem a Dynamic

Actividade Económica	Natureza da Actividade	Empresa
Montagem de Estruturas e Carroçamentos	Produção	M&R
Manutenção e Reparação de Viaturas Pesadas	Produção	M&R
Aluguer de Semi-reboques	Comercial	Rent
Venda de Semi-reboques Novos	Comercial	M&R
Venda de Semi-reboques Usadas	Comercial	Rent

As actividades desenvolvidas pela Dynamic são categorizadas internamente da seguinte forma:

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

- Actividades de Produção: Devido às características dessa actividade serem de tipo industrial, baseada na utilização de mão-de-obra directa (MOD) intensiva e de estruturas produtivas como instalações de natureza oficinal, maquinaria e ferramentas;
- Actividades Comerciais: Devido à venda depender essencialmente de actividade comercial.

A unidade de negócio M&R desenvolve actividades de produção, como a montagem de estruturas e carroçamentos e a manutenção e reparação de viaturas pesadas e, uma outra actividade de cariz comercial, como seja a venda de semi-reboques novos.

No caso do produto «semi-reboques novos», a M&R é a representante oficial, em exclusivo, de duas marcas. As viaturas são importadas, não havendo actualmente qualquer produção de unidades em Portugal por parte da empresa.

A unidade de negócio Rent desenvolve actividades de cariz comercial, como sejam o aluguer de semi-reboques e a venda dessas viaturas (segmento de venda semi-reboques usados) no final do ciclo de exploração do aluguer.

As relações comerciais, tanto podem ser a nível interno, como externo, ou seja:

Figura 8
Clientes e respectivo fluxo de vendas da Dynamic



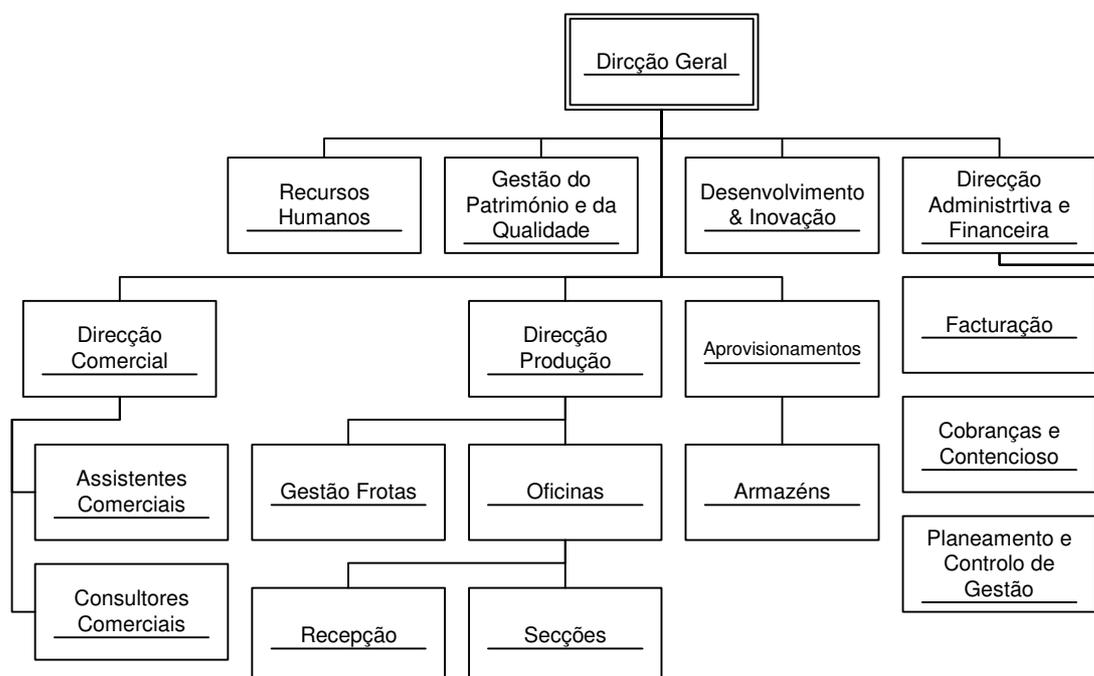
Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Como se pode constatar, para além da Dynamic vender a clientes externos, existem vendas internas entre a Dynamic e as restantes áreas de negócio do Grupo Y, ao qual ela pertence, e entre as próprias unidades de negócio (empresas) que constituem a Dynamic (M&R e Rent).

3 Estrutura organizacional

A estrutura organizacional da Dynamic é a representada na Figura 9 abaixo.

Figura 9
Organograma da unidade de negócio Dynamic



As áreas da Direção Administrativa e Financeira e de Recursos Humanos da Dynamic reportam em matriz ao Director Geral e às respectivas áreas corporativas homólogas do Grupo Y. Os serviços de compensação salarial, pagamentos a entidades externas, gestão tesouraria e de contabilidade, de todas as unidades de negócio do Grupo Y, são efectuadas centralmente pelas áreas corporativas Financeira e de Recursos Humanos.

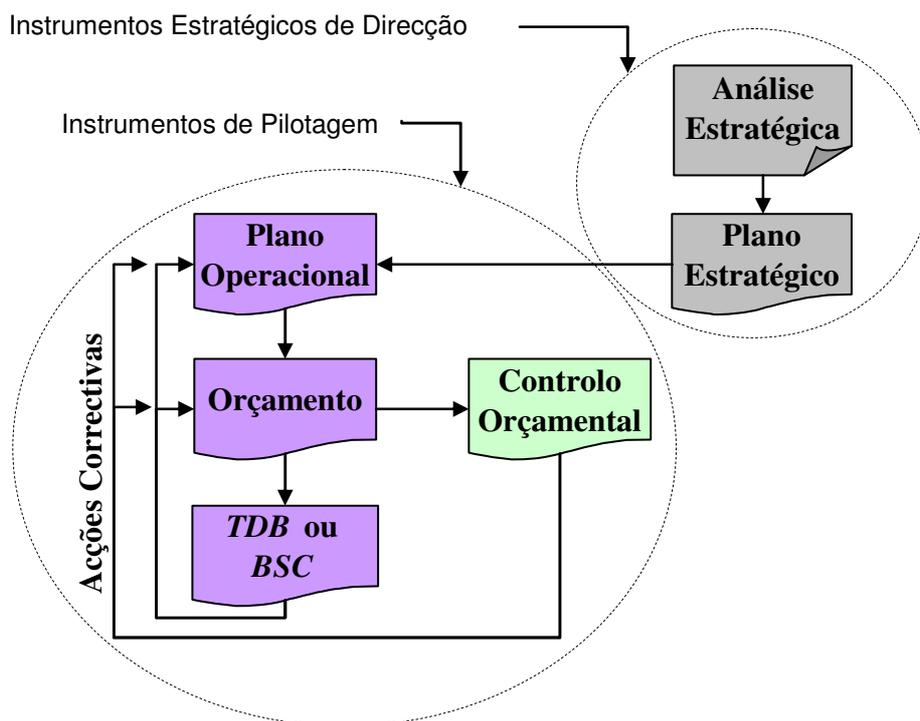
Capítulo VI – Diagnóstico do Sistema de Controlo de Gestão

1 Instrumento de Pilotagem

Antes de abordar este tema, convém sublinhar, que os instrumentos Análise Estratégica e Plano Estratégico, conforme referido por Jordan *et al.* (2008: 33) “*são instrumentos de direcção a montante do controlo de gestão*”. Assim sendo, não devem ser considerados como instrumentos do controlo de gestão.

A figura que se segue, também de autoria de Jordan *et al.* (2008) ajuda a enquadrar e a entender melhor o diagnóstico que se efectuará nos pontos seguintes.

Figura 10
Instrumentos Estratégicos e de Pilotagem



Fonte: Adaptado de Jordan *et al.* (2008: 33)

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

1.1 Plano Operacional

Os planos estratégicos e operacionais da Dynamic constituem-se num único documento, e são efectuados de três em três anos, em consonância com o plano estratégico do Grupo Y. Todavia, não é costume difundir-se os objectivos estratégicos do grupo, embora haja uma concertação estratégica ao nível da administração do grupo e dos directores gerais das empresas que o constituem.

O plano estratégico-operacional da Dynamic reflecte a visão que o respectivo Director Geral e a Administração do Grupo Y têm para futuro desta organização. Apesar da estratégia e dos objectivos serem comunicados aos Directores com responsabilidade pelo seu cumprimento, a verdade é que não tem havido uma articulação desses objectivos e dos indicadores estratégicos, com os de carácter operacional e de curto prazo, nem através de orçamentos, nem através de outros instrumentos de reporte. Consequentemente, também não é efectuado, o acompanhamento dos objectivos estratégicos nas reuniões periódicas de direcção, designadas de Comité Executivo.

Na prática, os objectivos macro-estratégicos e a direcção a seguir são «interiorizados» pelos gestores, mas não há uma cultura de acompanhamento sistematizada e periódica dos mesmos e, como tal, também não se faz revisões intercalares ao plano estratégico-operacional.

Também se constata que os indicadores estratégicos são fundamentalmente financeiros (vendas e resultados), em detrimento dos indicadores não financeiros (taxas de ocupação, produtividade, quota de mercado, índice de satisfação do cliente, etc.). Estes últimos são acompanhados periodicamente, em função da sua periodicidade (diária, semanal, mensal, anual), mas não são abordados no plano estratégico-operacional.

Não obstante esta falta de articulação, tal facto não deve ser considerado uma fatalidade mas, sim, uma oportunidade de melhoria. Devemos ter em conta que a Dynamic é uma PME, onde existe uma relação informal entre a Direcção Geral, gestores de primeira linha e áreas operacionais, o que facilita o diálogo e o rápido alinhamento com os objectivos definidos superiormente. Um aspecto importante e relevante do plano estratégico-operacional, é proporcionar um momento e um ambiente de reflexão sobre a estratégia a seguir. Os gestores envolvidos tomam consciência do caminho a prosseguir e das acções a realizar, e alinham o

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

seu discurso para comunicarem com a restante estrutura organizacional e com as entidades externas.

1.2 Orçamento

A Dynamic elabora todos os anos, entre os meses de Outubro e Dezembro, o orçamento para o ano seguinte, sendo a referência basilar para definição de todos os objectivos e indicadores para esse período, bem como para a avaliação de desempenho. Contudo, e como se pode aferir do referido no ponto anterior, o mesmo não é articulado com o plano estratégico-operacional, salvo num ou outro aspecto que esteja interiorizado pelos gestores e, dessa forma, pouco estruturada, procuram efectuar o respectivo alinhamento.

O orçamento é elaborado para os doze meses do ano e envolve todos os responsáveis dos centros de responsabilidade na sua elaboração, procurando-se dessa forma um compromisso perante a organização e a gestão de topo.

O orçamento baseia-se fundamentalmente em indicadores financeiros e muito poucos não financeiros, que se resumem à produtividade, taxa de ocupação da frota, horas de formação, e prazo médio de recebimentos.

Mensalmente, a área de planeamento e controlo de gestão elabora os mapas para cada área, onde são reportados os valores realizados *versus* o orçamento, e os respectivos desvios, para o mês e acumulado do ano até esse período.

O acompanhamento e discussão são efectuados mensalmente em Comité Operacional²³ e em Comité Executivo.

1.3 *Tableau de Bord* (ou *Balanced Scorecard*) e Reportes

Como se referiu acima, a empresa não utiliza este tipo de ferramentas para implementar estratégia ou acompanhar os objectivos e indicadores estratégicos.

²³ Comité Operacional: Órgão constituído pelos Directores de primeira linha e responsáveis operacionais.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Contudo, são utilizados diversos mapas, aos quais designamos por *Tableaux de Bord*, que auxiliam a gestão e responsáveis operacionais a monitorizar os indicadores chave *versus* os objectivos definidos no orçamento da empresa (gerais, por área ou individuais).

Estes documentos têm carácter semanal, e reportam essencialmente:

- Vendas realizadas vs orçamentos e desvios (mês e acumulado do ano, até dois dias antes do reporte), em valor em euros e quantidades (nos casos aplicável);
- Vendas e taxa de ocupação da frota, real vs orçamento (mês e acumulado do ano, à data do reporte);
- Produtividade das oficinas, por secção, real vs orçamento e desvios (mês e acumulado do ano, até ao dia anterior do reporte);
- Mapa de Controlo de Folhas de Obra por fechar e facturar (diário, com justificação/plano de acção dos problemas à semana);
- Mapa de Controlo de Rentabilidade das Folhas de Obra facturadas;
- Outros efectuados a nível mais operacional.

Além desta informação, é efectuado todos os meses um relatório sobre a situação económica e financeira da Dynamic, com resultados reais sobre o mês anterior e o ano acumulado a esse mês, que é analisada e discutida mensalmente em Comité Executivo, a realizar no décimo primeiro dia útil de cada mês. Paralelamente, as outras áreas fazem também os seus relatórios para este Comité e para o Comité Operacional.

O prazo acima referido (décimo primeiro dia útil) é exequível, devido a um conjunto de procedimentos e regras internos e aos processos de integração entre sistemas de informação, que permitem o fecho da contabilidade geral ao quarto dia útil, com elevadíssimo rigor na informação. Porém, são necessários mais quatro dias úteis para imputações ao nível da contabilidade analítica, para se apurar resultados por centro de responsabilidade e mais dois dias úteis para se elaborar e disponibilizar os relatórios.

A análise é normalmente efectuada em cinco dimensões:

- Produto
- Zona geográfica
- Tipo de Cliente: Grupo Y e Clientes Externos (não pertencem ao Grupo Y)

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

- Centro de Responsabilidade
- Por empresa (Dynamic, M&R e Rent)

A generalidade dos mapas e reportes são construídos “manualmente” em *PowerPoint* ou em *Excel* ou exportados para este formato, com base na informação contida nos sistemas de informação do negócio e da contabilidade e, noutros casos, com auxílio da ferramenta *Business Intelligence*. Posteriormente, são enviados por mail aos respectivos responsáveis ou disponibilizados em pastas partilhadas do *Windows*, de acordo com níveis de acesso.

Todas estas actividades de reporte, semanal e mensal, despendem muito tempo em recursos humanos, têm fragilidades em termos de coerência da informação e obriga a validações adicionais para garantir a credibilidade e a coerência da informação. Com base em novos sistemas de informação estes constrangimentos podem ser minimizados de forma mais eficiente e eficaz, para além de contribuírem para um melhor acesso à informação e potenciarem decisões de melhor qualidade e em tempo mais útil.

2 Instrumentos de orientação do comportamento

O Grupo Y fomenta fortemente uma cultura baseada em centros de responsabilidade. Prova disso é a estruturação do negócio em centros de investimento (unidades de negócio), baseados em preços de mercado para regular as transacções de produtos e serviços entre eles.

Por outro lado, dentro de cada negócio existem ainda subunidades com contas de exploração, cujos gestores são responsáveis pelos objectivos atribuídos.

A Dynamic promove também fortemente essa cultura. Vejamos.

As duas unidades de negócio (M&R e Rent) são dois centros de investimento, em que a avaliação é efectuada pelo Resultado Económico, que corresponde na prática ao Resultado Antes de Impostos.

As áreas de negócio nucleares estão organizadas por centros de investimento e de resultado, da seguinte forma:

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

- Oficinas, com uma conta de exploração, por oficina, dando-se relevância às vendas, margens operacionais e resultado económico (equivalente ao Resultado Antes de Impostos);
- Alugueres, com uma conta de exploração, dando-se relevância às vendas e aos resultados e margens operacionais;
- Vendas de viaturas novas e usadas, com uma conta de exploração por segmento, dando-se relevância às vendas e aos resultados e margens operacionais.

As actividades de suporte são essencialmente centros de custo discricionários, sendo os gestores de cada área responsáveis por cumprir o respectivo orçamento. Os custos corporativos são praticamente fixos durante o ano, fazendo-se apenas o controlo orçamental.

O sistema de custeio utilizado na Dynamic baseia-se no método Custeio Baseado nas Actividades (CBA), quer para os quatro segmentos de negócio, quer para as actividades de suporte. Num segundo plano, mas evitando-se tanto quanto possível, recorre-se ainda ao método de imputação de custos com base em critérios de imputação.

Este último método é evitado, devido às distorções de análise que podem provocar, mas acaba provavelmente por ser “*um mal menor*”. A sua utilização é normalmente utilizada para repartir os custos das áreas centrais (actividades de suporte) e corporativas pelos quatro negócios nucleares.

Caso não se efectuasse a imputação dos custos das actividades de suporte e das áreas corporativas às quatro áreas de negócio, poder-se-ia criar nos gestores a sensação que os segmentos em causa atingem resultados de “bom nível”, quando efectivamente poderão ser insuficientes para cobrirem esses custos e gerarem os lucros necessários para garantir a sustentabilidade da empresa e a rendibilidade desejada pelos accionistas.

Apesar do tema das imputações dos custos ser controverso, conforme oportunamente explicado na primeira parte deste documento (na Revisão da Literatura), procura-se, desta forma, dar-se uma visão de empresa aos gestores e incutir-se nos mesmos um nível de responsabilização e de motivação adicional para gerarem os resultados necessários, tendo em conta que nenhum gestor responsável gosta de ver a sua conta de exploração com fracos resultados ou, pior ainda, com resultados negativos.

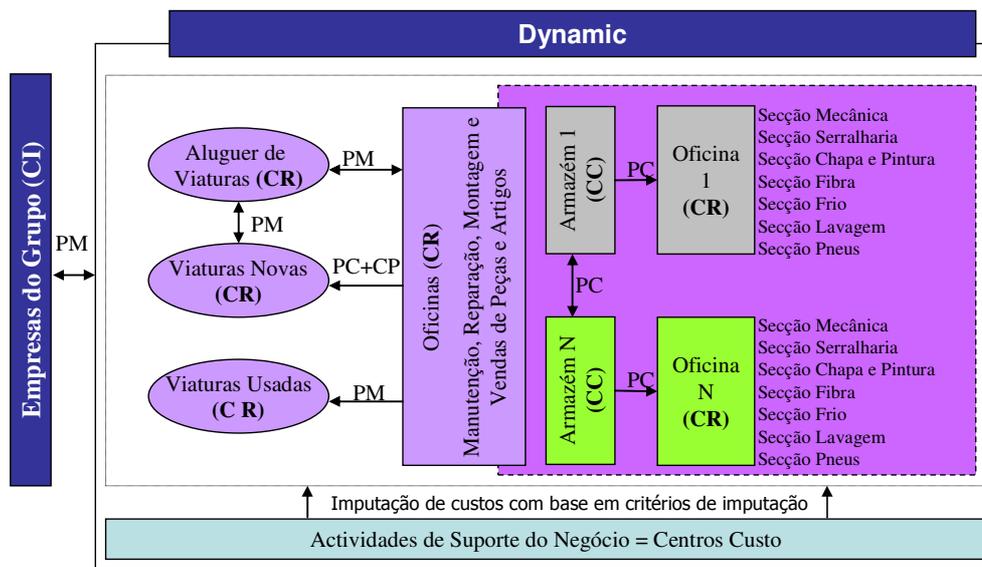
Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Esta forma de apurar os resultados económicos por segmento de negócio é encarada na empresa, ao nível dos gestores de topo, apenas como um marco referencial, já que existe a consciência que os critérios de imputação criam distorções e disfuncionamentos.

Não menos importante é a autonomia das empresas do Grupo Y na relação entre elas, e com a Dynamic, podendo optarem por fornecedores externos, o que obriga cada uma delas a ser competitiva nessa relação.

A figura seguinte representa a forma como estão organizados as quatro áreas nucleares do negócio da Dynamic, bem como os PTI utilizados para regular as transacções entre elas e as restantes empresas do Grupo Y.

Figura 11
Centros de Responsabilidade vs PTI da Dynamic



Legenda:

→ : Fluxo do PTI; PM: Preço de Mercado; PC: Preço de Custo; CP: Custo Padrão
CI: Centro de Investimento; CR: Centro de Resultados; CC: Centro de Custo

Como se pode observar na Figura 11, o preço de mercado é o PTI preferencialmente utilizado entre as quatro principais unidades de negócio da Dynamic e, entre esta e as restantes empresas do grupo, para regular as transacções mais significativas entre elas. Porém, na minha opinião, existem quatro melhorias a efectuar:

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

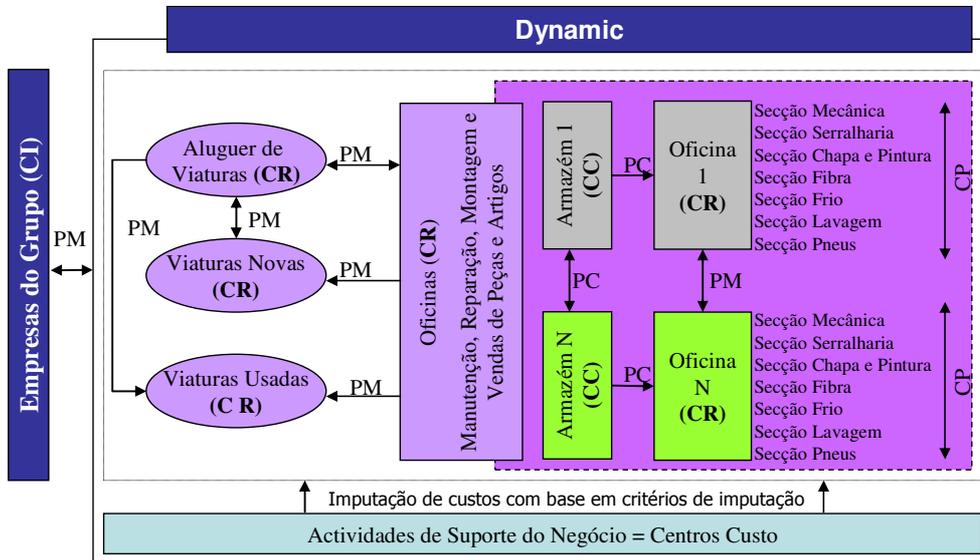
- Na relação entre «Aluguer» e «Viaturas Usadas», não existe nenhum PTI, devido à imaterialidade dos valores envolvidos não compensar o aumento da complexidade da contabilidade analítica, tendo-se optado pelo «Aluguer» suportar os custos residuais decorrentes de uma viatura cedida ao segmento das viaturas usadas (o inverso não se aplica). Caso o cenário se altere, então, o PTI mais adequado será o preço de mercado, pois corresponde ao justo valor que o segmento de viaturas usadas teria que pagar por um aluguer no mercado, caso necessitasse de uma viatura, por exemplo, de substituição;
- Na relação entre as «Oficinas» e «Viaturas Novas» deve-se utilizar o preço de mercado, tendo em conta que a «Oficina» para executar o serviço deixa de poder efectuar outros a valores de mercado. Por seu turno, se não existisse oficinas internas, o segmento «Viaturas Novas» teria que pagar o serviço a preços de mercado;
- Na relação entre oficinas, devia-se também utilizar o preço de mercado. Na prática, aplica-se o princípio de funcionamento de mercado, quando uma oficina subcontrata o serviço a uma outra oficina externa (neste caso, é interna);
- Entre secções, da mesma oficina, defendo que seria mais apropriado utilizar o custo hora padrão de um colaborador, tendo em conta o futuro contexto que se pretende para estas áreas. Com efeito, elas são actualmente consideradas como centros de custo discricionários mas, como veremos adiante, a intenção é passa-las a centro de resultados. A introdução do custo padrão permitirá, no novo contexto, que as secções excedentárias de mão-de-obra cedam a outra área deficitária os recursos humanos que necessitam, mediante o “pagamento” de um custo padrão. A secção que cede os recursos passa a ter um proveito (próximo do valor de custo) e a secção que os utiliza ganha o diferencial entre o custo padrão e o preço de venda ao mercado. A utilização do preço de venda ao mercado, para regular a transferência de recursos humanos, seria contraproducente, pois beneficiaria fortemente a secção geradora de improdutividade e penalizava a secção utilizadora desse recurso, visto ter que vender o seu serviço sem margem (compraria a hora a preço de mercado e venderia pelo mesmo preço). Através do custo padrão, consegue-se avaliar as secções mais rentáveis e evidenciar-se as secções com excesso ou falta de recursos e, conseqüentemente, facilitar a decisão em relação às mesmas (por exemplo: extinguir uma secção e externalizar o serviço, por não compensar faze-lo internamente).

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Face ao exposto acima, a Figura 11, assumiria então a seguinte configuração:

Figura 12

Centros de Responsabilidade vs PTI da Dynamic – Sugestão Alternativa



Legenda:

→ : Fluxo do PTI; PM: Preço de Mercado; PC: Preço de Custo; CP: Custo Padrão
CI: Centro de Investimento; CR: Centro de Resultados; CC: Centro de Custo

Por último, a avaliação de desempenho na Dynamic abrange todos os gestores de primeira e segunda linha e uma grande parte dos colaboradores posicionados na base mais baixa da estrutura, os quais têm objectivos financeiros e ou não financeiros a cumprirem.

3 Instrumentos de Diálogo

A Dynamic dispõe de dois instrumentos de diálogo relevantes:

- O Comité Executivo (reunião mensal com a Direcção Geral e os gestores de primeira linha); e
- O Comité Operacional (reunião mensal entre os gestores de primeira linha e os responsáveis de segunda linha).

Existem ainda reuniões informais, quando necessário, e se ache oportuno, para além de um diálogo constante proporcionado pela proximidade dos gestores, fruto de uma estrutura informal, própria de uma PME.

4 Contabilidade Analítica

A Dynamic dispõe de uma contabilidade analítica adequada ao negócio, alicerçada no CBA e no apuramento de resultados numa lógica de margens de contribuição, por segmentos considerados nucleares (produto, empresa, cliente, localização) e no seu todo.

Utiliza-se, também, como já explicado no ponto 2 anterior, o método de imputação de custos com base em critérios de imputação, procurando-se adoptar critérios justos e que reflectam na medida do possível a realidade. Ainda assim, evita-se tanto quanto possível este critério devido a distorções e disfuncionamentos que os mesmos podem causar.

Capítulo VII – Proposta do Modelo a Adoptar

1 Modelo a adoptar

Tendo em conta as metodologias estudadas, propõe-se a do *TDB* como modelo de acompanhamento dos objectivos estratégicos e, especialmente, dos operacionais, bem como o meio de articulação entre os mesmos. Esta sugestão baseia-se no seguinte:

- O *TDB* ser uma ferramenta mais vocacionada para as áreas operacionais, enquanto o *BSC* focaliza-se mais na estratégia;
- A metodologia é mais simples de ser implementada numa PME, face à metodologia do *BSC*;
- A empresa estar em crescimento e, como tal, o *TDB* é uma ferramenta mais flexível;
- No alinhamento com a cultura organizacional do Grupo Y, mais orientada para *TDB*;
- Não implicar uma alteração radical da forma de acompanhamento dos indicadores, mas sim uma evolução de um estágio para outro (reorganização e reformulação de indicadores);
- Partilha de objectivos, ou seja, há objectivos transversais aos centros de responsabilidade, sendo o conceito *TDB* mais apropriado a esta realidade.

Contudo, recomenda-se que se tenha como referência as quatro perspectivas do *BSC* (financeira, mercado/cliente, processos e desenvolvimento/aprendizagem), como um meio de orientação dos objectivos e indicadores a implementar.

2 Formas e Dimensões de análise

A concepção do modelo tem como pressuposto a implementação de um *TDB* para cada gestor, com poucos indicadores chave, pelos quais são directa ou indirectamente responsáveis.

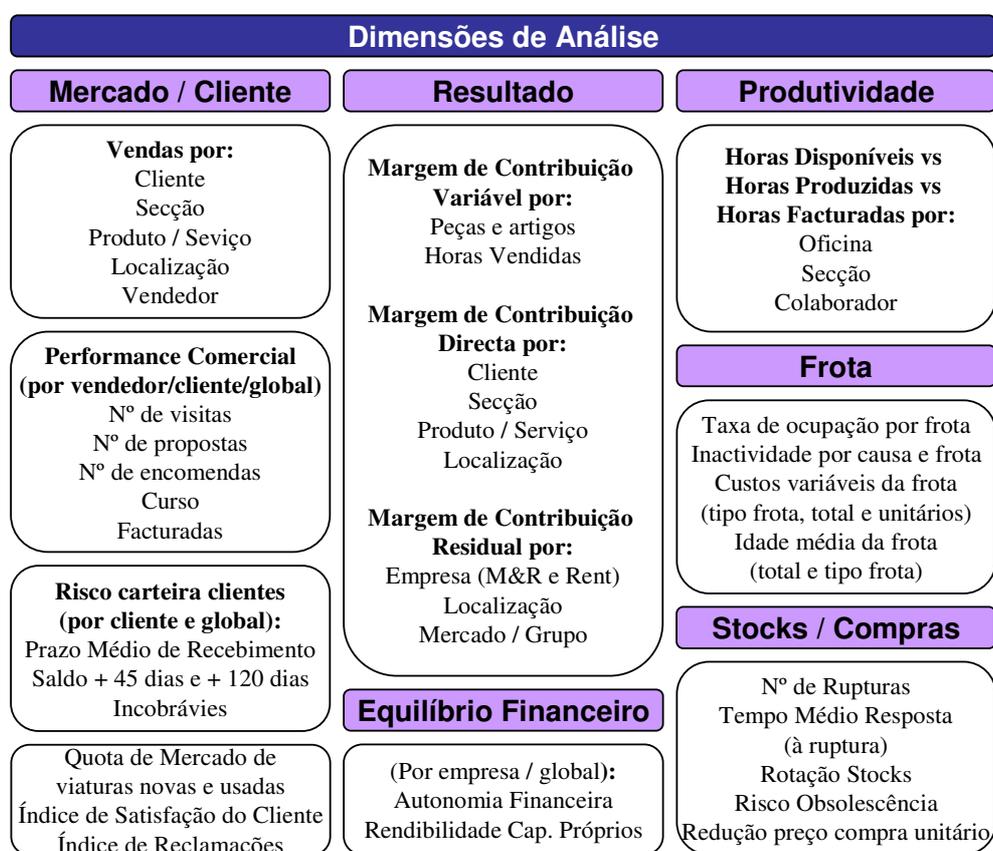
A implementação de um novo sistema de informação específico para as quatro unidades nucleares do negócio, com a informação estruturada e organizada nas bases dados, e o recurso à ferramenta *Business Intelligence*, são factor chave para o sucesso desta implementação.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

A partir do *TDB* inicial, o mesmo deve poder ser desdobrável através da funcionalidade *Drill Down / Drill UP*, bem como permitir a realização de análise multidimensional com a funcionalidade *Drag and Drop*.

A forma de recolha e registo de dados, bem como o seu armazenamento nas aplicações informáticas a utilizar terão, no fim, que fornecer informação que permita a análise nas seguintes dimensões, podendo obter-se dentro de cada grupo o cruzamento entre elas na perspectiva que se pretender.

Figura 13 Dimensões de Análise da Dynamic



Para além destes indicadores financeiros e não-financeiros, que devem estar “armazenados” de forma estruturada nos sistemas de informação (num *ERP* integrador), por forma a extrair-se os dados pretendidos, existem outros, que devido à sua especificidade, serão tratados de forma mais rudimentar, com auxílio da ferramenta Excel:

- Índice de satisfação do cliente Interno
- Indicadores de Formação
- Evolução do quadro do pessoal

3 Indicadores

3.1 Indicadores chave

O *TDB* deve ser desenhado em função de cada gestor e dos indicadores chave pelos quais ele é responsável. Para ser responsável por um determinado conjunto de indicadores, o gestor tem que ter poder de decisão sobre as variáveis chave (exemplo: investir em novas viaturas para aluguer), cuja acção sobre ela, influencia o indicador (resultado).

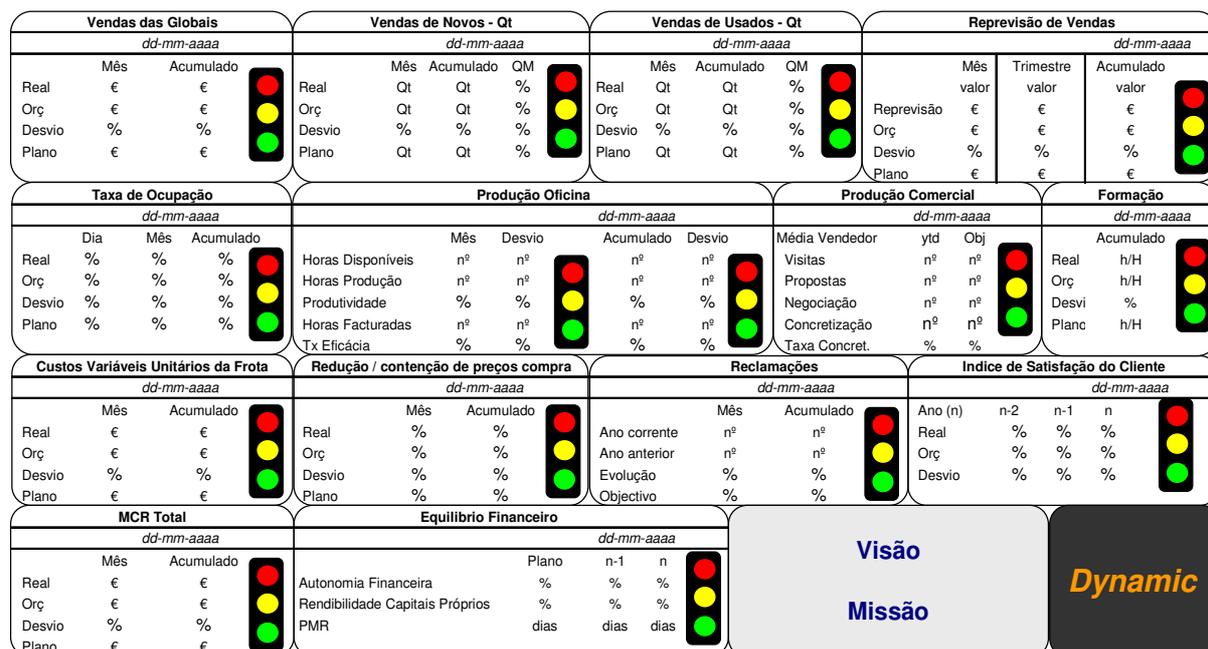
Por outro lado, os indicadores chave para um dado momento da vida das empresas podem não ser os mesmos para um segundo momento. Neste contexto, o modelo a adoptar deve ser de tal modo flexível que permita a introdução e ou substituição de indicadores.

Com base na experiência e do conhecimento sobre a realidade e necessidade actual da empresa, definiu-se oito *TDB* para as seguintes áreas:

- Direcção Geral
- Direcção de Aprovisionamentos
- Direcção de Recursos Humanos
- Direcção Administrativa e Financeira
- Direcção Comercial
- Direcção de Produção
- Oficinas
- Gestão de Frotas

Com a intenção de não se criar dispersão na abordagem deste tema, optou-se por incluir estes *TDB* em anexo e, a partir deste momento, toma-se como exemplo o *TDB* proposto para a Direcção Geral.

Figura 14 TDB da Direcção Geral



Nota Explicativa: Os semáforos alternam a sua cor (vermelho, amarelo ou verde) em função do desvio estar abaixo ou acima de determinado parâmetro.

Exemplo:
 < - 2% : Vermelho
 [-2%; 3%] Amarelo
 > 3% Verde
 Estes intervalos podem variar de indicador para indicador.

Com base neste mapa, e através da funcionalidade *Drill Down*, a Direcção Geral pode ter acesso a um segundo conjunto de mapas, indicadores e relatórios que detalhem melhor a informação necessária para a tomada de decisão.

3.2 Indicadores de segunda linha

O *Drill Down* dá origem, àquilo que eu apelidaria, de “indicadores de segunda linha”. Estes são tão ou mais importantes quanto os indicadores chave, pois são eles que permitem o detalhe da informação e suportam de forma mais consolidada a decisão do gestor.

Seguindo o exemplo da informação do *TDB* da Direcção Geral, e supondo a necessidade em se analisar as vendas, o Director Geral com um “click” no indicador «Vendas Globais», deve poder aceder a um novo *TDB*, desdobrado e simplificado pelos quatro segmentos de vendas nucleares, do tipo:

Figura 15 Desdobramento do TDB da Direcção Geral

Vendas das Globais				Vendas de Ilovos			
dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa			
	Mês	Acumulado		Mês	Acumulado		
Real	€	€	Real	Qt	Qt	Qt	
Orç	€	€	Orç	Qt	Qt	Qt	
Desvio	%	%	Desvio	%	%	%	
Plano	€	€	Plano	Qt	Qt	Qt	

Taxa de Ocupação				Vendas Aluguer				Taxa de Ocupação			
dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa			
	Dia	Mês	Acumulado		Dia	Mês	Acumulado		Dia	Mês	Acumulado
Real	%	%	%	Real	€	€	€	Real	%	%	%
Orç	%	%	%	Orç	€	€	€	Orç	%	%	%
Desvio	%	%	%	Desvio	%	%	%	Desvio	%	%	%
Plano	%	%	%	Plano	€	€	€	Plano	%	%	%

Vendas de Ilovos				Vendas Ilovos - Qt				
dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa				
	Dia	Mês	Acumulado		Dia	Mês	Acumulado	GM
Real	€	€	€	Real	Qt	Qt	Qt	%
Orç	€	€	€	Orç	Qt	Qt	Qt	%
Desvio	%	%	%	Desvio	%	%	%	%
Plano	€	€	€	Plano	Qt	Qt	Qt	%

Vendas de Usados				Vendas Usados - Qt				
dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa				
	Dia	Mês	Acumulado		Dia	Mês	Acumulado	GM
Real	€	€	€	Real	Qt	Qt	Qt	%
Orç	€	€	€	Orç	Qt	Qt	Qt	%
Desvio	%	%	%	Desvio	%	%	%	%
Plano	€	€	€	Plano	Qt	Qt	Qt	%

Vendas das Oficinas				Vendas das Globais			
dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa			
	Dia	Mês	Acumulado		Dia	Mês	Acumulado
Real	€	€	€	Real	€	€	€
Orç	€	€	€	Orç	€	€	€
Desvio	%	%	%	Desvio	%	%	%
Plano	€	€	€	Plano	€	€	€

Tendo como base este segundo TDB, a Direcção Geral pode ainda detalhar (*Drill Down*) mais as vendas para analisar os segmentos que pretende (produto/serviço, localização, vendedor).

Através de funções tipo “*Drag and Drop*” e “*Hide / Unhide*”, entre outras, o gestor deve poder construir o quadro de análise à sua imagem, acrescentando os vectores de análise pretendidos e excluindo (ou ocultando) os que não ache relevantes.

Desde que haja informação e sistemas informáticos estruturados, o desdobramento pode ir até ao nível dos movimentos contabilísticos, ou de outra fonte de dados, que deram origem à informação inicial, embora, tal análise, possa ser desadequada ao nível da Direcção Geral.

4 Implementação

A gestão da performance com base na metodologia do tipo *TDB* é uma prática instituída no Grupo Y e na Dynamic. Neste contexto, este projecto seguiu esta linha de orientação, evitando enveredar por um processo de ruptura, como seria o caso do conceito *BSC*, cuja probabilidade de sucesso, de acordo com a minha sensibilidade, seria menor.

A implementação deste projecto deve ser efectuada em quatro fases:

Fase 1: Aceitação do modelo proposto por parte do Comité Executivo

- Validar metodologia *TDB*;
- Validar e aceitar o modelo de funcionamento sugerido, com base em sistemas de informação tecnologicamente evoluídos;
- Garantir o apoio do quadro directivo da organização e, principalmente, da Direcção Geral.

Fase 2: Selecção dos sistemas de informação e avaliar o investimento

- Seleccionar um sistema de informação que responda às funcionalidades requeridas e que permita implementar o conceito que vem sendo descrito;
- Avaliar o custo / benefício desse investimento;
- Aprovar (ou não) o projecto apresentado, tendo em conta o custo / benefício do investimento;
- Consolidar o apoio ao projecto por parte do quadro directivo da organização, salientando-se a importância do apoio do Director Geral.

Fase 3: Implementação

- Definir a equipa de implementação da nova aplicação;
- Validar os objectivos e indicadores e alinhá-los com os objectivos estratégicos;
- Fazer os ajustes necessários ao nível da contabilidade analítica, nomeadamente:
 - Os decorrentes da alteração ao nível das secções, que evoluem de centros de custo para centros de resultados;
 - Os decorrentes da separação da margem de contribuição variável entre peças/artigos e mão-de-obra.
- Entregar o projecto à equipa de implementação, devidamente detalhado;

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

- Implementar o projecto, formar os colaboradores e fazer os ajustes necessários.

Fase 4: Continuidade, Avaliação e Conclusão do projecto

- Definir e garantir as condições de funcionamento pós-projecto;
- Avaliar o sucesso do projecto;
- Dar o projecto como concluído.

5 Avaliação de Desempenho

Como nota final, embora não seja objecto de abordagem desta tese, os *TDB* podem estar interligados a um sistema de pontuação (um “*score*”), tendo em conta a importância de cada indicador na performance global da área. Através dessa ponderação, o gestor obterá uma determinada pontuação que lhe indicará a performance alcançada e, conseqüentemente, poderá estar indexada a um sistema de incentivos e de premeio.

Porém, a avaliação de desempenho pode ser muito mais do que foi proferido neste último parágrafo. Quis apenas salientar a importância deste tema quando associado a uma metodologia *TDB* ou *BSC* e, por isso, ser da maior relevância a sua integração num projecto desta natureza. Relembro que a avaliação de desempenho é parte integrante dos oito princípios do sistema de controlo de gestão, abordado no Capítulo 3.

Conclusões e Recomendações

A evolução e crescimento do negócio têm pressionado a área de planeamento e controlo de gestão (DPCG) para que haja novas dimensões de análise e novos indicadores. Por outro lado, a DPCG tem consciência da limitação que os actuais sistemas de informação impõem a alguns gestores no acesso aos indicadores chave das suas áreas, para analisarem de uma forma simples e dinâmica a sua performance, o que dificulta ou até, de certa forma, pode desresponsabiliza-los, na tomada de decisão em tempo útil (ou não haver decisão/acção).

Apesar de se tentar minimizar estes constrangimentos, existe também um problema de restrição de meios humanos. Muita da informação requerida coincide com momentos críticos, como o período entre o fecho do mês e a preparação da informação para os Comitês, como os períodos de orçamentação, ou como outros relacionados com trabalhos “encomendados” pela gestão de topo, provocando estrangulamentos na DPCG e, conseqüentemente, momentos de ansiedade e tensão nos colaboradores que aí trabalham.

O reforço da equipa também não é solução, porque iria criar uma disponibilidade de recursos, em determinados períodos do mês, para além do necessário. Mas, o mais importante é esta solução não trazer, por si só, qualquer simplificação, flexibilidade, dinamismo e interacção de todo o processo do controlo de gestão. Os gestores continuariam reféns da DPCG e, o objectivo final, é o sistema de controlo de gestão ser um factor de agregação de valor para os gestores e organização.

Neste contexto, relembro sumariamente os objectivos a atingir:

- Reformular os actuais indicadores financeiros e não financeiros, de acordo com as necessidades dos diversos utilizadores e das exigências do negócio;
- Centralizar os indicadores financeiros e não financeiros, considerados chave, em *Tableaux de Bord*, organizados por tipo de negócio e em função do utilizador, de forma a ter-se uma melhor perspectiva da performance dos segmentos de negócio, quer se aborde de forma individualizada ou no seu conjunto.

A proposta apresentada consiste na implementação de oito *TBD* (ver respectivos anexos) repartidos da seguinte forma:

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

- Direcção Geral
- Direcção de Aprovisionamentos
- Direcção de Recursos Humanos
- Direcção Administrativa e Financeira
- Direcção Comercial
- Direcção de Produção
- Oficinas
- Gestão de Frotas

Porém, os *TDB*, só por si, não são um factor diferenciador e agregador de valor. É indispensável um sistema de informação integrador e com informação devidamente estruturada, baseada em tecnologia *OLAP*, que associada a funcionalidades do tipo *Drill Down / Drill Up, Drag and Drop, Data Mining*, entre outras, permita aos gestores e operacionais o acesso à informação de forma autónoma (sem recurso à *DPCG*), intuitiva, simples e célere, possibilitando-lhes, simultaneamente, a realização de análises multidimensionais, ou seja, sobre diversas perspectivas.

Com base na literatura estudada, também se pode concluir que a *Dynamic* segue os oito princípios que regem o controlo de gestão e que possui um adequado sistema de controlo de gestão, utilizando de forma recorrente e generalizada, os instrumentos de comportamento, os instrumentos de pilotagem e os instrumentos de diálogo.

Além de os utilizar, segue as recomendações feitas pelos diversos autores estudados, no que concerne à utilização dos *PTI* para regular as transacções internas, recorrendo na maioria dos casos a preços de mercado, à aplicação do método *CBA* e ao apuramento dos resultados com base nas margens de contribuição pelos segmentos nucleares de negócio.

Não obstante, existem dois aspectos importantes a melhorar na gestão da performance da *Dynamic*, nomeadamente: (1) no alinhamento dos objectivos estratégicos, estabelecidos no plano estratégico-operacional, com os objectivos de curto prazo da organização e os individuais, definidos nos orçamentos e (2) na mensuração de forma periódica e estruturada do realizado *vs* os objectivos estratégicos, por forma a induzir acção nos gestores na prossecução da estratégia.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

A terminar, considero relevante o desenvolvimento de futuros trabalhos que abordem os seguintes temas:

- Avaliação de Desempenho e Sistema de Incentivos, associada à metodologia *TDB* e a objectivos estratégicos, não se focalizando apenas em objectivos de curto prazo;
- Formulação da Estratégia; e
- Liderança e Cultura Organizacional.

Bibliografia

- Anthony, R. N. e Govindarajan, V. (2007), *Management Control Systems*. McGraw Hill.
- Basso, L. F. C. e Pace, E. S. U. (2003), *Uma Análise Crítica da Direcção da Causalidade no Balanced Scorecard*, ERA-electrónica, Vol. 2, n.º 1, Jan/Jun 2003, Fundação Getulio Vargas – Escola de Administração de Empresas.
- Epstein, M. e Manzoni, J. F. (1998), *Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecards*, *European Management Journal*, Vol. 16, No. 2, 190-203.
- Fagundes, J. A. e Feliu, V. M. R. e Soler, C. C. e Lavarda, E. F. (2007), *Tableau de Bord vs Balanced Scorecard*, *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis*, Vol. 12, n.º 1, Jan/Abr, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).
- Flamholtz, E. (1996), *Effective Organizational Control: A Framework, Applications and Implications*, *European Management Journal*, Vol. 14, No. 6, 596-611.
- Jordan, H. e Neves, J. C. e Rodrigues, J. A. (2008), *O Controlo de Gestão – Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*. Áreas Editora (8ª Edição).
- Kaplan, R. e Norton, D. (1992), *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*, *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 71-79.
- Kaplan, R. e Norton, D. (1996), *Using The Balanced Scorecard as a Strategic Management System*, *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 183-211.
- Martin, N. C. (2002), *Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária*, *Revista Contabilidade e Finanças*, n.º 28, Jan/Abr, Universidade de São Paulo.
- Pinto, F. (2009), *Balanced Scorecard – Alinhar Mudança, Estratégia e Performance nos Serviços Públicos*. Edições Sílabo.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Russo, J. (2009), *Balanced Scorecard para PME e Pequenas e Médias Instituições*. Liedel Edições Técnicas.

Simons, R. (1995), *Control in an Age of Empowerment*, *Harvard Business Review*, March-April, 80-88.

Yin, R. K. (2003). *Case study research: design and methods*. Sage Publications.

Anexos

Anexo I Implementação e Funcionamento do *Tableau de Bord* – Método de Jordan *et al.* (2008)

Tendo como referência os autores Jordan *et al.* (2008), abordar-se-á de seguida a metodologia sugerida pelos mesmos para implementação do conceito *Tableau de Bord*, que consiste em 5 etapas.

Etapa 1: Definição do organigrama de gestão

O primeiro passo, consiste na equipa responsável pela implementação do conceito *TDB* compreender a forma como a organização está estruturada. É fulcral que, em relação aos **centros de responsabilidade**, essa equipa:

- Identifique-os;
- Compreenda como se relacionam funcional e hierarquicamente (directa e indirectamente, vertical e horizontalmente);
- Depreenda os impactos que as suas acções têm sobre os outros centros de responsabilidade;
- Saiba que meios dispõem e qual o nível de decisão que eles têm sobre os mesmos;
- Identifique as variáveis de acção (ou factores chave) úteis ao desempenho da actividade e ao diálogo interno;

A compreensão do funcionamento organizacional é determinante para se definir a forma de movimentação dos *TDB* pela estrutura organizacional e evidenciar as interdependências entre os centros de responsabilidade.

Apesar dos autores em questão não referenciarem, ou pelo menos não o fazerem de forma explícita, defendo que nesta fase é também importante ter percepção da cultura organizacional e dos estilos de liderança, tendo em conta que os *TDB* devem ser concebidos em função dos gestores, sejam eles operacionais, ou de topo.

Flamholtz (1996: 603/604) refere “*Culture is, in fact, the starting point for the design of an organizational control systems. In spite of the fact that it changes slowly and typically with*

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

great difficulty, organizational culture is a variable. It is subject to design and can be the product of management decision”.

Uma vez compreendida a forma de funcionamento da organização e identificadas as variáveis de acção, deve-se seleccionar aquelas que são consideradas chave. Passa-se então à Etapa 2.

Etapa 2: Selecção dos objectivos e das variáveis-chave de acção

Na segunda etapa definem-se os objectivos nucleares que o centro de responsabilidade deve alcançar no curto prazo (até um ano), bem como as variáveis-chave de acção mais determinantes para a realização dos objectivos.

O sucesso desta etapa centra-se:

- Na identificação dos objectivos de curto prazo mais importantes, que conduzam os gestores dos centros de responsabilidade a agir de forma convergente com os objectivos estratégicos da organização;
- Na identificação das variáveis-chave de acção (os meios sobre os quais o centro de responsabilidade tem poder de decisão) que mais impacto têm, ou se preveja terem, para se alcançar esses objectivos de curto prazo;
- Na definição e aprovação de um número reduzido de indicadores e de variáveis-chave;

Neste contexto, **não** se deve:

- Atribuir objectivos a um gestor sobre os quais as variáveis-chave de acção não são da sua responsabilidade;
- Enumerar exaustivamente as variáveis-chave de acção;
- Implementar *tableaux* com um número alargado de indicadores, pois servem apenas para causar dispersão e não contribuir para a focalização do gestor naquilo que é essencial.

Para se identificar os objectivos e as variáveis-chave de acção, bem como para se definir os indicadores essenciais a constar do *Tableau de Bord*, os autores sugerem a utilização da seguinte metodologia:

- A gestão de topo clarifica a visão e a missão, bem como identifica os objectivos e acções gerais (tradução da visão e missão em objectivos);

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

- Realizam-se entrevistas aos gestores, subordinados e níveis hierárquicos superiores;
- A realização das entrevistas deve-se apoiar no uso de duas grelhas de análise, divididas em duas etapas.

A **primeira grelha** faz o cruzamento dos **objectivos** que se consideram à partida como os mais importantes, com as **variáveis-chave de acção** que se prevêem ser as mais acertadas para a realização desses objectivos. Na intercepção de cada objectivo, com a variável-chave, atribui-se uma pontuação de acordo com a importância dada a essa combinação ou, simplesmente, uma cruz.

A **segunda grelha** identifica os **centros de responsabilidade** que têm poder de decisão e, em que grau, sobre as **variáveis-chave de acção** identificadas na primeira grelha, atribuindo-se uma classificação semelhante à descrita no ponto anterior.

Vejamos o exemplo dado pelos autores do modelo sugerido (Jordan *et al.*, 2008):

Variáveis-Chave de Acção	Objectivos			
	Rendibilidade	Dimensão	Inovação	Qualidade
Produtividade	X			X
Eficiência	X			
Força de Vendas		X		
Condições Comerciais	X	X		
Estudos de Mercado		X	X	
Métodos de Produção	X			X
Seleção de Fornecedores				X

1ª fase:

- Identifica-se os objectivos e variáveis chave;
- Avalia-se os resultados obtidos na grelha;

Variáveis-Chave de Acção	Objectivos			
	Rendibilidade	Dimensão	Inovação	Qualidade
Produtividade	X			X
Eficiência	X			
Força de Vendas		X		
Condições Comerciais	X	X		
Estudos de Mercado		X	X	
Métodos de Produção	X			X
Negociar licenças fabrico	X	X	X	X

2ª fase:

- Elimina-se (ou não) os objectivos e variáveis-chave menos pontuados;
- No exemplo, eliminou-se a “selecção fornecedores” e optou-se por manter o objectivo “Inovação”
- Incluiu-se uma nova variável-chave, não identificada inicialmente.

Uma vez identificados os objectivos e as variáveis-chave, o passo seguinte consiste em determinar quais são os centros responsáveis por desencadear as acções necessárias sobre essas variáveis para se atingir o fim pretendido. Então recorre-se a uma 2ª grelha.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Variáveis-Chave de Acção	Centros de Responsabilidade			
	Direcção Divisão	Direcção Produção	Direcção Logística	Direcção Comercial
Produtividade		X		
Eficiência		X		
Força de Vendas				X
Condições Comerciais	X	X	X	X
Estudos de Mercado				X
Métodos de Produção		X		
Negociar licenças fabrico	X			

1ª fase:

- A cada variável-chave de acção associa-se o centro responsável por ela;
- Não deve haver vários centros responsáveis pelas variáveis-chave;
- Não pode haver variáveis-chave sem centro de responsabilidade atribuído, senão, o mais provável é a acção não se realizar.



Variáveis-Chave de Acção	Centros de Responsabilidade			
	Direcção Divisão	Direcção Produção	Direcção Logística	Direcção Comercial
Produtividade		X		
Eficiência		X		
Força de Vendas				X
Condições Comerciais	X			X
Estudos de Mercado				X
Métodos de Produção		X		
Negociar licenças fabrico	X			

2ª fase:

- No exemplo, as condições comerciais dependiam de 4 centros;
- Concluiu-se que as condições comerciais eram da responsabilidade da Direcção Divisão (hierarquia superior) e da Divisão Comercial (área subordinada)
- A Logística não é responsável por nenhuma acção chave.

Nota Importante: A Direcção de Divisão é a hierarquia superior das restantes 3 direcções.

No final desta fase, que se pressupõe dinâmica e participativa, envolvendo gestores, subordinados e *controllers*, conclui-se o seguinte:

- Definiram-se 6 variáveis-chave, sobre as quais devem incidir acções a realizar pelos centros de responsabilidade, para se atingir 4 tipos de objectivos;
- Identificaram-se os 3 centros de responsabilidade, que deverão desencadear as acções;
- Necessidade de se efectuar 3 *TDB*, um por cada centro de responsabilidade, podendo o da Direcção de Divisão aglutinar indicadores chave dos outros 2 centros de responsabilidade subordinados (Direcção de Produção e Comercial);
- A Direcção de Divisão delegou algumas variáveis-chave na Direcção de Produção (produtividade, eficiência e métodos de produção) e na Direcção Comercial (força de vendas, estudos de mercado e, condicionalmente, as condições comerciais);
- Como a Direcção Logística não tem nenhuma variável-chave atribuída, não é essencial que seja elaborado um *TDB* para esta área.

Etapa 3: Selecção dos indicadores

Esta etapa, consiste, tal como o seu nome sugere, na definição dos indicadores para cada objectivo e para cada variável-chave. Cada variável-chave, pode ter um ou mais indicadores, mas num número limitado, sob pena do *TDB* ter uma leitura difícil de interpretar ou se tornar ilegível devido ao excesso de informação.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Os indicadores podem ser enquadrados nas seguintes categorias (Jordan *et al.* 2008):

Tipo de Indicador	Exemplos
Indicadores de objectivos	Vendas (valor e quantidade), resultados, rendibilidades, prazos médios de recebimento (PMR) e de pagamentos (PMP), quota de mercado, índice de satisfação do cliente, entre outros.
Indicadores de meios	Produtividades (nº de unidades produzidas por hora, nº de clientes atendidos por hora), taxas de ocupação de equipamentos e de meios, consumos por hora ou km, entre outros.
Indicadores convergentes	Quando um <i>TDB</i> de um determinado centro de responsabilidade contém indicadores de outro, o que contribui para que as acções tomadas por cada um deles esteja alinhada com o interesse comum.
Indicadores de meio	Referem-se ao meio envolvente externo. Indicadores da procura e do consumo do sector, dados da concorrência, taxas de juros, índices da bolsa, condições meteorológicas, entre outros.

De acordo com Jordan *et al.* (2008: 252), normalmente, os gestores têm tendência para apresentar indicadores de meios (relacionados apenas com as variáveis-chave) e, por outro lado, não apresentam, incorrectamente, indicadores dos objectivos. É importante que se evite esta incorrecção, pois os objectivos são o ponto de referência de chegada. Os indicadores de meios apenas orientam o caminho ao gestor.

Etapa 4: Recolha de Informações

Uma vez seleccionados os indicadores, é necessário definir-se:

- As fontes de informação que irão permitir a quantificação dos indicadores. As fontes podem ser de origem interna (sistemas informáticos internos de contabilidade, CRM, Excel, entre outros, bem como dados recolhidos manualmente) e de origem externa (Instituto Nacional de Estatística, associações, publicações, Bolsa de Valores, entre outras);
- O período de tempo que o indicador reporta (dia, semana, mês, trimestral, anual);

Estes dois pontos devem ser definidos de acordo com o “*timing*” necessário para os obter. Ou seja, e a título de exemplo, não faz sentido ter-se um indicador mensal, quando os dados reais só se obtêm de 3 em 3 meses (exemplo: uma quota de mercado).

Etapa 5: Construção e Regras de utilização do TDB

Esta última etapa pode-se dividir em duas partes:

- A construção do *TDB*; e, uma vez construído e implementado,
- A sua utilização, no dia-a-dia da organização.

A construção consiste no desenho gráfico do *TDB*, ou seja, na “arrumação” da informação em quadros e ou gráficos (com ou sem *alertas*²⁴), de forma a evidenciarem os valores dos indicadores seleccionados na etapa 3. Estes quadros e gráficos são normalmente construídos com recurso a ferramentas informáticas, tipo Excel e ou de *report* e ou, outras mais evoluídas, como *Business Intelligence*.

Os quadros ou gráficos contêm a seguinte informação, dependendo do tipo de indicador financeiro ou não-financeiro:

- Dados reais para um determinado período;
- Dados previstos (objectivo para esse indicador), para esse mesmo período;
- Desvios face ao previsto;
- Dados da re-previsão (valores expectáveis resultante das medidas tomadas) para um dado período futuro, se aplicável;
- Campo para comentários / justificações / acções correctivas.

No final, o *TDB* deve caracterizar-se por:

- Poucos indicadores e sintéticos, mas incisivos no que é importante medir;
- Simplicidade de leitura;
- Rapidez na sua obtenção, privilegiando informação previsional credível, muito aproximada dos valores reais, em detrimento da informação exacta, cujo *timing* de obtenção é por vezes tardia face à necessidade da decisão;

²⁴ *Alertas*: São símbolos e ou cores que ajudam a evidenciar e a interpretar um indicador, em função do valor realizado *versus* o padrão utilizado como referência (orçamento, previsão, quota de mercado, etc.). Exemplo: Vendas 5% acima do objectivo. Então, o valor das vendas vem assinalado a verde, caso se considere esse desvio como um bom indicador. Se o desvio baixar para 2%, provavelmente valor é assinalado a azul, ou seja, considera-se um valor razoável. À medida que percentagem desce, a cor pode ir alterando para amarelo, depois para laranja e, no pior cenário, para vermelho. Pode-se ainda usar “setas”, semáforos ou outros símbolos que ajudem a identificar as tendências.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

- Terem dias estipulados de publicação / divulgação, em função da sua periodicidade, aos seus utilizadores (exemplo: às 6^{as} feiras, no 5^o dia útil de cada mês)

Importa referir que um *TDB* está, em última análise, sempre em construção. Ele tem que se adaptar em função do dinamismo que a economia impõe às empresas, mas sempre alinhado com os objectivos que a organização pretende atingir.

Vendas por zona	Ano N-1 Homólogo	Abril do Ano N				Acumulado Abril do Ano N				Re-Prev Semestre
		Real	Orç	Desvio	Alerta	Real	Orç	Desvio	Alerta	
Zona A	6.000	1.725	1.650	5%	↑	6.850	6.500	5%	↑	2.605
Zona B	2.600	585	715	-18%	↓	2.700	2.700	0%	↔	883
Zona C	1.200	303	303	0%	↔	1.250	1.350	-7%	↓	458
Total	9.800	2.613	2.668	-2%	↓	10.800	10.550	2%	↑	3.946
Justificação dos desvios:										
Plano de acção:										

Após a construção do *TDB*, resta o fim para o qual ele foi concebido: a sua utilização.

O seu funcionamento consiste:

- No preenchimento/actualização dos dados, pelo centro de responsabilidade a que diz respeito ou por um centro de responsabilidade com competência para o fazer (exemplo: Controlo de Gestão);
- Seguidamente, na Publicação / Divulgação aos gestores que têm a responsabilidade da análise dos indicadores, de re-previsão e de evidenciar as medidas correctivas, se necessário;
- Na discussão e avaliação da performance obtida, de acordo com os indicadores, entre gestores / equipas / hierarquias superiores;
- Por fim, em influenciar o comportamento e provocar a acção nos gestores e equipas, de acordo com as medidas evidenciadas acima, e numa óptica de compatibilização e coerência com os objectivos dos diversos centros de responsabilidade e da empresa como um todo.

O *TDB* é assim, e adaptando uma expressão utilizada por Jordan *et al.* (2008: 252) “um contrato de gestão”.

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Anexo II Tableaux de Bord por Centro de Responsabilidade

TDB 1 – Direcção Geral

Vendas Globais <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Real € € Orç € € Desvio % % Plano € €			Vendas de Novos - Qt <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado GM Real Qt Qt % Orç Qt Qt % Desvio % % % Plano Qt Qt %				Vendas de Usados - Qt <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado GM Real Qt Qt % Orç Qt Qt % Desvio % % % Plano Qt Qt %				Reprevisão de Vendas <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Trimestre Acumulado valor valor valor Repr. € € € Orç € € € Desvio % % % Plano € € €		
Taxa de Ocupação <small>dd-mm-aaaa</small> Dia Mês Acumulado Real % % % Orç % % % Desvio % % % Plano % % %			Produção Oficina Total Mês Desvio Acumulado Desvio Horas Disponíveis n° n° Horas Produção n° n° Produtividade % % Horas Facturadas n° n° Tx Eficácia % %				Produção Comercial Média vendedor: ytd Peso Obj Visitas n° % n° Propostas n° % n° Negociação n° % n° Concretização n° % n° Taxa Concret. % %			Formação Mês Acumulado Real h/H h/H Orç h/H h/H Desvio % % Plano h/H h/H			
Custos Variáveis Unitários da Frota <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Real € € Orç € € Desvio % % Plano € €			Redução / contenção de preços compra <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Real % % Orç % % Desvio % % Plano % %				Reclamações <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Ano corrente n° n° Ano anterior n° n° Evolução % % Objectivo % %			Índice de Satisfação do Cliente <small>dd-mm-aaaa</small> Ano (n) n-2 n-1 n Real % % % Orç % % % Desvio % % %			
Margem de Contribuição Residual Total <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Real € € Orç € € Desvio % % Plano € €			Equilíbrio Financeiro <small>dd-mm-aaaa</small> Plano n-1 n Autonomia Financeira % % Rendibilidade Capitais Próprios % % PMR dias dias dias				Direcção Geral			Dynamic			

TDB 2 – Direcção Comercial

Vendas Aluguer Mercado <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Real € € Orç € € Desvio % % Plano € €			Vendas de Novos Mercado <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Real € € Orç € € Desvio % % Plano € €			Vendas de Usados Mercado <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Real € € Orç € € Desvio % % Plano € €			Vendas das Oficinas Mercado <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Real € € Orç € € Desvio % % Plano € €			Vendas Globais Mercado <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Real € € Orç € € Desvio % % Plano € €		
Taxa de Ocupação <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Real % % Orç % % Desvio % % Plano % %			Vendas Novos Mercado - Qt <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado GM Real Qt Qt % Orç Qt Qt % Desv % % % Planc Qt Qt %			Vendas Usados Mercado - Qt <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado GM Real Qt Qt % Orç Qt Qt % Desv % % % Planc Qt Qt %			MCV Viaturas - Mercado <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Real € € Orç € € Desvio % % Plano € €			Margem de Contribuição Residual Total <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Real € € Orç € € Desvio % % Plano € €		
Produção Comercial ytd Visitas n° n° % n° Propostas n° n° % n° Negociação n° n° % n° Concretização n° n° % n° Taxa Concret. % % %			Aluguer Novos Usados Vendedor 1 Vendedor 2 Vendedor 3 Vendedor 4 ... n° n° n° n° n° n° n° n° n° n°				Reprevisão de Vendas <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Trimestre Acumulado Novo/Usado valor Novo/Usado valor Novo/Usado valor Repr. Qt Qt € Qt Qt € Qt Qt € Orç Qt Qt € Qt Qt € Qt Qt € Desvi % % % % % % Plano Qt Qt € Qt Qt € Qt Qt €							
Reclamações <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Ano corrente n° n° Ano anterior n° n° Evolução % % Objectivo % %			Prazo Médio de Recebimentos <small>dd-mm-aaaa</small> Mês Acumulado Real dias dias Orç dias dias Desvio % %			Índice de Satisfação do Cliente <small>dd-mm-aaaa</small> Ano (n) n-2 n-1 n Real % % % Orç % % % Desvio % % %			Direcção Comercial					
Justificação:			Acção:											

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

TDB 3 – Recursos Humanos

Taxa de Absentismo				Inactividade				Acidentes de Trabalho			
dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa			
	Mês	Acumulado			Mês	Acumulado			Mês	Acumulado	
Real	%	%		Real	% dias	% dias		Real	n° dias	n° dias	
Orç	%	%		Orç	% dias	% dias		Evolução	%	%	
Desvio	%	%		Desvio	% dias	% dias		Objectivo	%	%	
Formação				Custos de Direcção				Indice de Satisfação do Cliente Interno			
dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa			
	Mês	Acumulado			Mês	Acumulado		Ano (n)	n-2	n-1	n
Real	h/H horas	h/H horas		Real	€	€		Real	%	%	%
Orç	h/H horas	h/H horas		Orç	€	€		Orç	%	%	%
Desvio	%	%		Desvio	€	€		Desvio	%	%	%
Plano	h/H horas	h/H horas		Plano	€	€					
Justificação:				Acção:				Recursos Humanos			

TDB 4 – Direcção Administrativa e Financeira

Prazo Médio de Recebimentos			Saldo + 45 dias			Saldo + 120 dias			Incobráveis					
dd-mm-aaaa			dd-mm-aaaa			dd-mm-aaaa			dd-mm-aaaa					
	Mês	Média ano		+45 dias	Média ano		+120 dias	Média ano		Mês	Acumulado	Peso Vendas		
Real	dias	dias		Real	€	€	Real	€	€	Real	€	€ %		
Orç	dias	dias		% saldo clientes	€	€	% saldo clientes	€	€	Orç	€	€ %		
Desvio	%	%		Orç	%	%	Orç	%	%	Desvio	%	€ %		
				Desvio	%	%	Desvio	%	%	Plano	€	€ %		
Taxa Sucesso Processo Administrativo			Autonomia Financeira			Custos da Direcção			Vendas Globais			Margem de Contribuição Residual Total		
dd-mm-aaaa			dd-mm-aaaa			dd-mm-aaaa			dd-mm-aaaa			dd-mm-aaaa		
	Mês	Acumulado		Plano	n-1	n		Mês	Acumulado		Mês	Acumulado		
Fecho facturação	%	%		AF	%	%	Real	€	€		Real	€	€	
Fecho contabil.	%	%		RCP	%	%	Orç	€	€		Orç	€	€	
TDB CE+CO na dt.	%	%					Desvio	€	€		Desvio	%	€	
Concretização	%	%					Plano	€	€		Plano	€	€	
Reclamações			Indice de Satisfação do Cliente				Indice de Satisfação do Cliente Interno				Direcção Administrativa e Financeira			
dd-mm-aaaa			dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa							
	Mês	Acumulado	Ano (n)	n-2	n-1	n	Ano (n)	n-2	n-1	n				
Ano corrente	n°	n°		Real	%	%	Real	%	%	%				
Ano anterior	n°	n°		Orç	%	%	Orç	%	%	%				
Evolução	%	%		Desvio	%	%	Desvio	%	%	%				
Objectivo	%	%					Desvio	%	%	%				
Justificação:			Acção:											

TDB 5 – Direcção de Aprovisionamentos

Redução / contenção de preços compra			Rupturas			Tempo resposta à rotura			Custos de Direcção			
dd-mm-aaaa			dd-mm-aaaa			dd-mm-aaaa			dd-mm-aaaa			
	Mês	Acumulado		Mês	Acumulado		Mês	Acumulado		Mês	Acumulado	
Real	%	%		Real	% n°	% n°	Real	> x h > x h	> x h	Real	€	€
Orç	%	%		Orç	% n°	% n°	Evolução	horas horas	horas horas	Orç	€	€
Desvio	%	%		Desvio	% n°	% n°	Objectivo	%	%	Desvio	%	€
										Plano	€	€
Gestão de monos			Indice de Satisfação do Cliente				Indice de Satisfação do Cliente Interno					
dd-mm-aaaa			dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa					
		+12 m	+24 m	Prov+Abates	Ano (n)	n-2	n-1	n	Ano (n)	n-2	n-1	n
Stock - Provisão - Abate	€	€	€		Real	%	%	%	Real	%	%	%
% compras stocks	%	%	%		Orç	%	%	%	Orç	%	%	%
Orç	-	-	€		Desvio	%	%	%	Desvio	%	%	%
Desvio	-	-	€									
Justificação:			Acção:				Direcção de Aprovisionamentos					

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

TDB 6 – Direcção de Produção

Vendas da Oficina Sul					Vendas Oficina Horte 1					Vendas Oficina Horte 2					Vendas das Oficinas Globais				
dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa				
Real	Mês	Acumulado			Real	Mês	Acumulado			Real	Mês	Acumulado			Real	Mês	Acumulado		
€	€	€			€	€	€			€	€	€			€	€	€		
Orç	€	€			Orç	€	€			Orç	€	€			Orç	€	€		
Desvio	%	%			Desvio	%	%			Desvio	%	%			Desvio	%	%		
Plano	€	€			Plano	€	€			Plano	€	€			Plano	€	€		
Margem de Contribuição Residual Sul					Margem de Contribuição Residual Horte 1					Margem de Contribuição Residual Horte 2					Margem de Contribuição Residual Total				
dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa				
Real	Mês	Acumulado			Real	Mês	Acumulado	GM	%	Real	Mês	Acumulado	GM	%	Real	Mês	Acumulado		
%	%	%			%	n°	n°	%	%	%	n°	n°	%	%	%	€	€		
Orç	%	%			Orç	n°	n°	%	%	Orç	n°	n°	%	%	Orç	€	€		
Desvio	%	%			Desvio	%	%	%	%	Desvio	%	%	%	%	Desvio	%	%		
Plano	%	%			Plano	n°	n°	%	%	Plano	n°	n°	%	%	Plano	€	€		
Produção Oficina Sul					Produção Oficina Horte 1					Produção Oficina Horte 2					Produção Oficina Total				
dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa				
Horas Disponíveis	Mês	Acum	Orç	Desvio	Horas Disponíveis	Mês	Acum	Orç	Desvio	Horas Disponíveis	Mês	Acum	Orç	Desvio	Horas Disponíveis	Mês	Acum	Orç	Desvio
n°	n°	n°	n°		n°	n°	n°	n°		n°	n°	n°	n°		n°	n°	n°	n°	
Horas Produção	n°	n°	n°		Horas Produção	n°	n°	n°		Horas Produção	n°	n°	n°		Horas Produção	n°	n°	n°	
Produtividade	%	%	%		Produtividade	%	%	%		Produtividade	%	%	%		Produtividade	%	%	%	
Horas Facturadas	n°	n°	n°		Horas Facturadas	n°	n°	n°		Horas Facturadas	n°	n°	n°		Horas Facturadas	n°	n°	n°	
Tx Eficácia	%	%	%		Tx Eficácia	%	%	%		Tx Eficácia	%	%	%		Tx Eficácia	%	%	%	
Reclamações					Custos Variáveis Unitários da Frota					Índice de Satisfação do Cliente					Direcção de Produção				
dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa									
Ano corrente	Mês	Acumulado			Real	Mês	Acumulado			Ano (n)	n-2	n-1	n						
n°	n°	n°			€	€	€			%	%	%	%						
Ano anterior	n°	n°			Orç	€	€			Orç	%	%	%						
Evolução	%	%			Desvio	%	%			Desvio	%	%	%						
Objectivo	%	%			Plano	€	€			Desvio	%	%	%						
Justificação:										Acção:									

TDB 7 – Oficina

Vendas da Oficina Mercado					Margem Contribuição Variável Mercado					Margem de Contribuição Residual Mercado				
dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa				
Real	Dia	Semana	Mês	Acumulado	Real	Dia	Semana	Mês	Acumulado	Real	Mês	Acumulado		
€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€		
Orç	€	€	€	€	Orç	€	€	€	€	Orç	€	€		
Desvio	%	%	%	%	Desvio	%	%	%	%	Desvio	%	%		
Plano	€	€	€	€	Plano	€	€	€	€	Plano	€	€		
Vendas da Oficina Grupo					Margem Contribuição Variável Grupo					Margem de Contribuição Residual Grupo				
dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa				
Real	Dia	Semana	Mês	Acumulado	Real	Dia	Semana	Mês	Acumulado	Real	Mês	Acumulado		
€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€		
Orç	€	€	€	€	Orç	€	€	€	€	Orç	€	€		
Desvio	%	%	%	%	Desvio	%	%	%	%	Desvio	%	%		
Plano	€	€	€	€	Plano	€	€	€	€	Plano	€	€		
Vendas da Oficina Total					Margem Contribuição Variável Total					Margem de Contribuição Residual Total				
dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa					dd-mm-aaaa				
Real	Dia	Semana	Mês	Acumulado	Real	Dia	Semana	Mês	Acumulado	Real	Mês	Acumulado		
€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€	€		
Orç	€	€	€	€	Orç	€	€	€	€	Orç	€	€		
Desvio	%	%	%	%	Desvio	%	%	%	%	Desvio	%	%		
Plano	€	€	€	€	Plano	€	€	€	€	Plano	€	€		
Produção Oficina										Índice de Satisfação do Cliente				
dd-mm-aaaa										dd-mm-aaaa				
Horas Disponíveis	Dia	Semana	Mês	Orçamento	Desvio	Horas Disponíveis	Acumulado	Orçamento	Desvio	Ano (n)	n-2	n-1	n	
n°	n°	n°	n°	n°		n°	n°	n°		Real	%	%	%	
Horas Produção	n°	n°	n°	n°		Horas Produção	n°	n°		Orç	%	%	%	
Produtividade	%	%	%	%		Produtividade	%	%		Desvio	%	%	%	
Horas Facturadas	n°	n°	n°	n°		Horas Facturadas	n°	n°						
Tx Eficácia	%	%	%	%		Tx Eficácia	%	%						
Absentismo + Inactividade										Responsável de Oficina «Zona»				
dd-mm-aaaa														
Real	Dia	Semana	Mês	Acumulado										
n°	n°	n°	n°	n°										
Orç	n°	n°	n°	n°										
Desvio	%	%	%	%										
	%	%	%	%										
Justificação:														
Acção:														

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

TDB 8 – Gestão de Frota

Taxa de Ocupação				Taxa Imobilização (em Manut. e Reparação)				Tempo Preparação Venda				Índice de Satisfação do Cliente				
dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa				
Real	Mês	%	Acumulado	Real	Mês	%	Acumulado	Atrasos	nº Viaturas	dias	nº Viaturas	dias	Ano (n)	n-2	n-1	n
Orç	%	%		Orç	%	%		Nº viaturas	Qt vendida		Qt vendida		Real	%	%	%
Desvio	%	%		Desvio	%	%		Média	%		%		Orç	%	%	%
Plano	%	%		Plano	%	%		Objectivo	%		%		Desvio	%	%	%
Custos Variáveis Unitários da Frota				Consumos Combustível do equipamento frio				Custos de Direcção				Gestão de Frota				
dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa				dd-mm-aaaa								
Real	Mês	€	Acumulado	Real	Mês	lts / hora	Acumulado	Real	Mês	€	Acumulado					
Orç	€	€		Orç	lts / hora	lts / hora		Orç	€	€						
Desvio	%	%		Desvio	lts / hora	lts / hora		Desvio	%	%						
Plano	€	€		Plano	lts / hora	lts / hora		Plano	€	€						
Justificação:								Acção:								

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Anexo III Objectivos estratégicos vs Objectivos de curto prazo

Natureza do objectivo	Objectivos Estratégicos		Objectivos Curto Prazo
	Qualitativo	Indicador	
Económico e Financeiro	Libertar resultados que garantam o crescimento sustentado da organização e aumentem o valor para o accionista	MCR de y e € no próximo triénio	Aumentar valor para o accionista / Obter uma MCR de x € em 2010
	Manter o equilíbrio financeiro da empresa dentro de parâmetros alinhados com a política do Grupo e com as exigências do mercado	Autonomia Financeira entre x% e y% durante o próximo triénio	Obter um Autonomia Financeira entre x% e y% durante o ano de 2010
	Reduzir o risco financeiro e promover um crescimento sustentado da organização	PMR de z dias	Reduzir o risco de crédito: Reduzir x% os incobráveis e obter um PMR de y dias
Mercado	Reforçar a notoriedade e a imagem da empresa/marca, com o intuito de reforçar a posição nos mercados principais e aumentar a massa crítica nos mais fragilizados	Crescer y% ao ano, no próximo triénio	Aumento de vendas em x% no ano 2010
		ISC mínimo de y%	Melhorar o ISC referente a 2010 em x%
		Reduzir as reclamações em y% ao ano	Reduzir o nº de reclamações em x%, face ao ano anterior
Eficiência	Rentabilizar os recursos físicos e humanos de forma eficiente e eficaz	Taxa de Eficácia y%	Obter um índice de eficácia das oficinas de x%, em 2010
		Taxa de Ocupação da frota em y%	Obter uma taxa de ocupação da frota em x% no ano 2010
Processo	Aumentar a qualidade dos processos, a custos controlados, por forma a fomentar o espírito de equipa, a melhorar a relação entre colaboradores e a melhorar o serviço prestado internamente	ISCI mínimo de y%	Melhorar o ISCI referente a 2010 em x%
Desenvolvimento e aprendizagem	Aumentar as competências e motivação dos colaboradores de acordo com as inovações tecnológicas e com a antecipação das expectativas do cliente/mercado	Ter uma pontuação mínima de x% no inquérito de Diagnóstico de Cultura e Clima	Ter colaboradores motivados e um bom clima social na organização

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Anexo IV Objectivos de curto prazo vs variáveis chave de acção

Variáveis chave de acção		Objectivos de Curto Prazo									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Gerir o Investimento / desinvestimento em função dos objectivos a atingir	X	X								
2	Aumentar a intensidade da acção comercial	X		X	X	X		X	X		
3	Aumentar o esforço de cobrança, restringir as condições crédito e exigir garantias adicionais, com a mesma estrutura operacional	X	X	X							
4	Disponibilizar com qualidade de serviço e mais rapidamente, à Direcção Comercial, as viaturas para aluguer e venda, sem aumento dos custos da estrutura operacional	X		X	X	X	X		X	X	
5	Gerir eficazmente os stocks, com o mínimo de rupturas, minimizando as perdas com monos, satisfazendo as expectativas do cliente interno e externo e sem aumentar os custos de estrutura do armazém e dos aprovisionamentos	X	X		X	X	X	X		X	
6	Negociar com fornecedores uma redução média dos preços em x%	X			X	X		X			
7	Reforçar a credibilidade e imagem da empresa no mercado como um parceiro que acrescenta valor aos seus clientes	X		X	X	X	X	X	X		
8	Formação	X		X	X	X	X	X	X	X	X
9	Gerir de forma eficiente e eficaz os recursos humanos disponíveis da área operacional da oficinas	X		X	X	X	X	X	X		
10	Gerir de forma eficiente e eficaz os custos de frota e os consumos de combustíveis dos equipamentos de frio	X									
11	Aumentar a qualidade dos processos, a custos controlados, por forma a fomentar o espírito de equipa, a melhorar a relação entre colaboradores e a melhorar o serviço prestado internamente	X			X	X	X			X	X
12	Os centros de custo devem controlar os seus custos de estrutura dentro dos níveis orçamentados, sem penalizar, ou mesmo melhorando, o nível de serviço	X			X	X	X			X	
13	Dominar as margens variáveis ao nível de peças e artigos, da venda de mão-de-obra e da venda de viaturas novas e usadas	X									
14	Controlar o absentismo	X			X	X	X				X
15	Melhorar continuamente a taxa de sinistralidade no trabalho, contribuindo para um melhor clima social e estabilidade da organização	X			X	X	X				X
Total		15	3	6	11	11	9	6	5	5	4

Legenda dos objectivos:

1 Aumentar valor para o accionista / Obter uma MCR de x € em 2010	15
2 Obter um Autonomia Financeira entre x% e y% durante o ano de 2010	3
3 Reduzir o risco de crédito: Reduzir x% os incobráveis e obter um PMR de y dias	6
4 Aumento de vendas em x% no ano 2010	11
5 Melhorar o ISC referente a 2010 em x%	11
6 Reduzir o nº de reclamações em x%, face ao ano anterior	9
7 Obter um índice de eficácia das oficinas de x%, em 2010	6
8 Obter uma taxa de ocupação em x% no ano 2010	5
9 Melhorar o ISCI referente a 2010 em x%	5
10 Ter colaboradores motivados e um bom clima social na organização	4

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Anexo V Variáveis chave de acção vs centros de responsabilidade

Variáveis chave de acção		Centros de Responsabilidade por efectuar as acções sobre as variáveis-chave							
		DG	AP	RH	DAF	DC	DP	GF	OF
1	Gerir o Investimento / desinvestimento em função dos objectivos a atingir	X							
2	Aumentar a intensidade da acção comercial	X				X			
3	Aumentar o esforço de cobrança, restringir as condições crédito e exigir garantias adicionais, com a mesma estrutura operacional				X	X			
4	Disponibilizar com qualidade de serviço e mais rapidamente, à Direcção Comercial, as viaturas para aluguer e venda, sem aumento dos custos da estrutura operacional							X	
5	Gerir eficazmente os stocks, com o mínimo de rupturas, minimizando as perdas com monos, satisfazendo as expectativas do cliente interno e externo e sem aumentar os custos de estrutura do armazém e dos aprovisionamentos		X						
6	Negociar com fornecedores um redução média dos preços em x%	X	X						
7	Reforçar a credibilidade e imagem da empresa no mercado como um parceiro que acrescenta valor aos seus clientes	X				X			
8	Formação			X					
9	Gerir de forma eficiente e eficaz os recursos humanos disponíveis da área operacional da oficinas						X		X
10	Gerir de forma eficiente e eficaz os custos de frota e os consumos de combustíveis dos equipamentos de frio							X	
11	Aumentar a qualidade dos processos, a custos controlados, por forma a fomentar o espírito de equipa, a melhorar a relação entre colaboradores e a melhorar o serviço prestado internamente		X		X			X	
12	Os centros de custo devem controlar os seus custos de estrutura dentro dos níveis orçamentados, sem penalizar, ou mesmo melhorando, o nível de serviço		X	X	X	X	X	X	X
13	Dominar as margens variáveis ao nível de peças e artigos, da venda de mão-de-obra e da venda de viaturas novas e usadas					X			X
14	Controlar o absentismo			X					X
15	Melhorar continuamente a taxa de sinistralidade no trabalho, contribuindo para um melhor clima social e estabilidade da organização			X					X
Total		4	4	4	3	5	2	4	5

Legenda:

DG - Direcção Geral
 AP - Aprovisionamentos
 RH - Recursos Humanos
 DAF- Direcção Administrativa e Financeira
 DC - Direcção Comercial
 DP - Direcção de Produção
 GF - Gestão de Frota
 OF - Oficina

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Anexo VI Indicadores de objectivos de curto prazo

Objectivos de curto prazo		Indicadores
1	Aumentar valor para o accionista / Obter uma MCR de x € em 2010	Margem de Contribuição Residual (MCR)
2	Obter um Autonomia Financeira entre x% e y% durante o ano de 2010	Autonomia Financeira (AF) = = Capitais Próprios / (Total dos Capitais Próprios + Passivo Total)
3	Reduzir o risco de crédito: Reduzir x% os incobráveis e obter um PMR de y dias	Conceito de Incobrável => Incobráveis = Provisões Cobrança Duvidosa + Regularização de Dívida Redução de Incobráveis = $\text{Incobráveis}_{(n)} / \text{Incobráveis}_{(n-1)} - 1$, em que n é o ano
		PMR = $[\text{Saldo de Clientes} / (\text{Vendas facturadas} + \text{IVA correspondente})_d] \times d$, em que d é o nº de dias correspondente à facturação considerada no denominador
4	Aumento de vendas em x% no ano 2010	Varição das vendas = $\text{Vendas}_{(n)} / \text{Vendas}_{(n-1)} - 1$, em que n é o ano
5	Melhorar o ISC referente a 2010 em x%	Comparação dos resultados dos questionários sobre o Índice de Satisfação dos Clientes Varição ISC = $\text{ISC}_{(n)} / \text{ISC}_{(n-1)} - 1$, em que n é o ano
6	Reduzir o nº de reclamações em x%, face ao ano anterior	Comparação do nº de reclamações Evolução das Reclamações = $\text{n}^\circ \text{ de reclamações}_{(n)} / \text{n}^\circ \text{ de reclamações}_{(n-1)} - 1$, em que n é o ano
7	Obter um índice de eficácia das oficinas de x%, em 2010	Eficácia = $\text{Horas Facturadas das Oficinas} / \text{Horas Disponíveis dos Operacionais}$ (por oficina, secção e colaborador)
8	Obter uma taxa de ocupação da frota em x% no ano 2010	Taxa de Ocupação = $\text{n}^\circ \text{ de dias de aluguer} / \text{n}^\circ \text{ de dias por viatura no activo}$
9	Melhorar o ISCI referente a 2010 em x%	Comparação dos resultados dos questionários sobre o Índice de Satisfação do Cliente Interno Varição ISCI = $\text{ISCI}_{(n)} / \text{ISCI}_{(n-1)} - 1$, em que n é o ano
10	Ter colaboradores motivados e um bom clima social na organização	$\text{n}^\circ \text{ de horas de formação (cumprimento do plano de formação)}$
		Taxa de absentismo < Objectivo definido
		Evolução dos Acidentes de Trabalho = = $\text{dias ausência por acidentesn} / \text{dias de ausência por acidentesn-1} - 1$, em que n é o ano

Ferramentas e Controlo de Gestão – Um factor de competitividade

Anexo VII Indicadores de variáveis de acção chave

Variáveis chave de acção		Indicadores
1	Gerir o Investimento / desinvestimento em função dos objectivos a atingir	Autonomia Financeira (AF) = = Capitais Próprios / (Total dos Capitais Próprios + Passivo Total)
		Taxa de Ocupação = nº de dias de aluguer / nº de dias por viatura no activo
2	Aumentar a intensidade da acção comercial	Vendas, segmentadas por produto, secção, zona, cliente e vendedor
		Vendas Mercado em €, segmentadas por produto, zona e vendedor
		Vendas Mercado em Qt e em €, para viaturas novas e usadas, segmentadas por produto e zona/vendedor
		Comparação dos seguintes itens com padrão definido para cada um deles: nº visitas vs nº propostas apresentadas vs nº de propostas em negociação
3	Aumentar o esforço de cobrança, restringir as condições crédito e exigir garantias adicionais, com a mesma estrutura operacional	Taxa de Concretização = nº encomendas facturadas / nº de visitas
		Taxa de Ocupação = nº de dias de aluguer / nº de dias por viatura no activo
		Conceito de Incobrável => Incobráveis = Provisões Cobrança Duvidosa + Regularização de Dívida
		Redução de Incobráveis = $\text{Incobráveis}_{(n)} / \text{Incobráveis}_{(n-1)} - 1$, em que n é o ano
4	Disponibilizar com qualidade de serviço e mais rapidamente, à Direcção Comercial, as viaturas para aluguer e venda, sem aumento dos custos da estrutura operacional	PMR = $[\text{Saldo de Clientes} / (\text{Vendas facturadas} + \text{IVA correspondente})_d] \times d$, em que d é o nº de dias correspondente à facturação considerada no denominador
		Comparação dos saldos a +45 dias e a +120 dias com o definido no orçamento
		Saldo + 45 dias / Saldo de clientes
		Saldo + 120 dias / Saldo de clientes
5	Gerir eficazmente os stocks, com o mínimo de rupturas, minimizando as perdas com monos, satisfazendo as expectativas do cliente interno e externo e sem aumentar os custos de estrutura do armazém e dos aprovisionamentos	Taxa de Ocupação = nº de dias de aluguer / nº de dias por viatura no activo
		Taxa de Imobilização = nº de dias em reparação e manutenção / nº de dias por viatura no activo
		Tempo Preparação p/ Venda = = Média ponderada do nº viaturas vendidas x dias de atraso na entrega / nº viaturas vendidas
		Nota: No caso das viaturas sem atraso, considerar 0 dias de atraso
6	Negociar com fornecedores um redução média dos preços em x%	% Rupturas = nº de rupturas / nº fornecimentos à oficina e loja
		Eficácia da resposta à ruptura = nº de reposições superiores a y horas / nº rupturas
		Gestão de monos = provisões e ou abates dos artigos monos / compras de stock
7	Reforçar a credibilidade e imagem da empresa no mercado como um parceiro que acrescenta valor aos seus clientes	Redução de Custos = [[preço de compra unitário] _n - (preço de compra unitário) _{n-1}] x nº de artigos compradosn] : : compras globais _n , em que n é o ano
		Vendas Mercado
8	Formação	Comparação dos resultados dos questionários sobre o Índice de Satisfação dos Clientes
		Varição ISC = $\text{ISC}_{(n)} / \text{ISC}_{(n-1)} - 1$, em que n é o ano
9	Gerir de forma eficiente e eficaz os recursos humanos disponíveis da área operacional das oficinas	nº de horas de formação
		Eficácia = Horas Facturadas das Oficinas / Horas Disponíveis dos Operacionais (por oficina, secção e colaborador)
10	Gerir de forma eficiente e eficaz os custos de frota e os consumos de combustíveis dos equipamentos de frio	Custos Médios Unitários por Tipologia de Frota = = custos variáveis por tipologia de frota / nº viaturas desse grupo no activo
		Consumos Médios Unitários de Combustível = = consumos dos aparelhos de frio / horas de funcionamento
11	Aumentar a qualidade dos processos, a custos controlados, por forma a fomentar o espírito de equipa, a melhorar a relação entre colaboradores e a melhorar o serviço prestado internamente	Comparação dos resultados dos questionários sobre o Índice de Satisfação do Cliente Interno
		Varição ISCI = $\text{ISCI}_{(n)} / \text{ISCI}_{(n-1)} - 1$, em que n é o ano
12	Os centros de custo devem controlar os seus custos de estrutura dentro dos níveis orçamentados, sem penalizar, ou mesmo melhorando, o nível de serviço	Comparação dos resultados dos questionários sobre o Índice de Satisfação dos Clientes
		Varição ISC = $\text{ISC}_{(n)} / \text{ISC}_{(n-1)} - 1$, em que n é o ano
		Comparação do nº de reclamações
		Evolução das Reclamações = $\text{nº de reclamações}_{(n)} / \text{nº de reclamações}_{(n-1)} - 1$, em que n é o ano
13	Dominar as margens variáveis ao nível de peças e artigos, da venda de mão-de-obra e da venda de viaturas novas e usadas	Comparação dos resultados dos questionários sobre o Índice de Satisfação do Cliente Interno
		Varição ISCI = $\text{ISCI}_{(n)} / \text{ISCI}_{(n-1)} - 1$, em que n é o ano
14	Controlar o absentismo	Total dos custos de direcção e respectivas sub áreas €
		Margem de Contribuição Variável (MCV) = (preço venda unitário - custo variável unitário) x nº unidades, sendo as unidades artigos ou horas no caso da mão-de-obra, o custo unitário de referência é um valor padrão em vigor
15	Melhorar continuamente a taxa de sinistralidade no trabalho, contribuindo para um melhor clima social e estabilidade da organização	Taxa de absentismo < Objectivo definido
		nº de acidentes
15	Melhorar continuamente a taxa de sinistralidade no trabalho, contribuindo para um melhor clima social e estabilidade da organização	nº de dias de ausência dos colaboradores devido a acidentes de trabalho
		Evolução dos Acidentes de Trabalho = = dias ausência por acidentes _n / dias de ausência por acidentes _{n-1} - 1, em que n é o ano

Anexo VIII Proposta da Demonstração de Resultados da Global da Dynamic

Rubricas	Mês			Acumulado			Evolução				
	Real	Orç	Desvio %	Real	Orç	Desvio %	Ano 1	Ano 2	Ano 3	Desvio %	
Produção	Oficina	Venda de Materiais e Serviços									
		Custos de Materiais e Serviços									
		Armazém									
		Margem de Contribuição (1)									
		Rentabilidade									
		Venda de MOD									
		Custos de Secções									
		Margem de Contribuição (2)									
		Rentabilidade									
		Margem de Contribuição Total (1+2)									
Comercial	Aluguer	Venda Alugueres									
		Custos Fixos da Frota									
		Custos Variáveis da Frota									
		Margem de Contribuição (3)									
		Rentabilidade (3)									
		Venda de Viaturas Novas									
		Custos de Materiais e Serviços									
		Compra Serviços Internos									
		Margem de Contribuição (4)									
		Rentabilidade (4)									
Veículos	Usados	Vendas Viaturas Usadas									
		Custos Fixos									
		Custos de Recondicionamento									
		Margem de Contribuição (5)									
		Rentabilidade (5)									
		Margem de Contribuição Total (3+4+5)									
		Custos Indirectos Controláveis									
		Garantias									
		Incobráveis									
		Margem de Contribuição Directa									
Custos Indirectos Não Controláveis Negócio											
Custos Indirectos Não Controláveis Corporativos											
Resultados Financeiros											
Resultado Económico											
Rentabilidade Económica											
Nº de Horas Disponíveis											
% de Horas Trabalhadas											
% Horas Vendidas											
Produtividade											
Taxa de Ocupação da Frota											
Nº de Reclamações											
Custo Reclamações											
Índice de Satisfação do Cliente											

Notas:

- a) O Resultado Económico equivale ao Resultado Antes de Impostos, não reflectindo o custo do capital próprio.
- b) Não é cultura do Grupo Y, nem da Dynamic, reflectir o custo do capital próprio nos resultados (não se aplica o conceito Resultado Residual)