

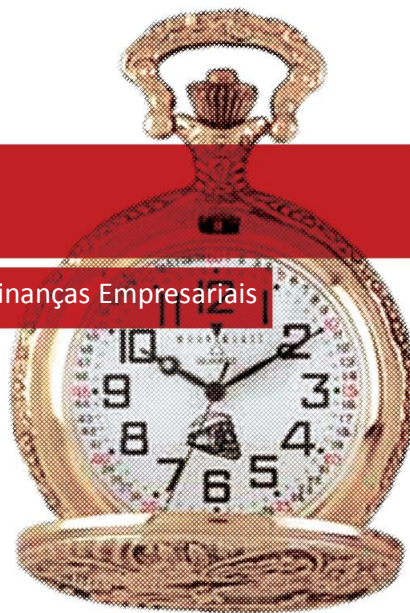
Mestrados

Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais

2016/2017



100 ANOS A PENSAR NO FUTURO



Sistemas de Controlo de Gestão

Sofia M. Lourenço

Professora Auxiliar, ISEG/ULisboa

Doutorada em *Business Administration*, Harvard Business School



Centros de Responsabilidade

3



Centros de Responsabilidade

✗ Noção

“Uma unidade organizacional chefiada por um gestor que é responsável pelas suas actividades” (Anthony e Govindarjan, 2007)

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

4



Centros de Responsabilidade

✗ Noção



Avaliação do Desempenho

- Eficiência
- Eficácia
- Resultados (Lucro)

5



Centros de Responsabilidade

✗ Avaliação de Desempenho

✱ EFICÁCIA

Relação entre o Output (produto ou serviço) e os objectivos previamente definidos

✱ EFICIÊNCIA

Rácio entre inputs e outputs

Não são mutuamente exclusivos => ser eficaz e eficiente significa atingir os objectivos da maneira mais económica.

“Centro de Responsabilidade é eficiente se fizer bem as coisas e é eficaz se fizer as coisas certas” (Anthony e Govindarajan, 2007)

⇒ RESULTADO (LUCRO) => Medida de eficácia e a eficiência

6

Centros de Responsabilidade

- ✿ Instrumento para a implementação da estratégia
 - ✿ Actividade de cada CR deve estar enquadrada na estratégia da empresa e a sua implementação passa pelo desenvolvimento de um orçamento
- ✿ Controllability principle
 - ✿ Os custos, proveitos, capital investido resulta de decisões de 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

7

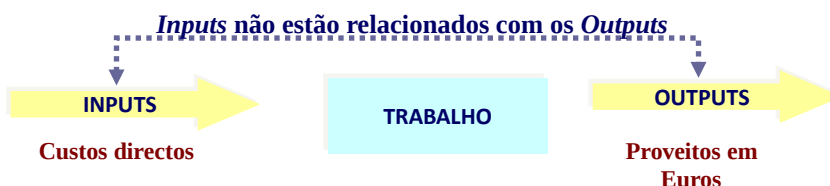
Centros de Responsabilidade

- ✗ **Tipos de centros de responsabilidade** (de acordo com o grau pelo qual os inputs e outputs destes centros podem ser mensurados em termos monetários)
- ✿ Centros de Proveitos
- ✿ Centros de Custos
 - ✗ Centros de Custos-padrão
 - ✗ Centros de Custos Discricionários
- ✿ Centros de Resultados
- ✿ Centros de Investimento

8

Centros de Responsabilidade

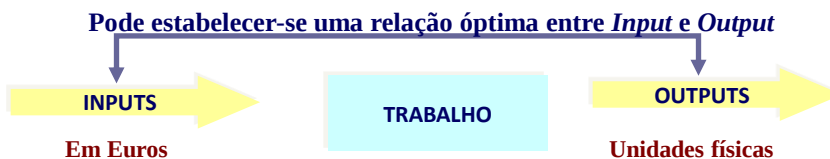
- ☀ Centros de Proveitos – os proveitos são mensurados em termos monetários, mas os custos não correspondem a esses proveitos. A comparação entre vendas actuais e orçamentadas indica a eficácia do centro. Ex: Departamentos de vendas.



9

Centros de Responsabilidade

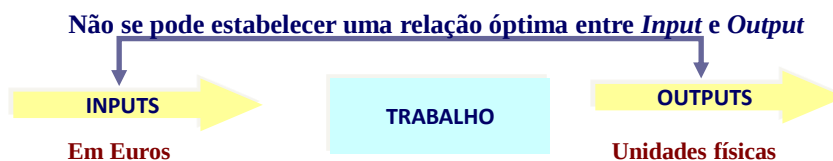
- ☀ Centros de Custos – os inputs são mensurados como custos em termos monetários, mas outputs ou não podem ser mensurados de todo ou não o podem ser em termos monetários. O gestor é então responsável pelos custos do centro.
- ✕ Centros de Custos-padrão – os custos actuais são comparados com os custos padrão para determinar a eficiência do centro. Ex: Departamento de Produção.



10

Centros de Responsabilidade

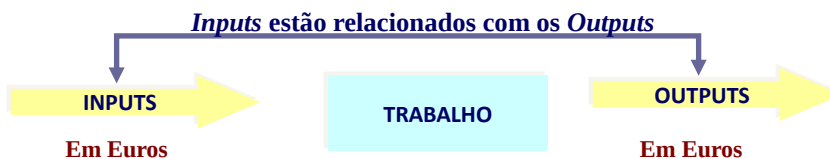
- ✱ Centros de Custos – os inputs são mensurados como custos em termos monetários, mas outputs ou não podem ser mensurados de todo ou não o podem ser em termos monetários. O gestor é então responsável pelos custos do centro.
- ✕ Centros de Custos Discricionários – não existe uma forma fiável de determinar os custos padrão, pelo que os custos ficam à discricção do gestor do centro ou do seu supervisor. A eficiência deste centro não pode ser avaliada. Ex: Departamento de I&D



11

Centros de Responsabilidade

- ✱ Centros de Resultados – tanto proveitos como custos são mensurados em termos monetários, pelo que é possível apurar o resultado (lucro ou prejuízo) do centro. A eficiência é avaliada pela diferença entre o lucro orçamentado e o lucro real. Caso este centro forneça outros centros ou tenha como fornecedor outros centros de responsabilidade da empresa, esses bens ou serviços são avaliados a *preços de transferência interna*.



12

Centros de Responsabilidade

- ☀ Centros de Investimento – tanto lucros como investimento são mensurados em termos monetários, pelo que o retorno do investimento é possível de apurar. Esta é a forma mais completa de avaliar a eficiência e a eficácia de um centro de responsabilidade e por consequência de um gestor.



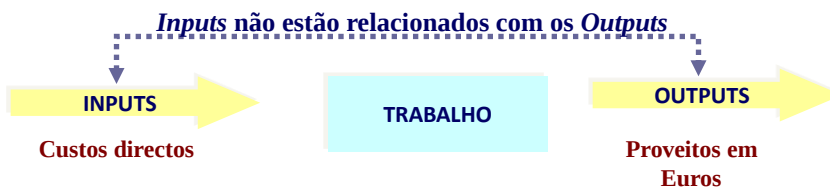
13

Centros de Responsabilidade

- Detalhe do tipo de centros de responsabilidade:
 - Centros de Custos
 - Centros de Proveitos
 - Centros de Resultados
 - Centros de Investimento

14

Centros de Proveitos



Exemplo típico: Departamento de Vendas

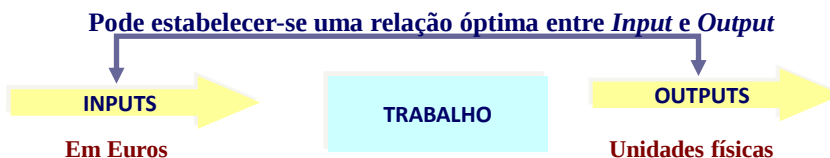
- Define o preço: responsável pela receita bruta
- Não define o preço: responsável pela quantidade e mix das vendas

Gestor é responsável pelos custos directos do centro, mas a medida de desempenho primordial são as vendas.

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

15

Centros de Custos-Padrão



Exemplo típico: Departamento de Produção

Outros exemplos: Distribuição, Departamento de Pagamentos, Departamento de Recebimentos,

- Características: tarefas repetitivas para as quais pode ser determinado um custo padrão
- Custo Padrão: custo ótimo dos recursos necessários para produzir uma unidade do *output*.
- A eficiência do centro é determinada pela comparação entre custo padrão e o custo real

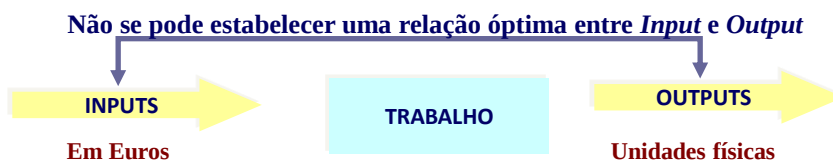
16

Centros de Custos-Padrão

- Responsabilidade: eficiência; custos discricionários gerados pelo CR (formação); eficácia (cumprir com o calendário da produção, volume solicitado e a qualidade dos produtos)
- Não são responsáveis pela capacidade não utilizada (desvio volume) e pelo preço.
- Por vezes para alguns itens de custo não estão disponíveis custos padrão, pelo que são usados custos discricionários. Contudo o que predomina nestes centros são custos-padrão.

17

Centros de Custos Discricionários



Exemplos típicos: Departamento de I&D, Serviços Gerais e Administrativos, Departamento de Logística e de Publicidade – tarefas 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, mas antes decisões de gestão relativamente às actividades desenvolvidas pelo centro

18

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. Cumpriu-se o orçamento mas não há forma de validar que o inicialmente orçamentado era eficiente, e muito menos eficaz.

19

Centros de Custos Discricionários

Características específicas do controlo em centros de custos discricionários

- Preparação do orçamento
 Ao contrário dos centros de custo padrão, o volume de actividade é uma preocupação nos centros de custos discricionários (nos centros de custo padrão o volume é determinado pela procura de outros centros). O trabalho pode ser *contínuo* (Ex: preparação de contas) ou *especial*, como é o caso de projectos específicos (Ex: implementação de um novo sistema de reporte). A *Gestão por objectivos* (processo formal no qual o gestor do centro é chamado a propor as tarefas que o centro realizará e que medidas de performance devem ser usadas na sua avaliação de desempenho) é muitas vezes usada nestes centros.
 Os orçamentos destes centros são normalmente preparados numa das seguintes formas:
 - Orçamento incremental
 - Orçamento de base zero

20

Centros de Custos Discricionários

Características específicas do controlo em centros de custos discricionários

- Variabilidade de custos

Muito menor que nos centros de custo padrão uma vez que gestores antecipam variações de volume e incorporam-nas no orçamento. Os custos com pessoal são normalmente a maior despesa destes centros e é difícil que estes custos respondam a variações de curto prazo no volume vendas (custos de contratação e formação elevados).

- Tipo de controlo financeiro

O controlo de custos é feito pela participação do gestor do centro de custos discricionários no processo de planeamento, e não pela análise de desvios como no centro de custos-padrão.

- Mensuração da performance

Ao contrário dos centros de custos-padrão gastar menos que o orçamentado pode não ser sinal de eficiência, mas antes de que os objectivos/tarefas planeadas não estão a ser executadas.

21

Centros de Custos Discricionários

Centros Administrativos e de Apoio

- Problemas de controlo
 - Dificuldade em mensurar e avaliar o output
 - Incongruência entre objectivos do centro de custos discricionário e a companhia como um todo
 - Objectivo do centro: excelência funcional (eficácia)
 - Objectivo da empresa: eficácia mas também eficiência

⇒ Mais graves em grandes empresas

⇒ Solução: criar clientes internos que exijam eficácia e eficiência (preços de transferência internos => centros de resultados)

- Preparação do orçamento
 - Além dos custos orçamentados em comparação com anos anteriores, pode ser exigido a estes centros justificação de actividades e dos custos que lhes são inerentes

22

Centros de Custos Discricionários

Centros de Investigação e Desenvolvimento

- Problemas de controlo
 - Dificuldade em relacionar resultados com inputs
 - Resultados a longo prazo vs orçamentos anuais
 - Eficiência não é critério quando relação esforço-output não é clara
 - Incongruência entre objectivos do centro de custos discricionário e a companhia como um todo (similar a centro administrativo e de apoio)
- Continuum I & D: Investigação básica => pesquisa aplicada => desenvolvimento protótipo => teste
- Programa de I & D => decisões de investimento são essencialmente subjectivas
- Orçamentos anuais => calendarização de tarefas de programa plurianual e orçamentação de custos correspondentes => investimento continua a fazer sentido? Desvios do programa plurianual?
- Mensuração da performance => análise de desvios do custo total e despesas face a orçamentado, discussão pessoal sobre eficácia de projecto

23

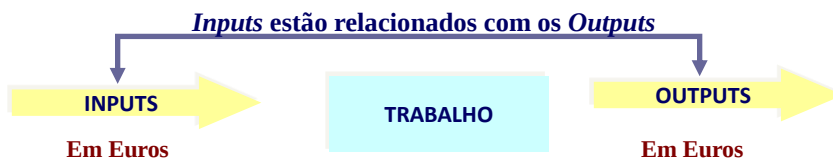
Centros de Custos Discricionários

Centros de Marketing

- Actividades de Logística (pos-venda): transporte, entrega e recebimento de pagamento de produto/serviço. Semelhantes a centros de produção. Usar custos padrão caso seja possível.
- Actividades de Marketing (pre-venda): publicidades, vendas, promoções. Fácil medir output (vendas) mas difícil relacioná-lo com esforço de marketing (input) devido a factores externos à empresa. Exceder o orçamentado não é algo negativo, desde que compensado em termos de vendas.

24

Centros de Resultados



Para gestor ser responsável pelos resultados da sua divisão é necessário que:

- Tenha todas as informações necessárias para tomar decisões inerentes aos trade-offs custos/proveitos
- Exista uma métrica que avalie a eficácia destas decisões

25

Centros de Resultados

Vantagens dos Centros de Resultados

- Qualidade das decisões
- Rapidez das decisões
- Gestão de topo fica com mais tempo para decisões estratégicas
- Gestores dos centros tem mais liberdade para usar a sua iniciativa
- Excelente treino para *general managers*
- Consciência de lucros por toda a organização minimiza desperdícios com despesas supérfluas
- Mostram de imediato a rendibilidade de cada componente (centro) da empresa
- Pressão para a performance

26

Centros de Resultados

Desvantagens dos Centros de Resultados

- Perda de controlo sobre as actividades operacionais por parte da gestão de topo
- Redução da qualidade das decisões caso a gestão de topo seja mais capaz ou informada que gestores de centros
- Aumento de tensão entre unidades na partilha de overheads e determinação de preços transferência
- Colaboração é substituída por concorrência entre unidades
- Custos adicionais para manter este apuramento administrativo de resultados dentro da empresa (redundância)
- Podem não existir general managers para gerir todos os centros de resultados (especialização funcional)
- Ênfase nos resultados de curto prazo, particularmente se rotatividade na gestão dos centros for elevada
- Optimização de resultados de cada centro pode não levar à optimização do resultados da empresa como um todo.

27

Centros de Resultados

Exemplos de Centros de Resultados

- Unidades de Negocio – São normalmente criadas como centros de resultados, uma vez que gestores controlam decisões de desenvolvimento de produto, produção e marketing.
 - Condicionantes de outras unidades de negocio

Se a integração dos centros de resultados na empresa for grande, algumas decisões podem não ser tomadas pelo gestor do centro, e portanto os resultados podem ser partilhados com outros centros.

 - Condicionantes da gestão de topo

A gestão de topo pode impor decisões associadas com a estratégia, uniformização dentro da empresa, e economias de escala (centralização)

28

Centros de Resultados

Exemplos de Centros de Resultados

- Unidades Funcionais – dependendo da influência que cada gestor tem sobre as actividades que afectam o resultado da sua unidade funcional, assim podem ser constituídos centros de resultados
 - Marketing

Para que a função de marketing seja um centro de resultados, produtos vendidos têm de ser transferidos internamente (preço de transferência interna). Este preço deve ser a custos padrão e não custos reais, para que o resultado do marketing não seja influenciado por ineficiências de produção.
 - Produção

Elimina o problema da qualidade, rapidez de resposta e falta de inovação do departamento de produção enquanto centro de custos.
 - Unidades de Apoio

29

Centros de Investimento

- ✱ Centros de Investimento – tanto lucros como investimento são mensurados em termos monetários, pelo que o retorno do investimento é possível de apurar. Esta é a forma mais completa de avaliar a eficiência e a eficácia de um centro de responsabilidade e por consequência de um gestor.



- Caso particular de centro de resultados em que é também determinado o capital investido além do resultado (PTIs são relevantes)
- Centro de responsabilidade equivalente a uma empresa, e como tal, o que permite uma avaliação mais completa

30

