

CARLOS BORRALHO

Sistemas de Planeamento e Controlo de Gestão

Fundamentos e
ferramentas de suporte



EDIÇÕES SÍLABO

Ao meu pai Eliseu, a título póstumo, e à minha mãe Maria, por me terem transmitido os valores fundamentais da vida.

À Fátima pelo constante e incansável apoio num trilho comum.

À Leonor e ao Jaime, por serem a razão da serenidade em cada dia frenético.

Sistemas de Planeamento e Controlo de Gestão

Fundamentos e ferramentas de suporte

Carlos Borralho

EDIÇÕES SÍLABO

É expressamente proibido reproduzir, no todo ou em parte, sob qualquer forma ou meio gráfico, eletrónico ou mecânico, inclusive fotocópia, este livro. As transgressões serão passíveis das penalizações previstas na legislação em vigor. Não participe ou encoraje a pirataria eletrónica de materiais protegidos. O seu apoio aos direitos dos autores será apreciado.

Visite a Sílabo na rede
www.silabo.pt

FICHA TÉCNICA:

Título: Sistemas de Planeamento e Controlo de Gestão
– Fundamentos e ferramentas de suporte

Autor: Carlos Borralho

© Edições Sílabo, Lda.

Capa: Pedro Mota

1ª Edição – Lisboa, outubro de 2018.

Impressão e acabamentos: ARTIPOL – Artes Tipográficas, Lda.

Depósito Legal: 446924/18

ISBN: 978-972-618-975-6

 **EDIÇÕES SÍLABO, Lda.**
Publicamos conhecimento

Editor: Manuel Robalo

R. Cidade de Manchester, 2
1170-100 Lisboa
Tel.: 218130345
e-mail: silabo@silabo.pt
www.silabo.pt

Índice

Índice de figuras e tabelas	11
Prefácio	15
Considerações iniciais	17

Capítulo 1

Planeamento e controlo no domínio da gestão

1.1. Gestão	22
1.1.1. Artefactos comunicacionais e significações	23
1.1.2. A atuação gestionária numa perspetiva pragmática	31
1.1.3. Abordagem sistémica das organizações	34
1.2. Planeamento	36
1.2.1. Concetualização	37
1.2.2. Critérios e tipificação do planeamento	39
1.2.3. Do pensamento estratégico ao planeamento operacional	44
1.2.4. O processo de planeamento	58
1.2.5. O planeamento como padrão de suporte o controlo de gestão	60
1.3. Controlo de gestão	66
1.3.1. Concetualização	67
1.3.2. Critérios e tipificação do controlo	70
1.3.3. Controlo, informação e tempo	71
1.3.4. A importância da «mão invisível» num sistema de controlo de gestão	72
1.4. Síntese conclusiva	73

Capítulo 2

Fundamentos de controlo de gestão

2.1. Instrumentos de controlo de gestão multidimensionais	79
2.2. Descentralização, delegação e responsabilização	79
2.3. Convergência e alinhamento de interesses	80
2.4. Orientação para a ação	80
2.5. Orientação para o presente e o futuro (não para o passado)	81
2.6. Foco comportamental	81
2.7. Sanções e recompensas	81
2.8. Base operacional	82
2.9. Síntese conclusiva	82

Capítulo 3

Maturidade organizacional: posicionamento decorrente da adoção e uso de ferramentas

3.1. Nível inicial: limiares mínimos legalmente determinados	84
3.2. Nível retrospectivo: olhar o passado para melhor compreender o presente	85
3.3. Nível prospetivo: ajudar no presente a erguer o futuro	85
3.4. Nível integrado: criar valor ao antecipar o futuro	86
3.5. Síntese conclusiva	87

Capítulo 4

Ferramentas de suporte à implementação de sistemas de planeamento e controlo de gestão

4.1. Plano de atividades e relatório de gestão	93
4.2. Controlo interno e auditoria	96
4.2.1. Controlo interno	99
4.2.2. Manuais de procedimentos e manuais organizativos	101

4.3. Sistema de Gestão da Qualidade: o caso da NP EN ISO 9001: 2015	103
4.3.1. Dimensões da qualidade	104
4.3.2. Do ciclo PDCA aos diagramas de causa e efeito	106
4.3.3. NP EN ISO 9001: 2015	108
4.4. Controlo de custos com recurso ao custeio baseado em atividades (ABC/M)	114
4.4.1. Controlo de custos e contabilidade	115
4.4.2. Tipologia de custos e sistemas de custeio	118
4.4.3. Gestão estratégica de custos e cadeia de valor	125
4.4.4. Das secções homogéneas às atividades	128
4.4.5. Apuramento de custos de acordo com o ABC/M	130
4.4.6. Fatores críticos de sucesso no processo de implementação do ABC/M	134
4.5. Controlo orçamental	136
4.5.1. Características e tipologia de orçamentos	138
4.5.2. O processo de construção de orçamentos	142
4.5.3. Diagnóstico de desvios e revisão orçamental	143
4.5.4. <i>Beyond budgeting e benchmarking</i> : limites e desafios	151
4.6. Dos painéis de instrumentos ao <i>Tableau de Bord</i>	153
4.6.1. O processo de construção do <i>Tableau de Bord</i>	157
4.6.2. A estrutura de um <i>Tableau de Bord</i>	159
4.6.3. Análise multidimensional de dados	163
4.6.4. O <i>Tableau de Bord</i> como precursor do <i>Balanced Scorecard</i>	166
4.7. <i>Balanced Scorecard</i> : indicadores balanceados de desempenho	167
4.7.1. Arquitetura e funções do <i>Balanced Scorecard</i>	168
4.7.2. Perspetiva da aprendizagem e crescimento	173
4.7.3. Perspetiva dos processos internos	176
4.7.4. Perspetiva dos clientes	178
4.7.5. Perspetiva financeira	181

4.7.6. Articulação de dimensões e reajustamento do <i>Balanced Scorecard</i>	183
4.8. <i>Performance Prism</i> : as múltiplas faces de um desempenho	185
4.8.1. Capacidades	189
4.8.2. Processos	189
4.8.3. Estratégias	190
4.8.4. <i>Stakeholders</i> : contribuição e satisfação	191
4.9. Desenho e implementação de um sistema de controlo de gestão	192
4.10. Síntese conclusiva	196

Capítulo 5

Exercícios de aplicação e questões para discussão

5.1. Planeamento operativo: resultados, atividades, regras, procedimentos, indicadores e metas	199
5.2. Plano de atividades: estrutura e principais elementos constitutivos	201
5.3. Planeamento e controlo com recurso à qualidade certificada: o caso NP EN ISO 9001: 2015	202
5.4. NP EN ISO 9000: 2015 e NP EN ISO 9001: 2015: elementos preponderantes na criação de um sistema de gestão da qualidade	205
5.5. ABC/M: a construção das matrizes de apuramento	207
5.6. ABC/M: a importância da escolha dos indutores	208
5.7. Produzir ou subcontratar? Os efeitos do peso dos custos fixos	210
5.8. ABC/M em serviços: da lógica da absorção à lógica da contribuição	212
5.9. Orçamentos flexíveis e as limitações do custeio por absorção	214
5.10. Desvios orçamentais: quantidades e preços	215
5.11. Desvios orçamentais: um só produto	216
5.12. Desvios orçamentais: decomposição em quatro níveis e dois produtos ou mais	216

5.13. Desvios orçamentais: o caso da eficiência	217
5.14. <i>Dashboards</i> : opções de construção e segurança da informação	218
5.15. <i>Balanced Scorecard</i> : métricas de desempenho	219
5.16. Matriz de exercícios e questões de aplicação <i>versus</i> objetivos pedagógicos	221
Considerações finais	225
Posfácio	227
Referências bibliográficas	229

Índice de figuras e tabelas

■ Figuras

Figura 1. Funções da gestão	34
Figura 2. Sistema organizacional	35
Figura 3. Planeamento como suporte à maximização da eficiência e da eficácia	39
Figura 4. Níveis de planeamento, prazos, conteúdo e suporte	41
Figura 5. Planeamento estratégico, tático e operacional	55
Figura 6. Objetivos S. M. A. R. T.	63
Figura 7. Princípios basilares na fixação de objetivos	64
Figura 8. Sistema de controlo de <i>performance</i> de Ferreira & Otley	69
Figura 9. Governação, risco e controlo interno	99
Figura 10. Alicerces de um sistema de controlo interno	100
Figura 11. Ciclo PDCA	107
Figura 12. Diagrama causa e efeito	108
Figura 13. Os sete princípios de gestão da qualidade	110
Figura 14. Sequência de decomposição de um processo	111
Figura 15. Custos fixos e custos variáveis: o modelo CVR	120
Figura 16. Cadeia de valor	126
Figura 17. ABC/M	130
Figura 18. Processo de apuramento ABC/M	131
Figura 19. As fases na elaboração de um orçamento e a inversão perversa do processo orçamental	137
Figura 20. Sequência de procedimentos conducentes à elaboração de um orçamento flexível	141
Figura 21. Decomposição de desvios a partir da classificação dos rendimentos e gastos por natureza	144

Figura 22. Decomposição de desvios a partir da classificação funcional dos rendimentos e gastos	145
Figura 23. Representação de um painel de instrumentos	155
Figura 24. Gráficos de velocímetro, de semáforo e de tendência	162
Figura 25. Exemplo de um cubo OLAP com três dimensões de análise	164
Figura 26. As quatro perspetivas iniciais do <i>Balanced Scorecard</i>	169
Figura 27. A ligação das quatro perspetivas no <i>Balanced Scorecard</i>	170
Figura 28. Arquitetura de um mapa estratégico	172
Figura 29. O ciclo do <i>Balanced Scorecard</i> : a gestão estratégica em quatro processos	184
Figura 30. Modelo de excelência da EFQM	186
Figura 31. <i>Performance Prism</i>	187
Figura 32. Cinco Ps de estratégia	190

■ Tabelas

Tabela 1. Gestão, administração, governação, direção, coordenação e gerência: que semelhanças e diferenças?	26
Tabela 2. Gerir, administrar, governar, dirigir, coordenar e gerenciar: que semelhanças e diferenças?	26
Tabela 3. Critérios e tipologias de planeamento	40
Tabela 4. Escolhas de estratégia	49
Tabela 5. Questão e objeto da gestão estratégica	56
Tabela 6. Alinhamento e gestão por objetivos	62
Tabela 7. Tipificação do controlo de gestão	71
Tabela 8. Tipificação das ferramentas de controlo de gestão	92
Tabela 9. A ferramenta 5W2H adaptada para suporte à construção de um plano operativo	95
Tabela 10. Tratamento dos custos por subsistema contabilístico	115
Tabela 11. Critérios essenciais na tipificação de custos	118
Tabela 12. Sistemas de custeio, pressupostos e diferimentos nos registos	124
Tabela 13. Matriz recursos-atividades	132
Tabela 14. Matriz atividades-produtos	133
Tabela 15. Tipologia de orçamentos e critérios	139

Tabela 16. Apuramento de desvios orçamentais (volume, <i>mix</i> , eficiência e preço)	148
Tabela 17. Apuramento de desvios orçamentais para um só produto (volume, <i>mix</i> , eficiência e preço)	148
Tabela 18. Apuramento de desvios orçamentais para dois ou mais produtos (volume, <i>mix</i> , eficiência e preço)	149
Tabela 19. Orçamento tradicional <i>versus beyond budgeting</i>	152
Tabela 20. Níveis de <i>performance</i> e mensagens	163
Tabela 21. Alguns possíveis indicadores para ponderação da dimensão Aprendizagem e Crescimento	175
Tabela 22. Alguns possíveis indicadores para ponderação da dimensão Processos Internos	177
Tabela 23. Alguns possíveis indicadores para ponderação da dimensão Clientes	179
Tabela 24. Alguns possíveis indicadores para ponderação da dimensão Financeira	182
Tabela 25. Questões fundamentais: <i>Performance Prism</i> <i>versus Balance Scorecard</i>	188
Tabela 26. Objetivos pedagógicos	221

Prefácio

Os sistemas de planeamento e controlo de gestão evoluíram significativamente nos últimos anos, implicando novas oportunidades, mas também novas ameaças. O mundo em que vivemos tornou-se mais global e competitivo, a informação alcançou o estatuto de inesgotável e os dados são cada vez mais facilmente validados e auditados.

Os instrumentos e aplicações que as tecnologias de informação e de comunicação vieram colocar à nossa disposição ditam um desafio adicional, numa área já de si complexa.

O contributo deste livro para a reflexão sobre a importância do planeamento e do controlo de gestão nos dias de hoje é por demais evidente, como demonstra o autor quando destaca que não existem soluções únicas, porque as culturas organizacionais são diversas, nem ferramentas de suporte que se revelem «varinhas mágicas» que resolvam todos os problemas.

A parábola «*Um Elefante no Escuro*» é fortemente reveladora da abordagem «...efetivamente sistémica, holística e multidimensional», que o autor defende na seleção e utilização de ferramentas de controlo de gestão.

O controlo de gestão deverá, para além de dar resposta às exigências do quadro legislativo aplicável, assumir-se como um pilar das atividades de planeamento e de gestão da própria organização.

Neste contexto, torna-se imprescindível garantir a capacidade de manter uma atuação abrangente, imprimindo uma visão integradora e global sobre a instituição, capaz de distinguir o essencial do acessório e com uma constante atenção à gestão das expectativas e dos conflitos. Sublinha-se a necessidade de monitorizar e de prever planos operacionais que possam introduzir medidas corretivas ao que foi planeado, bem como, tentar ao máximo reduzir o risco e a incerteza nos processos de tomada de decisão. Dever-se-á ter sempre presente que as organizações são constituídas por pessoas e as pessoas não se gerem como os números.

O Doutor Carlos Borrvalho, através da sua experiência profissional, habilitações e investigação na área, revela nesta obra um conhecimento profundo da matéria. Usa uma comunicação assertiva com recurso a uma linguagem clara e pragmática que questiona o leitor e o provoca sobre o assunto.

Na primeira parte apresenta os fundamentos do planeamento e controlo enquanto funções instrumentais da gestão e os cuidados a observar na relação entre as escolas de gestão estratégica e o controlo de gestão. Na segunda parte caracteriza algumas das ferramentas de controlo de gestão mais difundidas, evidenciando características, vantagens e inconvenientes do seu uso. Termina com a proposta de um conjunto de exercícios fundamentais à aplicação e consolidação dos conceitos apresentados.

O livro sistematiza, de forma simples e rigorosa, um tema tão importante quanto complexo, tornando-se de leitura obrigatória para todos os estudantes, profissionais e interessados na área da gestão das organizações.

João Paulo Trindade

Presidente do Instituto Politécnico e Beja

Considerações iniciais

A necessidade de controlo nas organizações é comumente reconhecida por todos, especialmente em países onde a cidadania é exercida de forma criteriosa, com factual valorização da transparência e da equidade nos domínios económico e social.

Independentemente disso os meios de comunicação continuam a expor regularmente burlas, esquemas, fraudes e conluíus, consequência de disfunções organizacionais. E, para além das situações expostas, nada limita a existência de muitas outras situações igualmente graves, por poderem comprometer o princípio da continuidade das organizações onde se desencadeiam, mas que passam à margem da mediatização.

Os efeitos assinalados atestam um funcionamento débil dos sistemas de controlo de gestão, mesmo sem considerarem as situações de ineficiência e ineficácia que possam não apresentar desfechos tão drásticos, mas que não são despicientes no âmbito gestor.

Há anos que tenho tido a honra e a responsabilidade que envolve a preparação e a lecionação da Unidade Curricular de Planeamento e Controlo de Gestão do Curso de Licenciatura em Gestão de Empresas, ministrado pela Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Beja. Sem dúvida que essa realidade se constituiu como uma das principais motivações para a elaboração do presente livro. No entanto assumo que o meu propósito é ir muito além disso, é igualmente o de criar um documento que, sem deixar de sistematizar alguns dos principais contributos sobre o tema, apresente um enfoque eminentemente conciso e pragmático quanto às ferramentas que podem ser usadas. Trata-se, por isso, de um trabalho dirigido a todos aqueles que no dia a dia sentem a necessidade de controlo para melhor assegurar a condução dos destinos de uma organização, seja uma empresa, uma entidade pública ou até uma organização do terceiro setor.

Facto é que ao longo dos anos sedimentei a convicção de que quem esperar encontrar ferramentas de controlo de gestão perfeitas, no sentido de apresentarem todas as respostas necessárias num processo de tomada de

decisão ou de poderem ser aplicadas numa lógica «*chave na mão*», extensíveis de igual forma a uma qualquer organização, corre elevado risco de passar toda a vida à procura, mas sem nunca chegar a alcançar tal intento. É por isso que procuro acautelar desde já esse risco e vincar que o valor das ferramentas reside no seu uso efetivo e consistente, não na sua posse, exceto para quem as vende.

No entanto, quem tenha a obrigação de influenciar os destinos de uma organização e não assumir sequer a preocupação de conhecer e usar ferramentas de controlo de gestão corre maior risco de assistir à sucumbência dessa organização, em especial se tal organização for privada.

O que se referiu não significa, contudo, que seja a quantidade de ferramentas aplicadas o elemento que maior preponderância assume na construção de um sistema de planeamento e de controlo de gestão. Pelo contrário. Tal como uma casa é muito mais que um amontoado de tijolos também um sistema de planeamento e controlo de gestão é muito mais que o singelo uso e amontoado de ferramentas de controlo de gestão, desarticuladas entre si, com aplicação desenquadrada no tempo, intempestivas e embusteiças, destinadas unicamente a documentar. Um sistema de planeamento e controlo de gestão deve verter, em primeiro lugar, o uso ponderado e comprovadamente consistente de ferramentas, aplicadas numa sequência temporal fidedigna.

As maiores alterações recentes no «*estado da arte*» do planeamento e do controlo de gestão não se centram na sua definição ou na fundamentação da sua importância, dado que tais conceitos se encontram relativamente estabilizados há décadas, centram-se sim no tipo de ferramentas usadas. Decorre do exposto que importa entender como aproveitar essas ferramentas da melhor forma, face ao potencial tecnológico atual.

O suporte que as tecnologias de informação e comunicação hoje potenciam é efetivamente diferente e, se adequadamente usado, pode potenciar um controlo de gestão cibernético e com um nível de detalhe e de responsabilização muito maior que o verificado há alguns anos atrás. É neste âmbito que se registaram as maiores mudanças no passado recente.

Sistemas de controlo de gestão não se compram, constroem-se. A tipologia de atividades económicas, a dimensão de uma organização, nomeadamente a dimensão aferida com base na quantidade de pessoas que integra, a diversidade cultural e comportamental dessas pessoas, a maturidade organizacional que uma dada organização apresenta, a turbulência ambiental, ou a falta de estabilidade da área de negócio onde atua, são alguns dos fatores que

assumem enorme relevo na escolha das ferramentas e no dimensionamento dos sistemas de controlo de gestão.

Ainda que os suportes pedagógicos estejam em permanente reajustamento existe uma exceção que aqui sinalizo. Há uma imagem que costumo apresentar aos alunos, ano após ano e sempre na segunda aula. É a imagem que retrata uma parábola que se assume ser originária da Índia, denominada «*Um Elefante no Escuro*». Procuo com isso sinalizar desde o primeiro momento a importância de a aplicação de ferramentas de controlo de gestão ostentar uma visão efetivamente sistémica, holística e multidimensional. A parábola indicada tem-me ajudado nessa tarefa. Ainda que se trate de uma narração alegórica com variações no tempo, vinca a importância da inexistência de um olhar parcial e por isso insuficiente para avaliar as atividades de uma organização.

A parábola assenta na imagem de um grupo de homens cegos, independentemente dessa cegueira poder ser temporária, ou não, consequência de tais homens serem forçados a avaliar um elefante no escuro, homens que recorrem à palpação fragmentária desse elefante. Nesta parábola cada cego toca uma parte diferente do corpo do elefante, mas apenas uma parte, sem nunca chegar a tocar o elefante todo. Independentemente disso os avaliadores inquestionavelmente sectários atuam de forma prepotente, com desdém perante a parte do elefante palpada pelos outros, sem noção de equilíbrio, enfatizando os seus medos, as suas idiosincrasias e as suas ambições. Cada um considera que a pequena parte que palpou do corpo do elefante o torna capaz de entender o elefante todo e, decorrente disso, de o avaliar legitimamente. Daqui emerge o conflito, a entropia e à medida que a dimensão política ganha peso passa a ser mais enfatizada a necessidade de negociação. Por outro lado, os jogos de poder vulgarizam-se e a coesão tende a esfumar-se. Assim, neste cenário, tende a esbater-se a racionalidade económica que é tão necessária à afetação de recursos factualmente orientados para a eficiência, eficácia e, decorrente disso, a salvaguarda do princípio da continuidade.

O ensinamento da parábola vinca apenas a tendência dos seres humanos em projetar suas experiências parciais na construção daquilo que consideram ser a «*a avaliação verdadeira e completa de alguma coisa*». Nesse processo podem ser tentados a desrespeitar as experiências dos outros, ainda que tais experiências sejam tão parciais quanto as suas. Assim, o que pretendo na segunda aula é que todos os alunos tenham consciência disso e que todos sintam a necessidade de fazer um esforço para contrariar essa tendência.

A parábola que indiquei têm-me também ajudado a transmitir a necessidade de os futuros licenciados em Gestão de Empresas olharem com ponderação para as ferramentas de controlo de gestão, a não esperarem delas mais do que aquilo que elas podem efetivamente dar, a entenderem que o valor dessas ferramentas, reafirmo, não reside na sua posse mas sim no seu uso correto, a não se deixarem iludir por assumirem poder haver «*aspirinas para todos os males*» e a estarem factualmente conscientes da importância de orientar o uso das ferramentas para capturar a maior quantidade possível de perspectivas. Mas tudo isto sem deixar que a captura de perspectivas acarrete intoxicação informativa! Assim, da mesma maneira que na parábola, da cauda às patas, das orelhas à barriga, tudo é elefante, também numa organização, da gerência à contabilidade, do *marketing* aos recursos humanos, da produção às vendas, tudo isso é organização.

Afirmar que tudo é organização implica afirmar que tudo são pessoas, pois são elas a razão de ser das organizações. Uma organização pode até ter as pessoas melhor qualificadas, pode ter as medianamente qualificadas ou até pode ter as não qualificadas. Independentemente disso qualquer desempenho não é autónomo da articulação entre elas e também, à semelhança do que ocorre no espaço, em que é preciso bem mais que um conjunto de estrelas para formar uma galáxia, também numa organização é preciso bem mais que um conjunto de pessoas qualificadas, é preciso alinhamento, é preciso respeito factual, em suma, é preciso construir uma cultura organizacional que considere o controlo enquanto algo natural, equitativo e categórico, não como algo parcial e/ou alegórico. Isto porque, simplesmente, gerir é um conceito diferente de entreter ou animar.

Neste livro proponho um exercício prudente no âmbito do uso de algumas ferramentas de controlo de gestão que têm tido maior difusão, onde procurarei não me afastar dos ensinamentos norteados pela parábola que descrevi.

Uma vez que este trabalho é um recurso que se deseja que tenha préstimo, tanto para alunos de ciências económicas e empresariais, como para empresários, técnicos e, em suma, todos aqueles que procurem compreender melhor o papel das ferramentas de planeamento e de controlo no domínio da gestão das organizações, agradeço desde já a leitura agora iniciada e expresso votos de que o presente trabalho seja alinhado com as expectativas do caro leitor.

Carlos Manuel Lopes Borralho

Capítulo 1

Planeamento e controlo no domínio da gestão

«Uma organização é um sistema situado num meio que compreende: um subsistema cultural (intenções, finalidades, valores, convicções), um subsistema tecnocognitivo (conhecimentos, técnicas, tecnologias e experiência), um subsistema estrutural (uma divisão formal e informal do trabalho), um subsistema psicossocial (pessoas que têm relações entre elas) assim como um sistema de gestão (planificação, controlo e coordenação).»

(Bertrand & Guillemet, 1988, p. 14)

Encontramos a palavra gestão em inúmeros contextos. À semelhança de tantas outras palavras como, por exemplo, estratégia ou qualidade, também a palavra gestão é um conceito polissémico.

Qualquer conceito polissémico não contextualizado, por maior que seja a sua abrangência, pode ter pouca utilidade prática no suporte aos processos de tomada de decisão. E, por essa razão, independentemente da extensão simbólica que a palavra gestão possa conter, a sua concretização de sentido, alicerçada nas suas quatro funções instrumentais, é essencial para posicionar o planeamento e controlo como incontornáveis desígnios da gestão.

Significações da gestão

Ou seja, gestão é uma palavra que apresenta mais que um sentido, que possui mais que um significado. Deve assim ter-se presente que independentemente do propósito deste livro não se centrar na linguística, ele não é autónomo da comunicação humana. Pelo contrário, se este livro não permitir comunicar ele é simplesmente inútil. Por outro lado, a ciência é também um artefacto humano, sujeito a regras apertadas é certo, mas indissociável da abstração. Ora qualquer abstração traduz um exercício intelectual que considera apenas uma das partes de um todo, que é utilizado para permitir aos seres humanos lidar com a complexidade, e que impõe muitas vezes a necessidade de recorrer a postulados cartesianos ainda que sem perda da consciência da necessidade de não se abandonarem postulados sistémicos.

Por outro lado, em todas as situações, o sentido de uma palavra nunca resulta da sua análise isolada, mas sim do contexto onde é usada. Por isso, independentemente do sentido denotativo ou conotativo das palavras, apenas a sua efetiva contextualização pode minimizar erros de comunicação e assegurar a intersubjetividade.

Qualquer área que se entenda qualificar como ciência social tem a intersubjetividade como condição não negligenciável. E mesmo que se tenha como ponto de partida a inexistência do princípio da unidade do método, face à diversidade e complexidade das múltiplas áreas do saber, das ciências naturais às sociais.

Os pontos seguintes concetualizam a gestão, o planeamento e o controlo, enfatizando a relação intrínseca que os envolve.

1.1. Gestão

O conceito de gestão não é estanque no tempo. Reflete as dinâmicas sociais e enfatiza os principais desafios organizacionais observados em cada momento.

A observação, enquanto fulcro máximo da atividade científica, releva as tarefas, as estruturas, as pessoas, as tecnologias e o ambiente, como cinco dos principais desafios organizacionais à volta dos quais gravita o desenvolvimento da teoria geral da administração – TGA. No entanto, ao longo dos últimos dois séculos as dinâmicas sociais motivaram valorações distintas destes cinco

elementos, criando ciclos e alternância nessa valoração (Chiavenato, 1983). Independentemente dessa valoração circunstancial, as organizações humanas são feitas por pessoas e para pessoas, que se renovam, que ostentam as suas idiossincrasias, medos e inquietações, que comunicam com resultados variáveis e que no médio e longo prazo asseguram, ou não, a continuidade dessas mesmas organizações.

1.1.1. Artefactos comunicacionais e significações

Qualquer comunicação humana depende sempre da linguagem, alicerça-se em artefactos que envolvem significações para permitir descrever diferentes configurações organizacionais. Contudo, tal como referem Lampel, Ahlstrand & Mintzberg (2000, p. 327):

«Descrever por configuração é distorcer para explicar. Mas isto vale para cada conceito, teoria ou mesmo cada palavra (que é apenas uma categoria). Todos simplificam de uma maneira ou de outra (...). Gostando ou não, precisamos de categorias para nos ajudar a entender o nosso mundo complexo.»

A concetualização da gestão não se dissocia da TGA, do respetivo enquadramento temporal e não é imune à forma como é comunicada.

Assim, de postulados determinísticos presentes na abordagem clássica aos não determinísticos presentes na teoria do caos e complexidade, da metáfora mecanicista à metáfora do organismo vivo, sem deixar de passar pela metáfora cultural, são abundantes as tentativas de explicar a dinâmica das organizações e as formas entendidas adequadas para as conduzir ao sucesso, ou seja, para as gerir (e com mais ou menos equidade).

A necessidade de entender as organizações e as atividades dos decisores sempre existiu. Mas não se estranha que mesmo partindo da TGA seja possível entender que gestão e administração não são sinónimos em todos os contextos. No entanto, antes de aclarar tal situação, começamos por delimitar o conceito de organização, ou de organizações.

As organizações são configurações que nas sociedades humanas resultaram do facto de homens e mulheres terem percebido que não é possível alcançar objetivos isoladamente ou, nos casos em que tal é possível, essa situação acarreta um maior esforço.



Carlos Borralho. Doutor em Gestão, Mestre em Organização e Sistemas de Informação, Licenciado e Bacharel em Gestão de Empresas. Tem lecionado as unidades curriculares de Planeamento e Controlo de Gestão, Gestão Estratégica, *Marketing*, Gestão de Processos de Negócio e de Informação, Empreendedorismo, Contabilidade Pública, bem como Sistemas de Informação e Tecnologias de Informação, em cursos de licenciatura e de mestrado. É membro efetivo da Ordem dos Economistas (OE), da Associação Portuguesa de Sistemas de Informação (APSI), da Associação Portuguesa da Qualidade (APQ) e do Instituto Português de *Business Process Management* (IPBPM), bem como da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC). Tem como atual foco de investigação o *e-government*, o *e-business*, o impacto económico e, naturalmente, o controlo de gestão.

Numa economia competitiva e globalizada, o domínio de ferramentas de planeamento e controlo de gestão é crucial para assegurar a pilotagem das organizações, conduzindo-as ao sucesso.

Planear é garantir empenho e alinhar esforços no presente para ajudar a construir o futuro. Controlar é alcançar a segurança de que esse empenho é justificado e produz resultados. O controlo é indissociável da segurança e acarreta a minimização do risco. Assim, o planeamento e controlo de gestão não se dissociam da eficiência e da eficácia no alcance dos objetivos da gestão.

Este livro acentua a necessidade de se adotar uma perspetiva sistémica, holística, multidimensional e consistente no uso de ferramentas de planeamento e controlo. Evidencia o trabalho necessário e indissociável a uma gestão moderna e que se pretenda preparada para enfrentar o futuro.

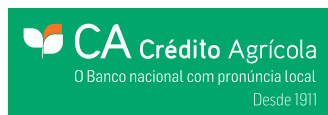
Assumindo que os sistemas de planeamento e controlo de gestão não se compram, constroem-se, o autor caracteriza ferramentas de suporte à construção desses sistemas e destaca fatores críticos de sucesso na implementação e potenciação do uso de tais ferramentas.

A partir de um périplo que passa pelas *checklists 5W2H*, Plano de Atividades, Relatório de Gestão, Controlo Interno, NP EN ISO 9001: 2015, ABC/M, Controlo Orçamental, *Tableau de Bord*, *Balanced Scorecard* e *Performance Prism*, entre outras, este livro apresenta os atributos, estimula a reflexão e discute o potencial, bem como as limitações associadas às ferramentas colocadas à disposição dos gestores. Ferramentas que, quando corretamente usadas, podem suportar o controlo de gestão.

No final do livro, para uma consolidação das matérias expostas, é apresentado um conjunto de questões e casos de aplicação.

Poderão ler com vantagens, este livro, todos os profissionais e estudantes que desenvolvam as suas actividades e estudos nas áreas das ciências económicas e empresariais.

Este livro teve o apoio:



Beja e Mértola

ISBN 978-972-618-975-6



00