UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINSTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL

O EMPREGO DE UM SISTEMA DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO EMPRESARIAL COMO INSTRUMENTO DE APOIO AO CONTROLE GERENCIAL DE UMA INDÚSTRIA METALÚRGICA

Edair Deconto

Porto Alegre, 2001

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINSTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO PROFISSIONAL

O EMPREGO DE UM SISTEMA DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO EMPRESARIAL COMO INSTRUMENTO DE APOIO AO CONTROLE GERENCIAL DE UMA INDÚSTRIA METALÚRGICA

Edair Deconto

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração – Escola de Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração – Modalidade Profissional.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

Porto Alegre, 2001

DEDICATÓRIA

Este trabalho é dedicado à Tânia Maria Deconto,
minha esposa, e ao futuro de nossos filhos, Edair Nuno Deconto
e Eduardo Deconto, bem como a suas gerações futuras.
Que Deus os ilumine como a mim, concedendo-lhes a sede do saber.

AGRADECIMENTOS

Durante os últimos três anos, tive a oportunidade de conviver e interagir com colegas e professores do Mestrado Executivo 99 e com os colaboradores do PPGA/UFRGS. Com todos muito aprendi sobre o que é necessário para se ter sucesso em um ambiente que, graças a Deus, está continuamente em mudanças. Tenho uma grande dívida com todos.

A muitas outras pessoas devo votos de gratidão, pois, direta ou indiretamente, também contribuíram para o meu desenvolvimento intelectual.

Primeiramente, desejo agradecer à minha esposa, Tânia Maria Deconto, e aos meus filhos Edair Nuno Deconto e Eduardo Deconto, pela paciência em aceitar que me dedicasse ao curso e a este trabalho, em detrimento das minhas responsabilidades familiares.

Agradeço aos Professores Doutores Norberto Hoppen e Fernando Bins Luce, por perceberem em mim condições para ser um dos integrantes do curso.

Ao Professor Doutor Paulo Schmidt, meu orientador, que me permitiu privar da sua competência de professor e também da sua visão e experiência como Contador.

Quero agradecer também aos colegas Ben-Hur Dourado Premaor, Carlos Miguel Javimczik, Fernando Ferreira Gonçalves, Izaias Brandalero, Jaime Zell de Souza, Marco Aurélio Prates Poltosi e Mario Giordani, que auxiliaram, com os seus conhecimentos, na elaboração do projeto constante no capítulo sete deste trabalho.

Tenho um débito particular de gratidão à minha colega Ângela Dall'Agnol, por contribuir, com os seus conhecimentos de informática e de Administradora, na elaboração desta dissertação.

Devo agradecimentos especiais aos senhores Carlos Alberto Paranhos Murgel, Luis Fernando Costa Estima e Ruy Fernando Vianna Soares, diretores da Forjas Taurus S.A., que, fiéis às suas crenças e valores, viabilizaram os recursos necessários ao meu desenvolvimento.

Por último, desejo deixar registrado um agradecimento muito especial ao meu filho Eduardo Deconto, que, na inocência dos seus sete anos de idade, monitorou passo a passo o desenvolvimento deste trabalho, externando as suas preocupações, quando não apareciam resultados, e alegria, a cada etapa vencida. Suas palavras de apoio me davam forças para prosseguir até o fim.

SUMÁRIO

RESUMO 11

ABSTRACT 12

1 INTRODUÇÃO 13

1.1 Estrutura da dissertação 14

1.2 Contextualização 15

2 ASPECTOS METODOLÓGICOS 22

2.1 Introdução 22

2.2 Objetivos 23

2.2.1 Objetivo geral 23

2.2.2 Objetivos específicos 23

2.3 Método de pesquisa 23

2.4 Delimitações do trabalho 24

3 CONTROLE GERENCIAL TRADICIONAL 25

3.1 Objetivos do controle gerencial 25

3.2 Evolução e críticas ao controle gerencial tradicional 26

4 O SISTEMA EMPRESA E O AMBIENTE EMPRESARIAL 32

4.1 Introdução 32

4.2 A empresa como um sistema aberto e dinâmico 33

4.3 A missão e a visão da empresa 35

4.4 Competitividade e o ambiente empresarial atual 36

4.4.1 Manufatura de classe mundial 40

4.4.2 *Total Quality Control* ou *Total Quality Management* (TQC/TQM) 40

4.4.3 *Just-in-Time* (JIT) 41

4.4.4 Terceirização 41

4.4.5 Tecnologias de produção 42

4.4.6 Análise da cadeia de valor 42

4.4.7 Forças competitivas 44

4.4.8 Capital intelectual 46

4.4.9 Competências essenciais 48

5 MENSURAÇÃO DO DESEMPENHO EMPRESARIAL 51
5.1 Mudanças ambientais 52
5.2 Principais definições 53
5.3 Objetivos da mensuração do desempenho empresarial (por que medir?) 54
5.4 Fatores críticos de sucesso que devem ser medidos (o que medir?) 56
5.5 Definição do conjunto de indicadores e medidas (como medir?) 58
5.6 Sistemas integrados de mensuração de desempenho empresarial 60
5.6.1 O modelo *Balanced Scorecard* de Maisel 63
5.6.2 A *Performance Pyramid* de McNair et al. 65
5.6.3 O *EP²M – Effective Progress and Performance Measurement* 67
5.6.4 O Modelo Quantum de Medição de Desempenho 68
5.6.5 Comparativo de modelos de sistemas integrados de mensuração de desempenho 71
6 O MODELO DE KAPLAN E NORTON PARA O *BALANCED SCORECARD* 75
6.1 Introdução 75
6.2 Objetivos do *Balanced Scorecard* 76
6.3 Benefícios do *Balanced Scorecard* 79
6.4 As quatro perspectivas do *Balanced Scorecard* 81
6.4.1 Perspectiva financeira 82
6.4.2 Perspectiva do cliente 82
6.4.3 Perspectiva dos processos internos 83
6.4.4 Perspectiva do aprendizado e crescimento 83
6.5 Relações de causa e efeito e os vetores de desempenho 85
6.6 Aplicação do *Balanced Scorecard* 86
6.7 Estrutura organizacional 88
6.8 Processo de construção do *Balanced Scorecard* 90
6.8.1 Uma visão compreensiva do processo do *Balanced Scorecard* 91
6.8.2 Vetores do sucesso da implantação de um *Balanced Scorecard* 93
6.8.3 Etapas da construção do *Balanced Scorecard* 95

7 PLANO DE IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA INTEGRADO DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO 103
7.1 Descrição das características da empresa 103
7.2 Escolha do modelo e metodologia de construção do sistema integrado de mensuração de desempenho 105
7.3 Construção do projeto do *Balanced Scorecard* 107
8 CONCLUSÃO 117
9 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 121

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Comparativo dos ambientes operacionais das empresas da era industrial e da era da informação 39

Quadro 2: Modelos de sistemas integrados de mensuração de desempenho (adaptado de Miranda e Silva, 2001) – parte 1 72

Quadro 2: Modelos de sistemas integrados de mensuração73 de desempenho (adaptado de Miranda e Silva, 2001) – parte 2 73

Quadro 2: Modelos de sistemas integrados de mensuração de desempenho (adaptado de Miranda e Silva, 2001) – parte 3 74

Quadro 3: Comparativo entre as metodologias de Olve et al. (2000) e Kaplan e Norton (1997) para aplicação do *Balanced Scorecard* 88

Quadro 4: Atividades propostas por Kaplan e Norton (1997) para construção do *Balanced Scorecard* (adaptado de Kaplan e Norton, 1997; Walter et al., 2000) 101

Quadro 5: Atividades propostas por Olve et al. (2000) para construção do *Balanced Scorecard* (adaptado de Olve et al., 2000; Walter et al., 2000) 101

Quadro 6: Estágio de desenvolvimento do *Balanced Scorecard* da Fênix – Passos 3 a 6 112

Quadro 7: Metas para cada perspectiva do *Scorecard* da empresa Fênix 115

LISTA DE FIGURAS

Figura 1:	Visão sistêmica da empresa	35
Figura 2:	A cadeia de valores genérica	43
Figura 3:	Forças que dirigem a concorrência na indústria	44
Figura 4:	Esquema de valor do capital intelectual – os componentes do capital intelectual como um elemento do valor de mercado da companhia, de acordo com a Skandia	46
Figura 5:	Modelo do *Balanced Scorecard* de Maisel	64
Figura 6:	*Performance Pyramid* de McNair et al.	65
Figura 7:	*EP²M – Effective Progress and Performance Measurement* de Adams e Roberts	67
Figura 8:	Matriz Quantum de Medição de Desempenho de Hronec	69
Figura 9:	Modelo Quantum de Medição de Desempenho de Hronec	70
Figura 10:	O *Balanced Scorecard* como estrutura para ação estratégica	77
Figura 11:	*Balanced Scorecard* (adaptado de Kaplan e Norton, 1997, p.10)	79
Figura 12:	*Balanced Scorecard* – um sistema gerencial para a implementação estratégica	81
Figura 13:	Organograma típico de uma empresa multinacional (adaptado de Kaplan e Norton, 1997, p.315)	86
Figura 14:	Seqüência de elaboração nos modelos analisados	88
Figura 15:	Ambiente de aplicação do modelo de Kaplan e Norton (1997)	89
Figura 16:	Ambiente de aplicação da metodologia de Olve et al. (2000)	89
Figura 17:	Uma visão compreensiva do processo de desenvolvimento do *Balanced Scorecard* (adaptado de Kaplan e Norton, 2000, p.166; Olve et al., 2000, p.42)	91
Figura 18:	Relacionamentos de causa e efeito entre as iniciativas estratégicas e os indicadores do *Balanced Scorecard* da Fênix	113
Figura 19:	*Balanced Scorecard* “superior” da Fênix	114

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	*Activity Based Costing*
ABM	*Activity Based Management*
AGV	*Auto Guided Vehicles*
BPR	*Business Process Redesign*
CAD	*Computer Aided Design*
CAE	*Computer Aided Engineering*
CAM	*Computer Aided Manufacturing*
CIM	*Computer Integrated Manufacturing*
CNC	Comando Numérico Computadorizado
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FMS	*Flexible Manufacturing System*
JIT	*Just-in-Time*
SEC	*Securities and Exchange Comission*
TQC	*Total Quality Control*
TQM	*Total Quality Management*

RESUMO

O controle gerencial das empresas, viabilizado a partir de informações oriundas, na maior parte, da contabilidade gerencial, necessita refletir sobre o novo ambiente desafiador que empresas do mundo inteiro estão enfrentando. Informações precisas, oportunas e pertinentes sobre o desempenho da empresa e seu ambiente concorrencial são cruciais ao sucesso empresarial. Este trabalho tem como objetivo aplicar um sistema de mensuração de desempenho empresarial capaz de apoiar o controle gerencial da empresa inserida em um ambiente globalmente competitivo e desafiador. Nesse sentido, foram examinados o papel exercido pela contabilidade (financeira, de custos e gerencial) nas empresas, e as principais críticas ao controle gerencial tradicional utilizado pelas organizações, bem como foram estudados o sistema empresa, o ambiente concorrencial contemporâneo e os sistemas de mensuração de desempenho empresarial desenvolvidos por organizações e estudiosos do assunto. A proposta oferecida tem como base o *Balanced Scorecard,* desenvolvido por Robert Kaplan e David Norton, constituindo-se em um sistema de mensuração de desempenho que utiliza indicadores financeiros e não-financeiros vinculados aos objetivos estratégicos da empresa, estruturados em quatro perspectivas de avaliação: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. No desenvolvimento da proposta, foram identificadas as principais características e necessidades da empresa que conduziram ao estabelecimento e confirmação de sua missão e visão de futuro. Em seguida, foram estabelecidas as perspectivas onde a empresa deve ter sucesso para alcançar um desempenho que a conduza à satisfação de sua missão e visão. Nas etapas seguintes, foram definidos, para cada perspectiva, os objetivos estratégicos, fatores críticos de sucesso, indicadores de desempenho e as metas, de curto e longo prazos, consideradas imprescindíveis para a empresa monitorar, continuamente, seu curso. O projeto indica que o *Balanced Scorecard,* além de ser um sistema de mensuração de desempenho que permite monitorar os aspectos que conduzirão a empresa ao sucesso, também serve para estabelecer, confirmar, comunicar e implantar a estratégia empresarial.

ABSTRACT

Management control of organizations, whose viability stems from information mainly provided by management accounting, should reflect the new airs of challenge that organizations worldwide have to face. Accurate, timely and relevant information on the company's performance and its environment of competition, are crucial to corporate success. The object of this work is to apply a system for assessing corporate achievement, capable of backing up the organization's management control, set in a globally competitive and challenging environment. In that sense the role played by corporate accounting (financial, cost and management) and the main criticism leveled at the traditional management control used by organizations were examined, as were studied the corporate system, the contemporary competitive environment and the systems for assessing corporate achievement developed by organizations and experts in the field. The proposal put forward is based on Balanced Scorecard, developed by Robert Kaplan and David Norton, constituting a performance assessing system, that uses financial and non-financial indicators related to the organization's strategic objectives, structured on four evaluation perspectives: financial, the client's, internal procedures and learning and growth. In developing the proposal the organization's main features and requirements which led to establishing and confirming its mission and outlook of the future were identified. Then the perspectives were established in which the organization must be successful so as to attain an achievement level that could lead it to fulfilling its mission and outlook. The next stages defined, for each perspective, strategic objectives, critical success factors, performance indicators and targets, for the short and the long term, considered essential for the organization to monitor its course continuously. The project indicates that Balanced Scorecard, besides being a performance assessment system that permits the monitoring of aspects that will lead the organization to success, also serves to establish, confirm, communicate and implement corporate strategy.

1
INTRODUÇÃO

Os sistemas de controle gerencial, utilizados pelas empresas na tomada de decisões e planejamento, são exercidos com base em instrumentos gerados pela contabilidade gerencial, onde predominam dados oriundos das contabilidades financeira e de custos. Tanto a contabilidade gerencial, como a financeira e a de custos, têm sido fortemente questionadas, a partir dos anos oitenta, por especialistas de vários ramos do conhecimento e, particularmente, pelos próprios cientistas contábeis. Fundamentalmente, as evidências críticas têm-se posicionado no sentido de que os sistemas de controle gerencial tradicionais não têm cumprido, adequadamente, seu papel dentro das empresas, inseridas em um ambiente concorrencial completamente diverso daquele encontrado na era industrial, época em que foram desenvolvidos, praticamente, todos os instrumentos utilizados pela ciência da contabilidade.

Esse contexto motivou a realização deste trabalho, que visa, primariamente, estabelecer e descrever um sistema de mensuração de desempenho capaz de apoiar o controle gerencial da empresa.

1.1 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A identificação e descrição de um sistema de mensuração de desempenho empresarial abrangem diversos aspectos do conhecimento contábil, administrativo e operacional de uma organização.

Assim, esta dissertação procura apresentar um estudo mais profundo desses aspectos, com o objetivo de dar uma visão geral do ambiente contemporâneo vivenciado pelas empresas, bem como evidenciar as potencialidades dos diversos sistemas colocados à disposição para medir o desempenho empresarial.

No tópico a seguir, visando o entendimento da problemática central deste trabalho, descreve-se uma contextualização do ambiente concorrencial vivenciado pelas empresas, a partir do início da última década do século XX, e o papel das contabilidades financeira, de custos e gerencial dentro das organizações.

No segundo capítulo, são apresentados os aspectos metodológicos observados na elaboração desta dissertação.

No capítulo de número três, são abordados os objetivos do controle gerencial e sua evolução, bem como as críticas que esse instrumento vem sofrendo de parte de estudiosos do assunto.

No quarto capítulo, são apresentadas as características gerais, imprescindíveis ao prosseguimento deste trabalho, que envolvem o sistema empresa e os principais conceitos, teorias e técnicas desenvolvidos e disponibilizados às organizações empresariais para melhor competirem em um ambiente dinâmico e constantemente mutável.

Os fundamentos da mensuração do desempenho empresarial são apresentados no quinto capítulo, em conjunto com uma visão geral dos principais sistemas integrados de mensuração de desempenho empresarial.

No capítulo sexto descreve-se mais detalhadamente o modelo integrado sugerido por Kaplan e Norton (1997), denominado *Balanced Scorecard*,

bem como seu campo de aplicação, estrutura, e seu processo de construção. Conclui-se este capítulo com uma comparação entre duas metodologias, para construção desse instrumento.

No sétimo capítulo apresenta-se um plano de implementação de um sistema de mensuração de desempenho empresarial, desenvolvido em conjunto com funcionários formadores de opinião da empresa focada e segundo uma das metodologias descritas no capítulo sexto.

Encerrando a dissertação, estão colocadas algumas considerações finais.

1.2 CONTEXTUALIZAÇÃO

O ambiente competitivo contemporâneo caracteriza-se por intensas transformações revolucionárias, sem precedentes. Os *players* da nova competição global defrontam-se com forças competitivas diversas das habituais, com desregulamentações e abertura de mercados, com a necessidade de as empresas estarem orientadas ao cliente e ao mercado, com técnicas organizacionais e tecnológicas avançadas, voltadas ao processo produtivo e a toda a organização, e também com a necessidade de propiciar aos funcionários maior liberdade de ação e participação, de forma a comprometê-los com a visão e estratégia da empresa.

A contabilidade das organizações, em sentido amplo, não conseguiu acompanhar esse processo de mudanças, na mesma velocidade, e continua desempenhando uma função aproximada daquela exercida e muito adequada ao ambiente manufatureiro e concorrencial da era industrial. Assim, as contabilidades financeira, de custos e gerencial, cuja função é propiciar o controle gerencial, vêm sendo muito criticadas nos últimos tempos, por não exercerem uma função adequada aos tempos atuais. (Johnson e Kaplan, 1993)

O papel da contabilidade dentro das organizações, primariamente, é prover a entidade de um sistema de informação que permita o total controle de seu patrimônio. O conceito de controle patrimonial, contudo, não se limita, para que a

contabilidade cumpra seu papel, ao controle posterior, que é o mais comumente enfatizado, ou seja, o controle do evento econômico após sua realização. O conceito de controle contábil implica controle ao longo dos três momentos temporais: controle antecedente, controle concomitante e controle subseqüente ou, como entendem Jucius e Schlender (1988, p.128), *"controle preliminar, controle concorrente e pós-controle"*. Esse conceito de controle patrimonial implica, conseqüentemente, que a contabilidade tem como atribuição toda a responsabilidade pelo planejamento econômico-financeiro e suas variantes de previsões e orçamento.

Uma outra atribuição da contabilidade financeira é prover informações financeiras sobre a empresa; em primeiro lugar, para seus gestores e, secundariamente, para os interessados externos (públicos ou privados). Para tanto, a contabilidade e a análise econômico-financeira das empresas priorizaram a comparabilidade das informações, com o objetivo principal de facilitar o gerenciamento e a prestação de contas aos usuários externos. A obsessão pela comparabilidade prejudicou a utilidade dessas informações para o gerenciamento interno das empresas.

O enfoque contábil considera que o valor de alguma coisa está associado tão somente a seu custo de aquisição. Essa forma de avaliar valor é objetiva, comparável e acessível, mas de validade muito discutível, porque custo e valor podem não apresentar, absolutamente, nenhuma correlação. A rigor, a única afirmação que se pode fazer relacionando custo a valor, em um mercado competitivo, é que o último deve ser maior do que o primeiro. Caso contrário, não há motivação econômica para que ocorra qualquer tipo de transação, quer entre fornecedor e empresa, quer entre empresa e cliente.

Percebe-se que comparabilidade e objetividade possuem seu *trade-off*, normalmente associado à perda de utilidade de informação contida no indicador em questão, devido à deterioração de sua validade.

A perda de utilidade é tão mais acentuada quanto menos tangível é o valor do que se está avaliando.

O conceito de valor está intimamente ligado a sua percepção pelo cliente, e mudanças significativas na forma de se estruturar a contabilidade tradicional e gerencial precisam ocorrer, passando-se a dar menos ênfase à comparabilidade e enfatizando-se a utilidade das informações, como subsídio para a tomada de decisões gerenciais na empresa.

Esse modelo contábil tradicional, desenvolvido ao longo dos séculos para um ambiente regido por relatórios financeiros, tem sido fortemente questionado, nos últimos anos, por especialistas de vários ramos do conhecimento. Fundamentalmente, os críticos têm-se posicionado no sentido de que a contabilidade não vem cumprindo, adequadamente, seu papel dentro das organizações, especialmente agora, na era da informação, quando as empresas ainda utilizam o modelo venerável da contabilidade financeira, ao mesmo tempo em que tentam construir ativos e capacidades internas, e criar relações e alianças estratégicas com outras entidades.

Nesse sentido, Kaplan e Norton (1997) consideram que o novo ambiente competitivo exige que a contabilidade financeira tradicional amplie a base de seus registros, de modo a captar, além dos ativos tangíveis, outros dados e informações considerados relevantes na competição da era da informação.

> *"O ideal é que o modelo da contabilidade financeira se ampliasse de modo a incorporar a avaliação dos ativos intangíveis e intelectuais de uma empresa, como produtos e serviços de alta qualidade, funcionários motivados e habilitados, processos internos eficientes e consistentes e clientes satisfeitos e fiéis. A avaliação dos ativos intangíveis e capacidades da empresa seria particularmente útil, visto que, para o sucesso das empresas da era da informação, eles são mais importantes do que os ativos físicos e tangíveis. (...) Porém, realisticamente, a dificuldade de se atribuir um valor financeiro confiável a esses ativos, como os novos produtos em fase de pré-produção; processos inovadores; habilidades, motivação e flexibilidade dos funcionários; lealdade dos clientes; banco de dados e sistemas, provavelmente impedirá que sejam reconhecidos algum dia nos balanços das empresas. Contudo, são esses os ativos e capacidades fundamentais para o sucesso no ambiente competitivo de hoje e amanhã." (*Kaplan e Norton, 1997, p.7-8)

O atual momento concorrencial tornou difícil, para as empresas, a obtenção de vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias a ativos físicos e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros. As informações, aí também incluídas aquelas geradas pela contabilidade, passaram a exercer um importante papel na nova concorrência empresarial.

Mas as críticas não estão sendo dirigidas apenas à contabilidade financeira tradicional. Muitas também estão sendo voltadas a temas ligados ao que é considerado um ramo da ciência contábil, tido até, por muitos, como o mais nobre, que é a contabilidade gerencial, focalizada, em seus primórdios, nos custos de transformação e por isso denominada, por alguns autores, também como contabilidade de custos.

Uma obra que é considerada um marco na análise critica da ciência contábil como resposta às criticas ao papel que a contabilidade vinha desenvolvendo, nas empresas, é o trabalho de Johnson e Kaplan, intitulado *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*, no Brasil editado, em 1993, sob o título *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*.

Nessa obra, após um levantamento histórico dos sistemas contábeis existentes nos Estados Unidos da América do Norte, desde o século XIX, Johnson e Kaplan concluíram que a relevância da contabilidade, que existia no passado, pois era uma contabilidade gerencial, fundamentalmente utilizada por usuários internos, foi perdida ao longo deste século, pela proeminência que foi dada à contabilidade financeira, para fins de usuários externos como acionistas, investidores, financiadores, fornecedores e outros.

Nessa mesma obra, os autores também constataram que, ao mesmo tempo em que acontecia esse desvio de enfoque (de usuários internos/contabilidade gerencial para usuários externos/contabilidade financeira), o mundo empresarial estava em um processo de rápidas mudanças, e o atual foco e momento da contabilidade cumpriam um papel que deixava totalmente a desejar, tornando-se praticamente ineficiente. O mundo tinha mudado e estava em processo

de alteração contínua, com um grau de velocidade cada vez maior; a contabilidade, por sua vez, ainda desempenhava um papel próximo ao do ambiente conjuntural das décadas de 1960 e 1970.

Os principais momentos e críticas levantadas por Johnson e Kaplan (1993) são:

- desde o século XIX até 1925, grande parte dos procedimentos de contabilidade gerencial hoje conhecidos, como cálculo de custos de mão-de-obra, matéria-prima, despesas gerais, orçamentos de caixa, receitas, capital, orçamentos flexíveis, previsões de vendas, custos-padrões, análises de variância, preços de transferência e indicadores de desempenho, já haviam sido desenvolvidos;
- até a década de 20, os administradores, invariavelmente, decidiam com base em informações sobre os processos, transações e eventos que produziam os números financeiros;
- ao redor dos anos 60 e 70, contudo, os administradores comumente confiavam nos números financeiros e os utilizavam, apenas;
- na década de 80, os sistemas de controle gerencial apoiados na contabilidade financeira e contabilidade de custos tornaram-se obsoletos; mesmo assim, continuam em uso até hoje, na maior parte das companhias;
- ainda nos anos 80, a mentalidade da contabilidade financeira triunfa, e os sistemas de contabilidade de custos não mais fornecem informações úteis para a administração de custos e a gestão da empresa.

Os sistemas tradicionais de contabilidade de custos e, igualmente, as contabilidades financeira e gerencial não vêm atendendo, adequadamente, às necessidades atuais da administração e também ao próprio controle de custos. Esses sistemas também não evoluíram na mesma velocidade das mudanças ocorridas no ambiente manufatureiro, onde foram adotadas novas técnicas de administração da produção, da qualidade e das atividades fabris.

Shank e Govindarajan (1999, p.IX), críticos do desempenho da contabilidade de custos, citam a afirmação de Ford S. Worthy[1] publicada na revista *Fortune*, em 1987:

> *"A maioria das grandes empresas parece reconhecer que seus sistemas de custos não respondem ao ambiente competitivo de hoje (...) os métodos que empregam para alocar custos dentre seus muitos produtos são irremediavelmente obsoletos (...) De um modo muito simples, uma informação exata dos custos pode proporcionar vantagem competitiva a uma empresa."*

Dessas críticas, surgiram alguns novos conceitos e propostas de gestão de custos. Entre elas encontra-se o sistema de informação e gerenciamento de custos denominado, originalmente, de *Activity Based Costing* (ABC) ou Custeio Baseado em Atividades (Custeio ABC), que talvez tenha sido a resposta mais evidente e prática, procurando resolver a questão da retomada da relevância perdida a que se referiam Johnson e Kaplan. O Custeio Baseado em Atividades evoluiu para os conceitos de *Activity Based Management* (ABM) ou Administração Baseada em Atividades.

Após quase uma década, algumas pesquisas indicam que muitas empresas passaram a adotar esse sistema de custeamento e gerenciamento de custos (Custeio ABC), e que esses conceitos, em linha gerais, têm sido entendidos como eficazes.

As medidas contábeis apresentam, igualmente, uma grande limitação: elas se preocupam apenas com o desempenho passado da empresa, desprezando o potencial de lucratividade futura do empreendimento. As empresas possuem uma infinidade de dados financeiros armazenados, há décadas, que dizem tudo sobre o que aconteceu no passado, mas não fornecem a menor pista sobre quais botões apertar para criar valor no futuro.

Com o objetivo de suprir as deficiências das medidas contábeis e financeiras, surgiram, na última década do século passado, muitos modelos integrados de mensuração de desempenho alinhados à estratégia empresarial. Esses modelos propiciam um controle gerencial, a curto prazo, com a visão a longo

[1] WORTHY, Ford S. Accounting bore you?; wake up. *Fortune*, n.116, p.43-56, 1987.

prazo e em consonância com a estratégia da empresa; ao mesmo tempo, monitoram o desempenho de fatores considerados críticos para o sucesso da organização.

A transferência da relevância atual da contabilidade financeira tradicional e de seus subprodutos para os novos instrumentos gerenciais tem sido difícil e complexa, mesmo considerando-se os aspectos relevantes apresentados pelos modelos integrados de mensuração de desempenho.

Assim, este trabalho procura apresentar um estudo mais profundo dessas questões, demonstrando as principais deficiências dos sistemas de controle gerencial tradicionais, o sistema empresarial, o ambiente empresarial atual, as propostas de sistemas integrados de mensuração de desempenho, suas potencialidades respectivas e demais aspectos inerentes à dissertação.

2
ASPECTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo são abordados os aspectos metodológicos que orientaram a elaboração deste trabalho.

2.1 INTRODUÇÃO

O controle gerencial tradicional, executado com base em informações geradas pela contabilidade gerencial, não evoluiu na mesma velocidade das mudanças revolucionárias ocorridas nos ambientes operacionais e concorrenciais das empresas, a partir de 1980, tornando-se inadequado para auxiliar o gerenciamento da performance empresarial, bem como auxiliar na tomada de decisões.

Essas considerações embasam a importância deste trabalho, que visa aplicar um instrumento auxiliar na gestão empresarial, de tal forma, que se torne uma ferramenta de apoio efetivo aos gestores, no esforço de serem alcançadas a eficácia e a continuidade da organização, no ambiente concorrencial atual.

2.2 OBJETIVOS

A par da problemática existente na inadequação dos sistemas de controle gerencial tradicionais, este trabalho procurará alcançar alguns objetivos que visam, em sentido amplo, aprimorar a função desses instrumentos na empresa.

Para um melhor entendimento da dissertação, a formulação dos objetivos procura atender a critérios metodológicos, com a classificação a seguir exposta.

2.2.1 **Objetivo geral**

Aplicar um sistema de mensuração de desempenho empresarial, apoiado em indicadores financeiros e não-financeiros vinculados à estratégia organizacional, capaz de apoiar o controle gerencial da empresa.

2.2.2 **Objetivos específicos**

- Contextualizar o sistema empresa, o ambiente empresarial contemporâneo e os sistemas de mensuração de desempenho empresarial citados na literatura disponível.
- Desenvolver um plano de implementação de um sistema de mensuração de desempenho para a empresa focada.

2.3 MÉTODO DE PESQUISA

A intenção de desenvolver um sistema de mensuração de desempenho empresarial caracteriza este trabalho como um estudo de caso, pois envolve, além da pesquisa, análises processual e contextual, que se manifestam no ambiente da empresa objeto de estudo.

Partindo-se da premissa de que este é um estudo teórico, ou seja, uma construção a partir do conhecimento já existente, com o objetivo de se aprofundar a visão do assunto, a intenção do trabalho o caracteriza como um estudo exploratório.

Definido o método, resta a questão da validação da proposta desenvolvida neste trabalho, para que ele se torne completo, do ponto de vista da pesquisa científica. A validação será feita pela proposição da aplicação do modelo específico em uma empresa do ramo metalúrgico, possibilitando a prática do projeto em uma situação organizacional.

2.4 DELIMITAÇÕES DO TRABALHO

Devido à complexidade do assunto de que trata este trabalho, é necessário definir seus limites, a fim de atender aos objetivos propostos.

Contrariando o estilo tradicional, geralmente apoiado sobre pesquisas, este trabalho desenvolve um modelo caracterizado como “projeto”, visto que não está contemplada a realização de algum teste que permita avaliar sua validade, conforme citado anteriormente.

Quanto ao âmbito da aplicação do projeto proposto, é limitado a uma indústria metalúrgica, organizada de forma horizontal, sem unidades de negócios estratégicos.

No que se refere aos principais conceitos, teorias e técnicas de gerenciamento e de manufatura colocados à disposição das organizações e que serão apresentados posteriormente, este trabalho não levará em consideração o fato de que esses instrumentos possuem um leque maior de recursos, ficando concentrado somente nos aspectos que devem ser conhecidos, em razão de sua utilidade no modelo sugerido.

3
CONTROLE GERENCIAL TRADICIONAL

No primeiro capítulo, foram introduzidos alguns conceitos sobre a contabilidade financeira tradicional, bem como foram traçadas referências sobre as críticas que essa ferramenta e a contabilidade de custos vêm sofrendo, de parte de estudiosos e usuários, sobre sua utilidade no atual ambiente competitivo. A seguir, são apresentados os objetivos, a evolução e as críticas ao controle gerencial tradicional, cujos produtos se originam, em grande parte, da contabilidade financeira e de custos.

3.1 OBJETIVOS DO CONTROLE GERENCIAL

A execução do controle gerencial pelos administradores de uma organização é viabilizada a partir de informações oriundas, na maior parte, da contabilidade gerencial. Por isso, em muitas empresas e para muitos estudiosos e investigadores do assunto, a expressão “controle gerencial” confunde-se com “contabilidade gerencial”.

Para Iudícibus (1987, p.15),

> *“a contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na*

> *análise financeira e de balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades no seu processo decisório".*

Para a Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos, citada por Padoveze (2000, p.116),

> *"Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos".*

Assim, depreende-se, do antes exposto, que a contabilidade gerencial é um Sistema de Informação Contábil, com foco nos eventos econômicos das organizações, que permite um grau analítico de informação e objetiva facilitar o controle, planejamento, avaliação de desempenho e tomadas de decisões internas.

Percebe-se, também, que a contabilidade gerencial, suporte para o controle gerencial, tem sido executada, pelas empresas, com base preponderante em relatórios financeiros gerados a partir das contabilidades financeira e de custos; isso se reflete no controle gerencial, inibindo seu ajuste dinâmico às realidades do ambiente contemporâneo.

3.2 EVOLUÇÃO E CRÍTICAS AO CONTROLE GERENCIAL TRADICIONAL

Segundo Hally[2] (apud Olve et al., 2000, p.12), *"na maior parte do século XX, os sistemas de controle gerencial tradicionais, existiram e prosperaram em um ambiente de produtos maduros e tecnologias estáveis"*.

Os críticos desses sistemas alegam que eles deixaram de desenvolver-se em 1925. Como foi visto na Introdução, desde o século XIX até 1925, grande parte dos procedimentos de contabilidade gerencial hoje conhecidos,

[2] HALLY, D. L. Cost accounting for the 1990s. *Finance*, p.129-182, dez.1994.

como cálculo de custos de mão-de-obra, matéria-prima, despesas gerais, orçamentos de caixa, receitas, capital, orçamentos flexíveis, previsões de vendas, custos-padrões, análises de variância, preços de transferência, o modelo DuPont, indicadores de desempenho, entre outros, já haviam sido desenvolvidos. (Johnson e Kaplan, 1993)

A finalidade dos sistemas de controle gerencial era vigiar se a companhia permanecia eficiente; como resultado, o controle concentrava-se em custos, dedicando-se menos atenção à formação das receitas e aos recursos intangíveis.

Durante a segunda metade do século XX, as empresas industriais e prestadoras de serviços sofreram volumosas mudanças tecnológicas, e a maioria das organizações ficou maior, mais complexa, e muitas delas passaram a atuar em cidades e países diversos. Os administradores perceberam que, para a empresa ser competitiva, precisava de informações mais completas nos vários aspectos do negócio. Por isso vários conceitos e ferramentas começaram a emergir durante os anos oitenta; exemplos são gerenciamento da qualidade total (TQM), sistemas de estoques *Just-in-Time* (JIT), produção enxuta e redesenho do processo empresarial (BPR).

Raramente essas iniciativas se originaram ou tiveram a participação dos responsáveis pelas contabilidades financeira, de custos e gerencial. Os focos dos novos instrumentos conflitavam com os dos sistemas de controle gerencial ou, pelo menos, sua relação com o futuro era obscura, pois os novos instrumentos enfatizavam melhoria contínua com o passar do tempo, utilizando idéias e sugestões oriundas da própria organização. Uma estratégia da companhia baseada em controle dos processos pelos empregados, satisfazendo as necessidades dos clientes, não é consistente com o pensamento a curto prazo do controle gerencial tradicional, que utiliza, quase que unicamente, os indicadores financeiros. (Olve et al., 2000)

Percebe-se, então, que o ambiente empresarial no qual as empresas hoje operam apresenta novas e diferentes demandas em controle

gerencial e nos sistemas de controle por elas usados. É natural que se exija mais do controle gerencial tradicional, e é igualmente natural que se o critique.

A seguir, pretende-se evidenciar, de forma resumida, algumas das visões avançadas nesse debate.

O controle gerencial tradicional:

- **Exerce um papel secundário em relação à contabilidade financeira:** na prática e nos meios acadêmicos, existe o predomínio da contabilidade financeira. As exigências de informações da contabilidade financeira para uso externo têm determinado o modelo dos sistemas de controle gerencial. Os depositários na companhia querem informações contínuas sobre como está o desempenho do empreendimento, para que possam compará-lo com outras oportunidades de investimento. Indicadores financeiros isolados não fornecem uma visão verdadeira e completa de como um negócio está se desenvolvendo. (Johnson e Kaplan, 1993)

- **Falha ao considerar as exigências presentes da organização, e não da estratégia:** a fixação de indicadores em termos monetários e de curto prazo levou as companhias a ignorarem medidas menos tangíveis, indicadores não-financeiros como a qualidade do produto, a satisfação do cliente, tempo de entrega, flexibilidade dos processos e da fábrica, *lead time* do novo-produto e um nível mais alto de experiência dos empregados. As medidas usadas enviam sinais enganosos sobre a eficiência e a rentabilidade do negócio. (Peters[3] apud Olve et al., 2000)

[3] PETERS, T. *Thriving on chaos*: handbook for a management revolution. London: Macmillan, 1987.

- **Fornece informações ilusórias para a alocação de custos e controle dos investimentos:** tradicionalmente, o controle de custos não tem analisado por que eles incorrem; indica somente o valor e o centro de custo da aplicação. A base tradicional para alocação de custos – onde os custos indiretos são alocados com base em custos diretos – é antiquada. A relação entre custos diretos e indiretos mudou em conseqüência do aumento de despesas de pesquisa e desenvolvimento, das sinergias, da flexibilização da produção, da aplicação de novos conceitos fabris, entre outros. Subsídios cruzados entre produtos tornaram difícil a medição da rentabilidade atual de qualquer produto. Além disso, é freqüentemente impossível avaliar o custo, a longo prazo, de desenvolvimento de um produto. Custos devem ser alocados de algum outro modo que não pelo tradicional método de redistribuição; o método *Activity-Based Costing* (ABC) (Custeio Baseado em Atividades) pode ser uma alternativa. (Johnson e Kaplan, 1993)

- **Dedica pouca atenção ao ambiente dos negócios:** sistemas tradicionais de indicadores financeiros ignoram a perspectiva do cliente e dos concorrentes, e assim não fornecem, no tempo certo, os sinais de advertência sobre mudanças na indústria onde atua a empresa e no negócio em si. Os principais indicadores financeiros encontrados na maioria dos sistemas de controle gerencial têm um foco interno, ao invés de externo. Esses indicadores são usados para fazer comparações com períodos anteriores, com base em padrões que foram desenvolvidos na própria firma. É, desse modo, mais difícil se comparar a empresa, razoavelmente, com seus competidores, embora essa informação seja pelo menos tão importante quanto seu desempenho, em relação às metas que estabeleceu para si mesma. (Eccles e Pyburn[4] apud Olve et al., 2000)

- **Pode dar informações enganosas:** os administradores tendem a focalizar em relatórios mensais e trimestrais, um fator que incentiva as decisões em investimentos com retorno a curto prazo. Além disso, essa perspectiva de curto prazo incentiva a manipulação das medidas financeiras, principalmente quando

[4] ECCLES, R. G.; PYBURN, P. J. Creating a comprehensive system to measure performance. *Management Accounting*, p.41-58, out. 1992.

os resultados financeiros são a base para a fixação de bônus aos administradores, de forma que os indicadores financeiros fundamentais podem estar errados, assim perdendo sua credibilidade para propósitos de análise e tomada de decisões. (Smith[5] apud Olve et al., 2000)

- **Fornece informações ilusórias para a tomada de decisão:** informações de custos, receitas e lucratividade são a base para a tomada de decisão da companhia. Indicadores financeiros tradicionais mostram os resultados de atividades passadas. Informações desse tipo podem conduzir a ação de modo incompatível com objetivos estratégicos. (Goldenberg e Hoffecker[6] apud Olve et al., 2000)

- **Fornece informações abstratas aos empregados:** outra fraqueza das medidas financeiras é que elas não têm sentido a uma grande parte da organização, como os empregados que não percebem como seu trabalho relaciona-se aos números mostrados nos relatórios mensais, trimestrais ou anuais. Os sistemas de controles gerenciais são, freqüentemente, muito complexos, tornando-se, assim, um obstáculo à flexibilidade de ação na linha de frente. (Shank e Govindarajan, 1999)

- **Estimula a visão a curto prazo e subotimização:** o controle financeiro também desencoraja a visão a longo prazo; por exemplo, pode conduzir a reduções de investimentos em pesquisa e desenvolvimento, a reduções em treinamento, a desestímulo de programas de incentivo e de motivação, e ao adiamento de planos de investimento. O problema principal é, logo, a subotimização fora de tempo, e o desafio crítico é alcançar um equilíbrio entre o curto e o longo prazos. (Olve et al., 2000)

---

[5] SMITH, T. *Accounting for growth.* [s.l.]: Century Business, 1992.

[6] GOLDENBERG, H.; HOFFECKER, J. Using the Balanced Scorecard to develop company wide performance measures. *Journal of Cost Management,* Fall 1994.

Contudo, os sistemas de controle gerencial existentes não foram criticados somente por serem um meio do controle interno. Uma direção estratégica nova pede informação nova para planejar, tomar decisões, monitorar o progresso e controlar. Então, o controle gerencial precisa levar em conta os fatores externos e tem de ser ampliado para incluir informações estratégicas, que indicarão se o negócio continuará sendo competitivo no futuro.

O advento da era da informação, nos últimos tempos, tornou obsoletas muitas das premissas fundamentais da concorrência industrial. Medidas financeiras sintéticas, como o retorno sobre o capital empregado, ou medidas financeiras analíticas, como a margem de contribuição por produto, que antes serviam de base para redirecionar o capital interno e a aplicação de ativos físicos de uma empresa para uma utilização mais produtiva, não são mais suficientes, por si, para assegurar a obtenção de uma vantagem competitiva sustentável.

O ambiente da era da informação, tanto para as empresas industriais quanto para as prestadoras de serviços, exige novas capacidades para assegurar o sucesso competitivo. Os sistemas de controle gerencial podem exercer um importante papel, nesse novo contexto competitivo; para tanto, é necessário rever seus modelos tradicionais, para que possam fornecer informações, não somente dos resultados passados, mas também sobre outros fatores críticos do sucesso futuro da empresa como os ativos intangíveis, aí incluídos, por exemplo, o grau de satisfação dos clientes e dos empregados.

4
O SISTEMA EMPRESA
E O AMBIENTE EMPRESARIAL

O objetivo deste capítulo é apresentar o processo de geração de produtos e serviços na empresa, vista como um sistema aberto. Também são apresentados os principais conceitos em evidência no atual momento das atividades empresariais, muitos dos quais estão sendo utilizados, pelas empresas, para que enfrentem as condições presentes de competitividade e o atual ambiente empresarial.

A abordagem do sistema empresa e dos conceitos em evidência, nas atividades empresariais atuais, torna-se importante para uma melhor compreensão dos aspectos que devem ser considerados no estabelecimento de um sistema de controle gerencial que possa contribuir na avaliação e monitoramento do desempenho da empresa.

4.1 INTRODUÇÃO

O ser humano, a fim de satisfazer suas necessidades, organiza-se em diversas formas de entidades industriais, comerciais, desportivas, religiosas, entre outras. Os benefícios – materiais ou não – gerados por essas entidades sempre revertem ao próprio homem, o que as caracteriza como organizações

sociais. Ao mesmo tempo, todas podem ser consideradas entidades econômicas, pois, para atingir seus propósitos, realizam atividades econômicas, quando adquirem, consomem, produzem ou distribuem bens e serviços. (Pereira, 1999a)

A empresa, neste trabalho também denominada companhia, firma ou organização, é vista como um sistema organizacional que exerce alguma atividade econômica, independentemente de sua forma jurídica ou natureza dos benefícios gerados.

De acordo com Johnson e Kaplan (1993, p.182), a partir do início dos anos 80, ocorreram grandes mudanças no ambiente competitivo, em decorrência de fatores macroeconômicos, revoluções nas organizações e inovadoras tecnologias de produção. *"À testa da revolução estavam novas práticas enfatizando o controle da qualidade total, sistemas de estoques just-in-time e sistemas de fabricação integrada por computador."*

Além dos avanços tecnológicos, existem hoje outros fatores críticos do sucesso das organizações empresariais como a competência na busca da produtividade, a satisfação do cliente, a melhoria contínua, o fator humano, entre outros.

Assim, neste capítulo, são apresentados a visão da empresa como um sistema aberto e seu processo de operação, bem como é feita uma revisão dos conceitos ligados ao ambiente empresarial atual.

4.2 A EMPRESA COMO UM SISTEMA ABERTO E DINÂMICO

A empresa é uma unidade produtora de bens ou serviços que visa criar riquezas, transacionando em dois mercados, um fornecedor e outro consumidor, interagindo com o ambiente e a sociedade de maneira completa.

Sendo a empresa um conjunto organizado de recursos econômicos, sociais e humanos, pode ser vista como um sistema aberto e, por interagir com o meio ambiente, é afetada por fatores externos. Segundo Oliveira[7] (apud Figueiredo e Caggiano, 1997, p.24) *"entende-se como sistema uma unidade identificada com um papel independente, possuindo seus próprios objetivos e suas próprias funções internas"*.

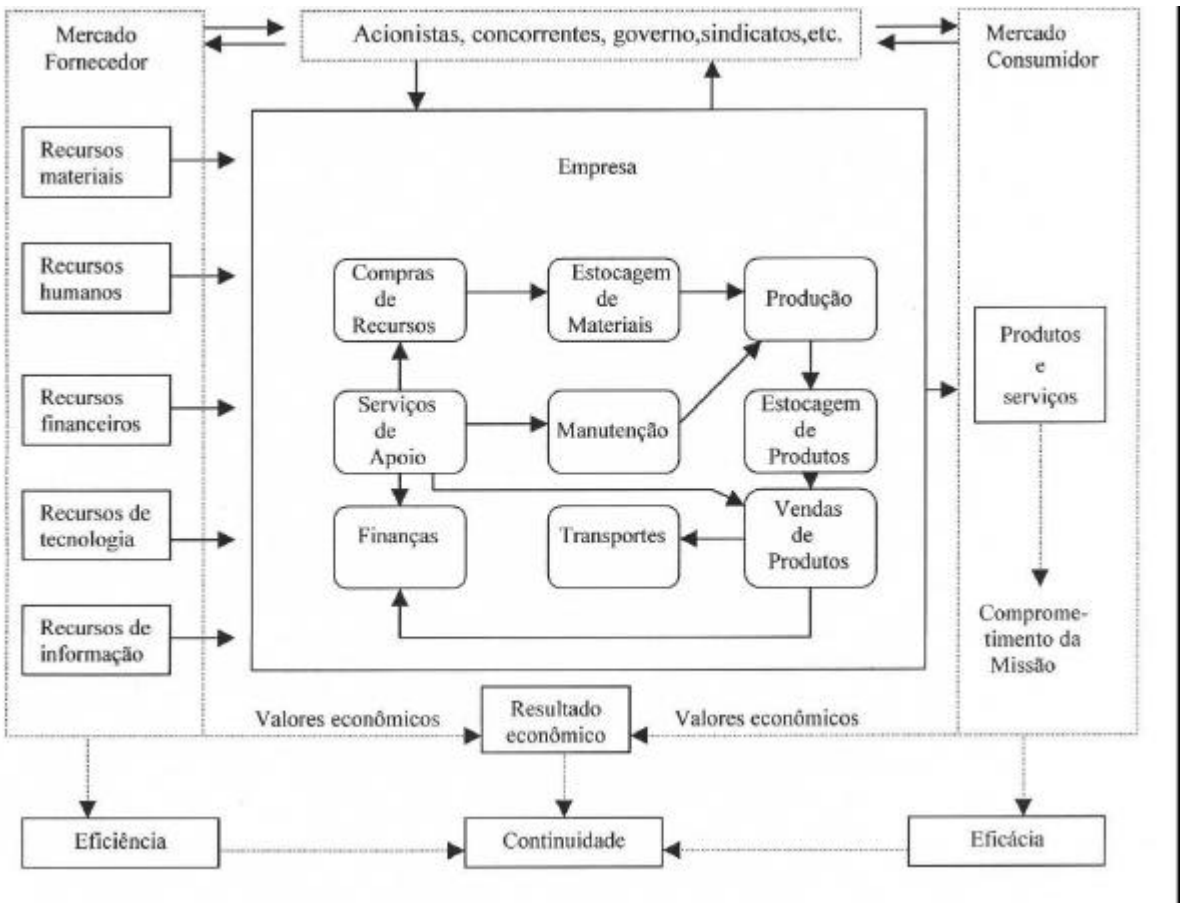
Pereira (1999a) afirma que a empresa, sob a abordagem de um sistema dinâmico, realiza atividades que a mantém em constante mutação e requerem seja constantemente orientada ou reorientada para sua finalidade principal.

Da mesma forma que nos sistemas, na empresa são introduzidos *inputs* que, processados, se transformam em certos *outputs*. A empresa transforma recursos *(inputs)* materiais, humanos, financeiros, tecnológicos, etc., em produtos, serviços e riqueza *(output)*, que são fornecidos para a sociedade. No processo de transformação de recursos, a empresa utiliza diversos processos menores e realiza grande número de atividades, interdependentes, que, direta ou indiretamente, contribuem para que seu objetivo final seja alcançado (Figura 1). (Figueiredo e Caggiano, 1997; Pereira, 1999a)

Ainda segundo Pereira (1999a), a empresa realiza atividades internas, consumindo recursos e gerando produtos e serviços que podem suprir necessidades também internas ou externas. Os aspectos físicos, financeiros, mercadológicos, patrimoniais, etc. da empresa são influenciados, permanentemente, por fatores internos, como a cultura dos empregados e o desenvolvimento tecnológico do parque fabril, e por fatores externos, como as ações do governo e as condições macroeconômicas. A continuidade da empresa depende de seus níveis de eficácia na utilização dos recursos e dos resultados econômicos obtidos na venda de seus produtos e serviços, com uma mais-valia suficiente para repor o valor econômico dos recursos utilizados, acrescidos de uma parcela de lucros.

---

[7] OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistemas de informações gerenciais.* São Paulo: Atlas, 1992.



Fonte: PEREIRA (1999, p.39).

Figura 1: Visão sistêmica da empresa

4.3 A MISSÃO E A VISÃO DA EMPRESA

Toda empresa possui uma missão e uma visão, explicitadas ou não; a missão serve para unir suas várias partes de forma a constituir um todo, e a visão aponta onde é desejável que a empresa esteja no futuro.

Para Figueiredo e Caggiano (1999, p.24) *"missão significa finalidade, objetivo ou propósito básico da existência da empresa"*.

Já Guerreiro[8] (apud Pereira, 1999a, p.50) afirma que missão é

> *"(...) um objetivo fundamental do sistema empresa, que se constitui na verdadeira razão de uma existência, que caracteriza e direciona o seu modo de atuação, que independe das condições ambientais do momento, bem como de suas condições internas, e assume um caráter permanente".*

A missão da empresa resulta do papel que pretende desempenhar, em seu ambiente, e das crenças e valores de seus acionistas e das pessoas que a dirigem; contempla os valores fundamentais da organização, os produtos e serviços oferecidos, o mercado de atuação e a clientela a ser atendida.

A visão da empresa indica sua posição futura desejada; é, ao mesmo tempo, um desafio e um quadro imaginativo do papel e objetivos futuros, e vai além de seus atuais ambiente e posição competitiva (Olve et al., 2000). Para Hamel e Prahalad (1995), a visão explícita e articulada das oportunidades e desafios de amanhã auxilia a firma a alcançar o sucesso.

As declarações de missão e visão devem ser inspiradoras e fornecer energia e motivação à empresa. (Simons[9] apud Kaplan e Norton, 1997)

Conclui-se que, para que a organização obtenha um melhor desempenho e sucesso futuro, é necessário que sua missão e sua visão sejam clarificadas e transmitidas a todos os funcionários. As declarações da missão e da visão devem apontar as crenças fundamentais, identificar os mercados-alvo, os produtos oferecidos e a posição desejada no futuro.

4.4 COMPETITIVIDADE E O AMBIENTE EMPRESARIAL ATUAL

A competitividade sempre esteve presente no mundo dos negócios; porém, em um grau de evidência menor do que o atual. O ambiente

---

[8] GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica:* uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. 1989. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

[9] SIMONS, R. *Levels of control:* how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston: Harvard Business School Press, 1995.

competitivo mundial mudou completamente, a partir da segunda metade dos anos 70. Novas práticas de manufatura e de controle da produção, produtos de alta tecnologia e de curto ciclo de vida, desregulamentação e a globalização dos mercados colocaram o enfoque da concorrência e da competitividade dentro de um elevado grau de importância, impactando, profundamente, os negócios empresariais.

Segundo Hamel e Prahalad (1995), a competitividade de uma empresa é vista, em sentido amplo, como sua capacidade de desenvolver e sustentar vantagens competitivas que lhe permitam enfrentar a concorrência. Assim, a competitividade é decorrente de uma posição “defensável” no mercado e de vantagens competitivas “sustentáveis”.

Fatores externos e internos à empresa condicionam sua capacidade competitiva. Internamente, a competitividade resulta de decisões estratégicas, que definem as políticas de investimentos, de marketing, tecnológicas, de gestão da produção, etc., através das quais a empresa busca atingir padrões de preço, qualidade e prazo de entrega competitivos com os padrões vigentes nos mercados por ela atendidos.

Na obra *Relevance lost* (1993), Johnson e Kaplan afirmam que, durante os anos 70, iniciou-se uma verdadeira revolução nas operações industriais, provocada por novas práticas que enfatizam o controle de qualidade total, sistemas de estoques *just-in-time* e sistemas de fabricação integrada por computador. Outra tendência contemporânea é a fabricação de produtos de alta tecnologia e de ciclos de vida curtos.

Segundo os mesmos autores, o problema-chave, dos anos 80 para cá, é “A Nova Competição Global”. Nos últimos tempos, a maior parte dos países optou por um processo de desregulamentação dos mercados. O protecionismo alfandegário foi drasticamente reduzido, e os mercados foram abertos para a entrada de produtos importados de outros países. Esse movimento possibilita, aos consumidores internos, um maior grau de comparação de produtos, tanto em qualidade quanto em preço, muitos dos quais passaram a ser internacionalizados.

Assim, as empresas vêem-se diante de um novo ambiente concorrencial. Além dos concorrentes locais, também passam a ter a preocupação com os concorrentes internacionais.

Nakagawa (1991, p.23) cita, além desses conceitos, um novo paradigma de produção *"...reconhecido mundialmente: 'Filosofia de Excelência Empresarial' ou 'Manufatura de Classe Mundial'"*.

Kaplan e Norton (1997, p.3) evidenciam a transformação da competição da era industrial para a competição da era da informação. Segundo esses autores, o sucesso das empresas na era industrial, período que se estende de 1850 até cerca de 1975, *"era determinado pela maneira como se aproveitavam dos benefícios das economias de escala e do escopo"* e da eficácia da alocação de capital financeiro e físico.

Na era da informação, *"que tornou obsoletas muitas das premissas fundamentais da concorrência industrial"*, as vantagens competitivas sustentáveis das empresas não são mais obtidas somente com a rápida alocação de novas tecnologias a ativos físicos e com a eficácia da gestão dos ativos e passivos financeiros. O sucesso competitivo, nesse novo ambiente, depende muito mais da capacidade de mobilização e exploração dos ativos intangíveis do que de investir e gerenciar ativos tangíveis.

Edvinsson e Malone (1998) abrigam os ativos intangíveis sob a expressão "capital intelectual", citando, entre outros: o conhecimento organizacional, o conhecimento e a habilidade dos empregados, as patentes e marcas registradas e a satisfação do cliente.

O resumo apresentado no Quadro 1 compara e demonstra as principais características dos ambientes operacionais, internos e externos, vivenciados pelas empresas na era industrial e na atual era da informação, segundo Kaplan e Norton (1997).

Quadro 1: Comparativo dos ambientes operacionais das empresas da era industrial e da era da informação

EMPRESAS DA ERA INDUSTRIAL	EMPRESAS DA ERA DA INFORMAÇÃO		
	PREMISSAS OPERACIONAIS	AMBIENTE INTERNO/ EXTERNO	VANTAGENS/FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO
Buscavam a vantagem competitiva através da especialização de habilidades funcionais	Processos interfuncionais	Processos de negócios integrados abrangendo todas as funções tradicionais	Agilidade, eficiência e qualidade da integração dos processos.
Mantinham os clientes e fornecedores a uma distância segura	Ligação com clientes e fornecedores	Sistema integrado desde os pedidos dos clientes até os fornecedores	Grandes melhorias em termos de custo, qualidade e tempo de resposta
Prosperavam oferecendo produtos e serviços padronizados, a preços baixos	Segmentação de clientes *	Consumidores procuram soluções mais individualizadas a suas necessidades	Devem aprender a oferecer produtos customizados, com baixo volume, sem alterar os custos
Operavam com reserva de mercados	Escala global	Concorrem com as melhores empresas do mundo	Devem combinar as eficiências e a agressividade competitiva do mercado global com a sensibilidade às expectativas dos clientes locais
Fabricavam produtos com longos ciclos de vida	Inovação	Ciclos de vida dos produtos em diminuição; família de um produto não garante a liderança na próxima plataforma tecnológica	Devem dominar a arte de prever as necessidades futuras dos clientes; a melhoria contínua dos processos e produtos é fundamental para o sucesso a longo prazo
Criavam fortes distinções entre dois grupos de funcionários: gerentes e engenheiros (elite intelectual), e os operários	Trabalhadores com conhecimento	Funcionários devem agregar valor pelo que sabem e pelas informações que podem fornecer	O fator crítico de sucesso é investir, gerenciar e explorar o conhecimento de cada funcionário

Fonte: KAPLAN e NORTON (1997, p.3-4).

A seguir, são abordados os principais conceitos, teorias e técnicas desenvolvidos e disponibilizados, às empresas, como soluções para atender às necessidades constantes da manutenção da competitividade empresarial e que são considerados importantes ao contexto deste trabalho.

* As empresas da era industrial utilizavam processos tradicionais de produção para fornecer diferentes modelos e opções a consumidores diversos, uma abordagem dispendiosa evidenciada pelos sistemas de custos baseados em atividades. *"Hoje as empresas reconhecem que devem focalizar melhor os segmentos de clientes que optam por servir ou, adotar processos de oferta de produtos e serviços baseados em tecnologia que permitam grande variedade de produção a baixos custos."* (Kaplan e Norton, 1997, p.325-326)

4.4.1 **Manufatura de classe mundial**

Considera-se que uma empresa é de classe mundial quando seus indicadores de desempenho, como por exemplo giro anual de estoque, qualidade do produto e tempo de resposta, estão dentro de padrões considerados de classe mundial. Segundo Nakagawa (1991, p.23),

> *"as empresas de classe mundial estão permanentemente perscrutando pelo mundo afora os melhores (benchmarks) processos e técnicas de manufatura, a fim de que possam competir simultaneamente em todas as quatro dimensões competitivas: preço, qualidade, confiabilidade e flexibilidade".*

4.4.2 ***Total Quality Control* ou *Total Quality Management* (TQC/TQM)**

A qualidade é uma importante fonte da vantagem competitiva e imprescindível para qualquer organização, com ou sem fins lucrativos. Sob o conceito da qualidade total abriga-se a filosofia de que a satisfação do cliente é obtida através do total compromisso de toda a empresa para a qualidade de seus produtos, processos e operações.

Segundo Padoveze (2000), os fundamentos do TQC são:

- a qualidade é intrínseca ao produto e deve ser assegurada em todos os processos;
- a qualidade e o custo devem nascer com o produto;
- o cliente sempre é o objetivo (orientação para o cliente);
- a qualidade de um produto deve ser aquela que satisfaça o consumidor; e,
- a qualidade compreende o custo (competitivo) e o prazo de entrega ao cliente.

4.4.3 ***Just-in-Time*** **(JIT)**

Ainda segundo Padoveze (2000, p.422) *"a filosofia de administração de materiais JIT (no momento certo) nasceu da visão de que os estoques são elementos encorajadores e acobertadores de ineficiência gerencial e lentidão do processo fabril"*.

As compras de insumos só devem ser feitas em quantidade e no momento exato da necessidade da produção; devem ser processados em seguida; e os produtos concluídos têm de ser imediatamente expedidos aos clientes. Assim, com cuidadoso planejamento e controle, os estoques podem ser drasticamente reduzidos e até eliminados, e, com isso, reduzidos os custos.

4.4.4 **Terceirização**

Terceirização é o processo de substituição de atividades necessárias à empresa, desenvolvidas, interna ou externamente, por fornecedores externos a ela.

As empresas têm procurado reter e desenvolver, internamente, as atividades por elas consideradas atividades-fim, tidas como competências essenciais, que definem a empresa na mente de seus clientes e que oferecem acesso a novos mercados. As atividades-meio são terceirizadas a especialistas, a preços menores, possibilitando, à empresa, focar a atenção em seus produtos e serviços. (Hamel e Prahalad, 1995)

Os objetivos básicos da terceirização são:

- construir parcerias com empresas especializadas em atividades-meio;
- liberar a maior parte da atenção gerencial para as atividades-fim; e,
- obter custos mais baixos no conjunto das atividades.

4.4.5 **Tecnologias de produção**

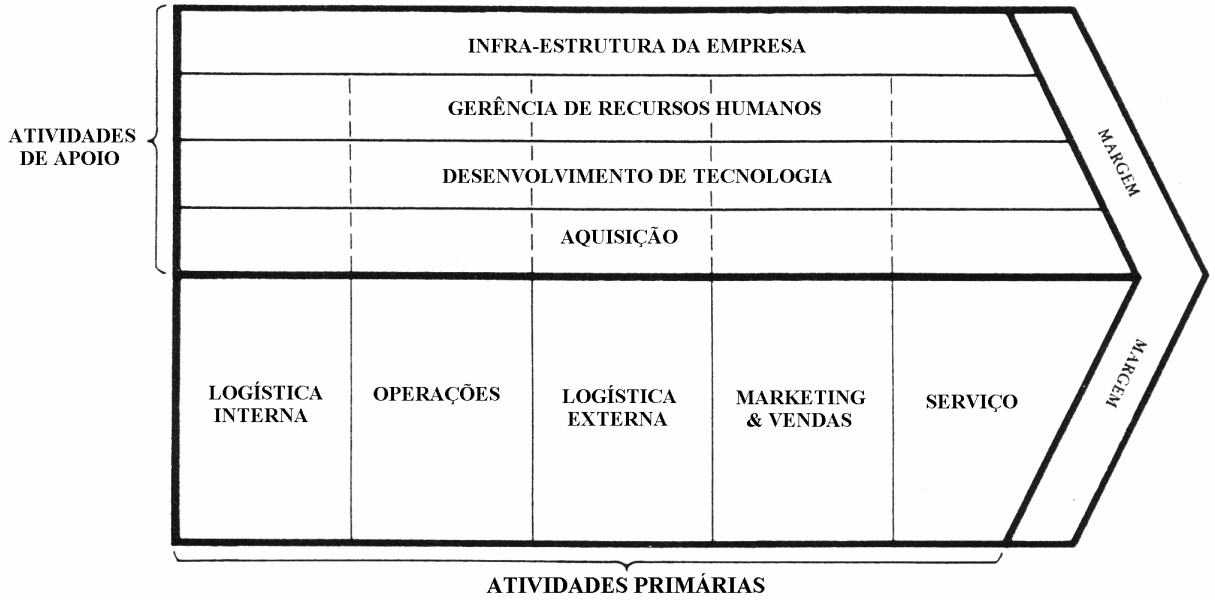
Conforme Padoveze (2000, p.416) *"as tecnologias de produção caminham inexoravelmente para ambientes monitorados computacionalmente, de modo que garantam os conceitos de qualidade total e manufatura de classe mundial"*. *Computer Integrated Manufacturing* (CIM) (Fabricação Integrada por Computador) é a expressão do conceito de ambiente de produção totalmente integrado, computacionalmente.

Ainda segundo Padoveze (2000), o CIM é uma ferramenta para a eficiência da produção e envolve a utilização de computadores, ajudando no projeto e na manufatura dos produtos, incluindo os conceitos de *Flexible Manufacturing System* (FMS) (Sistema de Produção Flexível); Comando Numérico Computadorizado (CNC); *Computer Aided Design* (CAD) (Computador Ajudando o Desenho); *Computer Aided Engineering* (CAE) (Computador Ajudando a Engenharia); *Computer Aided Manufacturing* (CAM) (Computador Ajudando a Manufatura); *Auto Guided Vehicles* (AGV) (Veículos Guiados Automaticamente); robótica; células de produção, entre outros.

4.4.6 **Análise da cadeia de valor**

Para facilitar a análise da empresa com base nas diversas atividades por ela realizadas, visando melhorar sua competitividade pela redução de custos e aumento de valor, Michael Porter, na obra *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior* (1989), dedicou bastante atenção à cadeia de valor. Essa estrutura consiste na discriminação das atividades específicas realizadas pela empresa. Cada tarefa deve agregar valor ao produto. O desdobramento das atividades da empresa em atividades primárias (logística de insumos, operação, logística de distribuição, marketing, serviços) e atividades de suporte (infra-estrutura, gerenciamento de recursos humanos, desenvolvimento tecnológico, administração de suprimentos) permite uma percepção mais clara dos processos ocorridos dentro dela. A partir daí, pode-se atuar sobre os gargalos e ineficiências detectados,

eliminando-se esforços que não agregam valor e desenvolvendo novos esforços para aumentar o valor percebido pelos clientes (Figura 2).



Fonte: PORTER (1989, p.35).

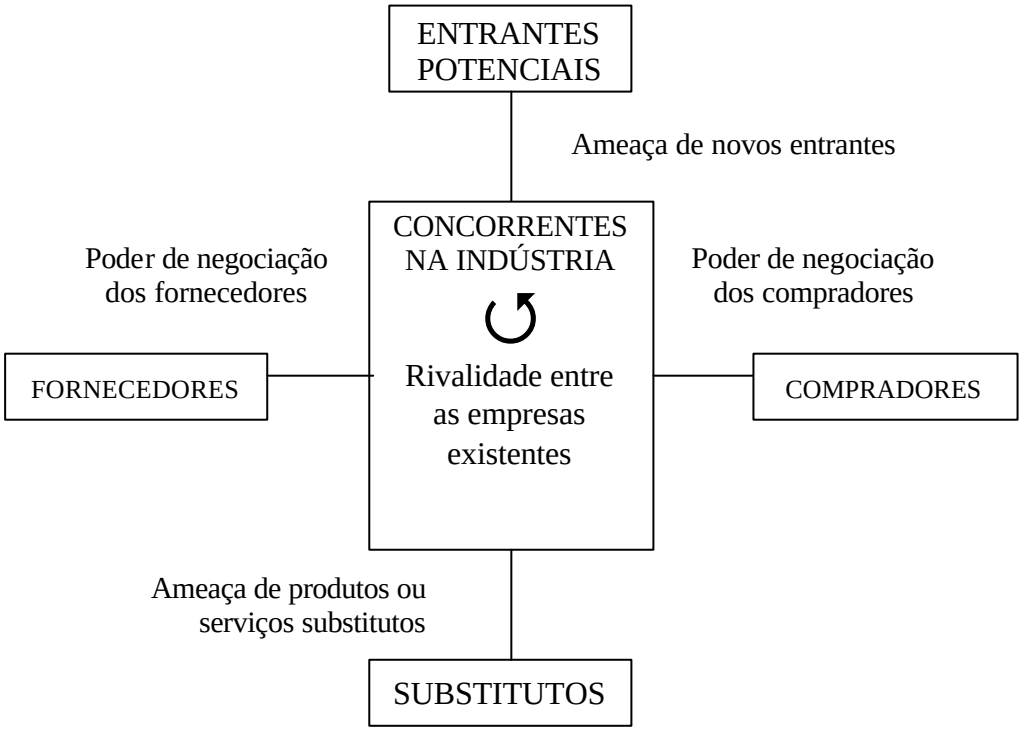
Figura 2: A cadeia de valores genérica

Ruchala[10] (apud Padoveze, 1998) afirma que emergiram duas extensões da análise da cadeia de valor. A primeira, partindo do produto e enfocando os processos dentro da empresa, denominada de Reengenharia dos Processos do Negócio *(Business Process Reengineering)*, e a segunda movendo-se para o domínio dos relacionamentos externos da empresa, partindo dos fornecedores e indo a direção aos clientes, denominada de Gestão Estratégica de Custos *(Strategic Cost Management).*

[10] RUCHALA, Linda V. New, improved or reengineered?: how to find the right management toll to fit your company. *Management Accounting*, dez. 1995.

4.4.7 **Forças competitivas**

Em outro livro, *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência* (1986), Porter introduziu um novo modelo para análise das forças competitivas. Para ele, a rentabilidade de uma companhia é afetada por forças estruturais presentes em sua indústria em particular. Porter apresenta as cinco forças competitivas básicas: os clientes, os fornecedores, os concorrentes, os substitutos e os novos entrantes, e sugere que façam parte da reflexão das empresas, durante seu planejamento estratégico (Figura 3).



Fonte: PORTER (1986, p.23).

Figura 3: Forças que dirigem a concorrência na indústria

A análise das forças competitivas, conforme proposta por Porter, permite que a empresa encontre uma posição dentro da indústria em que atua, podendo melhor se defender contra as forças competitivas ou conseguindo enfraquecê-las, ou, até mesmo, neutralizá-las.

Segundo Porter (1986), além da análise dos concorrentes, fornecedores e clientes, é importante, para a empresa, dedicar especial atenção aos entrantes e aos substitutos.

Novas empresas que entram no mesmo negócio da companhia trazem, além de recursos substanciais, nova capacidade e desejo de ganhar parcela do mercado. Como resultado, os preços podem cair ou os custos dos participantes podem ser inflacionados, reduzindo, assim, a rentabilidade.

Porter, ao referir-se sobre a ameaça de entrada em uma indústria, afirma que ela é pequena, quando existem altas barreiras de entrada alinhadas com a reação que o novo concorrente enfrentará dos já existentes.

Em prosseguimento, ele analisa seis fontes principais de barreiras de entrada: economias de escala, diferenciação do produto, necessidades de capital, custos de mudança, acesso aos canais de distribuição e desvantagens de custos independentes de escala. Cita, como reação dos concorrentes existentes, as retaliações e os preços de entrada dissuasivos.

Os substitutos também merecem especial dedicação, pois a maioria das empresas está competindo com outras empresas que fabricam produtos substitutos. Eles, normalmente, não precisam enfrentar as barreiras a entrantes ou, pelo menos, encontram barreiras enfraquecidas, e só são percebidos quando já estão fortes o suficiente para suportar qualquer tentativa de retaliação pelos concorrentes estabelecidos.

Como conseqüência, os substitutos reduzem os retornos potenciais, colocando um teto aos preços que as empresas podem fixar com lucro.

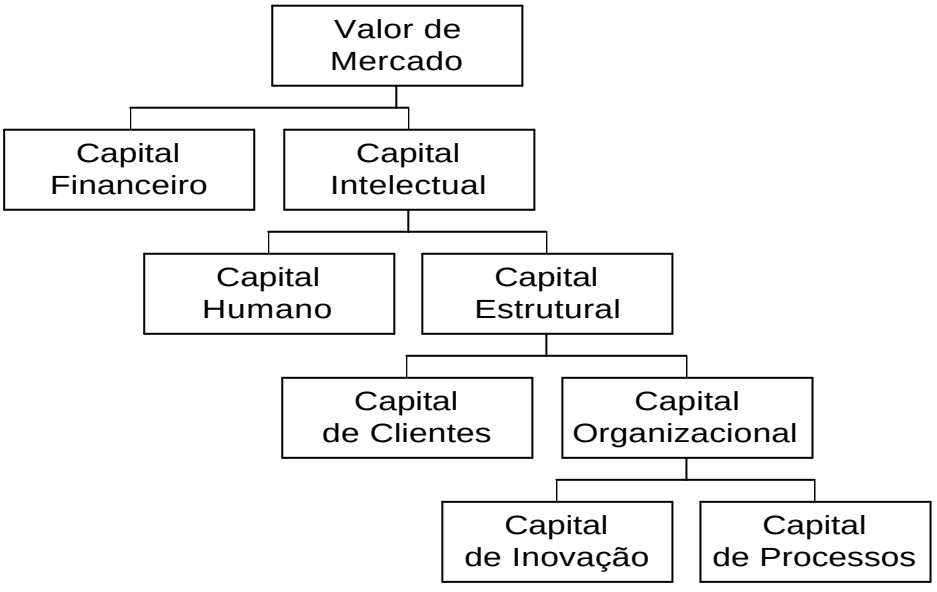
A análise e definição da indústria de interesse são vistas como um passo crucial na formulação da estratégia competitiva; o modelo de forças competitivas de Porter possibilita a rápida identificação das características estruturais que determinam a natureza da concorrência, em uma indústria.

4.4.8 **Capital intelectual**

Thomas Stewart (redator da revista *Fortune*) e Leif Edvinsson (executivo da Skandia, uma companhia de seguros e serviços financeiros da Escandinávia), segundo Zacarelli (1998, p.1) os criadores do termo “capital intelectual”, consideram que o impacto deste é revolucionário: *“uma mudança repentina, radical e completa ... uma reorientação básica”.*

Já na visão de Hubert Saint-Onge, vice-presidente de uma seguradora canadense, citado por Edvinsson e Malone, na capa de seu livro (1998), capital intelectual é *“uma nova perspectiva de como as organizações devem basear seu futuro ao investirem na renovação de seus ativos intangíveis”*.

A expressão “capital intelectual” ganhou maior destaque a partir de maio de 1995, quando a Skandia, pioneiramente, divulgou um relatório sobre capital intelectual, apresentado como suplemento a seu relatório financeiro de 1994 (Figura 4).



Fonte: EDVINSSON e MALONE (1998, p.47).

Figura 4: Esquema de valor do capital intelectual – os componentes do capital intelectual como um elemento do valor de mercado da companhia, de acordo com a Skandia

Para a Skandia, segundo Edvinsson e Malone (1998, p.15), *"o valor real de desempenho de uma empresa estava na habilidade para criar valor sustentável pela adoção de uma visão empresarial e de sua estratégia resultante"*. A partir dessa estratégia, ela determina os fatores de sucesso que precisam ser maximizados, agrupados em quatro áreas distintas: financeira, cliente, processo e renovação e desenvolvimento; uma quinta área é partilhada por todas as demais: a humana.

Para a Securities and Exchange Comission (SEC), a equivalente norte-americana para a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), citada por Edvinsson e Malone (1998), o capital intelectual constitui-se no conjunto da capacidade intelectual humana de uma empresa, nomes de produtos, marcas registradas, ativos contabilizados a custo histórico, que se transformaram, ao longo do tempo, em bens de grande valor. Esses fatores, para a SEC, *são "ativos atualmente indicados por valor nulo no balanço patrimonial"*. (Edvinsson e Malone, 1998, p.3)

Edvinsson e Malone (1998) afirmam que o capital intelectual representa a maior parte do valor real de uma empresa e consiste de ativos indiretos, que não aparecem nas demonstrações financeiras, como o conhecimento organizacional, satisfação do cliente, inovação do produto, disposição dos empregados, patentes e marcas registradas. Esses ativos indiretos, também denominados intangíveis, são imprescindíveis para uma organização competir com sucesso.

Ainda segundo Edvinsson e Malone (1998), metaforicamente, o capital intelectual é como as raízes de uma árvore, sua parte oculta, que nutre e sustenta o tronco, os galhos, as folhas e os frutos, ou seja, a parte visível.

Assim, os fatores dinâmicos ocultos que embasam uma empresa assumem, tipicamente, duas formas (Edvinsson e Malone, 1998):

- capital humano: o conhecimento, a experiência, o poder de inovação e a habilidade dos empregados de uma companhia para realizar as tarefas do dia-a-dia. Inclui também os valores, a cultura e a filosofia da empresa; e

- capital estrutural: os equipamentos de informática, os softwares, os bancos de dados, as patentes, as marcas registradas e todo o resto da capacidade organizacional que apóia a produtividade daqueles empregados. Também incluí o capital de clientes, o relacionamento desenvolvido com os principais clientes. Ao contrário do capital humano, o capital estrutural pode ser possuído e, portanto, negociado.

O capital humano é cultivado, por exemplo, através da contratação e desenvolvimento adequados de colaboradores. O capital estrutural pode aumentar por meio de investimentos na imagem que os clientes possuem da companhia ou, de algum modo, ser adequado para tornar o cliente mais amigo da empresa; assim, o cliente se transforma em um vetor disseminador de boas notícias sobre a empresa.

O capital intelectual valoriza atividades como a lealdade dos clientes ou o desenvolvimento da competência dos empregados, que podem não influir na lucratividade de uma empresa durante anos, e sim sustentar o sucesso a longo prazo.

Ele também é um fator crítico do sucesso no lançamento de ações da companhia no mercado, pois auxilia na colocação dos papéis emitidos e justifica o preço premio que os investidores estarão dispostos a pagar por eles.

4.4.9 **Competências essenciais**

Hammel e Prahalad (1995, p.229) definem competência essencial como *"...um conjunto de habilidades e tecnologias que permite a uma empresa oferecer um determinado benefício aos clientes"*. Eles também utilizam a expressão competência essencial *(core competence)* para descrever as capacidades subjacentes à liderança em uma gama de produtos e serviços.

Ainda segundo Hammel e Prahalad (1995), a integração é a marca de autenticidade das competências essenciais. Uma competência específica de uma organização representa a soma do aprendizado de todos os conjuntos de

habilidades, tanto em nível pessoal quanto da unidade organizacional. Desse modo, é pouco provável que uma competência essencial se baseie, inteiramente, em um único indivíduo ou em uma pequena equipe.

De acordo com os mesmos autores, uma habilidade, para ser considerada uma competência específica, precisa passar em três testes:

- valor percebido pelo cliente: uma competência essencial precisa dar uma contribuição desproporcional para o valor percebido pelo cliente;
- diferenciação entre concorrentes: para ser qualificada como uma competência essencial, uma capacidade precisa ser competitivamente única; e
- capacidade de expansão: as competências essenciais são as portas de entrada para os mercados do futuro. Assim, para ser considerada uma competência específica, é necessário que, a partir dela, a organização consiga gerar uma gama de novos produtos e serviços.

Hammel e Prahalad (1995, p.36) enfatizam como uma companhia tem de construir suas competências:

> *"A competição pelo futuro é uma competição pela* participação de oportunidades*, e não pela participação no mercado. (...) Que novas competências teríamos que desenvolver e que modificações teríamos que incorporar à nossa definição de "mercados servidos" para poder aumentar nossa participação nas oportunidades futuras?"*

Quando falam de competências, querem dizer que são necessárias paciência e persistência para se adquirir a acumulação de conhecimentos. A organização, cultivando a competência antes das outras, abre uma dianteira imprescindível para manter a competitividade.

Para fazer isso, é preciso que a empresa se concentre em poucas áreas de competência, até mesmo quando a ambição é tornar-se melhor em tudo. Atualmente, é muito fácil de se contratar terceiros capazes de fazer de melhor modo atividades para as quais a organização prescinde de habilidades.

Assim, o conceito de competências essenciais retorna à teoria de que capital intelectual é o que uma organização deve desenvolver.

Rumelt[11] (apud Olve et al., 2000) declara:

- competências essenciais apóiam vários negócios e produtos;
- produtos e serviços são só uma manifestação temporária da competência essencial – a última se desenvolve mais lentamente e é mais estável do que produtos e serviços;
- competência é conhecimento e, então, aumenta com o uso; e,
- no longo prazo, competência, não produtos, determinará o sucesso na competição.

A simples identificação de quais competências e capacidades são necessárias para a empresa competir melhor não significa que possam ser adquiridas rapidamente. Essas competências e capacidades precisam ser desenvolvidas no momento certo, de modo que a empresa atinja o futuro antes da concorrência, assegurando, dessa maneira, uma vantagem competitiva.

[11] RUMELT, R. In: HAMEL, G.; HEENE, A. Competence based competition. Chichester: Wiley, 1994.

5
MENSURAÇÃO DO DESEMPENHO EMPRESARIAL

Neste capítulo são abordados os principais aspectos que devem ser observados, ao se definir um sistema de mensuração do desempenho empresarial, para uso interno à empresa, que tem nos administradores o grupo principal de usuários.

Os estudiosos e investigadores relacionam, ao termo mensuração de desempenho, diversas palavras como indicadores, medidas, avaliação, e também diversos termos como medidas de desempenho, medição de desempenho, avaliação de desempenho, indicadores de resultados, indicadores de desempenho e indicadores de performance. (Kaplan e Norton, 2001; Miranda e Silva, 2001; Pereira, 1999a, 1999b ; Shank e Govindarajan, 1999; Bogan e English, 1997; Hronec, 1994; Johnson e Kaplan, 1993; Eccles, 2000)

Neste trabalho, será utilizado o termo mensuração de desempenho, que utiliza um conjunto de indicadores e medidas para verificar o grau de atingimento dos objetivos da empresa. (Miranda e Silva, 2001)

5.1 MUDANÇAS AMBIENTAIS

Muitas mudanças aconteceram no ambiente concorrencial das empresas, nos últimos anos. Uma delas foi a ocorrida nos relacionamentos com o cliente. O poder, que antes estava com o fabricante e o fornecedor, agora e cada vez mais está nas mãos do cliente. Novos conceitos estão sendo utilizados pelas empresas para adaptarem-se a essas mudanças profundas e contínuas.

De acordo com Hronec (1994, p.XI), um desses conceitos que as empresas estão utilizando a fim de adaptarem-se ao novo ambiente empresarial *"envolve o foco no cliente, encarando o negócio de fora para dentro, e não o contrário"*. As empresas, com o propósito de entender o cliente e alinhar seus processos aos desejos desses clientes, introduziram conceitos e iniciativas como o gerenciamento da qualidade total, a melhoria contínua, novas estruturas organizacionais e novos conceitos de recursos humanos. Fatores ambientais como o rápido avanço tecnológico, as melhorias nos transportes, o aumento da concorrência global e desregulamentações tornaram complexa a sustentação da vantagem competitiva.

Ainda segundo Hronec (1994, p.XII), a mensuração de desempenho, que tem o atributo de impulsionar a mudança em toda a empresa e, portanto, deveria ser a primeira coisa a ser mudada, foi deixada por último. Um novo sistema de medição de desempenho provoca mudança no *"entendimento das pessoas quanto à sua contribuição para a visão, missão e estratégia da empresa"*. Na ausência da mensuração apropriada do desempenho, as melhorias não podem ser significativas; elas não duram.

A elaboração de um sistema de mensuração de desempenho é uma tarefa complexa que envolve a determinação do que medir, como medir e o porquê da medição. Miranda e Silva (2001, p.132), ao referirem a dificuldade de medir o desempenho, afirmam que essa dificuldade aumenta em razão de as empresas serem *"organizações resultantes de complexos relacionamentos humanos"*.

Assim, um sistema de mensuração de desempenho inserido no contexto empresarial encontra dificuldades relacionadas a sua implementação, que requer, além da adequação a esse contexto, formulação de um plano estratégico de implantação.

O sucesso de qualquer sistema de mensuração de desempenho para uso interno à empresa, seja para medir o desempenho da própria empresa ou de suas áreas operacionais, depende de uma harmonia com o modelo de gestão utilizado, visando reduzir os impactos contrários a mudanças no *status quo* vigente. (Lucena[12] apud Pereira, 1999b)

5.2 PRINCIPAIS DEFINIÇÕES

Por desempenho entende-se o cumprimento ou a realização de uma atividade ou de um conjunto de atividades. A continuidade da empresa, em um ambiente de rápidas e contínuas mudanças ambientais, *"exige que sejam tomadas decisões eficazes no sentido de conduzir suas atividades ao cumprimento de sua missão"*. (Pereira, 1999b, p.193) A realização com eficácia dessas atividades caracteriza o conceito de desempenho e cria as condições para a sobrevivência e desenvolvimento da empresa.

A palavra mensuração é definida, por Glautier e Underdown[13] (apud Pereira, 1999b, p.190), *"...como a atribuição de números a objetos de acordo com regras, especificando o objeto a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões da unidade"*.

As mensurações são necessárias, no contexto empresarial, para expressar objetivos e clarificar metas, bem como para controlar e avaliar os resultados das atividades envolvidas no processo para atingir as metas. (Guerreiro, apud Pereira, 1999b)

---

[12] LUCENA, Maria D. S. *Avaliação de desempenho.* São Paulo: Atlas, 1992.

[13] GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. *Accounting theory and practice.* 3.ed. London: Pitman, 1986.

Medidas de desempenho, para Hronec (1994, p.6), *"são os 'sinais vitais' da organização"*. Para esse pesquisador, elas são a quantificação do grau de eficiência das atividades dentro de um processo, em relação a uma meta. Conclui Hronec:

> *"Uma vez que as medidas de desempenho corretamente planejadas e implementadas examinam processos e* output*, elas fazem mais do que identificar problemas: ajudam também todos os envolvidos no processo a prever e evitar problemas."*

Indicador de performance é um número que ajuda no processo de entendimento da situação da empresa e objetiva detectar situações, verificar a tendência dos acontecimentos e dar subsídios para que a administração da companhia enfatize os esforços corretivos, nas direções necessárias (Padoveze, 2000). Para Harbour[14] (apud Miranda e Silva, 2001, p.134) *"indicador de performance é uma medida de performance comparativa usada para responder a questão Como nós estamos indo? para um aspecto específico"*.

5.3 OBJETIVOS DA MENSURAÇÃO DO DESEMPENHO EMPRESARIAL (POR QUE MEDIR?)

Segundo Graeml (2000), um negócio caminha sem direção, enquanto não são estabelecidos suas metas e seus objetivos. Porém, de nada adianta existirem os objetivos, se não há formas de verificar seu atingimento. Daí a importância da definição de um sistema de mensuração e suas respectivas medidas e/ou indicadores, que auxilia na avaliação da extensão em que a empresa está conseguindo realizar aquilo a que se propõe. *"Afinal, gerenciar significa monitorar os valores dos indicadores disponíveis, intervindo para corrigir desvios de rumo, quando tais indicadores não apontam para os resultados pretendidos"*. (Graeml, 2000, p.79)

---

[14] HARBOUR, J. L. *The basics of performance measurement.* New York: Quality Resources, 1997.

A importância da mensuração do desempenho empresarial aumentou pelas pressões impostas pelo ambiente empresarial mais competitivo. As empresas necessitam e buscam sistemas que *"levem em conta a preocupação com a qualidade e que relacionem a satisfação dos empregados com a retenção dos clientes e com os resultados financeiros"*. (Miranda e Silva, 2001, p.132)

As principais razões para uma empresa implementar um sistema de mensuração de desempenho, na visão de Hronec (1994), são:

- concentrar o pessoal na única e mais importante missão da empresa: a satisfação do cliente;
- monitorar o progresso da melhoria contínua no processo, chave para o desempenho a longo prazo;
- fornecer informações necessárias para focalizar os melhores processos e permitir comparações entre empresas (*benchmarking*); e
- auxiliar as empresas nos processos de mudança, através da definição e recompensa do novo comportamento.

Miranda e Silva (2001, p.132) relacionam as seguintes razões para as empresas investirem em sistemas de mensuração de desempenho:

> *"– controlar as atividades operacionais da empresa;*
> *– alimentar os sistemas de incentivo dos funcionários;*
> *– criar, implantar e conduzir estratégias competitivas;*
> *– identificar problemas que necessitem intervenção dos gestores;*
> *– verificar se a missão da empresa está sendo atingida; e*
> *– controlar o planejamento."*

5.4 FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO QUE DEVEM SER MEDIDOS (O QUE MEDIR?)

Um dos principais problemas da mensuração do desempenho empresarial é a definição precisa do que se quer medir. Medidas adequadas que avaliem aquilo que se quer medir precisam ser definidas. De maneira geral, interessa à empresa definir seus fatores críticos de sucesso, atribuir-lhes as medidas de desempenho e compará-las com características julgadas importantes, em relação ao objetivo definido.

A mensuração de desempenho tem sido feita, quase que exclusivamente, com enfoque em aspectos financeiros, divulgados através de relatórios financeiros. O papel desses relatórios limita-se a fornecer demonstrativos de desempenho financeiro periódicos, após a consecução dos fatos e sem prestar esclarecimentos sobre os fatores que provocaram um bom ou mau desempenho da empresa (Shank e Govindarajan, 1999). Ainda nesse sentido, Ghalayini e Noble[15] (apud Miranda e Silva, 2001) afirmam que, até a década de 80, predominava a utilização de medidas de caráter financeiro, como por exemplo o retorno sobre as vendas e o lucro obtido.

Eccles (2000, p.32) afirma que os administradores estão repensando como mensurar o desempenho de suas empresas, *"pois perceberam que as novas estratégias e a nova realidade competitiva exigem novos sistemas de mensuração"*. Os números financeiros não devem ser mais a base da mensuração de desempenho, e sim um entre uma gama mais ampla de indicadores. O mesmo investigador relata que sistemas de mensuração com forte orientação financeira solapam a perspectiva dos clientes e não prognosticam o sucesso dos negócios, a longo prazo.

---

[15] GHALAYINI, A. M.; NOBLE, J. S. The changing basis of performance measurement. *International Journal of Operations & Production Management*, v.16, n.8, p.63-80, 1996.

A empresa, após identificar os fatores críticos de sucesso, precisa definir as medidas exatas possíveis de serem obtidas em tempo hábil, para verificar seu desempenho. Encontrar medidas eficazes dos fatores críticos de sucesso não é um processo simples. Shank e Govindarajan (1999, p.183) afirmam que *"raramente existe uma relação 1:1 entre um fator crítico de sucesso e uma medida quantificável"*. Citam como exemplo a qualidade, que, quando vista como um *"fator crítico de sucesso, pode incluir a taxa de qualidade na saída, a rejeição do cliente, garantias e outras medidas potenciais"*.

Para Hronec (1994, p.14-15), existem dois tipos de medidas de desempenho: as de desempenho do processo, que monitoram as atividades de um processo e motivam os participantes, e as de desempenho do *output,* que relatam os resultados de um processo. *"A qualidade só pode ser atingida se a empresa mantiver o equilíbrio certo entre output e medidas do processo – medidas do output para manter o escore e medidas do processo para induzir a melhoria."* Para ele, existem três categorias de medidas de desempenho, que, simultaneamente focalizadas pela empresa, otimizam o resultado dos processos e de toda a organização:

- **qualidade:** quantifica a "excelência" do produto ou serviço. O nível da "excelência" do produto é definido, primariamente, pelo cliente;
- **tempo:** quantifica a "excelência" do processo. A "excelência" do processo é definida pela administração; e,
- **custo:** quantifica o lado econômico da "excelência", definida pela administração e os acionistas, entre diversos interessados.

O tempo também é importante para Stalk[16] (apud Miranda e Silva, 2001), pois, medido e controlado, *"permite à empresa competir no mercado mundial com produtos de qualidade, suportando menores custos, melhorando a capacidade de resposta aos consumidores, aumentando a produtividade à quota de mercado e o lucro"*.

[16] STALK, G. Time: the next source of competitive advantage*. Harvard Business Review*, n.66, p.41-51, jul./ago.1988.

As melhores medidas de desempenho são aquelas que conseguem auxiliar na eficácia dos fatores críticos de sucesso de uma empresa, que dão equilíbrio a suas operações, que refletem uma visão horizontal dos processos e que, uma vez empregadas em toda a organização, interligam estratégia e processos. (Hronec, 1994)

5.5 DEFINIÇÃO DO CONJUNTO DE INDICADORES E MEDIDAS (COMO MEDIR?)

Após as etapas de definição dos objetivos da mensuração do desempenho empresarial (por que medir?) e dos fatores críticos de sucesso que devem ser medidos (o que medir?), inicia-se a definição do conjunto de indicadores e medidas (como medir?), que viabilizarão a mensuração do desempenho da empresa.

Um dos maiores desafios na implementação de um processo de mensuração de desempenho é a definição de quais indicadores melhor se adaptam às particularidades da empresa e auxiliam seus administradores na gestão do negócio.

No geral, os indicadores não possuem todas as características desejáveis, e assim as empresas têm utilizado diversos deles, simultaneamente, objetivando compensar as deficiências de uns com as virtudes de outros, e obter, no final, um resultado satisfatório para a avaliação pretendida. No entanto, esses indicadores, em geral, não estão integrados entre si.

Idealmente, as medidas e os indicadores devem ser objetivos, comparáveis, acessíveis e válidos. Objetivos no sentido de serem obtidos os mesmos resultados, caso duas pessoas distintas realizem a medição. Comparáveis indica que medições distintas devem apresentar as mesmas unidades e escalas, podendo ser colocadas lado a lado, para uma avaliação comparativa de desempenho. Acessíveis significa que os dados necessários devem ser de fácil obtenção. Válidas indica que as medições devem realmente se referir àquilo que se

propõem a medir. Na prática, raramente essas quatro características ocorrem de modo simultâneo.

Existe uma quantidade imensa de medidas e indicadores utilizados na mensuração do desempenho empresarial, pois cada um tem sua utilidade, em função do objetivo que se pretende alcançar.

Miranda e Azevedo (2000), em pesquisa realizada com base na revista *Exame*, da Editora Abril, editada no período de setembro de 1997 a setembro de 1998, no Brasil e em Portugal, identificaram 202 e 143 indicadores de desempenho utilizados por empresas brasileiras e portuguesas, respectivamente. Os pesquisadores classificaram os indicadores encontrados em três grandes grupos: (a) indicadores financeiros tradicionais; (b) indicadores não-financeiros tradicionais; e (c) indicadores não-tradicionais (financeiros ou não-financeiros).

Indicadores financeiros tradicionais são aqueles originários da contabilidade financeira, sistemas de custos e sistemas auxiliares da contabilidade financeira. Entre outros, os investigadores identificaram indicadores relacionados com o faturamento, indicadores de margens, indicadores relacionados com o resultado, com a liquidez, com a rentabilidade, etc.

No passado, as empresas tomavam decisões apoiadas apenas em informações financeiras contidas em relatórios financeiros, originados de dados colhidos da contabilidade financeira, sistemas auxiliares e de custos. (Johnson e Kaplan, 1993)

Hronec (1994, p.118) argumenta que os indicadores e relatórios financeiros tradicionais são medidas de desempenho do *output* da contabilidade e do orçamento, e propiciam uma análise entre o efetivo e o orçado. São também históricos e após o fato, e são focados mais em custos do que em tempo e qualidade. *“A curto prazo isso poderá encorajar a empresa a otimizar o custo, subotimizando qualidade e tempo.”*

Na opinião de Miranda e Azevedo (2000, p.4), indicadores não-financeiros tradicionais, como se denota da própria expressão, são aqueles coletados fora da contabilidade financeira e seus sistemas auxiliares, que estão sendo empregados pelas empresas e estão presentes na literatura há muito tempo. São relacionados com o cliente, como o número de clientes que a empresa possui, com os funcionários, com o volume de vendas, participação no mercado, etc.

Os mesmos pesquisadores classificaram, como indicadores não-tradicionais, aqueles, financeiros e não-financeiros, *"que ainda não aparecem na literatura, ou que só aparecem na literatura recente".* Citam os indicadores de natureza não-financeira, como os relacionados com a qualidade, inovação, retenção de clientes, e os de natureza financeira, como o valor adicionado por funcionário, o modelo do valor econômico agregado *(Economic Value Added* - EVA*)*, etc.

O surgimento de indicadores não-tradicionais, financeiros e não-financeiros, resulta do fato de as empresas tentarem se tornar direcionadas pelos fatores críticos de sucesso, associados com a estratégia, e que se constituem, em conjunto, na base da sustentação da competitividade.

As medidas e indicadores não-tradicionais são mais facilmente associados com a estratégia (fatores críticos de sucesso) da empresa. Eles também auxiliam na análise causa-e-efeito, facilitando a identificação dos fatores com desempenho abaixo do desejado, que necessitam de ações corretivas. O progresso e a eficiência dessas medidas afetam, diretamente, o sucesso da estratégia empresarial. (Shank e Govindarajan, 1999)

5.6 SISTEMAS INTEGRADOS DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO EMPRESARIAL

Como visto anteriormente, as medidas e indicadores utilizados pelas empresas, isoladamente ou integrando sistemas de controle gerencial tradicionais, estão sendo criticados por investigadores e gestores empresariais, por não estarem em sintonia com o atual ambiente competitivo.

As principais críticas apresentadas relacionam-se com a inadequação desses instrumentos às forças competitivas de um mundo globalizado, à competição na era da informação, às novas formas de organização empresarial, à orientação das empresas ao cliente e ao mercado, e à necessidade de os funcionários agirem com mais autonomia, responsabilidade e comprometimento, para com a empresa e com sua estratégia.

Os críticos também afirmam que os sistemas de controle gerencial tradicionais falham ao considerarem as exigências presentes da organização, e não de sua estratégia, ao estimularem a visão a curto prazo e a subotimização, ao fornecerem informações abstratas aos funcionários, ao dedicarem pouca atenção ao ambiente dos negócios e desconsiderarem os valores não-financeiros, como o capital intelectual e outros ativos intangíveis, na avaliação do desempenho empresarial.

Visando suprir as deficiências apontadas, empresas e estudiosos do assunto desenvolveram propostas de sistemas integrados de mensuração de desempenho, que contemplam objetivos, iniciativas e medidas financeiras e não-financeiras, alinhados com a estratégia empresarial. Os sistemas integrados emergiram, então, para suprir as necessidades das empresas em fazer uso de diferentes métricas no gerenciamento de seu negócio, em todas as fases do planejamento e processos de controle.

Várias propostas de modelos integrados de mensuração de desempenho foram elaboradas por empresas e por estudiosos do assunto. Atribuíram-lhes denominações e atribuições variadas. Em comum, todos têm o propósito de atrelar características como objetivos, metas, indicadores e iniciativas à estratégia. E também todos estão abrigados sob a modalidade *Scorecard.*

Merriam-Webster (citado por Olve et al., 2000) afirma que o substantivo *"score"* significa *"faz um registro de pontos (como em um jogo)"*, e que a mesma palavra *"score"*, tratada como verbo, significa *"designar um grau"*.

Assim, o *Scorecard* é visto, ao mesmo tempo, como um sistema de indicação dos resultados esperados e como um registro dos resultados alcançados, servindo também como um modo para ilustrar o plano empresarial e a missão da empresa e de suas unidades de negócios e departamentos. (Olve et al., 2000)

O *Scorecard* dedica atenção aos resultados financeiros de curto prazo e, ao mesmo tempo, reconhece o valor da construção de ativos intangíveis e capacidades competitivas, alicerces do sucesso da empresa a longo prazo, tidos como uma tarefa difícil. (Kaplan e Norton, 1997)

Ainda segundo os mesmos autores, o *Scorecard* permite, à alta administração, focalizar a atenção de sua empresa nas estratégias para o sucesso de longo prazo. *"Ao identificar os objetivos mais importantes para os quais a organização deve dirigir atenção e recursos, o Scorecard cria as bases de um sistema de gestão estratégica que ordena temas organizacionais, informações e um conjunto de processos gerenciais críticos."* (Kaplan e Norton, 1997, p.284)

Assim, o processo inteiro de planejamento é afetado pelo formato do *Scorecard*, pois ele ajuda a focalização em assuntos críticos relativos ao equilíbrio entre o curto e o longo prazos, e na adequada consonância dos esforços de todos com a direção estratégica.

Ao referirem-se sobre o conjunto de medidas e indicadores utilizados no *Scorecard,* Kaplan e Norton (1997) afirmam que ele é uma poderosa ferramenta de motivação e avaliação, e sua implantação visa o desenvolvimento de um novo sistema gerencial. O conjunto de medidas e indicadores deve ser um sistema de gestão estratégica que ajude os administradores a implementarem e obterem *feedback* sobre sua estratégia.

Na literatura existem vários modelos, muitos semelhantes, que se propõem mensurar o desempenho das empresas e fazer um *link* entre os indicadores e as iniciativas usadas e a estratégia empresarial.

A seguir, são abordados os principais aspectos de alguns desses modelos, bem como é apresentado um quadro-resumo contendo os modelos localizados na literatura, além de outros dados de interesse. O modelo de *Balanced Scorecard* de Kaplan e Norton é tratado no próximo capítulo, de uma forma mais detalhada.

5.6.1 **O modelo *Balanced Scorecard* de Maisel**

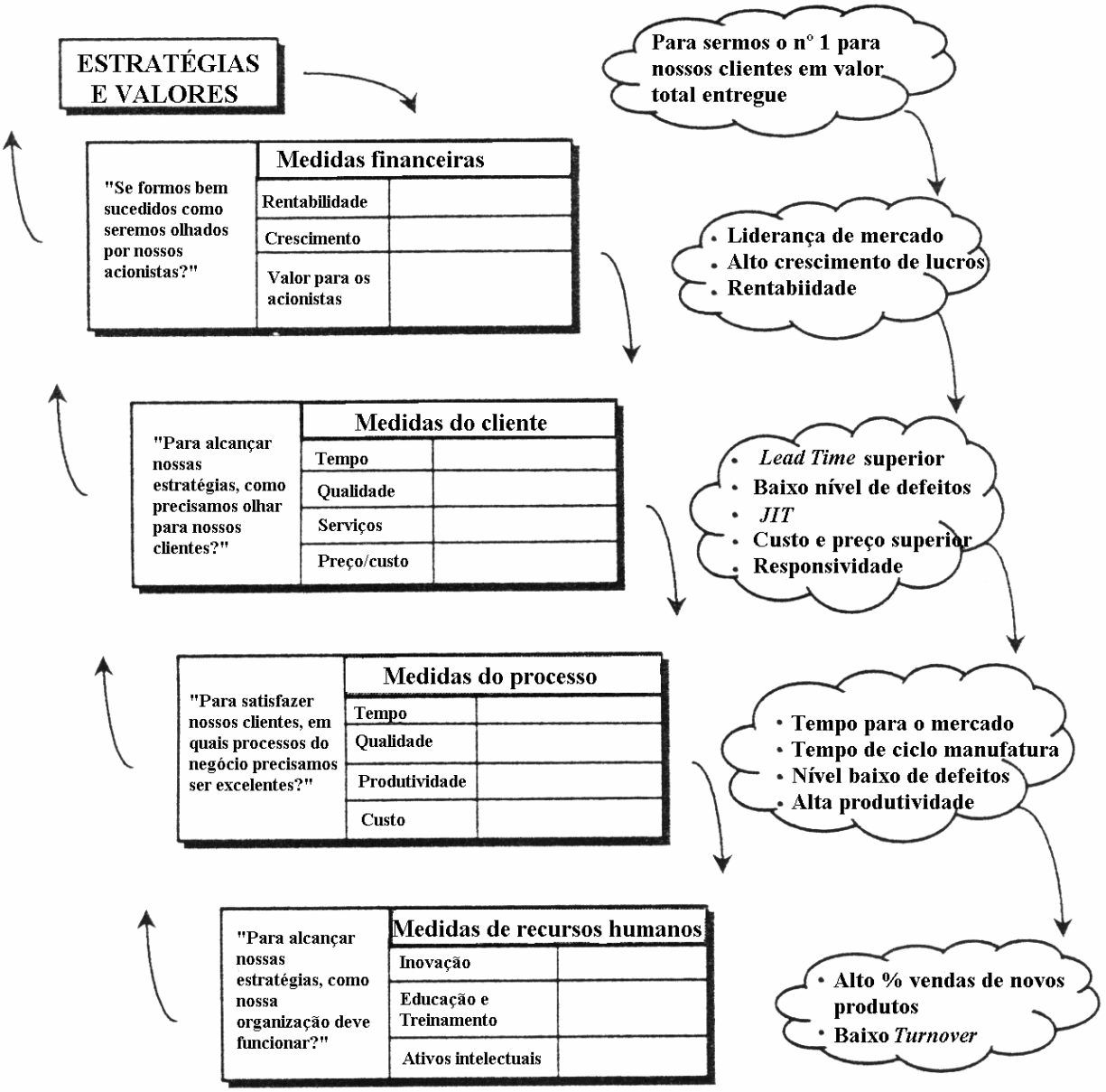
Olve et al. (2000) descrevem, de forma condensada, o modelo de *Balanced Scorecard* proposto por Lawrence S. Maisel[17] em 1992 (Figura 5).

Além do nome similar ao modelo de Kaplan e Norton, o *Balanced Scorecard* de Maisel também se utiliza de quatro perspectivas sob as quais a empresa deveria ser medida. Porém, no lugar da perspectiva de aprendizagem e crescimento sugerida por Kaplan e Norton, Maisel usa, em seu modelo, uma perspectiva de recursos humanos, onde ele mede inovação, fatores como educação e treinamento, desenvolvimento de produtos, competências essenciais e cultura incorporada. Assim, as diferenças entre os modelos de Kaplan e Norton e o de Maisel não são muito grandes.

A razão de Maisel usar uma perspectiva de recursos humanos separada, segundo Olve et al. (2000), é que, em sua opinião, a administração deveria estar atenta aos recursos humanos e deveria medir a eficácia da empresa e de suas pessoas.

---

[17] MAISEL, L. S. Performance measurement: the Balanced Scorecard approach. *Journal of Cost Management*, p.47-52, Summer 1992.



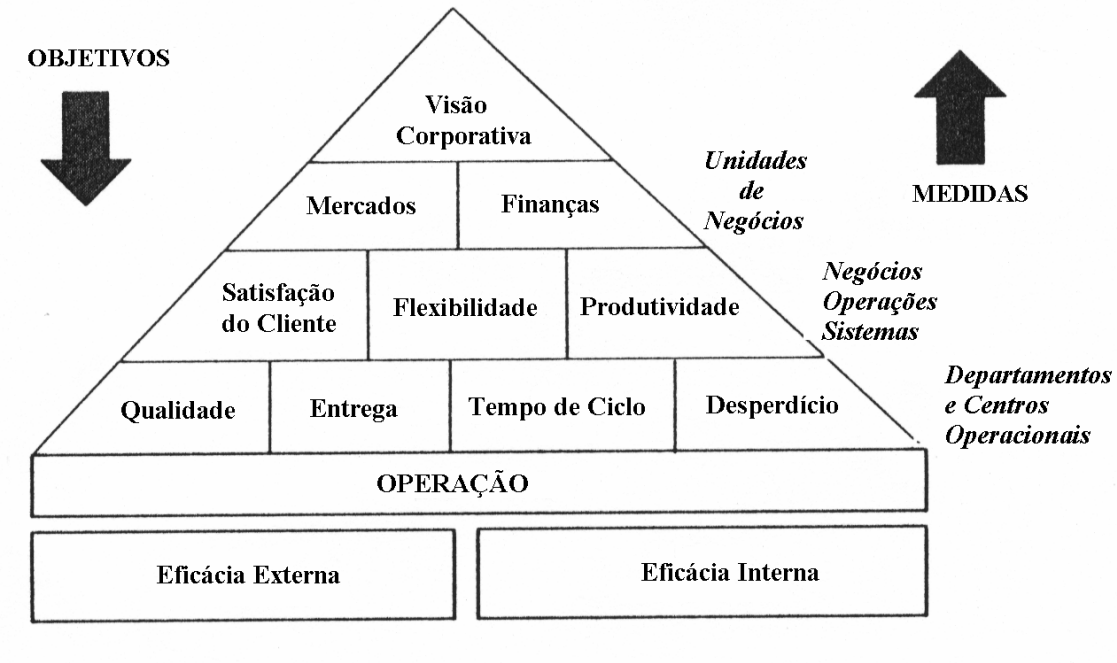
Fonte: MAISEL[18] (apud Olve et al., 2000).

Figura 5: Modelo do *Balanced Scorecard* de Maisel

[18] MAISEL; Lawrence S. Performance measurement: the Balanced Scorecard approach. *Journal of Cost Management.*

5.6.2 **A *Performance Pyramid* de McNair et al.**

Ainda segundo Olve et al. (2000), McNair et al.[19] apresentam um modelo que chamam *Performance Pyramid* (Figura 6).



Fonte: MCNAIR (apud Olve et al., 2000, p.21).

Figura 6: *Performance Pyramid* de McNair et al.

O princípio básico é de um modelo orientado para o cliente, conectado com a estratégia global da empresa, com números financeiros suplementados por vários outros indicadores-chave de natureza não-financeira. As informações do controle gerencial tradicional precisam ser fornecidas somente a um nível relativamente alto na empresa. A *Performance Pyramid* está baseada nos conceitos de administração da qualidade total, engenharia industrial e contabilidade por atividade.

---

[19] MCNAIR, C. J.; LINCH, R. L.; CROSS, K. F. Do financial and nonfinancial performance measures have to agree? *Management Accounting*, p.28-35, nov. 1990.

A *Performance Pyramid* mostra uma empresa em quatro níveis diferentes e fornece uma estrutura para um sistema de comunicação de duas vias, que precisa ser instituído para a visão compreensiva da empresa, em seus vários níveis. Objetivos e medidas se tornam ligações entre a estratégia da empresa e suas atividades – os objetivos são traduzidos para baixo através da empresa, enquanto os indicadores são traduzidos para cima.

No nível mais alto, a administração corporativa formula a visão corporativa. No segundo nível, as metas das unidades de negócio e divisões são expressas em termos mais específicos, de mercado e financeiros, determinando o que é importante medir, desde o ponto de vista dos clientes e dos acionistas. O terceiro nível, de fato, é mais do que um nível organizacional; consiste em vários fluxos dentro da empresa. Esses fluxos são funções cruzadas e estendem-se através dos vários departamentos. Aqui são formuladas metas em termos de satisfação de cliente, flexibilidade e produtividade. Esse nível funciona como uma ligação entre as seções superiores e as mais baixas da pirâmide. As três metas do terceiro nível mostram os vetores de desempenho para cada uma das metas de mercado e financeiras. Além disso, desse nível é que as metas operacionais como qualidade, entrega, tempo de ciclo e desperdício são derivadas. Destes, qualidade e entrega estão diretamente relacionadas à eficácia externa, considerando que tempo de ciclo e desperdício são indicadores da eficiência interna da companhia.

Na parte operacional, a seção mais baixa da pirâmide, o desempenho é medido em base diária, semanal ou mensal. Nos níveis mais altos, as medidas são menos freqüentes e mais predominantemente financeiras.

Na opinião de McNair et al.[20] (apud Olve et al., 2000), um sistema de medida deve ser integrado de forma que medidas operacionais da base sejam unidas às medidas financeiras mais altas. Assim, a administração corporativa pode ver o que está por trás das medidas financeiras e quais são seus vetores.

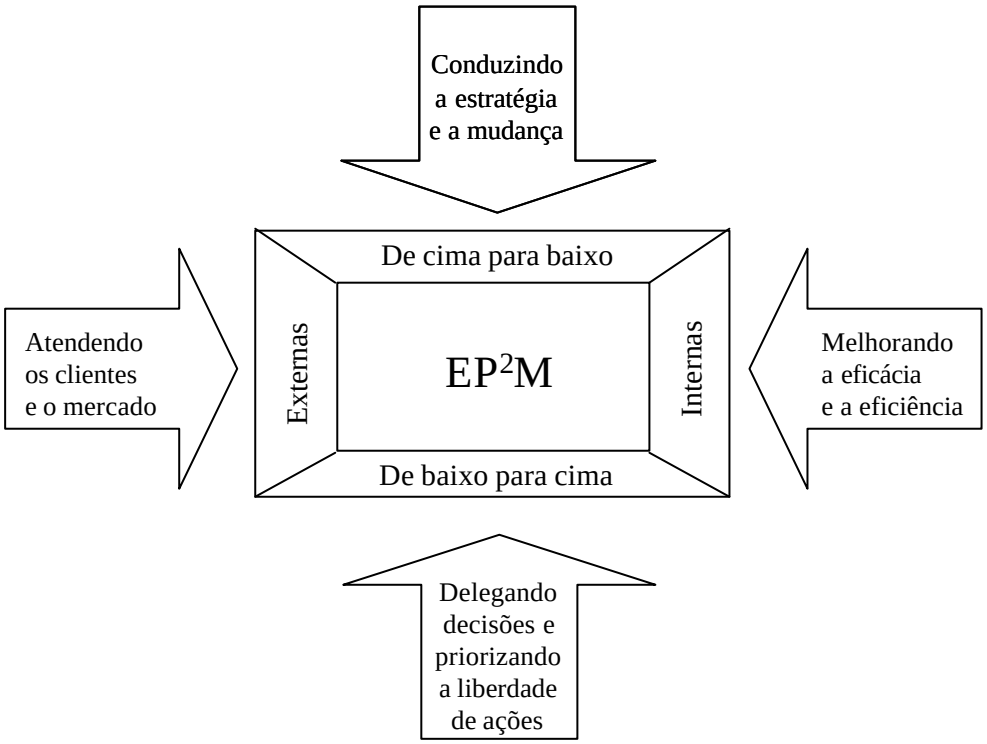
---

[20] MCNAIR, C. J.; LINCH, R. L.; CROSS, K. F. Do financial and nonfinancial performance measures have to agree? *Management Accounting*, p.28-35, nov. 1990.

5.6.3 O *EP²M – Effective Progress and Performance Measurement*

Olve et al. (2000, p.22-23) também apresentam o *Scorecard* desenvolvido por Christopher Adams e Peter Roberts[21], denominado de *EP²M* (Figura 7).

Segundo Adams e Roberts, o propósito de um sistema de mensuração não é somente implementar a estratégia da empresa, mas também nutrir uma cultura na qual a mudança constante é um modo normal de vida. Mensurações efetivas devem permitir a revisão e devem proporcionar, aos planejadores estratégicos, uma avaliação rápida para a tomada de decisões.



Fonte: ADAMS e ROBERTS (apud Olve et al., 2000, p.23).

Figura 7: *EP²M – Effective Progress and Performance Measurement* de Adams e Roberts

[21] ADAMS, C.; ROBERTS, P. You are what you measure. *Manufacturing Europe*, p.504-507, 1993.

Olve et al. afirmam que Adams e Roberts consideram importante, acima de tudo, medir o que a empresa faz em quatro áreas:

- medidas externas: como a empresa está atendendo os clientes e os mercados;
- medidas internas: como a empresa está melhorando a eficácia e a eficiência dos seus processos internos;
- medidas de cima para baixo: servem para detalhar a estratégia geral da empresa e acelerar o processo de mudança; e,
- medidas de baixo para cima: servem para delegar decisões e priorizar a liberdade de ação.

5.6.4 **O Modelo Quantum de Medição de Desempenho**

No livro *Sinais vitais* (1994), Hronec apresenta o Modelo Quantum de Medição de Desempenho, que utiliza medidas de desempenho da qualidade, tempo e custos para traçar a rota para o futuro da empresa.

Segundo o autor, o modelo facilita a emissão dos “sinais vitais” da organização, que vão comunicar o que é importante: a estratégia (de cima para baixo), o resultado dos processos (de baixo para cima) e o controle e melhoria dentro dos processos.

Através desse modelo, busca-se a otimização geral da empresa, não somente de um fator, de um departamento ou de uma função. Custo, qualidade e tempo devem ser melhorados simultaneamente.

O processo Quantum utiliza-se de dois instrumentos principais: a Matriz Quantum de Medição de Desempenho e o próprio Modelo Quantum de Medição de Desempenho.

	Desempenho Quantum		
	Valor		Serviço
	Custo	Qualidade	Tempo
Organização			
Processos			
Pessoas			

Fonte: HRONEC (1994, p.21).

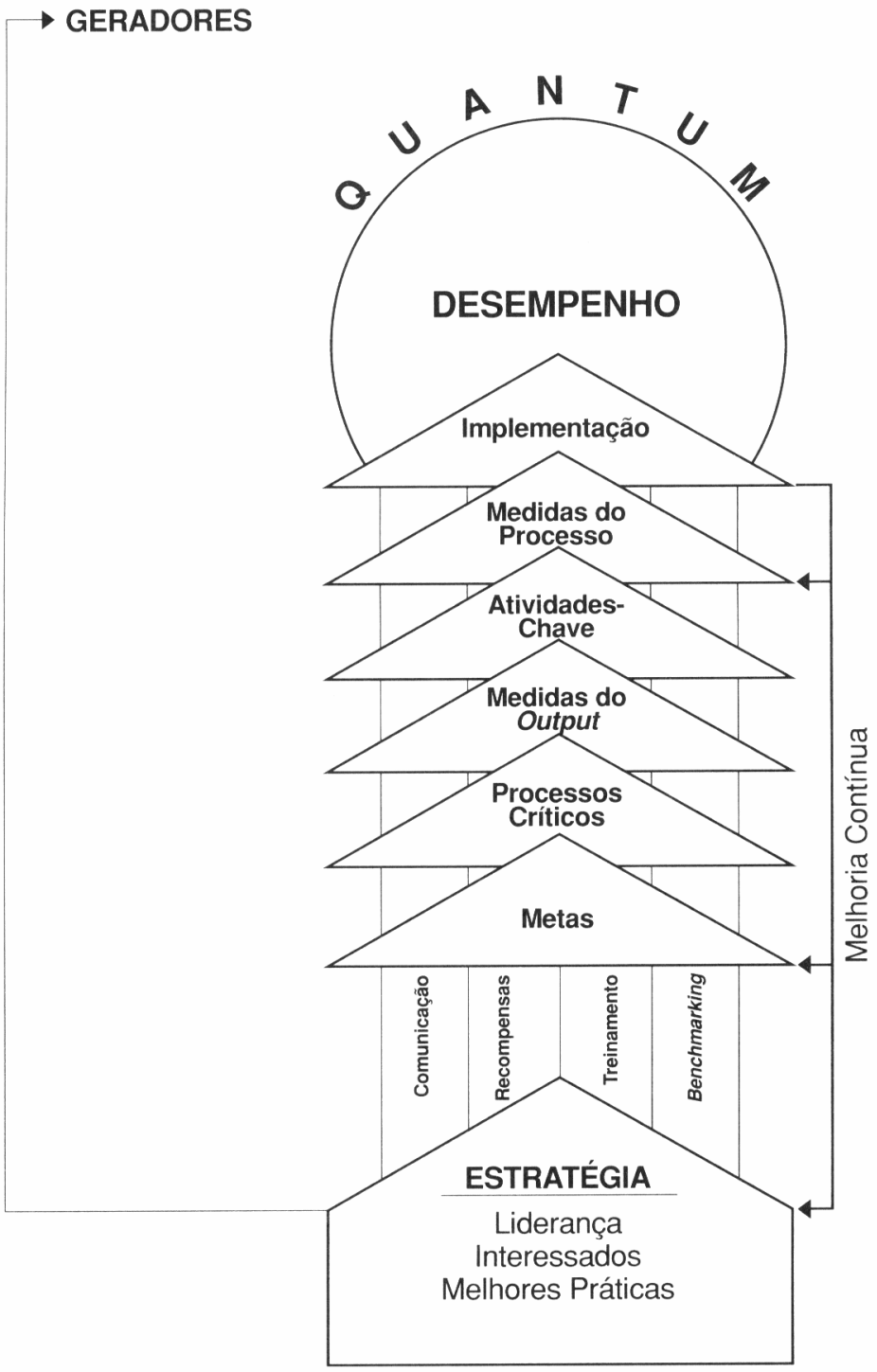
Figura 8: Matriz Quantum de Medição de Desempenho de Hronec

A Matriz Quantum de Medição de Desempenho (Figura 8) inclui a família de medidas de desempenho do custo, qualidade e tempo, e a descrição dos três níveis de mobilização dessas medidas de desempenho na empresa.

Hronec (1999, p.19) utiliza a descrição efetuada por Rummler e Brache[22] para explicar o funcionamento de sua matriz. No primeiro nível, o humano, estão as pessoas que executam as atividades, segundo um conjunto de medidas de desempenho; no segundo nível estão os processos, que são uma série de atividades que consomem recursos e fornecem produtos da empresa a seus clientes, sejam internos ou externos, e, no último nível, está a organização – compreendendo os níveis de desempenho das pessoas e do processo.

Segundo Hronec (1999, p.20), o processo de determinação das medidas de desempenho, dentro de cada uma das nove áreas da matriz, é facilitado pelo uso do Modelo Quantum de Medição de Desempenho. Este fornece a estrutura para as medições de desempenho – *"um contexto para mostrar onde as pessoas se enquadram no processo de desenvolver, implementar e utilizar as medidas de desempenho"* e encoraja a comunicação durante o processo (Figura 9).

[22] RUMMLER, G.; BRACHE, A. P. *Improving performance:* how to manage the white space in the organizational chart. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1990.



Fonte: HRONEC (1994, p.22).

Figura 9: Modelo Quantum de Medição de Desempenho de Hronec

O Modelo Quantum de Medição de Desempenho consiste em quatro elementos distintos:

- geradores: a estratégia da empresa, que é o gerador das medidas de desempenho, leva em conta a liderança da organização, os interessados e as melhores práticas do ambiente (concorrência, regulamentação, disponibilidade de recursos e de mercados, etc.);
- facilitadores: que dão apoio à implementação das medidas de desempenho: comunicação, recompensas, treinamento e *benchmarking*;
- processo: aqui se definem as metas da empresa geradas pela estratégia, identificam-se e entendem-se os processos críticos e as atividades-chave, dentro desses processos, e as medidas de desempenho de seus *outputs.* Completadas essas etapas, desenvolvem-se as medidas de desempenho do processo para controlar e monitorar suas atividades-chave. Finalmente, podem ser implementadas todas as medidas de desempenho.
- melhoria contínua: estabelecimento de novas metas e ajuste da estratégia a partir do *feedback* proporcionado pelo modelo.

Sendo a medição de desempenho um processo, não um evento, Hronec (1994) preconiza a utilização do Modelo Quantum para desenvolver medidas de desempenho que focalizem o custo, a qualidade e o tempo, que permitam otimizar seu valor e serviço aos interessados.

A aplicação do modelo não se restringe à empresa como um todo. Ele pode ser implementado em cada parte ou nível da firma, onde são estabelecidas sua própria estratégia, metas, medidas de *output*, etc.

5.6.5 **Comparativo de modelos de sistemas integrados de mensuração de desempenho**

No Quadro 2, é feito um resumo comparativo dos modelos integrados de mensuração de desempenho identificados na literatura. A fonte dos

dados apresentados encontra-se na primeira coluna, juntamente com os nomes do modelo e do autor ou autores.

Quadro 2: Modelos de sistemas integrados de mensuração de desempenho (adaptado de Miranda e Silva, 2001) – parte 1

Modelo/autor/fontes	Objetivos/aplicação	Foco/comentários
Balanced Scorecard (1992) Kaplan e Norton Kaplan e Norton (1997); Olve et al. (2000)	Prover executivos com uma estrutura compreensiva que traduza a visão e estratégia da empresa, em um conjunto coerente de medidas de performance. National Insurance, Kenyon Stores, Metro Bank	Quatro perspectivas básicas, não limitadas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Veio para corrigir os modelos de medição tradicionais, que tinham excessiva ênfase em medidas financeiras.
Balanced Scorecard (1992) Lawrence S. Maisel Olve et al. (2000)	Apresenta os mesmos objetivos que o *Balanced Scorecard*, de Kaplan e Norton.	Quatro perspectivas: financeira, clientes, processos de negócios e recursos humanos. O modelo de Maisel surgiu na mesma época que o de Kaplan e Norton, sendo muito semelhante a este.
EVITA ABB (Suíça) Olve et al. (2000)	Ver a empresa por diferentes perspectivas ou áreas. Permitir o controle financeiro e gerencial que garanta o sucesso do Programa Focado no Cliente, criado pela empresa.	Cinco perspectivas: clientes, inovação/desenvolvimento, empregados, processos/fornecedores, financeira. Modelo baseado no *Balanced Scorecard,* de Kaplan e Norton.
Performance Pyramid (1990) McNair et al. Olve et al. (2000).	Orientado para o cliente e conectado com a estratégia global da empresa. Wang Laboratories	Financeiro, mercado, satisfação do consumidor, flexibilidade, produtividade, qualidade, entrega, ciclo de produção e desperdício. Modelo baseado nos conceitos de gerenciamento da qualidade total, engenharia industrial e contabilidade por atividade. Objetivos e medidas são os elos entre a estratégia da empresa e suas atividades.
EP²M (Effective Progress and Performance Measurement) Christopher Adams e Peter Robert (1993) Olve et al. (2000).	Implementar a estratégia da empresa e favorecer uma cultura na qual a mudança constante é um modo normal de vida.	Medidas externas (atendimento de clientes e mercados); medidas internas (melhoramento da eficácia e eficiência); medidas de cima para baixo (detalhando a estratégia geral e acelerando o processo de mudança); medidas de baixo para cima (delegando decisões e priorizando liberdade de ação).

Quadro 2: Modelos de sistemas integrados de mensuração de desempenho (adaptado de Miranda e Silva, 2001) – parte 2

Modelo/autor/fontes	Objetivos/aplicação	Foco/comentários
Navegador do Capital Intelectual ou Navegador de Negócios da Skandia (1994) Kaplan e Norton (1997); Edvinsson e Malone, (1998) e Olve et al. (2000)	Instrumento de controle gerencial interno e complementação dos relatórios financeiros externos. Skandia Insurance – Suécia	Financeiro, clientes, processos, renovação e desenvolvimento e humano. Foi o primeiro sistema a, publicamente, enfatizar e apresentar medidas relacionadas com o capital intelectual.
Modelo típico identificado por Hodgetts (1998) Hodgetts[23] (apud Miranda e Silva, 2001)	Identificar os fatores-chave ou bases que ajudam a determinar a habilidade da empresa em competir efetivamente. Organizações de classe mundial.	Clientes, recursos e capacidades, visão estratégica, criação de valor e qualidade. O autor sugere que os dados sejam apresentados em diagramas tipo teia-de-aranha.
Sistema de Mensuração baseado no modelo de *Input-Output* Fitzgerald et al. (1991) Fitzgerald[24] et al. apud Miranda e Silva (2001)	Dar suporte à estratégia escolhida pela empresa, em resposta ao ambiente competitivo. Empresas em geral, principalmente as de serviços.	Fatores estratégicos (competitividade e performance financeira) e determinantes do sucesso (qualidade de serviços, flexibilidade, utilização de recursos e inovação).
Sistema de Mensuração baseado no modelo de *Input- Output* Bogan e English (1997)	Identificar os mais importantes fluxos de trabalho da organização. GTE, IBM, Xerox, British Telecom.	*Inputs*, processos, *outputs* e satisfação do consumidor. Considera *inputs* tangíveis e intangíveis, tais como informação.
Sistema de mensuração baseado em Benchmarks Bogan e English (1997)	Melhoria contínua da performance Kodak, IBM, Xerox, Chevron	Não define. O objetivo é ter um painel amplo de medidas que inclua medidas financeiras e não-financeiras.
Modelo de Relacionamento Qualidade-Lucro (Lentes do Consumidor) Johnson e Gustafsson Johnson e Gustafsson[25] (apud Miranda e Silva, 2001)	Estabelecer relações mais explícitas entre qualidade, satisfação do consumidor, lealdade do consumidor e lucratividade (performance financeira). Sears e Volvo	Qualidade interna, satisfação do consumidor, lealdade do consumidor e lucro.
Modelo Quantitativo Empregados-Clientes-Lucro Johnson e Gustafsson Johnson e Gustafsson, apud Miranda e Silva (2001)	Dar suporte ao programa de melhorias que relaciona clientes, empregados e acionistas através de um conjunto de medidas "vencedoras". Sears (específico)	Três atrativos: um lugar atrativo para comprar (foco no cliente), um lugar atrativo para trabalhar (foco no empregado), e um lugar atrativo para investir (foco nos acionistas). Adaptado da estrutura apresentada por Johnson e Gustafsson, a qual relaciona qualidade à performance financeira.

[23] HODGETTS, R. M. *Measures of quality & high performance:* simple tools and lessons from America's most successful corporations. New York: American Management Association, 1997.

[24] FITZGERALD, L. et al. *Performance measurement in service businesses*. London: Chartered Institute of Management Accountants, 1994.

[25] JOHNSON, M. D.; GUSTAFSSON, A. *Improving customer satisfaction, loyalty and profit.* San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 2000.

Quadro 2: Modelos de sistemas integrados de mensuração de desempenho (adaptado de Miranda e Silva, 2001) – parte 3

Modelo/autor/fontes	Objetivos/aplicação	Foco/comentários
Modelo de Relacionamento Qualidade-Performance Financeira Johnson e Gustafsson Johnson e Gustafsson, apud Miranda e Silva (2001)	Dar suporte ao programa de gerenciamento da qualidade orientada para o consumidor. Volvo (específico)	Qualidade interna, qualidade externa, produtividade, satisfação e lealdade do consumidor, custos e lucratividade. Também adaptado da estrutura apresentada por Johnson e Gustafsson, a qual relaciona qualidade à performance financeira
Quantum de Medição de Desempenho Steven M. Hronec Hronec (1999)	Emitir os "sinais vitais" da organização, que vão comunicar o que é importante através dela: a estratégia (de cima para baixo), o resultado dos processos (de baixo para cima) e o controle e melhoria dentro dos processos.	Custo, qualidade e tempo medidos em três dimensões: pessoas, processos e organização.
Modelo Típico sugerido por Czarnecki (1999) Czarnecki[26] (apud Miranda e Silva)	Definir um modelo típico representativo da maioria das empresas investigadas. Genérico	Qualidade, produtividade, tempo do ciclo e controle. Este modelo serve de ponto de partida para o desenvolvimento de modelo mais sofisticado.
Modelo de Medição Orientado para a Avaliação da Performance dos Empregados Czarnecki (apud Miranda e Silva, 2001)	Entender, comunicar e recompensar os empregados. Sprint (sistema LINK), National City Bank of Kentucky, Alliant Health System	Gerenciamento dos empregados, tradução de estratégias em objetivos de performance e aplicabilidade a sistemas de recompensa e reconhecimento dos empregados.
Modelo proposto por Schiemann e Lingle (1999) Schiemann e Lingle[27] (apud Miranda e Silva, 2001)	Criar um sistema estratégico de medição que oriente as mudanças organizacionais e os resultados do negócio. Ortho-Clinical Diagnostics, CIT Group, Inc	Mercado financeiro, pessoas, operações, ambientes e parceiros e fornecedores.
DBM (Dynamic Business Measurement) ou GIMS (Global Integrated Measurement System) Electrolux (1994) Olve et al. (2000)	Mostrar o inter-relacionamento entre a visão da companhia, estratégia e o planejamento de curto prazo.	Financeiro, cliente, operacional e cultural. O sistema da Electrolux contempla 16 diferentes índices-chave, sendo 12 deles não-financeiros; veio prover a empresa com medidas de qualidade, satisfação do cliente, desenvolvimento de produtos e motivação dos empregados.

[26] CZARNECKI, M.T. *Managing by measuring:* how to improve your organization's performance through effective benchmarking. New York: Amacom, 1998.

[27] SCHIEMANN, W. A.; LINGLE, J. H. *Bullseye:* hitting your strategic through high-impact measurement. New York: Simon & Schuster, 1999.

6
O MODELO DE KAPLAN E NORTON PARA O *BALANCED SCORECARD*

Neste capítulo, são abordadas as razões para o uso do modelo de *Balanced Scorecard* sugerido por Kaplan e Norton, bem como os conceitos e recomendações que devem ser observados durante seu processo de implementação e ajustes ao modelo.

A escolha do *Balanced Scorecard* de Kaplan e Norton é motivada, preliminarmente, pelo conjunto de características gerais que o modelo apresenta, sobretudo por considerar aspectos, tangíveis e intangíveis, vinculados à missão e à visão da empresa.

As razões da opção por esse modelo, bem como pela metodologia da implementação a ser adotada no projeto, são retomadas no sétimo capítulo.

6.1 INTRODUÇÃO

Tradicionalmente, as empresas têm dado muita ênfase à análise financeira, que garante um controle bastante efetivo dos números exigidos por acionistas, investidores e credores no curto prazo, mas não apresenta a mesma

eficácia na formulação de estratégias, em que devem prevalecer os objetivos de longo prazo. O planejamento estratégico busca um comprometimento com o longo prazo e um vínculo com fatores organizacionais que vão além da simples medição de desempenho, por meio de índices financeiros. No entanto, em face das exigências e da cobrança de resultados de curto prazo, acaba-se, muitas vezes, por valorizar objetivos departamentais menores, que se sobrepõem aos objetivos globais da empresa, criando um vazio entre a estratégia e sua implementação.

Para que se elimine esse vazio e se obtenha o comprometimento dos administradores e dos demais integrantes da organização com os objetivos organizacionais de longo prazo, Robert S. Kaplan, da Harvard Business School, e David P.Norton, da Nolan, Norton and Company, desenvolveram, a partir de 1990, um método para medir desempenho em "organizações do futuro", que denominaram *Balanced Scorecard*, "organizado em torno de quatro perspectivas distintas – financeira, do cliente, interna e de inovação e aprendizado. O nome refletia o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazos, entre medidas financeiras e não financeiras, entre indicadores de tendências (leading) e ocorrências (lagging) e entre as perspectivas interna e externa de desempenho"*. (Kaplan e Norton, 1997, p.VIII)

6.2 OBJETIVOS DO *BALANCED SCORECARD*

A visão inicial de Kaplan e Norton para o *Balanced Scorecard* era de que ele se transformasse em uma ferramenta que auxiliasse as empresas a melhor utilizarem seus ativos intangíveis, fatores mais decisivos, na competição da era da informação, do que a capacidade de construir e gerenciar ativos físicos.

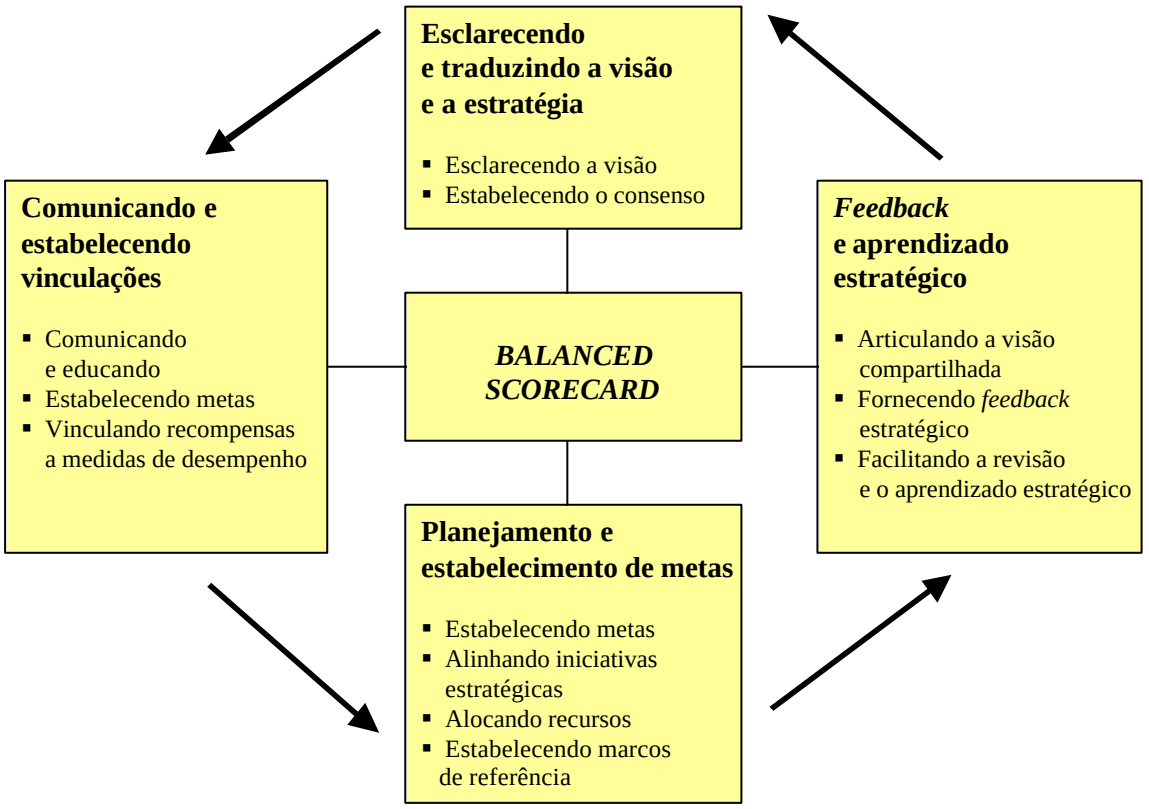
O modelo proposto complementava os indicadores financeiros tradicionais, pois incluía critérios que mensuravam o desempenho financeiro, e ao mesmo tempo incorporava três perspectivas que monitoravam o progresso no

* A primeira descrição amplamente publicada do *Balanced Scorecard* encontra-se no artigo escrito por Kaplan e Norton denominado "The Balanced Scorecard: measures that drive performance" ("Balanced Scorecard: indicadores que impulsionam o desempenho"), publicado na *Harvard Business Review* (jan./fev. 1992).

desenvolvimento das capacidades e na aquisição de ativos intangíveis necessários ao crescimento futuro.

Mais tarde, os autores acrescentaram aos objetivos iniciais do *Balanced Scorecard* um outro não menos importante do que os primeiros – atribuíram-lhe a função de ser um sistema de gestão da estratégia, para suprir outra deficiência muito séria nos sistemas gerenciais tradicionais: a incapacidade das empresas de conectar a estratégia de longo prazo às ações de curto prazo.

Assim, o *Balanced Scorecard* está sendo utilizado pelas empresas, não somente como um sistema de medidas táticas ou operacionais, mas também como um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia a longo prazo e para viabilizar processos gerenciais críticos. (Kaplan e Norton, 1997)



Fonte: KAPLAN e NORTON (1997, p.12).

Figura 10: O *Balanced Scorecard* como estrutura para ação estratégica

O *Balanced Scorecard*, visto como um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia a longo prazo, cria condições para as empresas introduzirem quatro novos processos gerenciais que, isoladamente e em conjunto, contribuem para a conexão dos objetivos estratégicos de longo prazo com as ações de curto prazo. Sob esse enfoque, viabiliza os seguintes processos gerenciais críticos (Figura 10):

- esclarecer e traduzir a visão e estratégia: traduzir a visão e a estratégia e a visão da empresa em objetivos estratégicos específicos para cada uma das quatro perspectivas que compõem o *Scorecard;*
- comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas: mostrar *"a todos os funcionários os objetivos críticos que devem ser alcançados para que a estratégia da empresa seja bem-sucedida";* (Kaplan e Norton, 1997, p.13)
- planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas: planejar e estabelecer as metas de longo prazo para cada perspectiva, em consonância com os objetivos do *Scorecard.* As metas, se alcançadas, transformarão a empresa. Após o planejamento e estabelecimento das metas de longo prazo, devem ser alinhadas as iniciativas estratégicas operacionais, como as de qualidade e tempo de resposta, que permitirão atingir os objetivos; e,
- melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico: criar os instrumentos para monitoramento da estratégia, permitindo ajustes em sua implementação e, se necessário, modificações na própria estratégia.

Esse último processo, para Kaplan e Norton (1997, p.19), completa o ciclo ilustrado na Figura 10 e *"alimenta o processo seguinte – visão e estratégia – onde os objetivos extraídos das diversas perspectivas são analisados, atualizados e substituídos de acordo com a visão mais atualizada dos resultados estratégicos e dos vetores de desempenho* necessários para os períodos futuros"*.

* Vetores de desempenho são as ações críticas de sucesso, dos processos ou atividades intermediárias, capazes de determinar, influenciar e impulsionar os resultados futuros de cada uma das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard.*

Por outro lado, os objetivos e medidas do *Balanced Scorecard,* derivados da visão e estratégia da empresa, focalizam o desempenho organizacional sob quatro perspectivas – finanças, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento –, que formam a estrutura do instrumento gerencial (Figura 11). (Kaplan e Norton, 1997, p.8)

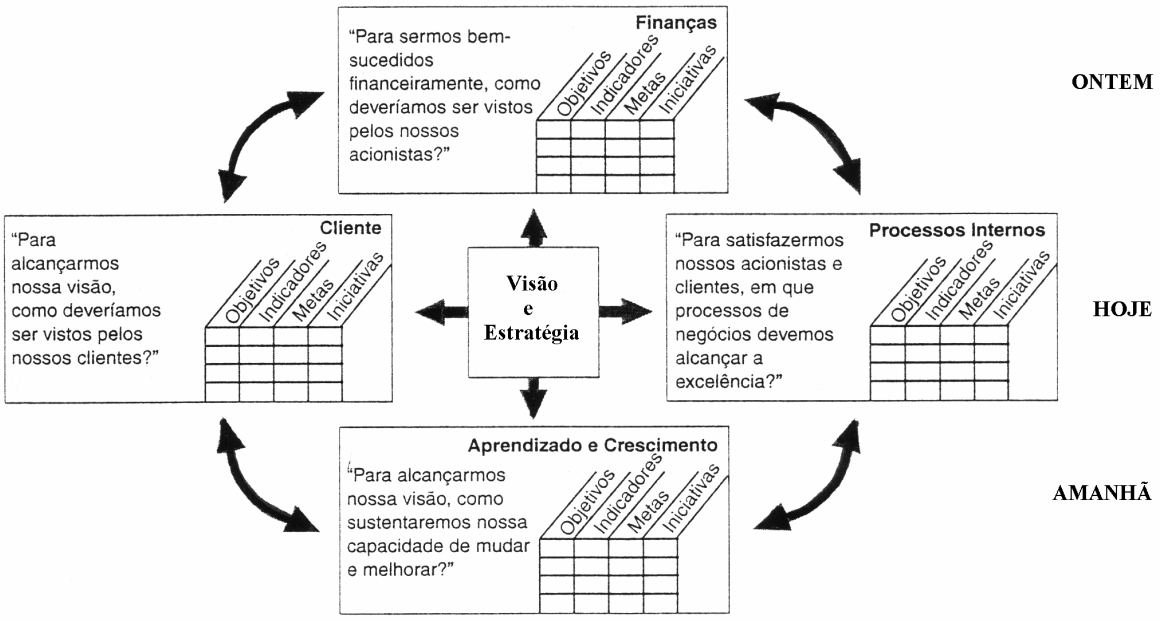


Figura 11: *Balanced Scorecard* (adaptado de Kaplan e Norton, 1997, p.10)

6.3 BENEFÍCIOS DO *BALANCED SCORECARD*

Segundo Kaplan e Norton (1997), as empresas que competem na era da informação defendem suas estratégias baseadas em fatores críticos de sucesso como o relacionamento com clientes, competências essenciais e capacidades organizacionais, todos aspectos bem atuais; no entanto, continuam medindo seu desempenho apenas com medidas financeiras.

O *Balanced Scorecard* preserva as medidas financeiras tradicionais como a síntese final do desempenho gerencial e organizacional, apesar de elas contarem a história dos acontecimentos passados, *"mas incorpora um*

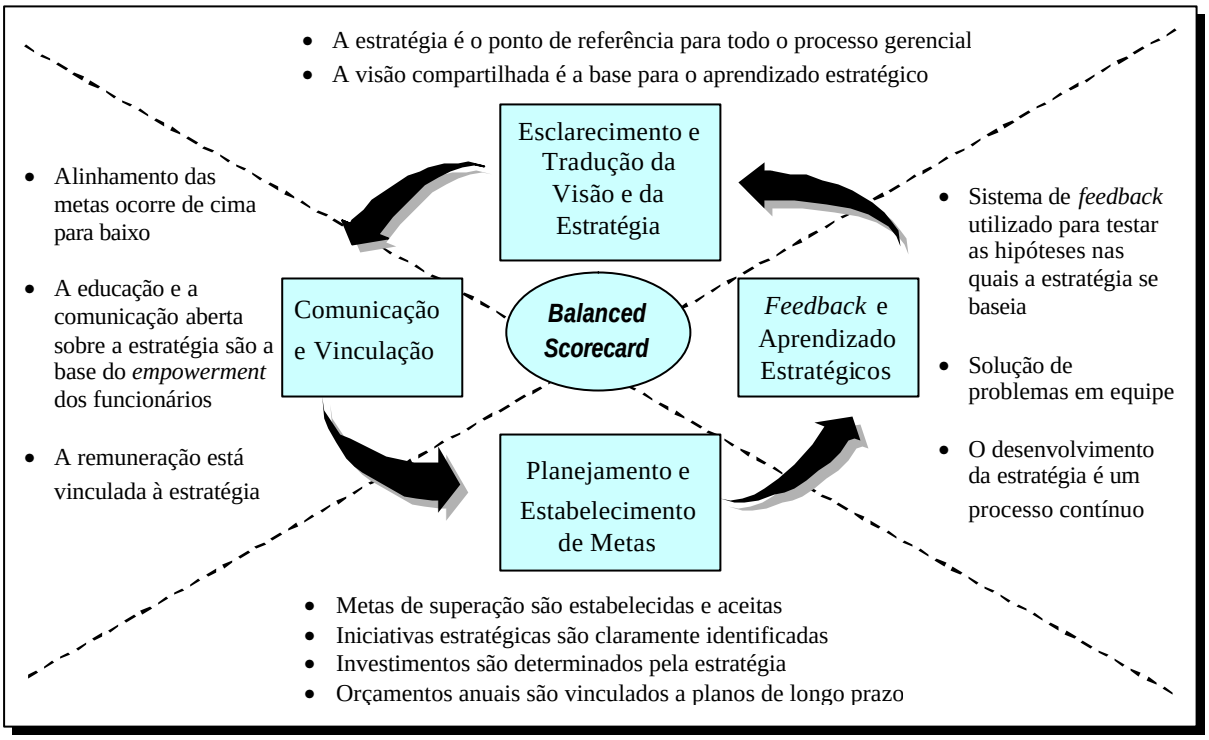
conjunto de medidas mais genérico e integrado que vincula o desempenho sob a ótica dos clientes, processos internos, funcionários e sistemas ao sucesso financeiro a longo prazo" (Kaplan e Norton, 1997, p.21).

Ainda segundo os mesmos autores, *"o Balanced Scorecard complementa as medidas financeiras do desempenho passado com medidas dos vetores que impulsionam o desempenho futuro"*. Da visão e estratégia da empresa, derivam os objetivos e medidas do *Scorecard.* Os objetivos e medidas focalizam o desempenho empresarial sob as quatro perspectivas, que formam a estrutura do *Balanced Scorecard.* (Kaplan e Norton, 1997, p.8*)*

Assim, uma visão explícita e estratégica está por trás do conjunto equilibrado formado pelas quatro perspectivas, para as quais devem ser formulados objetivos estratégicos, indicadores, metas específicas e iniciativas (planos de ação), em consonância com os processos capazes de assegurar a obtenção dos resultados desejados no futuro. (Kaplan e Norton, 1997)

Outro benefício da implementação do *Balanced Scorecard*, segundo Kaplan e Norton (1997), é que a empresa, ao implantá-lo, passa de um sistema de controle gerencial (construído em torno de uma moldura financeira de curto prazo e orientada para o controle) para um sistema de gestão estratégica (construído em torno de uma visão estratégica de longo prazo). Os autores descrevem o processo do *Balanced Scorecard* como um ciclo (Figura 12).

Olve et al. (2000), ao abordarem essa visão de Kaplan e Norton, afirmam que um processo contínuo centrado no *Balanced Scorecard,* que combina as quatro perspectivas, realça o que deveriam ser os focos dos esforços da empresa. A visão torna-se explícita e é compartilhada, sendo comunicada em termos de metas e incentivos. As metas e os incentivos são usados para focalizar o trabalho, alocar recursos e os objetivos estabelecidos. O aprendizado com o *follow-up* dos resultados leva a empresa a reexaminar sua visão estratégica.



Fonte: KAPLAN e NORTON (1997, p.205).

Figura 12: *Balanced Scorecard* – um sistema gerencial para a implementação estratégica

6.4 AS QUATRO PERSPECTIVAS DO *BALANCED SCORECARD*

O *Balanced Scorecard* traduz missão e estratégia em objetivos e medidas, organizadas segundo quatro perspectivas diferentes (Figura 11): financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. Assim, essas perspectivas *"equilibram os objetivos de curto e longo prazo, os resultados desejados e os vetores de desempenho desses resultados, as medidas objetivas concretas e as medidas subjetivas mais imprecisas".* (Kaplan e Norton, 1997, p.26)

6.4.1 **Perspectiva financeira**

Esse é o lado financeiro do *Balanced Scorecard.* Essa perspectiva mostra os resultados financeiros das escolhas estratégicas feitas nas outras perspectivas.

Aqui devem ser incluídas três dimensões fundamentais – lucro, crescimento e valor para o acionista. Para cada dimensão, podem ser atribuídos diferentes indicadores de desempenho, que mostram os resultados das escolhas estratégicas da empresa, ou seja, se a implementação e execução das estratégias está contribuindo, ou não, para a melhoria de seus resultados financeiros.

Kaplan e Norton (1997) sugerem, como exemplo, três temas financeiros estratégicos vinculados com a estratégia empresarial – aumento e mix da receita, redução de custos e melhoria da produtividade, e utilização dos ativos da empresa conforme sua estratégia de investimentos.

6.4.2 **Perspectiva do cliente**

Essa perspectiva viabiliza a identificação dos segmentos de clientes e mercados nos quais a empresa competirá e, ao mesmo tempo, descreve os modos como será criado valor para os clientes, como suas demandas serão satisfeitas e se estarão dispostos a pagar por sua satisfação.

Os processos internos e os esforços de desenvolvimento da empresa deveriam ser guiados por essa perspectiva.

As estratégias relacionadas com os clientes precisam levar em conta aspectos como o preço comparado com concorrentes, qualidade e funcionalidade do produto, tempo de entrega, imagem, relações com os clientes, ou seja, as estratégias priorizam os clientes, identificam os modos para competir e especificam as políticas e regras aplicáveis nessa perspectiva.

As medidas, que são uma conseqüência das escolhas estratégicas, devem fornecer uma visão inclusiva da perspectiva do cliente. *“Entre as*

medidas essenciais de resultado estão a satisfação do cliente, a retenção de clientes" (Kaplan e Norton, 1997, p.26), a participação de mercado, a lealdade do cliente, a rentabilidade por cliente e outras medidas relacionadas aos fatores críticos de sucesso, sob essa perspectiva. Um aspecto importante é antecipar mudanças nas preferências dos clientes e em seu comportamento. Isso pode ser feito através da pesquisa com os clientes.

6.4.3 **Perspectiva dos processos internos**

Nessa perspectiva, devem ser identificados os processos internos críticos nos quais a empresa deve alcançar a excelência e que são imprescindíveis, na criação de valor para o cliente e no cumprimento das exigências dos acionistas.

Olve et al. (2000) propõem a análise dos processos internos detalhadamente, através da Análise da Cadeia de Valor, conforme proposta por Porter, para identificar e eliminar todas as atividades que não criam valor para o cliente. Também devem ser monitorados os recursos e capacidades que a empresa precisa atualizar para manter a competitividade.

As medidas dos processos internos estão voltadas para aqueles processos *"que terão maior impacto na satisfação do cliente e na consecução dos objetivos financeiros da empresa".* (Kaplan e Norton, 1997, p.27)

6.4.4 **Perspectiva do aprendizado e crescimento**

Essa perspectiva permite à empresa identificar a infra-estrutura necessária para assegurar sua capacidade de crescimento, melhora e renovação, a longo prazo, sendo esta última uma condição prévia para sobrevivência. Aqui a organização deve considerar, não somente o que precisa fazer, para manter e desenvolver a experiência adquirida para entender e satisfazer as necessidades dos clientes, mas também como pode sustentar a eficiência e a produtividade dos processos necessários para continuar criando valor para os clientes.

O aprendizado e o crescimento organizacional provêm de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais, componentes valiosos do Capital Intelectual da empresa.

Indicadores focados na satisfação, retenção, treinamento e habilidades dos funcionários, a disponibilidade dos sistemas para os funcionários e os índices de melhoria dos processos críticos propiciam um monitoramento da evolução e ajustes dos fatores que garantirão o futuro da empresa.

Algumas empresas como as suecas Skandia e ABB consideraram necessário acrescentar a perspectiva de recursos humanos às quatro propostas por Kaplan e Norton. (Olve et al., 2000)

Para os criadores do *Balanced Scorecard*, isso é possível, pois as quatro perspectivas devem ser consideradas como um modelo ajustável às circunstâncias do setor de atuação e da estratégia da empresa. Reconhecem que existe a preocupação com a não-inclusão explícita dos interesses dos funcionários, fornecedores e a comunidade. Em resposta a essa preocupação, afirmam que *"a perspectiva do funcionário compõe praticamente todos os Scorecards dentro da perspectiva de aprendizado e crescimento"* e que os fatores relacionados com *"os fornecedores deverão ser incorporados à perspectiva dos processos internos".* (Kaplan e Norton, 1997, p.35)

Nesse sentido, Olve et al.(2000) afirmam que, efetivamente, existe a preocupação com pessoas, ambientes e novas formas de organização empresarial, como as empresas em rede. No entanto, consideram que, no processo de construção do *Balanced Scorecard*, deve-se procurar preservar a solidez do modelo de Kaplan e Norton, cujo propósito principal é focalizar em um número limitado de assuntos estratégicos, considerados como fatores críticos de sucesso.

Assim, outras perspectivas podem ser incorporadas ao *Balanced Scorecard,* desde que vitais para o sucesso da estratégia da empresa e que estejam totalmente integradas à cadeia de relações causais que definem e retratam a história da estratégia empresarial. (Kaplan e Norton, 1997)

6.5 RELAÇÕES DE CAUSA E EFEITO E OS VETORES DE DESEMPENHO

Kaplan e Norton (1997, p.30), quando apresentam os aspectos que permeiam a combinação de medidas financeiras e não-financeiras, declaram que o *"Scorecard precisa conter um conjunto complexo de relações de causa e efeito entre as variáveis críticas..."* Sendo também a *"estratégia um conjunto de hipóteses sobre causa e efeitos" o sistema de medição deve "tornar explícitas as relações (hipóteses) entre os objetivos (e as medidas) nas várias perspectivas, para que elas possam ser gerenciadas e validadas"*. Se a empresa quer ser lucrativa, seus clientes devem ser leais; a fim de eles serem leais, a empresa precisa prover bons produtos e serviços; para prover bons produtos e serviços, precisa ter processos apropriados e em bom funcionamento, e para ter processos apropriados, deve desenvolver as capacidades de seus empregados.

> *"Portanto, um Balanced Scorecard bem elaborado deverá contar a história da estratégia da unidade de negócios, identificando e tornando explícita a seqüência de hipóteses sobre as relações de causa e efeito entre as medidas de resultado e os vetores de desempenho desses resultados. Toda medida selecionada para um Balanced Scorecard deve ser um elemento integrante da cadeia de relações de causa e efeito que comunica o significado da estratégia da unidade de negócios à organização."* (Kaplan e Norton, 1997, p.32)

Depreende-se, da citação anterior, que as medidas e indicadores podem mostrar o que é alcançado (resultados) ou o que afeta os resultados (vetores de desempenho).

Essa combinação de medidas de resultado com os vetores de desempenho exerce um papel importante no processo do *Balanced Scorecard.* Os vetores de desempenho indicam os fatores que determinarão ou influenciarão os resultados futuros e, ao mesmo tempo, informam a maneira como os resultados serão alcançados.

Olve et al. (2000), quando abordam esse assunto, afirmam que é difícil estabelecer uma diferença entre medidas de resultado e vetores de desempenho; eles estão relacionados em uma cadeia de meios e fins. Citam, como exemplo, que tempo de entrega é tido como resultado pelas pessoas encarregadas

da logística; mas, para propósitos de relações com os clientes, pode ser considerado como um dos vários vetores de desempenho que podem melhorar a lealdade dos clientes.

6.6 APLICAÇÃO DO BALANCED SCORECARD

Na literatura são encontradas duas metodologias que tratam da aplicação e extensão das atividades e organizações a serem abrangidas, em um *Balanced Scorecard*: a abordagem de Kaplan e Norton, na obra *A estratégia em ação* (1997), e a desenvolvida por Olve et al., no livro *Performance drivers* (2000).

Kaplan e Norton (1997) entendem que o *Balanced Scorecard* é naturalmente aplicado em unidades estratégicas de negócios, como as presentes no nível III da estrutura típica de uma empresa multinacional ilustrada na Figura 13.

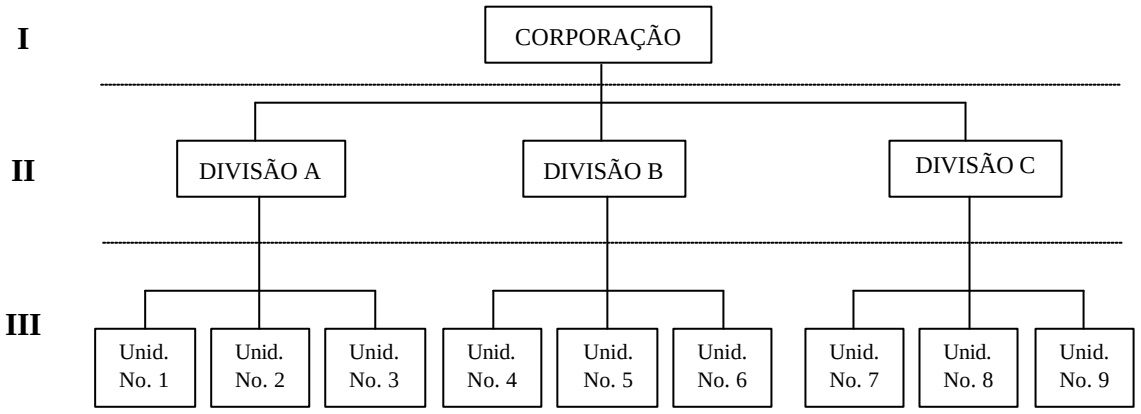


Figura 13: Organograma típico de uma empresa multinacional (adaptado de Kaplan e Norton, 1997, p.315)

Para Kaplan e Norton (1997), a unidade estratégica de negócios ideal para o *Balanced Scorecard* deve possuir uma cadeia de valores completa: inovação, operações, marketing, distribuição, vendas e serviços. Essa unidade deve ter seus próprios produtos e clientes, canais de marketing e distribuição, e instalações de produção. Deve ser uma unidade de negócios onde seja fácil criar

medidas agregadas de desempenho financeiro, sem as complicações associadas a alocações de custos e preços de transferência. A questão relevante é se a unidade organizacional possui uma estratégia para realizar sua missão; assim sendo, ela é válida para um *Balanced Scorecard.*

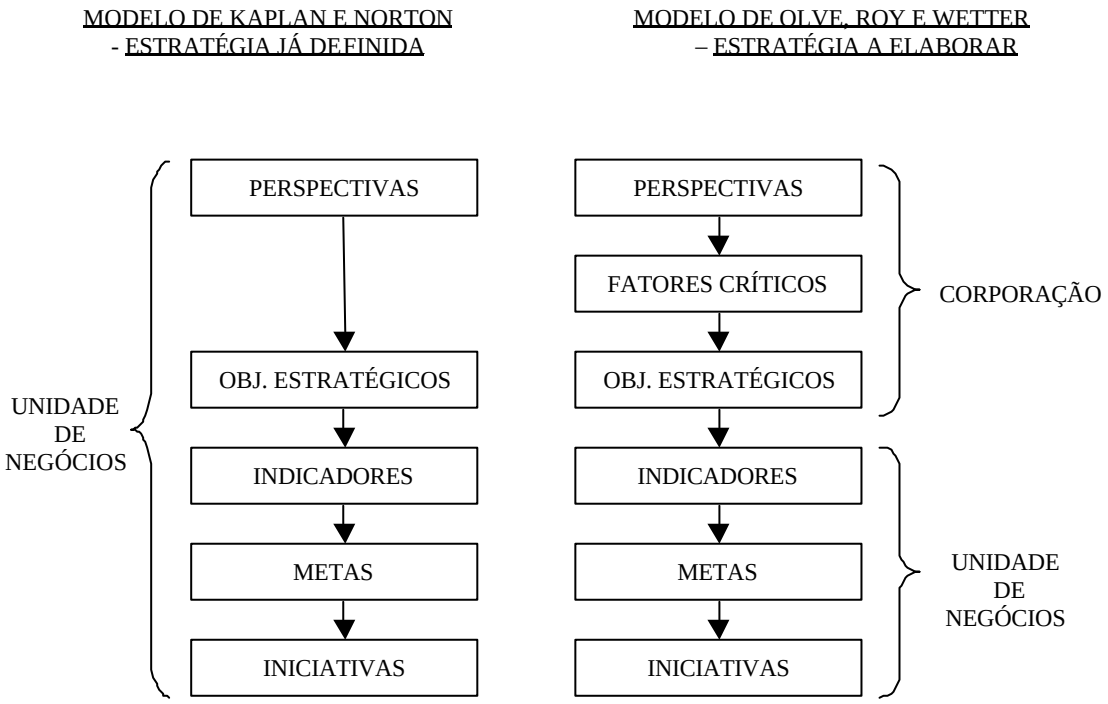
Já a metodologia apresentada por Olve et al., na obra *Performance drivers* (2000), recomenda que a decisão sobre a implantação de um *Scorecard* deve levar em conta o tamanho da empresa. Se a empresa é pequena, sugere que é provavelmente melhor criar um *Scorecard* para toda a organização; se é uma empresa maior ou um grupo de empresas, considera que é mais satisfatório iniciar-se com um ou dois projetos-piloto. No caso de um grupo de empresas, o fator decisivo a considerar é a combinação da vontade em participar e a conveniência para o projeto, de forma que a corporação possa utilizar a experiência adquirida em trabalhos seguintes.

Os autores sugerem, em qualquer situação, a construção de um *Scorecard* "superior", que pode ser corporativo ou divisional, onde são estabelecidas as perspectivas e são descritos apenas os objetivos estratégicos, indicadores e fatores críticos de sucesso. As metas e iniciativas são desenvolvidas nas unidades de menor nível, que estipulam suas metas e planos de ação, até se atingirem os *Scorecards* individuais. Quanto à diversidade organizacional, dizem que, quando há pouca relação entre as unidades, do ponto de vista de seus mercados, devem ser estabelecidos *Scorecards* separados*.* Para eles, é irrelevante a existência ou não de uma estratégia empresarial já definida. O *Scorecard* deve ser usado como uma ferramenta sistêmica, adaptada às particularidades da empresa, para discutir, obter consenso e comunicar a visão e a estratégia através da organização.

A metodologia proposta por Olve et al.(2000), em relação à de Kaplan e Norton (1997), apresenta três aspectos essenciais diferentes, sumarizados no Quadro 3 e evidenciados nas Figuras 14, 15 e 16.

Quadro 3: Comparativo entre as metodologias de Olve et al. (2000) e Kaplan e Norton (1997) para aplicação do *Balanced Scorecard*

ASPECTOS	METODOLOGIAS	
	Olve et al. (2000)	Kaplan e Norton (1997)
Presença da estratégia	Permite a discussão da estratégia formalmente dentro do processo.	O *Balanced Scorecard* é "basicamente um mecanismo de implementação da estratégia, não para a sua formulação".
Fatores críticos de sucesso	São parte da estrutura do *Balanced Scorecard.*	São os *links* entre os indicadores e a diferenciação estratégica.
Estrutura organizacional	Propõe um *Scorecard* superior, divisional ou corporativo.	Voltada à elaboração de um *Scorecard* para uma unidade estratégica de negócios.

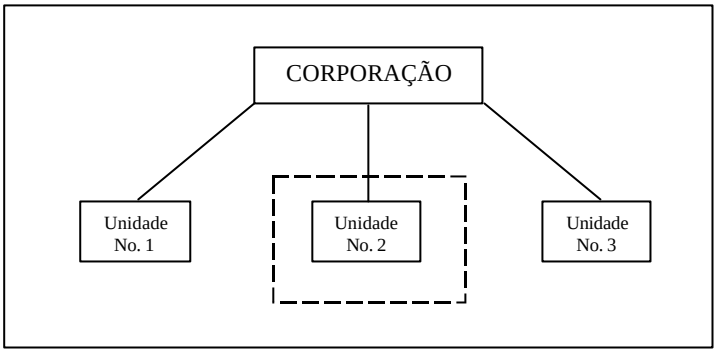


Fonte: WALTER et al. (2000).

Figura 14: Seqüência de elaboração nos modelos analisados

6.7 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

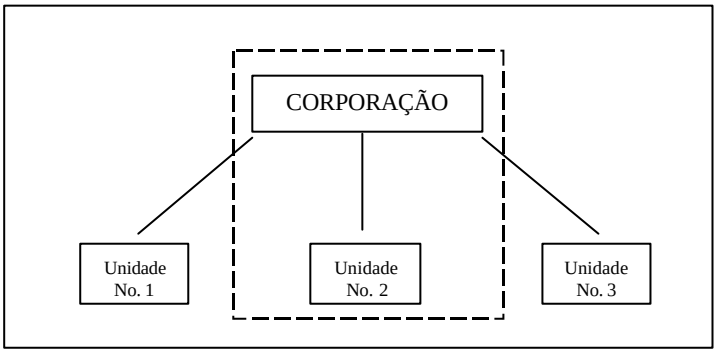
A Figura 15 evidencia o ambiente de aplicação proposto na metodologia de Kaplan e Norton (1997), voltada à elaboração de um *Balanced Scorecard* para uma unidade de negócios.



Fonte: WALTER et al. (2000).

Figura 15: Ambiente de aplicação do modelo de Kaplan e Norton (1997)

A metodologia proposta por Olve et al. possibilita a elaboração de um *Balanced Scorecard* “superior”, que pode ser divisional ou corporativo, conforme demonstrado na Figura 16.



Fonte: WALTER et al. (2000).

Figura 16: Ambiente de aplicação da metodologia de Olve et al. (2000)

Em ambas metodologias, nota-se a ausência de procedimentos para o desdobramento dos *Scorecards* em níveis departamentais ou individuais; é mencionada a que deve ser uma tradução do *Scorecard* “superior”, de forma que cada setor ou funcionário contribua com sua parte, para a empresa alcançar a visão planejada.

Os autores das duas metodologias ressaltam, através de afirmações ou estudos de casos, que suas propostas são referenciais de

elaboração, cabendo a cada firma adaptar, em cada modelo, suas necessidades essenciais.

Quanto à proposta de formulação do *Balanced Scorecard* corporativo, a metodologia de Olve et al. (2000) é limitada à aplicação em corporações cujas unidades atuam em mercados semelhantes, devido ao problema da escolha de indicadores e objetivos, para empresas que atuam em mercados distintos.

Em relação à presença da formulação da estratégia no processo de elaboração do *Balanced Scorecard,* Olve et al. (2000) escrevem que a empresa pode recorrer ao auxílio de alguns modelos, no desenvolvimento da sua visão e estratégia. Sugerem a matriz SWOT (*strengths/weaknesses,opportunities/threats*), de Andrews (1980); o modelo das cinco forças competitivas que determinam a lucratividade das empresas, de Porter (1986); o modelo para análise de recursos, de Grant (1993); e a abordagem de Hamel e Prahalad (1995), que sugere que a empresa construa sua força competitiva com base em suas competências essenciais (recursos e capacidades).

6.8 PROCESSO DE CONSTRUÇÃO DO *BALANCED SCORECARD*

Nos tópicos 6.6 e 6.7, se discutiu a aplicabilidade do *Balanced Scorecard*, quanto aos aspectos de sua abrangência e do ambiente organizacional de aplicação, segundo as metodologias propostas por Kaplan e Norton (1997) e Olve et al. (2000).

Agora, são apresentados uma visão compreensiva do processo e os vetores do sucesso da implantação do sistema, bem como as etapas de construção do *Balanced Scorecard,* seguidas das recomendações pertinentes, segundo as obras *A estratégia em ação* e *Performance drivers*, dos investigadores antes citados, respectivamente.

6.8.1 **Uma visão compreensiva do processo do *Balanced Scorecard***

No artigo “Colocando em funcionamento o *Balanced Scorecard*” (*Harvard Business Review*, set./out. 1993), no Brasil editado em 2000 (em *Medindo o desempenho empresarial*), Kaplan e Norton forneceram uma “visão compreensiva do processo” de desenvolvimento do *Balanced Scorecard* (Figura 17).

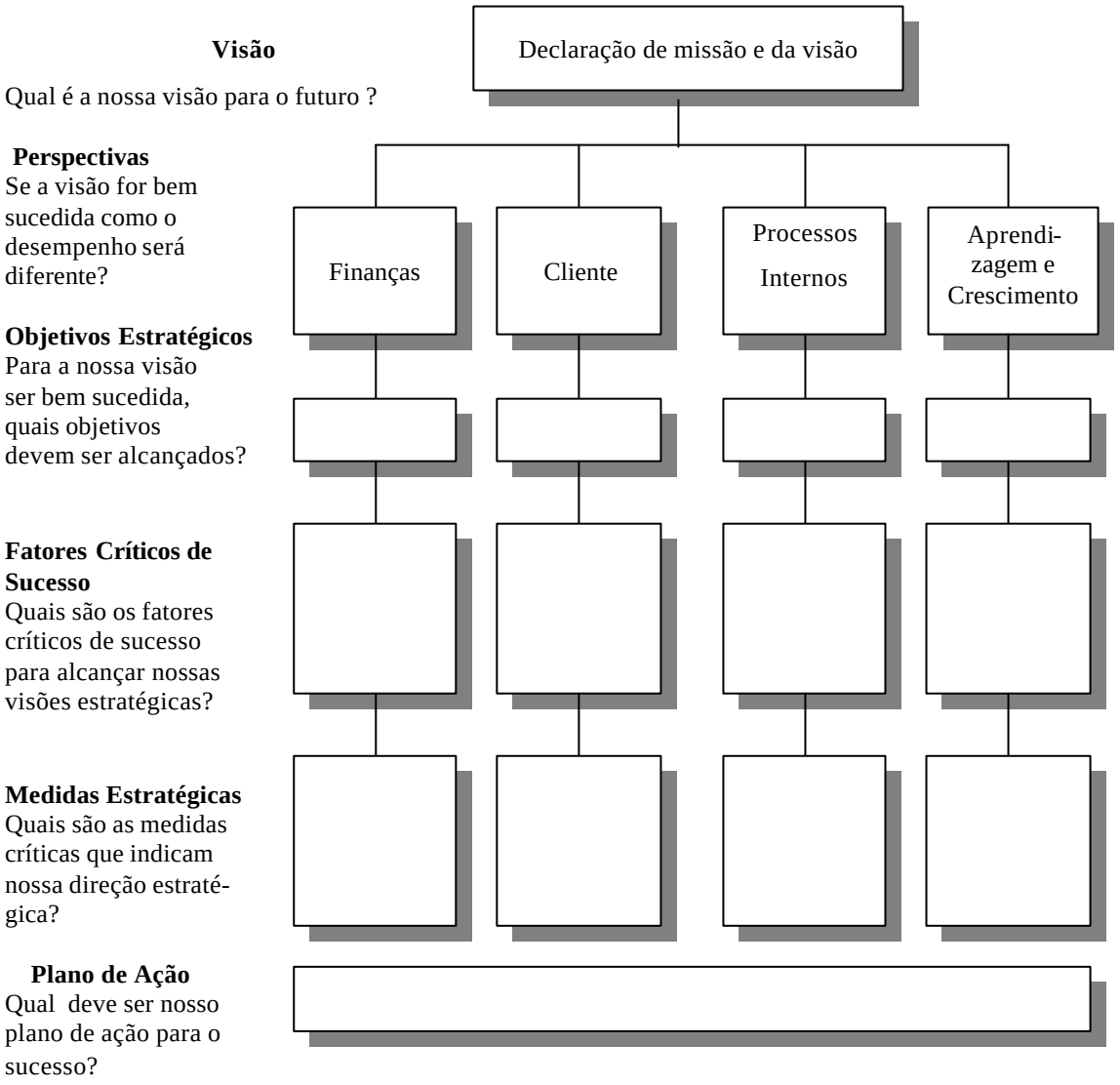


Figura 17: Uma visão compreensiva do processo de desenvolvimento do *Balanced Scorecard* (adaptado de Kaplan e Norton, 2000, p.166; Olve et al., 2000, p.42)

Segundo os autores, esse instrumento auxilia o estabelecimento dos aspectos que compõem o *Balanced Scorecard*:

- **Visão:** na porção superior do modelo, está a visão da empresa, onde são descritas a missão da empresa e sua posição futura desejada (visão). O propósito da missão e da visão é guiar, controlar e, ao mesmo tempo, através de suas divulgações a toda a empresa, estabelecer um desafio de superação.
- **Perspectivas:** a visão geral da empresa é decomposta em várias perspectivas, sendo aquelas quatro, clássicas, de Kaplan e Norton, as mais utilizadas: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento.
- **Objetivos estratégicos:** a visão é expressa em vários objetivos estratégicos mais específicos, que servem para a empresa cumprir sua missão e alcançar a posição futura desejada. Os objetivos estratégicos articulam os componentes da estratégia.
- **Fatores críticos de sucesso:** nesse nível, são descritos os fatores considerados os mais importantes para a empresa realizar sua missão e tornar sua visão uma realidade. É a definição do que é crítico para o sucesso da estratégia.
- **Medidas estratégicas:** essa parte do *Scorecard* descreve as metas estratégicas desenvolvidas – em termos de nível de desempenho – ou a taxa de melhoria desejada e suas respectivas medidas (e/ou indicadores). As medidas indicam como o sucesso de se alcançar a estratégia será medido e acompanhado, e como isso possibilitará, à administração da empresa, monitorar os esforços sistemáticos praticados na superação dos fatores considerados críticos, para a realização das metas estratégicas.
- **Plano de ação:** para completar o *Scorecard,* deve haver uma seção que descreva as ações (iniciativas) específicas e passos que serão exigidos no futuro, para os processos e atividades serem bem-sucedidas, na consecução dos objetivos estratégicos. As iniciativas ajudam a reduzir o diferencial entre os desempenhos atual e desejado, e são, em geral, projetos custeados pela empresa e que tratam de algum *gap* de desempenho ou desafio de negócio.

6.8.2 **Vetores do sucesso da implantação de um *Balanced Scorecard***

Fatores como o tipo e maturidade da indústria, o tamanho, a estrutura e a cultura organizacional, os sistemas de controle gerenciais existentes, entre outros, são importantes elementos definidores da estrutura do *Scorecard* e suas etapas do processo de construção. Mesmo considerando-se esses fatores, existem certos aspectos que devem ser focalizados, preliminarmente, ao início do processo, e que são os vetores determinantes para o sucesso da implantação do *Balanced Scorecard*.

Sem considerá-los um padrão, em razão dos fatores preliminarmente citados neste tópico, Kaplan e Norton (1997) e Olve et al. (2000) enunciam esses aspectos, em suas obras, respectivamente *A estratégia em ação* e *Performance drivers*:

- **Apoio e participação:** a alta administração, além de apoiar e participar ativamente do processo, deve prover os recursos necessários, inclusive disponibilizando tempo para o treinamento dos empregados; o apoio explícito da alta administração transmite o entusiasmo e permite a continuidade do projeto, mesmo frente a adversidades eventuais.
- **Prioridade:** a fim de demonstrar seriedade e confiança nos resultados esperados, é importante o cumprimento do cronograma de implantação; o propósito do projeto deve ser bem explicitado a todos os empregados pela administração, inclusive evidenciando sua relação com os projetos anteriores.
- **Composição do grupo de projeto:** o líder do projeto ou arquiteto deve ser um alto executivo, indicado pela alta administração; os demais membros da equipe, entre 3 e 15 pessoas, devem, na medida do possível, representar todas as áreas da organização, com o intuito de se conseguir uma visão abrangente desta.
- **Abrangência do projeto:** Kaplan e Norton (1997) recomendam a implantação em uma unidade de negócios, embora afirmem que a adoção em áreas menores também é possível, desde que a unidade possua as características próprias anteriormente citadas. Olve et al. (2000) consideram que o projeto inicial não

deve ser muito grande. De preferência, se deve iniciar por um projeto-piloto, para não ser muito superficial e não se estender por longo tempo.

- **A estratégia da empresa deve ser a base do *Scorecard*:** este é um fator importante. O projeto só deve ir adiante após a declaração da missão, visão e clarificação da estratégia da empresa, pois o modelo perde sua utilidade, sem isso.

- **Medidas e indicadores:** devem ser claros e consistentemente definidos ao longo de toda a organização, possibilitando a comparabilidade dos departamentos e subsidiárias.

- **Equilíbrio entre as relações de causa e efeito e as medidas:** é importante o monitoramento periódico de todas as medidas, inclusive as não-financeiras, para permitir uma análise de causa e efeito.

- **Metas:** devem ser estabelecidas metas realísticas e atingíveis para cada medida ou indicador; as metas devem ser consistentes com a visão e estratégia da empresa.

- **Relacionamento com sistemas de controle existentes:** sendo o *Balanced Scorecard* um método para controle estratégico de uma operação empresarial, é importante que seja alinhado com os sistemas de controle existentes, a fim de se evitar a continuidade de um predomínio das medidas financeiras; orçamentos, relatórios e sistemas de incentivos têm de ser adaptados e alinhados ao *Scorecard*.

- **Assegurando a viabilidade de indicadores e medidas:** diz respeito à utilização de bancos de dados já existentes e outras fontes de dados disponíveis, necessários para prover informações flexíveis, a baixo custo, para o *Scorecard.*

- **Tecnologia da informação e sistemas de apoio:** devem apoiar o *Scorecard* dando-lhe agilidade, no monitoramento da empresa.

- **Desenvolvimento de uma organização de aprendizagem:** o processo de implantação do *Balanced Scorecard* prevê a difusão das medidas e metas a toda a organização. Isso desenvolve uma consciência de participação, um processo

descentralizado de tomada de decisão e a responsabilidade por alcançar as metas formuladas.

Uma empresa, para continuar competitiva, precisa revisar, constantemente, sua estratégia. O alinhamento das medidas, metas e relações de causa e efeito permite o ajuste das iniciativas que não estão contribuindo para a consecução da estratégia. Desse modo, o *Balanced Scorecard*, para atingir seus objetivos, deve ser considerado, em uma empresa, um instrumento que tem vida.

6.8.3 **Etapas da construção do *Balanced Scorecard***

Aqui também os autores enfatizam, em suas obras, que as organizações, por possuírem características e situações peculiares, podem preferir seguir seu próprio caminho, no processo de elaboração do *Scorecard*. Assim, os passos a seguir apresentados servem para delinear um plano típico e sistemático, que, segundo os autores, já foi utilizado em dezenas de organizações.

6.8.3.1 *O processo de Kaplan e Norton (1997)*

A construção do *Balanced Scorecard*, para esses autores, pode ser executada em dez passos, apresentados de forma resumida no Quadro 4 (mais à frente) e distribuídos em quatro grandes etapas:

1. definição da arquitetura de indicadores;
2. consenso em função dos objetivos estratégicos;
3. escolha e elaboração dos indicadores; e,
4. elaboração do plano de implementação.

1. DEFINIÇÃO DA ARQUITETURA DE INDICADORES

- **Selecionar a unidade organizacional adequada:** o responsável pela construção deve, ouvindo a alta administração, definir a unidade estratégica de negócios à qual se aplicará o *Scorecard.* Conforme visto anteriormente, é preferível uma em que haja uma cadeia de valores completa e que possua seus próprios produtos e clientes, canais de marketing e distribuição, e instalações de produção.
- **Identificar as relações entre a unidade de negócios e a corporação:** nessa etapa, são realizadas entrevistas com os principais executivos nos níveis divisional e corporativo, com o propósito de serem conhecidos os objetivos financeiros estabelecidos para a unidade, seus temas corporativos e seu relacionamento com outras unidades, além da estrutura divisional e corporativa.

2. CONSENSO EM FUNÇÃO DOS OBJETIVOS ESTRATÉGICOS

- **Realizar a primeira série de entrevistas:** nessa etapa, devem ser preparados o material básico do *Balanced Scorecard* e os documentos internos sobre a visão, a missão e a estratégia da empresa e da unidade; que têm de ser fornecidos aos altos executivos da unidade de negócios. O responsável pelo processo deve buscar, também, informações sobre o setor de atuação e o ambiente competitivo da unidade, e conhecer, através de entrevistas com os altos executivos, os objetivos estratégicos e idéias preliminares da empresa para os indicadores do *Balanced Scorecard.*
- **Sessão de síntese:** nesse passo devem ser analisadas as respostas obtidas nas entrevistas, destacadas as questões importantes, e preparada uma relação preliminar de objetivos e indicadores, classificadas de acordo com as quatro perspectivas.
- **Workshop executivo – primeira etapa:** nesse passo se inicia o processo de geração de consenso em relação ao *Scorecard.* O grupo de projeto, dividido em quatro subgrupos, cada um responsável por uma das perspectivas, deve discutir

cada objetivo proposto e selecionar os três ou quatro mais importantes para a perspectiva; devem ser estabelecidos indicadores potenciais para cada objetivo selecionado.

3. ESCOLHA E ELABORAÇÃO DOS INDICADORES

- **Reuniões dos subgrupos:** os subgrupos devem se reunir tantas vezes quanto necessário, para refinar a descrição de cada objetivo estratégico por perspectiva; identificar no máximo dois indicadores para cada objetivo; e descrever como eles podem ser quantificados e apresentados.
- **Workshop executivo – segunda etapa:** no segundo workshop, que congrega a equipe da alta administração, seus subordinados diretos e um maior número de gerentes de nível médio, devem ser debatidos a visão, a estratégia, os objetivos e os indicadores experimentais.

4. ELABORAÇÃO DO PLANO DE IMPLEMENTAÇÃO

- **Desenvolver o plano de implementação:** uma nova equipe, em geral composta pelos líderes de cada subgrupo, formaliza as metas de superação e desenvolve um plano de implementação para o *Scorecard.*
- **Workshop executivo – terceira etapa:** terceira reunião da equipe executiva, para chegar à decisão final sobre a visão, os objetivos e os indicadores desenvolvidos nos outros dois *workshops.* Serve para validação das metas de superação e desenvolvimento de um plano de implementação para o *Scorecard.*
- **Finalizar o plano de implementação:** nesse último passo, deve ser feita a integração do *Balanced Scorecard* ao sistema gerencial da empresa, a fim de que ele crie valor. Kaplan e Norton recomendam que o *Scorecard* seja colocado em funcionamento em até sessenta dias, com as *"melhores informações disponíveis"*, através de um plano de implementação progressiva. (Kaplan e

Norton, 1997, p.322) Com o tempo, os sistemas de informações gerenciais serão ajustados ao processo.

O projeto típico de introdução do *Balanced Scorecard* pode durar dezesseis semanas, pois nem todas as pessoas envolvidas estão disponíveis o tempo todo, podendo este prazo ser reduzido, se todos os membros da equipe estão totalmente disponíveis para o projeto. (Kaplan e Norton, 1997)

6.8.3.2 *O Processo de Olve et al. (2000)*

- **Definir a empresa ou unidade, descrever seu desenvolvimento e a missão da corporação:** os autores recomendam que, nessa etapa inicial, sejam desenvolvidas as bases para o estabelecimento de um consenso sobre as características e necessidades da empresa, bem como que sejam definidas, claramente, a missão e a situação atual da corporação. Esse processo deve ser realizado através de entrevistas individuais com o maior número possível de pessoas, principalmente com a alta gerência e as mais influentes lideranças da empresa.
- **Estabelecer e confirmar a visão da empresa:** considerando que o *Balanced Scorecard* é apoiado em uma visão compreensiva compartilhada, é importante verificar, a tempo, se essa visão existe na realidade. Assim, em um seminário com todos os envolvidos no processo, deve-se procurar estabelecer uma base comum para essa visão conjunta. Nesse seminário, devem ser discutidos temas como o ambiente de atuação, expectativas dos acionistas, finanças, competências essenciais e desenvolvimento tecnológico, buscando-se interpretar como os fatores externos e internos estão relacionados ao sucesso da empresa.
- **Estabelecer as perspectivas:** essa atividade deve ser desenvolvida em um seminário com a presença da alta administração e dos integrantes do grupo de projeto; preferivelmente, deve ser dirigida por um facilitador com experiência em *Balanced Scorecard.*

Às quatro perspectivas propostas por Kaplan e Norton (1997) – financeira, clientes, processos internos e de aprendizagem e crescimento –, outras podem ser adicionadas, como humana e de meio ambiente, dependendo de sua relevância e de outros fatores importantes para o sucesso estratégico. A escolha de perspectivas deve ser governada pela lógica empresarial, com uma clara inter-relação entre as mesmas.

- **Desenvolver a visão de acordo com cada perspectiva e formular objetivos estratégicos globais:** essa etapa é realizada em um seminário com os mesmos participantes da etapa dois.

  O *Balanced Scorecard*, por se tratar de uma ferramenta para formulação e implementação da estratégia da empresa, deve ser visto como um instrumento para traduzir uma visão abstrata e a estratégia em medidas e metas específicas. Logo, o propósito dessa etapa é traduzir a visão em condições tangíveis para as perspectivas estabelecidas e, assim, alcançar o equilíbrio geral que é característico do *Scorecard.*

  Na conclusão dessa fase, o grupo tem um demonstrativo para cada perspectiva, indicando as principais estratégias, em ordem de prioridade para alcançar a visão desejada.

- **Identificar os fatores críticos de sucesso:** em continuidade ao seminário iniciado na etapa quatro, deve ser definido, a partir das descrições e estratégias estabelecidas na etapa anterior, o que é requerido para a visão ser bem-sucedida e quais fatores terão os maiores efeitos nos resultados; a lista desses fatores servirá de base para o desenvolvimento dos indicadores-chave.

- **Desenvolver os indicadores, identificar causas e efeitos e estabelecer o equilíbrio:** se possível, essa tarefa deve ser executada no mesmo seminário iniciado na etapa quatro, com os mesmos integrantes.

  O grande desafio é alcançar um equilíbrio entre os diferentes indicadores nas perspectivas selecionadas, de forma que as melhorias, a curto prazo, não conflitem com as metas de longo prazo.

- **Estabelecer o Scorecard "superior":** depois de completadas as tarefas anteriores, deve-se estabelecer o *Scorecard* "superior" e submetê-lo para aprovação da alta administração e pelo grupo de projeto, preferencialmente com a presença de alguém com experiência em projetos de *Balanced Scorecard.*

- **Desdobramento do *Scorecard* "superior" e indicadores por unidade organizacional:** o *Scorecard* e seus indicadores*,* dependendo do tamanho da empresa e da organização, precisam ser desdobrados e aplicados nas unidades organizacionais de níveis inferiores. O sistema deve ser esclarecido aos empregados de uma maneira suficientemente tangível e compreensível, e que contemple as diretrizes das fases subseqüentes do trabalho, bem como o que se espera de cada indivíduo.

- **Formular metas:** uma empresa necessita de metas de curto e de longo prazos, a fim de se monitorar sua evolução e tomar ações corretivas no momento certo. Assim, devem ser estabelecidas metas e responsabilidades para cada indicador definido.

- **Desenvolvimento de um plano de ação:** o plano de ação deve incluir as pessoas responsáveis, uma agenda para ínterim e documentação final, bem como uma lista de prioridades e um cronograma. Essa lista, em combinação com os indicadores desenvolvidos, é um dos documentos principais para controle da alta administração.

- **Implementar o *Balanced Scorecard*:** para manter o interesse pelo *Balanced Scorecard* e torná-lo uma ferramenta dinâmica de gestão, é necessário que seja usado ao longo da empresa, em seus aspectos diários de gerenciamento, e que o instrumento seja continuado sob bases sólidas. Para esse propósito, são necessárias soluções em tecnologia de informação, a fim de facilitar a documentação e a coleta de dados.

6.8.3.3 *Resumo das metodologias propostas por Kaplan e Norton (1997) e Olve et al. (2000)*

Os Quadros 4 e 5 apresentam um resumo das atividades necessárias para a construção do *Balanced Scorecard*, segundo as metodologias propostas por Kaplan e Norton (1997) e por Olve et al. (2000).

Quadro 4: Atividades propostas por Kaplan e Norton (1997) para construção do *Balanced Scorecard* (adaptado de Kaplan e Norton, 1997; Walter et al., 2000)

ETAPA	PASSO	ATIVIDADE	FORMA	QUEM	TEMPO (semanas)
Definição da arquitetura de indicadores	1	Selecionar a unidade organizacional	Entrevista	F, EP	3
	2	Identificar as relações entre a unidade de negócios e a corporação	Seminário	F, AA	
O consenso em função dos objetivos estratégicos	3	Realizar a primeira série de entrevistas	Seminário	F, AA	3
	4	Sessão de síntese	Subgrupos	F	
	5	Workshop executivo – primeira etapa	Seminário	F, AA	
Escolha e elaboração dos indicadores	6	Reuniões dos subgrupos	Reuniões	F, AA, NGI	6,5
	7	Workshop executivo – segunda etapa	Seminário	F, AA	
Elaboração do plano de implementação	8	Desenvolver o plano de implementação	Reuniões	EG	3,5
	9	Workshop executivo – terceira etapa	Seminário	F, AA	
	10	Finalizar o plano de implementação		AA	

Legenda:
AA = alta administração (executivos)
EG = equipe gerencial, composta pelos líderes dos subgrupos
EP = executivo principal
NGI = outros gerentes e supervisores
F = facilitador

Quadro 5: Atividades propostas por Olve et al. (2000) para construção do *Balanced Scorecard* (adaptado de Olve et al., 2000; Walter et al., 2000)

PASSO	ATIVIDADE	FORMA	QUEM	TEMPO
1	Definir a empresa ou unidade, prever seu desenvolvimento e missão	Entrevistas	AA	1 a 2 meses
2	Estabelecer e confirmar a visão	Seminário	AA, LO	3 dias
3	Estabelecer as perspectivas	Seminário	AA, GP, F	1 a 2 dias
4	Desenvolver a visão e formular objetivos estratégicos	Seminário	AA, GP, LO	2 a 3 dias
5	Identificar os fatores críticos de sucesso			
6	Desenvolver indicadores e identificar causas e efeitos			
7	Estabelecer o *Scorecard* "superior"	Reuniões	AA, GP, F	1 a 2 dias
8	Desdobramento do *Scorecard* e indicadores	Seminário	AA, GP	2 meses ou mais
9	Formular metas	Reuniões	AA, GP	Não estimado
10	Desenvolver um plano de ação	Reuniões	GP	Não estimado
11	Implementar o *Balanced Scorecard*			Não estimado

Legenda:
AA = alta administração(executivos) – inclui executivo principal
F = facilitador
GP = grupo de projeto
LO = líderes de opinião

6.8.3.4 *Comparação entre os dois processos de construção do Balanced Scorecard*

A análise dos dois processos apresentados permite a constatação, como evidenciado anteriormente, de duas diferenças básicas entre os mesmos: a presença ou não da formulação da estratégia da empresa (missão e visão), na metodologia de elaboração, e a função dos fatores críticos de sucesso. Estes, para Olve et al. (2000), são parte da estrutura do *Balanced Scorecard*; para Kaplan e Norton, são os *links* entre os indicadores e a diferenciação estratégica.

Essas diferenças, combinadas com o ambiente organizacional para o qual o *Scorecard* é voltado, devem ser consideradas, ao se orientar uma aplicação apoiada em um desses processos. (Walter et al., 2000)

7
PLANO DE IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA INTEGRADO DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO

O propósito deste capítulo é apresentar uma proposta para implantação de um sistema integrado de mensuração de desempenho, visando atender um dos objetivos específicos citado no tópico 2.2.

A proposta foi desenvolvida na Fênix, uma indústria metalúrgica dedicada à fabricação de ferramentas manuais. O nome da empresa foi alterado para preservar sua confidencialidade, o que não prejudicou a qualidade do trabalho.

7.1 DESCRIÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS DA EMPRESA

A Fênix localiza-se na Grande Porto Alegre, tendo iniciado suas atividades em 1985, com o objetivo de fabricar e comercializar ferramentas manuais. Trata-se de uma empresa de pequeno porte, que emprega 130 pessoas e cuja receita líquida de vendas gira ao redor de R$ 6 milhões anuais.

Operou com marca própria até meados de 1996. A partir de então e durante três anos – até julho de 1999 –, vendia seus produtos a um único cliente, que os comercializava juntamente com produtos importados.

Em julho de 1999, retomou a forma inicial de comercialização de seus produtos, direcionados a dois tipos de clientes: (a) o de grandes superfícies, como as lojas de departamento e supermercados; e (b) o de clientes atacadistas e varejistas como as ferragens.

A empresa realiza suas vendas através de representantes comerciais, distribuídos em todos os estados brasileiros. Em seu mercado de atuação, operam outros nove fabricantes e muitos importadores; quatro empresas alcançam 67% do mercado, e o *market share* da empresa situa-se ao redor de 7%.

Poucas das indústrias nacionais do setor possuem um parque industrial similar, em tecnologia, aos detidos pelos componentes da indústria localizados em países em estágio mais avançado do que o Brasil, notadamente a Alemanha. Isso provoca, na indústria brasileira, uma improdutividade muito grande, custos altos de fabricação e, em decorrência, preços não-competitivos e reduzidas margens de lucratividade.

No geral, os preços da indústria são muito comprimidos em razão do grande número de ofertantes e pela ausência de diferenciação entre os produtos. Ressalte-se que aquelas empresas que possuem produtos exclusivos (não disponíveis nos concorrentes) praticam, nesses produtos, um preço que lhes assegura uma alta margem de lucros, atingindo o dobro ou mais do obtido em produtos que possuem concorrentes.

Um outro fator que afeta a rentabilidade da indústria são os supermercados e os grandes atacadistas, que exigem descontos adicionais e outros benefícios, em troca da aquisição de grandes volumes. As indústrias mais competitivas em produtividade e aquelas que se encontram com problemas financeiros reduzem seus preços ou praticam descontos agressivos, para proteger ou aumentar sua participação no mercado, ou para desovar estoques. Esses fatores, combinados, provocam uma redução significativa nas margens da indústria, e muitas empresas apresentam uma rentabilidade negativa ou insuficiente para remunerar o capital investido às mesmas taxas de oportunidade. A margem líquida média das empresas do setor, obtida em demonstrações contábeis, situou-se, em 1999, ao redor de 6%.

7.2 ESCOLHA DO MODELO E METODOLOGIA DE CONSTRUÇÃO DO SISTEMA INTEGRADO DE MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO

A comparação de uma metodologia ou de outro fator qualquer somente é possível, se existem informações disponíveis.

Apesar do vasto número de publicações voltadas ao tema *Scorecard,* poucas referências são encontradas, na literatura, quanto ao processo completo de elaboração desta e das outras propostas.

O modelo de Kaplan e Norton é citado em duas obras dos autores (1997 e 2001), em uma coletânea de artigos da *Harward Business Review* (2000) e na obra *Performance drivers* (2000), que se dedica, quase que exclusivamente, à proposta dos dois pesquisadores antes mencionados.

Essas obras, que apresentam as técnicas, ferramentas e métodos de implantação do *Balanced Scorecard,* conduzem à escolha desse instrumento como sendo o adequado para apoiar o controle gerencial e estratégico da empresa focada neste trabalho.

Assim, considera-se o modelo equilibrado de Kaplan e Norton, denominado *Balanced Scorecard,* uma contribuição interessante para auxiliar a empresa em um ambiente concorrencial rapidamente mutável. Além disso, essa ferramenta viabiliza aos administradores uma visão total da empresa, combinando medidas de resultados passados com vetores de desempenho de longo prazo; ao mesmo tempo, permite monitorar o desempenho dos fatores considerados críticos de sucesso.

Um outro aspecto importante, segundo Olve et al. (2000), é que, durante seu processo de implantação, devem ser discutidos e analisados todos os aspectos operacionais presentes e futuros da empresa; assim, torna-se necessário identificar as iniciativas imprescindíveis que a organização deve seguir, a fim de alcançar sua visão de longo prazo, um dos componentes da estratégia empresarial. O *Balanced Scorecard* funciona como um *link* do controle operacional, a curto prazo, com a visão de longo prazo e com a estratégia da empresa. Essa particularidade

torna-se muito útil no caso da empresa escolhida para o projeto, pois ela encontra-se em processo de mudança estratégica do negócio.

Por outro lado, quando a empresa é olhada a partir das quatro perspectivas vitais (Figura 11) – financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento – que formam a estrutura do *Balanced Scorecard,* pode focar em alguns indicadores-chave críticos, em áreas definidas como significantes. Sendo também o conceito baseado em três dimensões de tempo – ontem, hoje e amanhã –, ele força a empresa a controlar e monitorar operações do dia-a-dia e como elas afetam o desempenho futuro. O foco da empresa é ampliado e torna-se relevante para manter um controle contínuo dos indicadores-chave não-financeiros fundamentais. (Kaplan e Norton, 1997; Olve et al., 2000)

Devido a sua simplicidade e a sua estrutura compacta, exerce um papel importante, ao exigir a discussão das relações de causa e efeito entre fatores diferentes, e a articulação das hipóteses estratégicas que estão por trás do curso de ação; ao mesmo tempo, é adequado para comunicar a estratégia da empresa a todos os envolvidos.

A opção pelo *Balanced Scorecard*, em detrimento aos demais modelos apresentados neste trabalho, se deve ao conjunto de características evidenciadas pelo modelo de Kaplan e Norton, consideradas mais adequadas às particularidades apresentadas pela empresa focalizada no projeto de implementação.

Entende-se, assim, que a escolha do modelo *Balanced Scorecard* de Kaplan e Norton atende o objetivo geral deste trabalho: estabelecer um sistema de mensuração do desempenho empresarial... capaz de apoiar o controle gerencial da empresa.

Definido o modelo, resta a escolha da metodologia de implantação, que viabilizará o desenvolvimento de um plano de implementação e, ao mesmo tempo, atenderá um dos objetivos específicos desta dissertação.

Como foi visto anteriormente, na literatura pesquisada foram localizadas duas metodologias para construção do *Balanced Scorecard*: a de Kaplan

e Norton (1997), criadores do modelo, e a de Olve et al. (2000), seguidores e defensores das idéias daqueles dois investigadores.

A metodologia proposta por Kaplan e Norton (1997) aplica-se melhor a uma unidade de negócios e serve para traduzir uma estratégia empresarial já existente, em iniciativas operacionais; já a metodologia de Olve et al. (2000) propõe a elaboração de um *Scorecard* "superior", que pode ser divisional ou corporativo, e possibilita à empresa discutir sua estratégia, em termos de missão e visão futura, no próprio processo de construção da ferramenta gerencial.

Assim, tendo-se em vista que a missão e a visão da empresa focada carecem de uma maior clarificação e que ela é uma pequena empresa, que não possui unidades estratégicas de negócios, define-se a metodologia de Olve et al. (2000) como aquela que melhor se apresenta ao projeto a ser elaborado.

7.3 CONSTRUÇÃO DO PROJETO DO *BALANCED SCORECARD*

Antes de iniciar-se a descrição do processo de construção do projeto de *Balanced Scorecard* para a empresa Fênix, é imperioso citar a composição do grupo de projeto.

Além do autor deste trabalho, participaram do projeto outras sete pessoas com muita experiência e conhecimento amplo da empresa, formadoras de opinião e representantes de todas suas áreas operacionais. Buscou-se, com isso, alcançar uma visão ampla da empresa, um aspecto importante na construção do *Scorecard*.

A seguir, é apresentado o desenvolvimento do projeto do *Balanced Scorecard*, segundo a metodologia de Olve et al. (2000).

PASSO 1: DEFINIR A EMPRESA E PREVER SEU DESENVOLVIMENTO

A empresa está definida e caracterizada no tópico anterior.

A segunda parte deste passo foi realizada através de entrevistas com representantes dos sócios da empresa e os integrantes do grupo de projeto.

Identificaram-se as seguintes características e necessidades da empresa:

- rentabilidade: a empresa vem apresentando sucessivos resultados negativos, em função do ambiente concorrencial e existência de custos e despesas desproporcionais a seu tamanho;
- *lead time* da entrega de produtos: muito superior ao dos concorrentes, em razão da falta de estoque de produtos específicos;
- baixo giro dos estoques: alta participação de produtos com baixo giro nos estoques e falta de produtos que “giram”;
- atendimento ao cliente: esse processo, que engloba a presença do produto no ponto de venda e os aspectos relacionados à pré-venda, disponibilidade do produto para entrega, bem como os aspectos vinculados à pós-venda, precisa ser melhorado significativamente; e,
- características da indústria: produtos considerados “commodities” e um setor altamente competitivo, pouco diferenciado, onde permeia a “guerra de preços”.

PASSO 2: ESTABELECER E CONFIRMAR A VISÃO DA EMPRESA

As conclusões dos envolvidos, reunidos em um seminário, foram as seguintes:

- negócio: a empresa deverá especializar-se no desenvolvimento de soluções em ferramentas manuais para segmentos hobbysta e profissional não-industrial;
- rentabilidade: os negócios deverão gerar retornos anuais sobre o capital empregado de, no mínimo, 5% em 2002, e 10%, nos anos seguintes;

- reconhecimento: os produtos devem ser reconhecidos como ferramentas de alta qualidade para o mercado a que se destinam: hobbysta e profissional-não industrial; o visual do produto é considerado um fator crítico de sucesso;
- melhoria contínua: considerado um dos fatores importantes para a motivação dos funcionários e continuidade da empresa;
- posicionamento: a organização deverá posicionar-se no mercado com produtos cuja qualidade seja equivalente ou superior à segunda marca concorrente;
- diferencial: a empresa deverá ter como diferencial o "valor" dos produtos entregues – visual e alta qualidade –, e não o preço; aspectos considerados importantes são a inovação e o *design* inovador;
- competências essenciais: desenvolver a capacidade para produzir ferramentas com qualidade e desempenho perceptíveis pelo cliente, de modo suficiente a garantir o futuro da empresa; e,
- a missão da empresa, definida por consenso, está expressa na seguinte frase: *"Fornecer produtos que superem a expectativa dos clientes, em qualidade e desempenho."* Já sua visão de futuro, definida e confirmada pelos participantes, é: *"Promover o melhoramento contínuo de seu desempenho, de modo a ser reconhecida como a principal fornecedora de ferramentas manuais, no seu mercado de atuação."*

PASSO 3: ESTABELECER AS PERSPECTIVAS

Em continuidade ao seminário iniciado na etapa anterior, foram definidas as perspectivas ou áreas a serem focadas na construção do *Balanced Scorecard.* As quatro áreas sugeridas por Kaplan e Norton (1997) e por Olve et al. (2000) foram consideradas importantes para o sucesso estratégico – finanças, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento.

PASSO 4: DESENVOLVER A VISÃO DE ACORDO COM CADA PERSPECTIVA E FORMULAR OBJETIVOS ESTRATÉGICOS

PASSO 5: IDENTIFICAR OS FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO

PASSO 6: DESENVOLVER OS INDICADORES, IDENTIFICAR CAUSAS E EFEITOS E ESTABELECER O EQUILÍBRIO

Esses passos foram desenvolvidos em um seminário com todos os participantes envolvidos no processo de construção do *Scorecard.*

Inicialmente, os participantes descreveram e discutiram os objetivos que guiarão a empresa à visão desejada.

Assim, considerou-se o retorno sobre o capital empregado como o objetivo estratégico da perspectiva finanças; os sócios esperam que a empresa apresente uma rentabilidade continua e crescente.

Sob a perspectiva clientes, entre os objetivos escolhidos encontra-se “crescer o faturamento”, que foi considerado um dos fatores necessários para se atingir a rentabilidade desejada pelos sócios. Os outros dois objetivos, nessa perspectiva – “reduzir o tempo da ordem até o embarque” e “satisfação do cliente” –, foram considerados imprescindíveis para o crescimento sustentado do faturamento.

“Foco na manufatura e qualidade”, objetivos da perspectiva processos internos, traduz os vetores que viabilizarão a oferta de produtos com desempenho e qualidade, no tempo certo, aos clientes. Processos de manufatura eficientes também viabilizam, através do aumento da produtividade, o atingimento dos anseios dos sócios. Um outro aspecto importante levado em conta é que o foco na manufatura e qualidade propicia o melhoramento contínuo do desempenho, enfatizado na visão estratégica da empresa.

Na análise dos processos internos, é recomendado que a empresa avalie sua cadeia de valores, visando detectar e eliminar aquelas atividades que não agregam valor. Um instrumento útil nesse processo é o método da cadeia de valores sugerido por Porter.

Os últimos objetivos definidos foram os relacionados à perspectiva de aprendizagem e crescimento. Aqui também se levou em conta a busca da melhoria contínua. Isso será conseguido através do desenvolvimento da competência dos funcionários e por meio da alavancagem dos ativos de tecnologia e conhecimento, que, além de auxiliar na consecução da visão estratégica, também são fatores importantes para a eficiência dos processos operacionais da empresa.

Depois de definidos e descritos os objetivos estratégicos para cada perspectiva, foram listados os fatores críticos para o sucesso desses objetivos. Por consenso, foram escolhidos e priorizados aqueles que podem provocar maior efeito nos resultados (Quadro 6, mais à frente).

Estabelecidos os objetivos estratégicos e identificados os fatores críticos para o sucesso, procedeu-se ao alinhamento dos fatores até então definidos, visando identificar a consistência dos mesmos em relação a seus aspectos pertinentes.

Na sexta etapa de construção do instrumento de mensuração, foram especificados e ordenados as medidas e indicadores relativos ao conjunto do *Scorecard* (Quadro 6, mais à frente).

Em relação aos indicadores, afirmam os autores que eles ajudam a motivar a organização em direção à visão de futuro. Bons indicadores devem, efetivamente, representar uma medição e ser facilmente apurados e monitorados.

Assim, no processo, procurou-se identificar aqueles indicadores que, efetivamente, representassem uma medição e que fossem, ao mesmo tempo, repetíveis e confiáveis, e também atualizáveis na freqüência necessária.

Foram definidos dois tipos de indicadores:

- de resultados *(lagging indicators)*: que possuem foco nos resultados ao final de um período ou atividade como, por exemplo, a rentabilidade das vendas; e

- de tendências *(leading indicators)*: que focam os processos ou atividades intermediárias e comportamentais, e são indicadores de tendências futuras como, por exemplo, o índice de motivação dos empregados.

Os aspectos definidos nos passos 3 a 6 desse processo de construção do *Balanced Scorecard* estão sumarizados no Quadro 6.

Quadro 6: Estágio de desenvolvimento do *Balanced Scorecard* da Fênix – Passos 3 a 6

PERSPECTIVAS	FINANÇAS	CLIENTES	PROCESSOS INTERNOS	APRENDIZAGEM E CRESCIMENTO
OBJETIVOS/ METAS	Retorno s/capital empregado	Crescer o faturamento Reduzir o tempo da ordem até o embarque Satisfação do cliente	Foco na manufatura e qualidade	Competência dos funcionários Alavancar ativos de tecnologia e conhecimento
FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO	Gestão de custos Rentabilidade Nível dos estoques	Desempenho, qualidade e visual do produto Serviços aos clientes	Eficiência no processo Qualidade Tecnologia disponível Produtividade Nível dos estoques Entrega on time Eficiência na distribuição	Motivação do empregado Treinamento Conhecimento do produto Comunicação Eficiência operacional
MEDIDAS/ INDICADORES	Retorno do capital empregado (%) Total de custos (R$) Rentabilidade das vendas (%) Rentabilidade por cliente (%)	Indice de satisfação do cliente (%) Valor dos pedidos a atender por falta produtos (R$) Evolução do faturamento (R$ e em %)	Produtividade (%) Giro dos estoques (nº) *Lead time* do produto (tempo) Nível dos estoques (R$) Desperdício (valor) Tempo da ordem até embarque (dias)	Investimentos em treinamento (Quant. hs. e valor) Índice de motivação dos empregados (%) Quantidade de empregados treinados (%)

Também na sexta etapa, foram buscadas claras relações de causa-e-efeito visando criar um equilíbrio entre os diferentes fatores em cada perspectiva, bem como alcançar uma estrutura com consistência lógica entre as medidas (Figura 18).

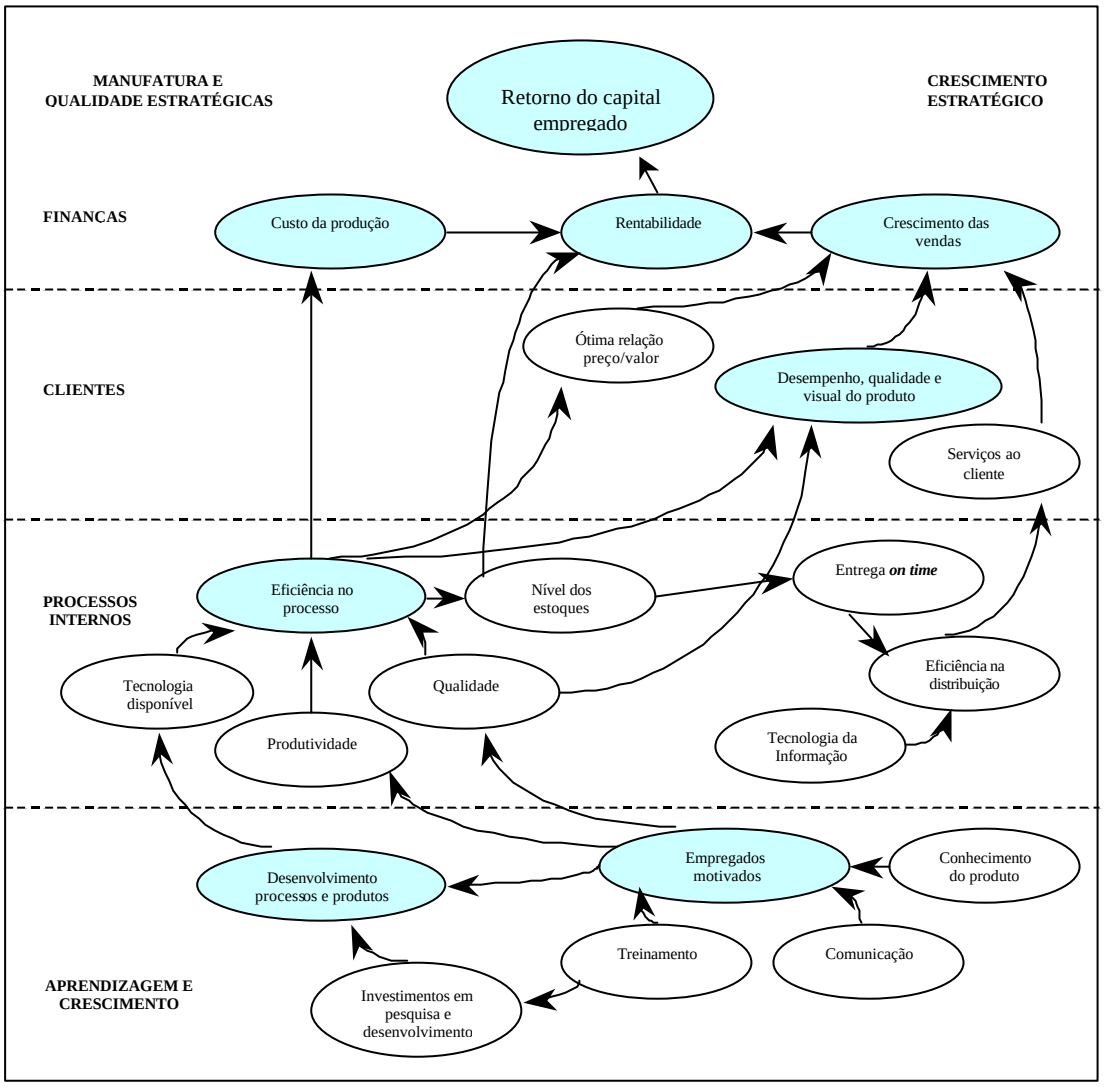


Figura 18: Relacionamentos de causa e efeito entre as iniciativas estratégicas e os indicadores do *Balanced Scorecard* da Fênix

PASSO 7: ESTABELECER O *SCORECARD* SUPERIOR

Em reunião com todos os integrantes, foi apresentado e aprovado o projeto do *Balanced Scorecard* "superior" (Figura 19).

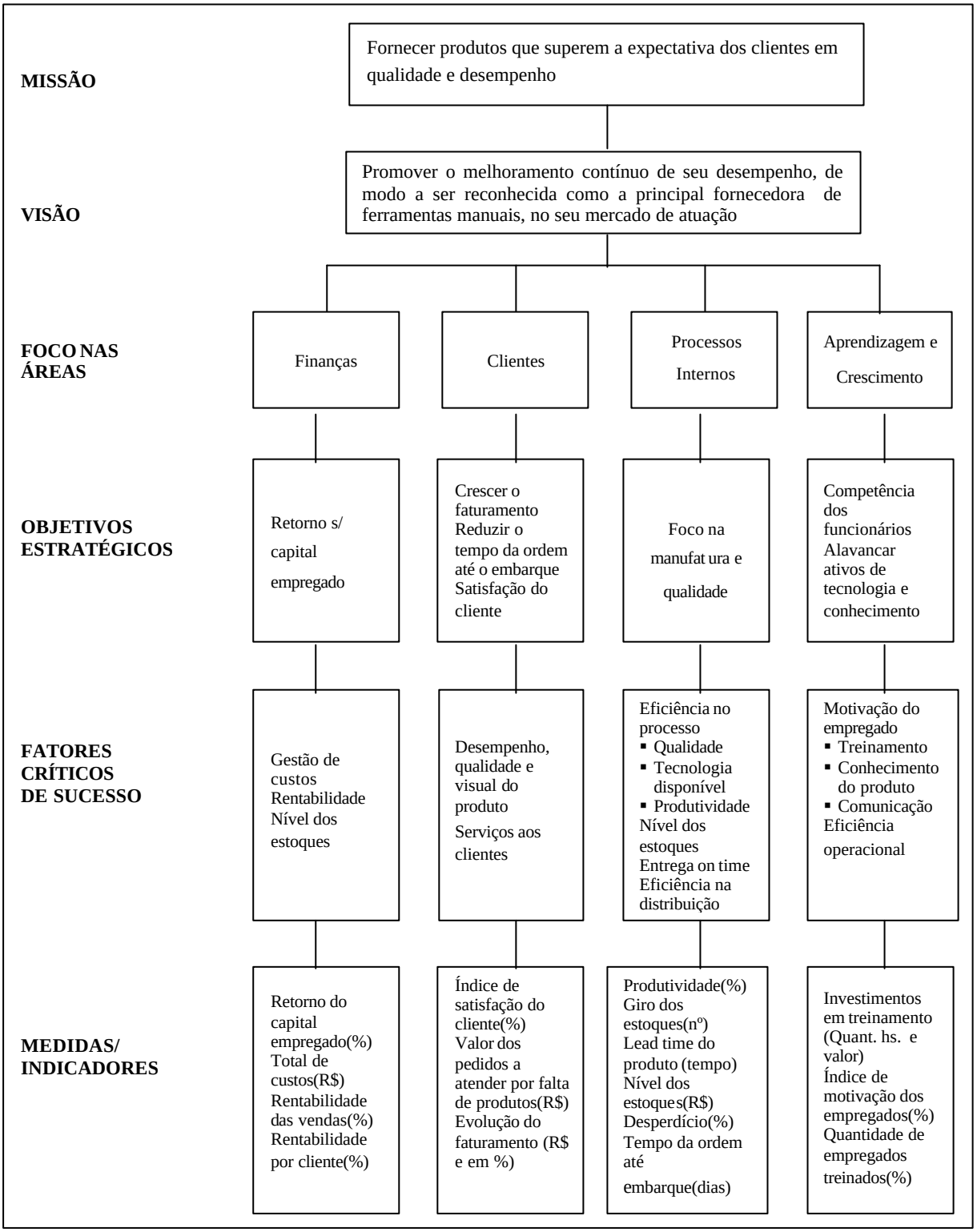


Figura 19: *Balanced Scorecard* "superior" da Fênix

PASSO 8: DESDOBRAMENTO DO *SCORECARD* E INDICADORES

Essa etapa não foi executada, pois, devido ao pequeno tamanho e estrutura da empresa, é possível a todos os empregados verem os efeitos do *Scorecard;* assim não é necessário seu desdobramento em todos os níveis da organização.

PASSO 9: FORMULAR METAS

Em reuniões do grupo de trabalho, foram estabelecidas as metas de curto e de longo prazos imprescindíveis para a empresa monitorar, continuamente, seu curso. Procurou-se definir metas consistentes com a estratégia empresarial e que não conflitassem entre si (Quadro 7).

Quadro 7: Metas para cada perspectiva do *Scorecard* da empresa Fênix

PERSPECTIVAS	MEDIDAS/INDICADORES	FREQÜÊNCIA DA MEDIÇÃO	METAS	
			CURTO PRAZO (2002)	LONGO PRAZO
FINANÇAS	Ret. Capital empregado (%/ano)	Mensal	5%	10%
	Redução de custos (R$ - total)	Mensal	360 mil	3% a.a.
	Rentabilidade anual vendas antes IR (%)	Mensal	13%	15%
CLIENTES	Índice de satisfação do cliente – %	Anual	60%	Melhora 10% a.a
	Saldo de pedidos a atender por falta de estoques (R$)	Mensal	25 mil	Zero
	Valor do faturamento líquido mensal (R$ e % crescimento)	Mensal	600 mil	Crescer 20% a.a.
PROCESSOS INTERNOS	Produtividade (%)	Mensal	80 %	90 %
	Nível dos estoques:			
	Produtos prontos (meses de Vendas) (R$)	Mensal	3 meses	2 meses
	Produtos em processo (equivalente ao Lead time) (R$)	Mensal	Calcular	Calcular
	Giro dos estoques (vezes)	Mensal	4	6
	Lead time do produto (dias)	Mensal	10	5
	Desperdícios (% s/custos)	Mensal	2,0%	1,5%
	Tempo da ordem até embarque (dias médios)	Mensal	5	2
APRENDIZAGEM E CRESCIMENTO	Investimentos em treinamento:			
	Nº de horas	Anual	750 horas	1.000 horas
	R$	Anual	30 mil	40 mil
	Empregados treinados (%)	Anual	50%	100%
	Satisfação dos empregados (%)	Anual	70%	+ 5% a.a.

PASSO 10: DESENVOLVIMENTO DE UM PLANO DE AÇÃO

Essa etapa tem o objetivo de completar o *Balanced Scorecard.* Considerando-se as limitações deste trabalho e a amplitude de um plano de implementação, que tende a ser volumoso, nessa fase são abordadas as recomendações dos autores para o desenvolvimento de um plano de ação.

Kaplan e Norton (1997) sugerem incluir, no plano, o modo como os indicadores se ligam aos sistemas de informações e aos bancos de dados da empresa, e os meios de comunicação do *Scorecard*, a toda a organização.

Por outro lado, Olve et al. (2000) sugerem que sejam especificados os passos a serem seguidos, para serem alcançadas as metas e a visão estabelecidas. Propõem que o grupo de projeto elabore uma lista de prioridades a serem implementadas, a fim de evitar frustrações por expectativas não-realizadas; nela devem ser incluídos os responsáveis e datas intermediárias e finais para informação e controle. Concluem que ela se transforme no principal suporte da administração para gerenciar o *Scorecard.* (Kaplan e Norton, 1997; Olve et al., 2000)

PASSO 11: IMPLEMENTAR O *BALANCED SCORECARD*

Para ser útil na gestão da empresa, o *Balanced Scorecard* deve ser integrado ao sistema gerencial. Ele tem de ser introduzido progressivamente, de acordo com o estabelecido no plano de implementação, mesmo que todas as informações necessárias não estejam disponíveis. Os sistemas gerenciais se ajustam ao processo, com o passar do tempo.

As iniciativas, indicadores e metas devem ser continuamente monitoradas, a fim de se verificar sua utilidade no sistema integrado; se necessário e no momento apropriado, devem ser substituídas por outras mais úteis e mais atuais.

Somente quando o *Balanced Scorecard* se torna uma ferramenta dinâmica de gestão, integrado na vida cotidiana da empresa, é considerado completamente implantado.

8
CONCLUSÃO

Este trabalho procurou, inicialmente, detalhar o ambiente competitivo contemporâneo, apresentar o papel da contabilidade financeira tradicional dentro das organizações e demonstrar a perda da utilidade dos sistemas de controle gerenciais tradicionais, em razão de sua não-evolução na mesma velocidade das mudanças ocorridas nos ambientes concorrenciais das empresas.

Os sistemas de controle gerenciais tradicionais, quase totalmente desenvolvidos antes de 1925, utilizam-se dos dados oriundos da contabilidade financeira, que, por sua natureza, procura registrar somente os eventos passados, não capturando outros fatores atualmente considerados importantes para a empresa desenvolver-se de forma sustentada e constante.

As firmas, tentando administrar suas múltiplas atividades com sistemas de controle gerencial inadequados, se deparam com dificuldades no momento da tomada de decisões, sendo estimuladas a priorizar a visão a curto prazo e aderir à subotimização de seus recursos.

Os ambientes contemporâneos da competição, da tecnologia e da administração exigem novas demandas dos sistemas de controle gerencial, bem como na forma como esses sistemas medem e gerenciam o desempenho das organizações.

Certamente, a análise desenvolvida no terceiro capítulo deste trabalho enfatizou mais os problemas e as críticas aos sistemas de controle gerencial tradicionais, e não suas potencialidades, e essa abordagem pode ser plenamente justificada.

A proposta central deste trabalho foi aplicar um sistema de mensuração de desempenho empresarial, apoiado em indicadores financeiros e não-financeiros vinculados à estratégia organizacional, capaz de apoiar o controle gerencial da empresa.

Assim, tornou-se imperiosa a evidenciação dos problemas que emergem da utilização dos sistemas de controle gerencial tradicionais.

Para o perfeito desenvolvimento dos objetivos deste trabalho, foi necessário demonstrar o funcionamento do sistema empresa, bem como caracterizar o ambiente competitivo e empresarial contemporâneo, no âmbito do capítulo quatro.

Atualmente, encontram-se, à disposição das empresas, conceitos, teorias e técnicas, que, segundo os investigadores, foram disponibilizados como soluções que atendem às necessidades constantes de manutenção da competitividade empresarial.

Essas soluções, por si, não conduzirão a empresa na rota adequada, para assegurar seu desempenho e continuidade. É necessário que novos sistemas de mensuração do desempenho empresarial sejam adotados, a fim de auxiliar a gestão da organização.

Assim, foram identificados vários sistemas integrados de mensuração de desempenho empresarial, que contemplam objetivos, iniciativas e medidas financeiras e não-financeiras, que estimulam a visão a longo prazo e a plena otimização dos recursos disponíveis.

O *Balanced Scorecard* foi criado em 1992, e sua contribuição inicial foi tida como a ampliação do conceito de desempenho das empresas, até então, como visto, restrito aos indicadores financeiros. No ambiente concorrencial

contemporâneo, esses indicadores se tornam cada vez mais insatisfatórios para capturar as reais condições de competitividade de uma empresa.

O modelo *Balanced Scorecard* proposto por Kaplan e Norton (1997) destaca-se, entre os modelos descritos, pelo conjunto de características evidenciadas, como sua consistência, abrangência e possibilidade de ser utilizado como um *link* do controle operacional e a estratégia empresarial. A estruturação de um *Scorecard* permite o debate de estratégias, pontos fortes, deficiências e desempenho empresarial. Ele também auxilia na condução da empresa para um foco mais intenso de atuação, segundo os objetivos estratégicos, que podem ser associados com metas de longo prazo.

O que se mede é o que se atinge depois. Daí a importância de um sistema de mensuração que descreva o desempenho da empresa, não apenas sob a perspectiva de finanças, mas também sob as perspectivas operacionais dos clientes, dos processos internos e da aprendizagem e crescimento. O termo *Balanced Scorecard* expressa justamente essa idéia, a de um cartão com a pontuação (os *scores*) da performance da empresa, apresentada de forma balanceada para suas áreas relevantes, não existindo mais aquele desequilíbrio em prol da área financeira.

Mesmo considerando-se que o modelo foi concebido para ser aplicado em multinacionais, que operam a partir de unidades estratégicas de negócios, Olve et al. (2000) demonstram que o sistema também pode ser implementado em empresas de menor porte e sugerem a construção de um *Scorecard* “superior”.

A transição de um sistema de controle gerencial tradicional para um sistema integrado de mensuração de desempenho empresarial, considerado mais avançado, traz a imposição de mudanças de postura, bem como exige a discussão da situação presente e futura da empresa, e o envolvimento de todos seus integrantes, desde os proprietários até os empregados.

Apesar de o *Balanced Scorecard* não ser considerado como uma solução definitiva das ineficiências dos sistemas de controle gerencial tradicionais, a

discussão da situação presente e futura da empresa por todos os envolvidos, durante o processo de implantação do instrumento, contribui sobremaneira para a motivação dos gestores e empregados.

Entre os sistemas integrados de mensuração de desempenho empresarial, o *Balanced Scorecard,* em razão de suas características antes citadas, foi escolhido como o modelo que orientou a elaboração da proposta descrita no capítulo sete, em atendimento a um dos objetivos específicos descrito no tópico 2.2.

Espera-se que este projeto seja validado no futuro e que possa contribuir para um melhor desempenho da empresa focada ou, mesmo, que possa servir de fonte de estudo para outros interessados no assunto.

9
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDREWS, K. R. *The concept of corporate strategy.* 3.ed. Irwin: Homewood, 1980.

BOGAN, Christopher E.; ENGLISH, Michael J. *Benchmarking:* aplicações práticas e melhoria contínua. São Paulo: Makron Books, 1997.

CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria:* uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

ECCLES, Robert G. Manifesto da mensuração de desempenho. In: *Medindo o desempenho empresarial.* Rio de Janeiro: Campus, 2000. p.31-49.

EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. *Capital intelectual:* descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos. São Paulo: Makron Books, 1998.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. *Controladoria:* teoria e prática. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GRAEML, Alexandre Reis. *Sistemas de informação:* o alinhamento da estratégia de TI com a estrutura corporativa. São Paulo: Atlas, 2000.

GRANT, R. M. *Contemporary strategy analysis.* Oxford: Blackwell Business, 1993.

HAMEL, Gary; PRAHALAD, G. K. *Competindo pelo futuro:* estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã. 12.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

HRONEC, Steven M. *Sinais vitais:* usando medidas de desempenho da qualidade, tempo e custos para traçar a rota para o futuro de sua empresa. São Paulo: Makron Books, 1994.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial.* 4.ed. São Paulo: Atlas, 1987.

JOHNSON, H. Thomas. *Relevância recuperada – empowerment:* delegando poder e responsabilidade para crescer. São Paulo: Pioneira, 1994.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. *Contabilidade gerencial:* a restauração da relevância da contabilidade das empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

JUCIUS, Michael J.; SCHLENDER, William E. *Introdução à administração:* elementos de ação administrativa. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1988.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P.*A estratégia em ação*: Balanced Scorecard. 9.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P.Colocando em funcionamento o Balanced Scorecard. In: *Medindo o desempenho empresarial.* Rio de Janeiro: Campus, 2000. p.137-168.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P.*Organização orientada para a estratégia.* Rio de Janeiro: Campus, 2001.

MIRANDA, Luiz Carlos; AZEVEDO, Susana Garrido. Indicadores de desempenho gerencial mais utilizados pelos empresários: estudo comparativo Brasil-Portugal. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 24, 2000, Florianópolis. *Anais...* Rio de Janeiro, 2000. CD-ROM.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes. Medição de desempenho. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria:* agregando valor para a empresa. Porto Alegre: 2001. Manuscrito.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos:* conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1991.

OLVE, Nils-Göran; ROY, Jan; WETTER, Magnus. *Performance drivers:* a practical guide to using the Balanced Scorecard. London: John Wiley, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luis. *Contabilidade gerencial:* um enfoque em sistema de informação contábil. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luis. Proposta de modelo conceitual para estudo e estrutura da contabilidade gerencial com enfoque em resultados. 1998. Tese (Doutorado) – Departamento de Contabilidade e Atuaria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria:* uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999a. p.35-80.

PEREIRA, Carlos Alberto. Avaliação de resultados e desempenhos. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria:* uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999b. p.188-259.

PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva:* técnicas para análise de indústrias e da concorrência. 19.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PORTER, Michael E. *Vantagem competitiva:* criando e sustentando um desempenho superior. 13.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

SCHMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria:* agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2001.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos:* como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 4.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

WALTER, Fábio; BORNIA, Antonio Cezar; KLIEMANN NETO, Francisco José. Análise comparativa de duas metodologias para elaboração do *Balanced Scorecard.* In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 24, 2000, Florianópolis. *Anais...* Rio de Janeiro, 2000. CD-ROM.

ZACCARELLI, Sérgio Baptista. O capital intelectual e a trilha para o sucesso. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 22, 1998, Foz do Iguaçu. *Anais Enanpad.* Rio de Janeiro, 1998, 1 CD-ROM.

WORTHY, Ford S. Accounting bore you? wake up.*Fortune*, n.116, p.43-56, 1987.