



# Planeamento e Controlo de Gestão

## Parte IV

António Samagaio

Assistente do ISEG em Controlo de Gestão e Auditoria

Revisor Oficial de Contas

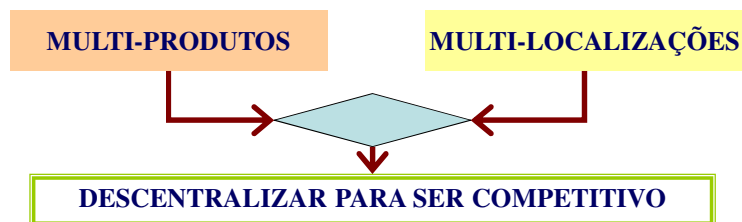
[antonio.samagaio@iseg.utl.pt](mailto:antonio.samagaio@iseg.utl.pt)

2012

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 1. Centros de Responsabilidade

#### ✗ Enquadramento



*“Uma Empresa é uma organização descentralizada quando a tomada de decisão não está confinada aos gestores de topo, mas está antes diluída por toda a organização em que os gestores dos diferentes níveis e no âmbito da suas responsabilidades tomam as decisões operacionais chave”* (Garrison, Noreen e Seal, 2003).

*“The challenge in organizational and informational design is to balance the benefits and costs from decentralized decision making”* (Atkinson e Kaplan, 19983).

António Samagaio

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 1. Centros de Responsabilidade

#### ✗ Enquadramento



Melhor percepção da envolvente interna e externa (teoria da contingência e as consequências ao nível da organização – mecanicista ou orgânica (Burns e Stalker)	Atenção do gestor está centrada no CR e não na empresa como um todo => incongruência de objectivos
Fomenta a criação de novos quadros	
Informação especializada	Duplicação de actividades e falta de coordenação entre CR
Motiva os gestores	
Tempo de resposta às oportunidades e ameaças	Não aceitação de projectos que põem em causa a rentabilidade do CR
Centrar a atenção dos gestores	Inovações podem não ser disseminadas

António Samagaio

-3-

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 1. Centros de Responsabilidade

#### ✗ Noção

*“Uma unidade organizacional chefiada por um gestor que é responsável pelas suas actividades”* (Anthony e Govindarjan, 2003)

#### Requisitos:

- ✳ **Chefe**
- ✳ **Objectivos congruentes**
- ✳ **Autonomia e poder de decisão sobre a actividade e os meios necessários**
- ✳ **Recursos utilizados e os bens fabricados ou serviços prestados são mensurados**
- ✳ **Avaliação de desempenho e sistema de recompensas dos trabalhadores**
- ✳ **Coordenação das actividades desenvolvidas pelos diferentes centros**

António Samagaio



-4-

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 1. Centros de Responsabilidade

#### ✗ Noção



## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 1. Centros de Responsabilidade

#### ✗ Contrallibility principle



- ✗ Gastos, rendimentos, capital investido resulta de acções empreendidas por alguém
- ✗ Guidline para a sua aplicação:
  - ✗ Gestor é responsável pelo preço e quantidade do serviço -> responsável a 100%
  - ✗ Gestor controla a quantidade mas não o preço -> responsável pela diferença entre o real e o budget ao nível do volume
  - ✗ Gestor não controla preço e quantidade do serviço -> não é responsável

António Samagaio

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 1. Centros de Responsabilidade

#### ✗ Organização das Unidades Descentralizadas

- ✱ Centros de Proveitos
- ✱ Centros de Custos
  - ✗ Centros de Custos-padrão
  - ✗ Centros de Custos Discricionários
- ✱ Centros de Resultados
- ✱ Centros de Investimento

Classificação atendo ao nível de responsabilidade de gestão dos recursos e dos resultados por parte dos gestores

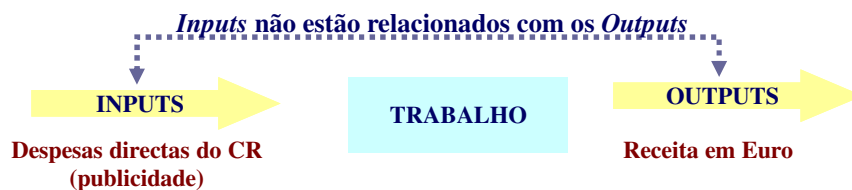
António Samagaio

-7-

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 1. Centros de Responsabilidade

#### ✗ Centros de Proveitos



Exemplo típico: Departamento de Vendas

- Define o preço: responsável pela receita bruta
- Não define o preço: responsável pela quantidade e mix das vendas

O critério de avaliação deve incentivar que seja maximizada a margem bruta e não as vendas => descontos, publicidade podem não criar valor.

António Samagaio

-8-

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 1. Centros de Responsabilidade

#### ✗ Centros de Custos-Padrão

Pode-se estabelecer uma relação óptima entre *Input* e *Output*



Exemplo típico: Departamento de Produção

- Controlo é exercido pela comparação entre custo padrão e o custo real
- Custo Padrão: custo óptimo dos recursos necessários para produzir uma unidade do *output*.
- Responsabilidade: eficiência; custos discricionários gerados pelo CR (formação); eficácia (cumpriu com o calendário da produção e a qualidade dos produtos)
- Não são responsáveis pela capacidade não utilizada (desvio volume) e pelo preço.

António Samagaio

-9-

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 1. Centros de Responsabilidade

#### ✗ Centros de Custos Discricionários

Não se pode estabelecer uma relação óptima entre *Input* e *Output*



Exemplos típicos: Departamento de I&D, Serviços Gerais e Administrativos, Departamento de Logística e de Publicidade – tarefas repetitivas ou especiais

- Difícil quantificar o *output* o qual não é mensurado em termos monetários
- Não existe uma relação directa e forte entre o *input* e o *output*
- Discricionariedade nos custos não significa arbitrariedade ou capricho

António Samagaio

-10-

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 1. Centros de Responsabilidade

#### ✗ Centros de Custos Discricionários

Consequências da dificuldade de avaliar a eficiência destes CR:

- Ênfase no controlo dos custos a curto (SG&A) ou médio (I&D) prazo
- Avaliação em termos de negócio:

**“Contabilidade deve ter 10 ou 30 pessoas?”**

Actividade do CR deve ser dimensionada para um nível de serviço e qualidade (desempenho operacional) que se ajusta às circunstâncias da empresa => o que é um serviço de qualidade?

- Avaliação de desempenho em termos económicos: não ultrapassar o orçamento

Estar acima ou abaixo do orçamento não é sinal de eficiência. Posso fazer uma campanha publicitária mas foi dirigida ao target errado.

António Samagaio

-11-

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 1. Centros de Responsabilidade

#### ✗ Centros de Resultados e de Investimento

##### CENTRO DE RESULTADOS

*Inputs estão relacionados com os Outputs*



##### CENTRO DE INVESTIMENTO

*Os resultados estão relacionados com o Capital Investido*



António Samagaio

-12-

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 1. Centros de Responsabilidade

#### ✗ Centros de Resultados e de Investimento

Gestor deste CR toma decisões sobre as variáveis do marketing mix:

- Produtos a fabricar
- Como produzir
- Nível de qualidade
- Preço
- Sistema de venda e distribuição



No caso do CR de Investimento, o gestor é responsável pela gestão dos activos e das Necessidades de Fundo de Maneio => Capital Investido

António Samagaio

-13-

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 2. Preços de Transferência Internos

#### ✗ Conceito

- Valor atribuído às transferências de bens e prestações de serviços (e.g. produtos intermédios) que têm lugar entre Centros de Responsabilidade que integram a uma organização descentralizada.
- Conjunto de regras que a organização utiliza para repartir os resultados obtidos em conjunto pelos



CR Vendedor  
Proveito

≠

CR Comprador  
Custo

Maximizar

António Samagaio

-14-

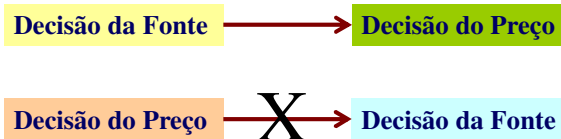
## 2. Preços de Transferência Internos

### ✗ Quadro conceptual de análise dos PTI

#### ✧ Princípio Fundamental

Os PTI devem ser semelhantes ao preço praticado na venda dos produtos a clientes externos ou ao preço de compra que seria pago a fornecedores externos ao grupo.

**MAS ONDE  
FICA A  
ESTRATÉGIA  
DA  
EMPRESA?**



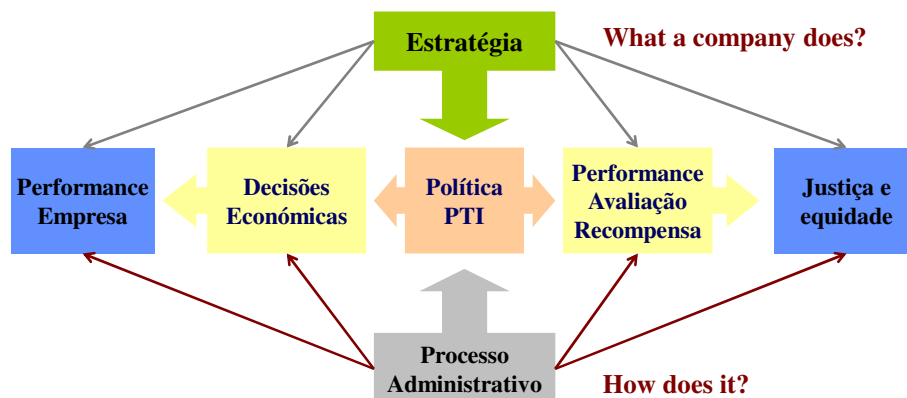
✧ Característica da política dos PTI: *simples de compreender e fácil de gerir.*

António Samagaio

-15-

## 2. Preços de Transferência Internos

### ✗ Quadro conceptual de análise dos PTI – Eccles (1985)



António Samagaio

-16-



## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 2. Preços de Transferência Internos

#### ✗ Factores determinantes da política dos PTI

Áreas	Factores Determinantes da Política dos PTI
Fiscalidade	Minimização dos impostos sobre o rendimento e cumprimento da respectiva legislação
	Minimização das taxas e direitos aduaneiros e cumprimento da respectiva legislação
Gestão Interna	Promover uma avaliação equitativa do desempenho
	Motivar os gestores
	Promover a congruência entre objectivos individuais e colectivos
Gestão das Operações e Internacional	Maximizar o lucro global do grupo
	Manter um adequado fluxo de caixa na filial
	Necessidade de a filial obter fundos no mercado nacional
	Conciliar os interesses dos parceiros locais
	Restrições impostas pelos países estrangeiros ao repatriamento de lucros e movimento de capitais
	Restrições impostas pelos países estrangeiros ao montante de royalties e fees de gestão
	Fortalecer a posição competitiva da filial
	Manter uma boa relação com as autoridades locais
	Restrições às importações de bens
	Gestão do risco cambial
	Legislação anti-dumping
	Legislação sobre concentração de empresas
	Minimizar o risco de inflação do país
	Minimizar o risco de expropriação onde a filial está sediada
	Cumprimento dos requisitos para reportar a informação financeira

António Samaga

-17-

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 2. Preços de Transferência Internos

#### ✗ Fiscalidade dos PTI



- ✗ Estudo americano revela que uma taxa de imposto no país da filial inferior a 10% tem um efeito desfavorável na balança de transacções com esse país de 4,4% (Clausing, 1998).
- ✗ Em 1993 existiam nos tribunais dos EUA processos em que o estado reclamava \$10 biliões.
- ✗ Em 2006, a Glaxo SmithKline Holding foi condenada a pagar 3.4 biliões de USD ao IRS num processo iniciado em 1989

**Princípio da Plena Concorrência**

António Samagaio

-18-

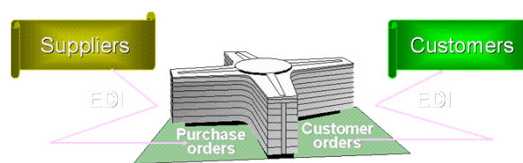
## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 2. Preços de Transferência Internos

#### ✗ Papel dos PTI (critérios de avaliação da política definida)

1. Congruência de objectivos
2. As decisões dos gestores divisionais estão em linha com o nível autonomia
3. Motivar os gestores a agirem em prol dos interesses da empresa

- ☑ **Produtor – produzir ao mais baixo custo**
- ☑ **Comprador – usar os inputs adquiridos eficientemente**



### 4. Avaliação económica do desempenho do Centro

António Samagaio

-19-

## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 2. Preços de Transferência Internos

#### ✗ Processo Administrativo dos PTI

1. Como é que os PTI são definidos?
  - ☑ **Baseado no preço de mercado**
  - ☑ **Baseado no custo de produção**
  - ☑ **Baseado na negociação (custo + markup ou preço mercado deduzido de poupanças internas)**
2. Quem participa na definição da política de PTI?
3. Informação a utilizar? (cotações, transacções semelhantes com o exterior)
4. Quando é que os PTI são definidos (valores reais ou orçamentados) e condições para serem alterados?
5. Como é que os conflitos são geridos?



António Samagaio

-20-

## 2. Preços de Transferência Internos

### ✗ PTI Ideal – Preço de Mercado Ajustado

#### ✱ Condições para a sua aplicabilidade:

- ☑ Existe um mercado perfeitamente estabelecido e competitivo
- ☑ Informação está perfeitamente disponível
- ☑ Interdependências entre os Centros é mínima -> liberdade de escolha -> alternativas para o comprador e/ou vendedor transaccionarem o mesmo produto para o exterior
- ☑ Não existem custos ou benefícios adicionais para a empresa em comprar ou vender no exterior em detrimento da transacção interna

#### ✱ Restrições:

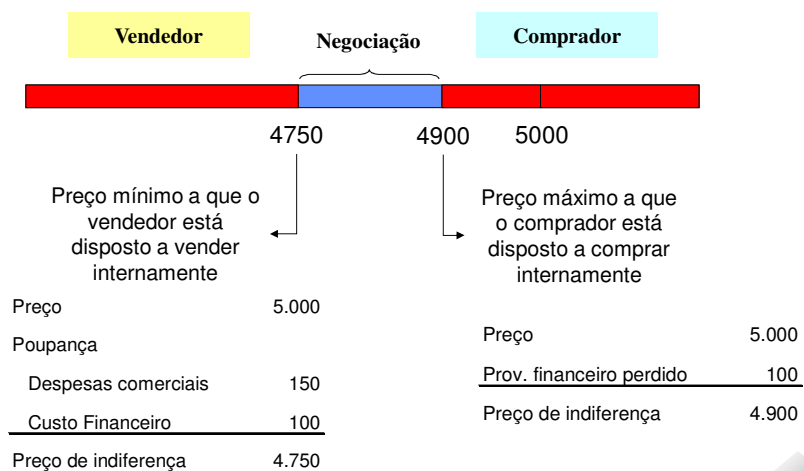
- ☑ Excesso ou falta de capacidade instalada
- ☑ Preços de mercado existem? São públicos? Decorrem muitas vezes de leilões? Possível replicar o processo da compra ou venda?
- ☑ Situações de *distress prices*:
  - ☑ Perspectiva de curto-prazo: preço de mercado em vigor se for superior ao custo marginal
  - ☑ Perspectiva de longo-prazo: preço de mercado médio dos últimos meses.

António Samagaio

-21-

## 2. Preços de Transferência Internos

### ✗ PTI Ideal – Preço de Mercado Ajustado

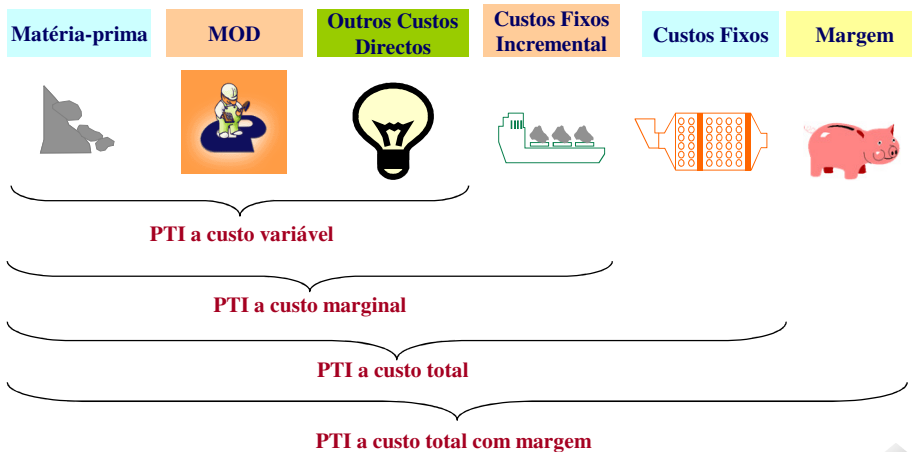


António Samagaio

-22-

## 2. Preços de Transferência Internos

### ✗ PTI Baseados no Custo



António Samagaio

-23-

## 2. Preços de Transferência Internos

### ✗ PTI Baseados no Custo

#### ✱ Condições para a sua aplicabilidade:

- ☑ Preços de mercado não estão disponíveis
- ☑ Mercado não é de concorrência perfeita
- ☑ Produto único
- ☑ Produto com características diferentes do encontrado no mercado (qualidade, serviço)

### ✗ Inconvenientes associados alguns métodos baseados no custo

#### ✱ Custo sem margem

- ☑ Não recria o ambiente de uma empresa: vender com lucro.
- ☑ Não reflecte situações em que o Centro opera sob condições de restrição de capacidade

António Samagaio

-24-

## 2. Preços de Transferência Internos

### ✗ Inconvenientes associados alguns métodos baseados no custo

#### ✱ Custo real

- ☑ Transfere o desempenho para jusante da cadeia de valor, logo não motiva o fornecedor a melhorar. O comprador sente prejudicado.
- ☑ Apurado à posteriori

#### ✱ Custo variável + margem

- ☑ Não reflecte os custos com as decisões com consequências de longo prazo para fornecer os bens (capacidade instalada)
- ☑ Markup é arbitrário

#### ✱ Custo total

- ☑ Custo unitário oscila em função da capacidade utilizada e método de imputação dos custos indirectos
- ☑ Custos associados às decisões de curto e longo prazo estão diluídas num valor total -> não promove a eficiência
- ☑ Sistema para a recuperação dos custos do centro produtor

António Samagaio

-25-

## 2. Preços de Transferência Internos

### ✗ Inconvenientes associados alguns métodos baseados no custo

#### ✱ Custo marginal

- ☑ Economistas argumentam que qualquer que seja o preço baseado no custo que não seja o custo marginal, levará a decisões de níveis de produção abaixo do óptimo -> conduz a perdas globais para a organização.
- ☑ Problema reside quando o custo marginal decresce com o aumento do volume pois aí o custo marginal é inferior ao custo médio -> divisão fornecedora irá evidenciar sempre perdas.

António Samagaio

-26-

## 2. Preços de Transferência Internos

### ✗ PTI baseado na negociação

#### ✱ Condições para a sua aplicabilidade:

- ☑ Imperfeições no mercado sobretudo em produtos intermédios: diferentes custos de venda para vendas a clientes internos e externos ou vários preços de mercado
- ☑ Liberdade de escolha
- ☑ Informação está perfeitamente disponível para o preço resultante contribuir para a maximização do lucro global da empresa

#### ✱ Contrás:

- ☑ Poder de negociação de cada parte: a compra (venda) em negociação representa que percentagem do total das compras (vendas) do Centro?
- ☑ Em caso de conflito exige a intervenção da administração
- ☑ Performance do CR fica influenciado pelas capacidades e poder de negociação do gestor
- ☑ Tempo dispendido na negociação

António Samagaio

-27-

## 2. Preços de Transferência Internos

### ✗ Resolução de conflitos na fixação dos PTI

#### ✱ Porquê:

- ☑ Em mercados de produtos intermédios onde não exista concorrência perfeita os métodos baseados no custo ou na negociação podem não contribuir para a tomada de boas decisões e avaliação de desempenho.

#### ✱ Propostas

- ☑ Sistema de PTI duplo
  - ✗ Usa dois PTI para valorar a transacção intra-grupo
  - ✗ Mas é confuso
  - ✗ Reduz o incentivo aos CR de competir efectivamente (facturam sempre pelo valor que querem)
- ☑ Custo marginal adicionado de um fee para fazer face aos custos fixos (Long-run marginal cost method)

António Samagaio

-28-

### 2. Preços de Transferência Internos

#### ✗ Guidline genérico

**PTI baseado no custo marginal + custo oportunidade**  
considerada a regra geral que conduz a decisões ótimas na empresa

- ✱ Se existir um mercado de concorrência perfeita no exterior para o produto intermédio
  - ☑ Se não existir capacidade disponível: PTI = preço de mercado
  - ☑ Se existe capacidade disponível: PTI = custo marginal
- ✱ Se o produto intermédio não tem mercado no exterior:
  - ☑ PTI = custo marginal
  - ☑ Divisão deve ser considerada um Centro de Custo e não um Centro de Resultados ou de Investimento

António Samagaio

-29-

### 2. Preços de Transferência Internos

#### ✗ PTI baseado no custo marginal + custo oportunidade

- ✱ Produto Alfa é transaccionado entre duas divisões
  - ☑ Divisão produtora: PT
  - ☑ Divisão compradora: LX
  - ☑ PTI que está a ser usado é de 35€
  - ☑ Não existe mercado no exterior para a divisão

#### Vendas no exterior

PV unit.	Qt		PT	LX
100 €	1.000			
90 €	2.000	Custo variável unitário	11 €	7 €
80 €	3.000			
70 €	4.000	Custos fixos	60.000 €	90.000 €
60 €	5.000			
50 €	6.000			

António Samagaio

-30-

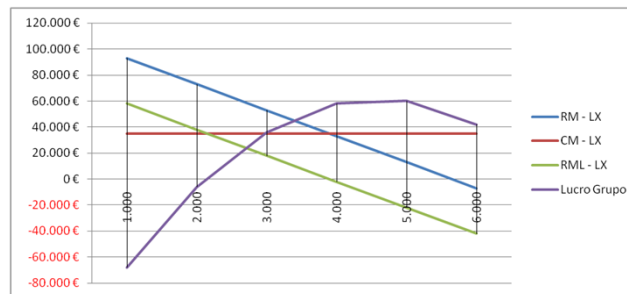
## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 2. Preços de Transferência Internos

#### ✗ PTI baseado no custo marginal + custo oportunidade

✱ PTI = 35€

- ☑ LX não quer comprar mais do que 3.000 unidades, pois se comprasse 4.000 unidades já tinha prejuízo
- ☑ Mas o Grupo maximiza o lucro se vender 5.000 unidades



António Samagaio

-31-

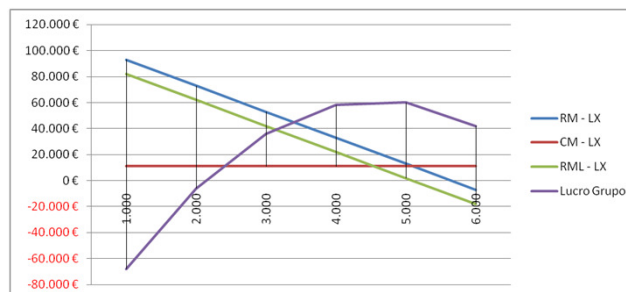
## Estrutura Organizacional e Controlo Gestão

### 2. Preços de Transferência Internos

#### ✗ PTI baseado no custo marginal + custo oportunidade

✱ PTI = 11€ (custo marginal)

- ☑ LX vai comprar 5.000 unidades que é a quantidade que maximiza o lucro global Grupo
- ☑ Preço num contexto de curto – prazo -> custos fixos são sunk cost
- ☑ Congruência de objectivos entre divisões e a empresa como um todo!



António Samagaio

-32-

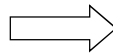


## 2. Preços de Transferência Internos

✗ PTI = Custo marginal + fee

✿ PTI baseado no ABC -> proposta de Kaplan e Atkinson

Vendedor



Comprador

### Long-run marginal cost method

Custo padrão para as actividades relacionadas com:

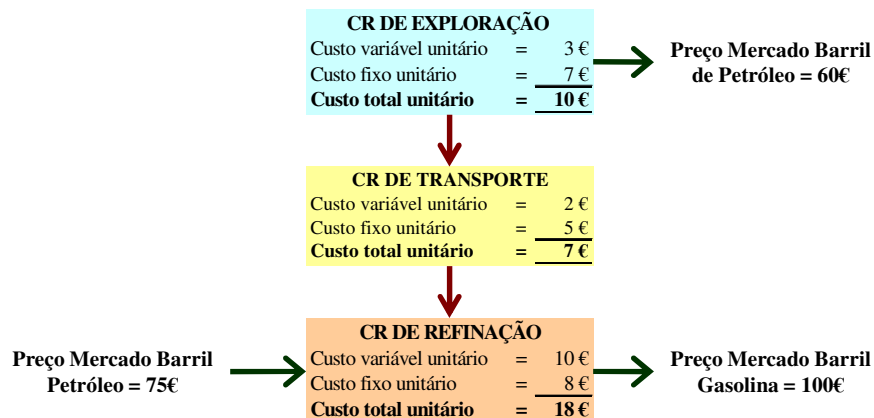
- Fase 1: unidade + lote -> em função da actividade real (custo marginal)
- Fase 2: produto + suporte -> em função da actividade prevista para o ano (fee)

António Samagaio

-33-

## 2. Preços de Transferência Internos

✗ Exemplo



António Samagaio

-34-

## 2. Preços de Transferência Internos

### ✗ Exemplo

		Preço Mercado	Custo + markup 20%	Preço Negociado
Exploração	Receita	60.000 €	12.000 €	40.000 €
	Custos específicos	10.000 €	10.000 €	10.000 €
	<b>Resultado</b>	<b>50.000 €</b>	<b>2.000 €</b>	<b>30.000 €</b>
Transporte	Receita	75.000 €	22.800 €	70.000 €
	Custos - PTI	60.000 €	12.000 €	40.000 €
	Custos específicos	7.000 €	7.000 €	7.000 €
	<b>Resultado</b>	<b>8.000 €</b>	<b>3.800 €</b>	<b>23.000 €</b>
Refinação	Receita	100.000 €	100.000 €	100.000 €
	Custos - PTI	75.000 €	22.800 €	70.000 €
	Custos específicos	18.000 €	18.000 €	18.000 €
	<b>Resultado</b>	<b>7.000 €</b>	<b>59.200 €</b>	<b>12.000 €</b>
	<b>Resultado Global</b>	<b>65.000 €</b>	<b>65.000 €</b>	<b>65.000 €</b>

#### Pressupostos:

- ✗ Quantidade vendida é de 1.000 barris
- ✗ Preço negociado na exploração 40€
- ✗ Preço negociado no transporte 70€

$$22.800€ = (12.000€ + 7.000€) \times 1,2$$