

EUCLÉCIO ZWIRTES

**CONTROLADORIA: GERINDO O BALANCED SCORECARD NAS
PEQUENAS EMPRESAS**

**Monografia apresentada para obtenção do título
de Especialista em Controladoria no Curso de Pós-
Graduação em Controladoria, Setor de Ciências
Sociais Aplicadas, Universidade Federal do
Paraná.**

Orientador: Prof. Dr. Lauro B. de Almeida

**CURITIBA
2004**

*Agradeço,
A Deus, pela vida.
À Universidade Federal do Paraná pela
oportunidade.
Aos professores pela atenção e dedicação na
transmissão dos conhecimentos ao longo do curso.
Aos colegas, familiares e amigos pelo estímulo e
confiança.*

Não há nada mais difícil de manejar, mais perigoso de conduzir ou mais incerto de suceder do que levar adiante a introdução de uma ordem de coisas, pois a inovação tem por inimigos todos os que se deram bem nas condições antigas, e por defensores frágeis todos aqueles que talvez possam se dar bem nas novas.

(Maquiavel, O príncipe, 1532).

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	vii
LISTA DE TABELAS	viii
LISTA DE SIGLAS	ix
RESUMO	x
1 INTRODUÇÃO	01
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	01
1.2 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA	02
1.3 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA	05
1.4 METODOLOGIA	06
1.4.1 Tipo de Pesquisa	06
1.4.2 Interpretação e Coleta de Dados	07
1.5 OBJETIVOS	07
1.5.1 Objetivo Geral	07
1.5.2 Objetivos Intermediários	07
2 PANORAMA DAS PEQUENAS EMPRESAS E DA SUA GESTÃO	09
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	09
2.2 CRITÉRIOS PARA CLASSIFICAÇÃO DAS PE'S	09
2.3 PARTICULARIDADES E A IMPORTÂNCIA DAS PEQUENAS EMPRESAS	13
2.4 O CRESCIMENTO E O DESENVOLVIMENTO	18
3 CONTROLADORIA, PLANEJAMENTO EMPRESARIAL E IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS	21
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	21
3.2 CONTROLADORIA COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO	23
3.3 VISÃO SISTÊMICA DA EMPRESA E O SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL-GERENCIAL	26
3.4 FILOSOFIA, PROPÓSITOS BÁSICOS E OBJETIVOS DE UMA EMPRESA	27
3.5 SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL-GERENCIAL	29
3.6 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA	36
3.7 CONTROLADORIA E O PLANEJAMENTO EMPRESARIAL	41
3.7.1 Determinação da Missão da Empresa	45
3.7.2 Análise Ambiental	46
3.7.3 Variáveis Internas	47
3.7.4 Variáveis Externas	48
3.7.5 Estabelecimento de Diretrizes e Objetivos Estratégicos	49

3.7.6	Determinação de Estratégias	50
3.7.7	Avaliação das Estratégias	50
3.8	IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS E ABORDAGEM METODOLÓGICA PROPOSTA POR KAPLAN (1997)	53
3.8.1	Introdução	53
3.8.2	O Plano Diretor de Sistemas	55
3.8.3	A Equipe de Sistemas	56
3.8.4	Metodologia Proposta por Kaplan (1997)	56
4	GERENCIAMENTO DO DESEMPENHO E ALGUNS ASPECTOS CRÍTICOS DA SUA ESTRUTURAÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO	60
4.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS	60
4.2	O GERENCIAMENTO DO DESEMPENHO	60
4.3	A MEDIÇÃO DO DESEMPENHO	64
4.4	PERDA DA RELEVÂNCIA DOS SISTEMAS TRADICIONAIS DE GERENCIAMENTO DO DESEMPENHO	66
4.5	OS DESAFIOS PARA OS NOVOS SISTEMAS DE GERENCIAMENTO DO DESEMPENHO	71
5	O BALANCED SCORECARD (BSC) E UMA ABORDAGEM METODOLÓGICA PROPOSTA PARA SUA APLICAÇÃO EM UMA PEQUENA EMPRESA	73
5.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS	73
5.2	BALANCED SCORECARD (BSC) COMO SISTEMA GERENCIAL	73
5.3	COMO SOMOS VISTOS POR NOSSOS ACIONISTAS?	81
5.4	COMO SOMOS VISTOS POR NOSSOS CLIENTES?	85
5.5	EM QUE DEVEMOS SER MELHORES?	88
5.6	COMO ATINGIR A VISÃO, MANTENDO O POTENCIAL DE CRESCER E INOVAR?	89
5.7	INTEGRAÇÃO DAS PERSPECTIVAS	92
5.8	O BSC INTEGRANDO O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E A MUDANÇA ORGANIZACIONAL	94
5.9	ABORDAGEM METODOLÓGICA PROPOSTA E ESTRUTURAÇÃO	102
5.9.1	Considerações Iniciais	102
5.9.2	Abordagem Metodológica Proposta	102
5.9.3	Sugestão de Indicadores para o Balanced Scorecard	106
6	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS	109
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	113

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 3.1 - A POSIÇÃO DA CONTROLADORIA NA EMPRESA	25
FIGURA 3.2 - A EMPRESA COMO UM SISTEMA ABERTO	27
FIGURA 3.3 - FLUXO CONTÁBIL	34
FIGURA 3.4 - FLUXO DE INFORMAÇÕES NO SISTEMA DE INFORMAÇÕES ..	36
FIGURA 3.5 - PROCESSO DE TOMADA DE DECISÕES	44
FIGURA 3.6 - SISTEMATIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES NO ÂMBITO DA EMPRESA	54
FIGURA 4.1 - SISTEMA DE ENTREGA DE VALOR DA ORGANIZAÇÃO	65
FIGURA 5.1 - SISTEMA DE GESTÃO ESTRATÉGICA	76
FIGURA 5.2 - A ESTRATÉGIA EM AÇÃO	80
FIGURA 5.3 - FATORES QUE INDUZEM MUDANÇAS NAS EMPRESAS	95
FIGURA 5.4 - ESQUEMA BÁSICO DA ABORDAGEM PROPOSTA	104

LISTA DE TABELAS

TABELA 1.1 -	ÍNDICE DE MORTALIDADE EMPRESARIAL NO BRASIL	05
TABELA 2.1 -	CLASSIFICAÇÃO DAS MPE' S SEGUNDO O NÚMERO DE EMPREGADOS	12
TABELA 2.2 -	CLASSIFICAÇÃO DAS MPE'S SEGUNDO O FATURAMENTO BRUTO ANUAL	12
TABELA 2.3 -	PARTICIPAÇÃO DAS MPE'S NA ECONOMIA BRASILEIRA	13
TABELA 2.4 -	PRINCIPAIS ASPECTOS E PROBLEMAS ENFRENTADOS PELAS PE'S	17
TABELA 3.1 -	VISÃO GLOBAL DE UM PLANEJAMENTO EMPRESARIAL	52
TABELA 5.1 -	ABORDAGEM PROPOSTA PARA IMPLEMENTAÇÃO DO GERENCIAMENTO ESTRATÉGICO DO DESEMPENHO EM PEQUENAS EMPRESAS UTILIZANDO O BALANCED SCORECARD	104
TABELA 5.2	SUGESTÃO DE INDICADORES PARA O BALANCED SCORECARD	107

LISTA DE SIGLAS

BSC	- BALANCED SCORECARD
CEP's	- CONTROLE ESTATÍSTICO DE PROCESSOS
FCS	- FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO
IBGE	- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA
MPE's	- MICRO E PEQUENAS EMPRESAS
PE's	- PEQUENAS EMPRESAS
SEBRAE	- SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

RESUMO

O presente trabalho enfatiza a necessidade de se desenvolver uma abordagem de gerenciamento estratégico do desempenho baseado no Balanced Scorecard adequado para ser utilizado pelas pequenas empresas, tendo como gestor do processo a Controladoria. A principal razão para o desenvolvimento desta abordagem é aumentar as chances de sucesso e de sobrevivência destas empresas em um ambiente muito competitivo. O trabalho ressalta a importância da Controladoria, que detém papel fundamental como condutora do processo de planejamento, organização, controle, comunicação e motivação que converge para o sistema de informações gerenciais. Verifica-se também, que o Balanced Scorecard é uma metodologia que vem sendo utilizada com sucesso pelas grandes empresas como ferramenta para medição e melhora do desempenho organizacional e que esta abordagem possibilita o desenvolvimento de um conjunto equilibrado de indicadores distribuídos em quatro perspectivas básicas baseadas na estratégia definida para a companhia. As empresas, de maneira geral, e principalmente as pequenas, necessitam desenvolver ferramentas que as auxiliem no gerenciamento estratégico do seu desempenho. Neste sentido, no desenvolvimento deste trabalho foram tratados aspectos relacionados ao panorama atual das pequenas empresas e da sua gestão no contexto brasileiro, conceitos de controladoria, planejamento empresarial, implantação de sistemas e gerenciamento do desempenho, bem como do Balanced Scorecard, de onde foi possível a criação e o detalhamento de uma abordagem metodológica de cinco etapas para aplicação em pequenas empresas. Na atual realidade econômica, acredita-se que a utilização desta metodologia nas pequenas empresas poderá representar um diferencial na qualidade das informações gerenciais disponíveis para a tomada de decisões e para o acompanhamento e realinhamento da estratégia estabelecida pela organização.

Palavras-chave: Controladoria; Balanced Scorecard; pequenas empresas; planejamento estratégico; indicadores; desempenho; sistemas; gerenciamento; eficiência e eficácia; diagnóstico.

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

As empresas brasileiras, independentemente do tamanho ou estrutura, estão enfrentando desafios jamais vistos tais como: a globalização da economia, ambientes externo e interno cada vez mais dinâmicos, clientes cada vez mais exigentes, rápidas mudanças nos produtos e processos em função de avanços tecnológicos. Todas essas mudanças contribuem para aumentar o risco e a incerteza, tornando o gerenciamento das empresas, em especial das pequenas, uma atividade bastante complexa e desafiante.

Que motivos transformam o segmento das pequenas empresas numa espécie de roleta russa? Muitos empresários defendem que a instabilidade econômica seria a maior razão para o fechamento de suas empresas; dificuldades para aquisição de financiamentos, juros altos, queda do poder aquisitivo... Realmente estes fatores ocorrem e têm grande peso na administração das pequenas empresas. Estariam assim as micro e pequenas empresas fadadas à incerteza e os novos empresários a falta de sono em suas noites, uma vez que o processo de consolidação econômica no país demanda um pouco ainda mais de tempo.

Pensando assim, só nos resta afirmar que a solução para estas empresas, seria crédito, mais dinheiro, mais investimento...

Vejam o exemplo do Sebrae, que há algum tempo iniciou um trabalho junto aos pequenos empresários, no sentido de formar nestes empreendedores uma cultura de gestão, isto é, capacitação administrativa. Estes cursos foram oferecidos em todo o país. O que mais chamou a atenção dos organizadores é um assunto que os profissionais da gestão empresarial, observam com frequência e ora comprovam numa instituição de penetração nacional, do total de empresários que compunham estas

turmas, de 60% a 70%, no início dos trabalhos, reportavam aos organizadores sua urgente necessidade de investimentos externos, mais dinheiro, mais crédito. Até então nenhuma novidade. O que é mais importante e interessante neste assunto é que ao final do curso de capacitação, apenas uma pequena parte, ainda pensava da mesma forma. Ferramentas de controle de custos, otimização de resultados, planejamento e outras, foram ministradas nestes cursos, transformando assim, a visão destes empresários.

Percebemos então, que a instabilidade econômica, assim como todos os outros fatores que compõem estes sistemas, não são os grandes vilões deste cenário. Não é a economia a única responsável pelo desemprego e os problemas sociais causados por ele. O grande vilão observado neste caso é o despreparo das pessoas que administram estas empresas ou a falta de implantação de boas ferramentas de gestão.

Em um mundo tão competitivo como o atual, conseguir manter um negócio aberto seja ele um pequeno comércio ou uma pequena empresa de prestação de serviços, pagando todos os impostos, salários, os encargos sociais, fornecedores e outras despesas necessárias ao funcionamento e ainda obter lucro é uma tarefa árdua, mas possível de se realizar, desde que o empresário esteja atento a alguns aspectos que serão enfatizados neste trabalho.

1.2 JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA

Desde a Revolução Industrial, as empresas vêm desenvolvendo e implementando metodologias visando a melhoria da produtividade, aumento da eficiência e, também, da eficácia. Estes esforços de mudança, na maioria dos casos, buscavam a sobrevivência das empresas e privilegiavam mudanças no padrão tecnológico da organização de produção em detrimento de mudança nos sistemas de gestão (MARTINS, 1998).

O sistema de medição do desempenho é um dos elementos centrais de um

sistema de gestão (MARTINS, 1998). Os indicadores são imprescindíveis na avaliação do desempenho corrente das empresas e, também, no acompanhamento do progresso alcançado. Além disso, permite a comparação do seu desempenho com o desempenho de outras empresas do setor.

Observa-se que existem muitos trabalhos de pesquisa sobre o assunto, bem como uma grande quantidade de metodologias para medição e avaliação do desempenho nas organizações. Observa-se, ainda, que muitos destes métodos baseados em indicadores financeiros estão caindo em desuso e que existe uma carência de trabalhos que discutam a implementação destes novos sistemas de medição do desempenho, bem como a utilização dos resultados obtidos mediante o uso destes sistemas.

O Balanced Scorecard, também conhecido pela sigla BSC, foi desenvolvido por Robert S. Kaplan, professor da Harvard Business School em Boston e David P. Norton, presidente da Balanced Scorecard Collaborative sediada em Lincoln, Massachusetts.

Segundo os próprios idealizadores do BSC, quando fora desenvolvido em 1992, tratava-se de mensuração e não de estratégia. Eles acreditavam que confiar exclusivamente em indicadores financeiros poderia induzir as empresas a opções errôneas, já que estas mensurações concentram-se em resultados, consequência de ações passadas. Com base nesta premissa, as mensurações do desempenho financeiro foram complementadas com outros vetores do desempenho futuro. No entanto, os autores recomendam que os objetivos e indicadores do BSC, financeiros e não financeiros, tenham como ponto de partida a visão e a estratégia da organização. “Deste modo, o BSC converteu-se em uma ferramenta para a gestão da estratégia”. (KAPLAN; NORTON, 2001)

Embora existam muitos trabalhos sobre este assunto, grande parte são considerados superficiais, já que ignoram a complexidade envolvida no projeto dos sistemas de medição.

Embora KAPLAN e NORTON (1997) sugeriram algumas áreas em que as medidas de desempenho possam ser úteis, eles falham ao fornecer pouca orientação sobre como identificar, introduzir e utilizar medidas apropriadas para gerenciar o negócio. Desta forma, percebe-se a oportunidade de se desenvolver trabalhos de pesquisa sobre estes temas: projeto, implementação, utilização e gerenciamento contínuo de sistemas de medição.

Um segmento, que, aos poucos, também vêm despertando muito interesse dos pesquisadores é o das Pequenas Empresas, designadas aqui pela sigla PE's. Na visão de LEONE (1999), devido à sua heterogeneidade, os pesquisadores encontram grande dificuldade em estudar estas empresas e esta particularidade tem atrasado os estudos e pesquisas e tem prejudicado a proposição de teorias e conclusões adequadas e diferentes daquelas aplicadas às grandes empresas.

Uma das razões para preocupação com este segmento está relacionada ao seu papel sócio-econômico, isto é, a sua capacidade de geração de empregos e o papel desempenhado na cadeia produtiva. Uma sondagem realizada pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE (2000) revelou que estas empresas representam 95% do total dos estabelecimentos industriais, 98% dos comerciais e 99% dos estabelecimentos do setor de serviços. ALVIM (1998) afirma que as empresas de pequeno porte no Brasil são responsáveis por cerca de 4 milhões de empresas constituídas; 60% da oferta total de empregos; 21% da participação no PIB; 96,3% do número de estabelecimentos.

Uma outra razão, igualmente importante, que justifica a preocupação dos pesquisadores com as PE's, é a alta taxa de mortalidade. Analisando as taxas de mortalidade de empresas recém criadas, o SEBRAE (1999) revelou que, dependendo do estado onde estão localizadas, elas variam de 30 a 61% para empresas com até um ano de existência, de 40 a 68% no segundo ano e de 55 a 73% no terceiro ano.

Segundo estudos mais recentes realizados pelo SEBRAE, os índices de mortalidade de empresas, ainda que tenham diminuído nos últimos anos, ainda são

alarmantes conforme a tabela a seguir.

TABELA 1.1 – ÍNDICE DE MORTALIDADE EMPRESARIAL NO BRASIL

PRAZO	ÍNDICE DE MORTALIDADE
Até 1 ano	32%
Até 2 anos	44%
Até 3 anos	56%
Até 4 anos	66%
Até 5 anos	71%

Fonte : Elaboração própria, com base nos dados do SEBRAE (2002)

Esta pesquisa revelou, ainda, que as altas taxas são reflexos das principais dificuldades enfrentadas pelas PE's: (1) falta de capital de giro; (2) carga tributária elevada; e (3) recessão econômica no país. Quando as empresas pesquisadas necessitam de ajuda para conduzir ou gerenciar os negócios, a maioria recorre ao contador. E, finalmente, a pesquisa apontou os fatores que, na opinião dos empresários, são mais importantes para o sucesso da empresa: (1) ter um bom administrador; (2) ter bom conhecimento do mercado onde atuam; e (3) uso de capital próprio.

Desta forma, este trabalho visa disponibilizar aos empresários e controllers de pequenas empresas um arcabouço teórico e um sistema de informações gerencial capaz de contribuir para a melhora da gestão das pequenas empresas.

1.3 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

Acreditasse que as pequenas empresas no Brasil são carentes em termos de assessoria e ferramentas gerenciais e que por este motivo o pequeno empresário é levado a tomar decisões de forma empírica que na maioria das vezes o leva ao insucesso do seu empreendimento.

É notório nas grandes empresas a importância da Controladoria e da figura

do controller no sucesso da gestão destes empreendimentos e por isso tentativas de se levar esta experiência para as pequenas empresas deverão ser empreendidas.

KAPLAN e NORTON (1993) afirmam que cada organização é única e deve seguir seu próprio método para construção do seu BSC. Apesar do vasto número de publicações sobre o tema, na opinião de WALTER, BORNIA e KLIEMANN (2001), são encontradas poucas referências quanto ao processo de elaboração do BSC. As metodologias encontradas na literatura apresentam deficiências quanto à não aplicabilidade ao mesmo ambiente organizacional e, também, quanto à formulação da estratégia dentro do programa.

Neste contexto, pretende-se também, com o desenvolvimento deste trabalho de pesquisa, responder a seguinte questão: de que modo o BSC, metodologia bastante utilizada pelas grandes empresas para gerenciamento estratégico de indicadores de desempenho, pode também ser implementada e utilizada pelas pequenas empresas, no contexto da competitividade das empresas brasileiras neste início do Século XXI?

1.4 METODOLOGIA

1.4.1 Tipo de Pesquisa

Considerando-se o critério da classificação de pesquisa proposto por VERGARA (1991), quanto aos fins e quanto aos meios, tem-se:

- a) quanto aos fins: trata-se de uma pesquisa aplicada, pois é motivada pela necessidade de resolver problemas concretos relacionados à gestão das pequenas empresas através do Balanced Scorecard.
- b) quanto aos meios: classifica-se como pesquisa bibliográfica, pois se recorrerá ao uso de material acessível ao público em geral.

1.4.2 Interpretação e Coleta de Dados

A pesquisa bibliográfica a ser empreendida visa à geração de conhecimentos úteis para o entendimento da situação atual e futura da gestão das pequenas empresas e de seus sistemas de informações gerenciais em relação aos objetivos propostos.

Buscar-se-á levantar a opinião de diversos autores relacionados às ciências administrativas a fim de se obter um panorama atual do assunto e assim fundamentar e possibilitar a análise do tema abordado.

Na pesquisa bibliográfica a ser empreendida serão utilizados livros e periódicos que tratam das Ciências Contábeis, de Administração, de Informática, de Economia, e outras que se fizerem necessárias, sendo que complementarmente serão também consultados, artigos pertinentes em jornais, internet, assim como teses, dissertações e trabalhos apresentados em congressos, para que se possa obter a fundamentação teórica exigida pelo tema abordado.

1.5 OBJETIVOS

1.5.1 Objetivo Geral

Estudar e comprovar a possibilidade de utilização da Controladoria e do Balanced Scorecard na promoção de melhorias na gestão das pequenas empresas.

1.5.2 Objetivos Intermediários

Avaliar a situação atual da gestão das pequenas empresas no Brasil.

Identificar as necessidades básicas que poderiam ser supridas pela atuação mais intensa do controller junto a este seguimento de empresas, utilizando-se de métodos e conceitos da Controladoria e do Balanced Scorecard, já muito difundidos

nas grandes organizações.

Analisar as dificuldades encontradas pelas PE's para utilização de sistemas de gerenciamento do desempenho;

Estudar a viabilidade de desenvolvimento e utilização do Balanced Scorecard nas pequenas empresas, propondo uma abordagem metodológica e realizando a estruturação inicial para a sua aplicação.

2 PANORAMA DAS PEQUENAS EMPRESAS E DA SUA GESTÃO

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Neste Capítulo, será dado destaque às particularidades das pequenas empresas buscando ressaltar os aspectos em que elas diferem das outras, o que as caracteriza como um segmento, ou seja, como um grupo com características próprias, por que elas merecem destaque na literatura, qual a sua importância para a economia nacional, suas principais dificuldades para a implantação de sistemas de gestão.

2.2 CRITÉRIOS PARA CLASSIFICAÇÃO DAS PE'S

Tanto no Brasil quanto em qualquer parte do mundo as conceituações e as classificações de empresas são bem variadas, com critérios bastante diversos. LONGENECKER, MOORE e PETTY (1997) alegam que especificar qualquer padrão de tamanho para definir pequenas empresas é algo necessariamente arbitrário porque as pessoas adotam padrões diferentes para propósitos diferentes.

Na opinião de PINHEIRO (1996), os critérios geralmente utilizados para classificação ou categorização das empresas são de duas naturezas: quantitativa e qualitativa. Existe, ainda, um terceiro resultante da combinação dos dois critérios anteriores.

Os critérios de natureza quantitativa (econômicos e/ou contábeis), além de serem mais fáceis de obter, permitem análises comparativas entre as empresas. Usualmente, utiliza-se a classificação por número de empregados, volume de imobilização do ativo, valor do faturamento, capital social e/ou estrutura de financiamento, patrimônio líquido, lucro, etc...

Já os critérios qualitativos, de caráter mais gerencial e social, embora não

sejam tão mensuráveis como os quantitativos e cuja identificação é mais complexa, apresentam uma visão mais real, mais íntima da empresa. Vários aspectos são analisados com este propósito:

(1) organização e administração incipientes, baseadas na tradição e concentradas na pessoa do proprietário-administrador ou de membros da família; (2) baixa especialização do pessoal, especialmente nos cargos-chave; (3) dificuldades na obtenção de financiamentos, agravados pela escassez de recursos próprios, falta de acesso ao mercado de capitais e uma situação contábil débil; (4) condições de participação e domínio do mercado em termos de concorrência, produtos comercializados, aquisição de insumos e matérias-primas; (5) baixo nível tecnológico pela menor complexidade do equipamento produtivo e menor relação investimento/mão-de-obra; e (6) independência de grupos de empresas. Estes critérios, na prática, são insuficientes até mesmo pela precariedade de obtenção de informações precisas a respeito, sempre cercadas de rigoroso sigilo, particularmente quando se trata de empresas de menor porte.

Quanto à associação dos critérios quantitativos e qualitativos, através da combinação de indicadores econômicos com características políticas e sociais, aliadas a critérios de atribuição de pesos diferentes para cada um deles de acordo com particularidades da atividade exercida e a estrutura econômica da região e do país, parece permitir uma análise mais precisa e adequada para fins de categorização das empresas.

Segundo FILION (1991), a primeira definição oficial e legal de pequena empresa surgiu em 1948, pelo “Selective Service Act” dos Estados Unidos que estabelece que, para uma empresa de negócios seja considerada “pequena empresa”, é necessário:

- (1) que sua posição no comércio ou indústria da qual faz parte não seja dominante;
- (2) que o número de empregados não seja superior a 500; e

(3) que seja possuída e operada independentemente.

Filion (1991) sugere a seguinte definição para pequenas e médias empresas:

“Uma pequena-média empresa é aquela que, independentemente da forma como é possuída e operada, sua administração reflete a personalidade do proprietário e o número de empregados é superior a 4 e inferior a 200”.

O autor justifica que o critério do número de empregados é utilizado pela maioria dos países por ser a informação mais facilmente acessível, mais facilmente revelada pela maioria das empresas e mais facilmente controlada.

Geralmente, essa variedade de critérios e referências à pequena empresa obedece, entre outras, as seguintes condições:

- Propósito do usuário ou órgão interessado diretamente nos critérios;
- Região e país em que opera;
- Peculiaridades e estágio de desenvolvimento econômico.

Outra classificação, fornecida por LONGENECKER, MOORE e PETTY (1997) como padrão de tamanho para definir a pequena empresa, sugere os seguintes critérios:

- O financiamento do negócio é fornecido por um indivíduo ou grupo pequeno. Apenas raramente os negócios teriam mais de 15 ou 20 proprietários;
- Exceto por sua função de marketing, as operações da empresa são localizadas geograficamente;
- Em comparação com as maiores empresas no setor, a empresa é pequena; e
- O número de empregados geralmente é menor que 100.

Nota-se que estes autores classificam o número de empregados considerando somente o limite superior (menor que 100). Sendo assim, subentende-se que quando eles falam de pequenas empresas já estão incluindo as micro-empresas em suas idéias.

OLIVEIRA (1999) identifica uma nomenclatura singular: a de empresa

familiar, caracterizada pela sucessão do poder decisório de maneira hereditária a partir de uma ou mais famílias.

A Constituição Federal brasileira estipula a adoção do conceito de MPE's fundado na receita bruta. Mas, são constantemente alterados os limites da receita, sua forma de cálculo, seus indexadores e outros aspectos que confundem e contribuem para aumentar os problemas de regulamentação das MPE's.

Para efeito deste trabalho, a delimitação das variáveis utilizadas baseia-se na classificação estabelecida pelo SEBRAE (2002) – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, que considera os seguintes fatores: o número de empregados e o faturamento bruto anual (Tabelas 2.1 e 2.2).

TABELA 2.1 - CLASSIFICAÇÃO DAS MPE'S SEGUNDO O NÚMERO DE EMPREGADOS

PORTE	EMPREGADOS
Microempresa	No comércio e serviços até 09 empregados Na indústria até 19 empregados
Pequena Empresa	No comércio e serviços de 10 a 49 empregados Na indústria de 20 a 99 empregados
Empresa de Médio Porte	No comércio e serviços de 50 a 99 empregados Na indústria de 100 a 499 empregados
Empresa de Grande Porte	No comércio e serviços mais de 99 empregados Na indústria mais de 499 empregados

Fonte: SEBRAE (2002)

TABELA 2.2 - CLASSIFICAÇÃO DAS MPE'S SEGUNDO O FATURAMENTO BRUTO ANUAL

PORTE	FATURAMENTO BRUTO ANUAL
Microempresa	Até R\$ 433.755,14
Pequena Empresa	Entre R\$ 433.755,14 e R\$ 2.133.222,00

Fonte: LEI FEDERAL Nº. 9.841, de 05/10/99 (Estatuto da Micro e Pequena Empresa), atualizada pelo DECRETO Nº. 5.028/2004 de 31/03/2004.

Segundo o SEBRAE (2002), o número de empregados e o faturamento bruto anual são os critérios mais utilizados para definir o porte das empresas.

2.3 PARTICULARIDADES E A IMPORTÂNCIA DAS PEQUENAS EMPRESAS

De acordo com LONGENECKER, MOORE e PETTY (1997) uma forma simples de medir a importância relativa das pequenas empresas é comparar o número de empregados que trabalham em pequenas empresas com o número de empregados que trabalham em grandes empresas. Essa análise pode ser feita para cada setor e para a economia como um todo.

Todavia, outros fatores representativos conjugados podem dar uma noção mais realista do papel das micro e pequenas empresas no contexto nacional. O SEBRAE (2000) cita que de acordo com os dados do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), existiam no Brasil cerca de 3,5 milhões de empresas, das quais 98% eram de micro e pequeno porte. Com base nos dados disponíveis da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) do IBGE e Relação Anual de Informações Sociais do Ministério do Trabalho e Emprego (RAIS/MTE), é possível afirmar que as atividades típicas de micro e pequenas empresas mantinham cerca de 35 milhões de pessoas ocupadas em todo o país, o equivalente a 59% das Pessoas Ocupadas no Brasil, incluindo neste cálculo Empregados nas MPEs, Empresários de Micro e Pequenas Empresas e os “Conta Própria” (indivíduo que possui seu próprio negócio mas não tem empregados).

Assim, os números abaixo não deixam dúvidas da importância das MPEs no contexto nacional.

TABELA 2.3 - PARTICIPAÇÃO DAS MPE'S NA ECONOMIA BRASILEIRA

VARIÁVEL	AS MPES NO BRASIL (EM %)
Número de empresas	98%
Pessoal Ocupado	59%
Faturamento	28%
PIB	20%
Número de Empresas Exportadoras	29%
Valor das Exportações	1,7%

Fonte: Elaboração a partir de dados do IBGE, FUNCEX, PNAD e RAIS/TEM (1994, 1995 e 1996)

Segundo LONGENECKER, MOORE e PETTY (1997), as pequenas empresas prestam contribuições singulares à economia. Fornecem uma parte desproporcional de novos empregos necessários para uma força de trabalho em crescimento. São responsáveis pela introdução de muitas inovações e originam avanços científicos. Além disso, as pequenas empresas podem produzir bens e serviços com mais eficiência em algumas áreas, atuar como concorrentes econômicas vigorosas e desempenhar algumas funções nos negócios, como distribuição e fornecimento, com mais experiência que as grandes empresas.

Assim, quanto à contribuição para o bem-estar econômico, político e social de uma nação, as pequenas empresas oferecem inúmeros benefícios excepcionais, tais como:

- Novos empregos: Fornece muitas das oportunidades de emprego de que uma população e uma economia em crescimento precisam, pois novos empregos surgem, basicamente, do nascimento de novas empresas e de sua expansão subsequente. (LONGENECKER; MOORE; PETTY, 1997).
- Inovação: Novos produtos originados em laboratórios de pesquisa prestam uma contribuição valiosa para o padrão de vida da sociedade. Mas, Segundo LONGENECKER, MOORE e PETTY (1997) os registros comprovam que a maioria dos avanços científicos foram originados por inventores independentes e pelas pequenas empresas. Do mesmo modo, dizem que “pesquisas recentes sugerem que a atividade inovadora tende a diminuir, à medida que o nível de concentração em um setor se eleva, confirmando assim a importância da inovação das pequenas empresas”.
- Estímulo à competição econômica: A adoção de medidas para incentivar a formação de pequenas empresas é utilizada por muitos países como meio para estimular o crescimento econômico, aumentando a

competitividade, a produtividade e o padrão de vida da sociedade.

- Auxiliando a grande empresa: Como algumas funções são desempenhadas com mais eficiência pelas pequenas empresas, elas podem contribuir para o sucesso das grandes empresas. Segundo LONGENECKER, MOORE e PETTY (1997) além de oferecer serviços diretamente a grandes corporações, as pequenas empresas fornecem serviços a clientes de grandes empresas.

Na opinião de MINTZBERG (*apud* CANCELLIER, 2001), a principal característica das micro e pequenas empresas é o modo empreendedor como são administradas. Segundo esta abordagem, identifica-se um fundador ou líder forte que toma as principais decisões da organização de forma ousada, arriscada e intuitiva. São características marcantes deste modelo a incessante busca por novas oportunidades e os saltos dramáticos frente à incerteza, com decisões arrojadas em momentos de crise.

LEONE (1999) afirma que as pequenas e médias empresas podem ser estudadas a partir de suas especificidades, isto é, de suas características peculiares, e, desta forma, foram agrupadas sob três perspectivas:

- a) quanto aos aspectos organizacionais: adotam estruturas simples e de menor custo. Tem menor controle sobre seu ambiente externo e, por isso, são muito dependentes dos recursos a elas disponíveis. A administração é exercida pelo proprietário, com pouca delegação de autoridade e racionalidade das formas de controle. Os processos de planejamento e controle são pouco formalizados e quantificados. A estratégia é intuitiva e pouco formalizada. Estas empresas operam numa lógica de reação e adaptação ao ambiente ao invés de antecipação e controle como ocorre nas grandes empresas. A gestão é personalizada na pessoa do proprietário. O sistema de informações externo é simples, uma vez que o proprietário discute diretamente com seus clientes;

- b) o processo decisório é baseado no julgamento ou intuição do proprietário: dentro da ótica operacional de curto prazo, já que o mesmo não dispõe de tempo e nem habilidade para uma atitude mais analítica e estratégica. O proprietário é o único tomador de decisões e, por isso, o poder de decisão é localizado e centralizado. Não existem procedimentos formalizados e o sistema de valores e a política da empresa são uma extensão da vida do proprietário. Os dados necessários à tomada de decisão nem sempre estão disponíveis;
- c) quanto às características individuais, o proprietário influencia todos os aspectos da empresa como: estratégia, estrutura, clima organizacional e desempenho. Existe uma simbiose entre o patrimônio social e do proprietário. O perfil do dirigente é mais o de um estrategista que corre riscos do que um administrador que procura aplicar uma estratégia minimizando os riscos.

Nos estudos e pesquisas sobre PE's no contexto político, econômico e social brasileiro que se relaciona à busca de mecanismos para melhorar a eficiência, a competitividade e a produtividade nas PE's numa perspectiva intraorganizacional mostram que de um modo geral elas (CÂNDIDO; DIAS, 1998):

- a) são pouco competitivas;
- b) as políticas de treinamento são de um modo geral, ineficientes e inadequadas;
- c) inexistência de um sistema de custos;
- d) atraso e deficiência tecnológica;
- e) falta de orientação para o mercado;
- f) escassez de recursos econômicos;
- g) pouca participação nos mercados internacionais;
- h) poucos investimentos em Pesquisa e Desenvolvimento (P & D);
- i) gestão centralizada;

- j) estrutura leve, sem complexidade;
- k) estreito contato pessoal entre direção, empregados, fornecedores e clientes;
- l) integração relativamente forte na comunidade a qual pertencem os proprietários, empregados, fornecedores e clientes, etc;
- m) utilização acentuada de mão-de-obra familiar;
- n) ausência de planejamento.

Diversas pesquisas realizadas no Brasil, que tinham como objetivo a realização de um diagnóstico apontam que os principais problemas encontrados nas PE's brasileiras podem ser categorizados pelos aspectos:

TABELA 2.4 - PRINCIPAIS ASPECTOS E PROBLEMAS ENFRENTADOS PELAS PE'S

ASPECTOS	PROBLEMAS
Gestão	Deficiência na condução; Falta de Delegação; Desconhecimento de variáveis macroeconômicas
Poder de Negociação	Frente a fornecedores e clientes; Frente a entidades financeiras; Frente a organismos públicos
Custos	Escassez e/ou ausência de uma política de custos
Estratégia de Mercado	Falta de organização na comercialização; Falta de planos de vendas; Necessidade de maior vinculação com o mercado
Finanças	Dificuldades em conseguir crédito; Elevadas taxas de juros
Produção	Escasso planejamento; Obsolescência tecnológica
Estrutura de Vendas	Necessidade de dimensionamento; Escassa força de vendas
Capacitação	Falta de motivação nos diferentes níveis; Escasso treinamento; Falta de informação
Diversificação de Produtos	Necessidade de dimensionamento; Falta de especialização;
Aceitação no mercado	Escassa participação; Posicionamento nulo

Fonte: CÂNDIDO E ABREU (2000)

Resumidamente pode-se dizer que as maiores vantagens que podem ser encontradas nas pequenas e médias empresas são um melhor aproveitamento dos recursos humanos; a busca de produtos competitivos para satisfazer nichos de mercado; a fácil assimilação ou adaptação ao mercado e a agilidade com que pode reagir as mudanças imprevistas. Por outro lado são encontradas as seguintes

desvantagens: insuficiência de recursos, falta de tecnologia apropriada para obter economia de escala e qualidade, carência de financiamentos por falta de garantia de crédito de acordo com a sua realidade, escasso poder de negociação frente aos clientes e fornecedores, etc.

Em função do explicitado no texto, o caminho mais adequado que poderá levar às PE's a conseguir a maturidade deve ser a existência de um comportamento e uma atitude direcionada na busca de um pensamento estratégico, capaz de superar suas debilidades e otimizar suas vantagens, gerando mudanças no seu ambiente interno e externo, as quais podem transformar-se em novas oportunidades de negócios.

2.4 O CRESCIMENTO E O DESENVOLVIMENTO

Estudos do desenvolvimento das organizações, de maneira geral, reconhecem que a maioria delas começa como pequenas organizações e que se desenvolvem basicamente em cinco estágios para explicar o crescimento e o desenvolvimento das pequenas empresas.

Em todos os estágios, estas empresas enfrentam diferentes desafios competitivos.

Algumas vezes elas devem satisfazer uma clientela mais ampla, novos clientes e/ou novos fornecedores, expansão de canais de distribuição, investidores externos e uniões de comércio.

Mudanças no ambiente externo, freqüentemente resultantes de escolhas estratégicas, criam uma pressão menor enquanto a empresa está operando de uma situação estável para outra.

Estes mesmos desafios externos impõem diferentes riscos para uma empresa em fase de transição, considerando que muita energia é consumida com as mudanças internas para mover-se de uma fase estável para outra. Na verdade, uma crise pode

resultar quando a instabilidade das mudanças internas coincidem com um alto grau de incerteza externa.

Cada um destes estágios é descrito a seguir:

Primeiro estágio: organização operada pelo proprietário: nesta fase, a empresa freqüentemente gira em torno de um produto principal, um nicho de mercado e uma base limitada de clientes. Poucos empregados estão envolvidos e os negócios dependem muito mais da técnica do proprietário-operador ou habilidades em vendas do que habilidades gerenciais. O foco da ação é a eficiência e atenção aos detalhes. A experiência pessoal desempenha um papel essencial nas decisões operacionais. Considera-se muito pouco a separação das funções de marketing, produção, pessoal, financeira e contabilidade. O maior bem da empresa é a habilidade de responder rapidamente às oportunidades e ameaças devido à simplicidade da organização. Surgem oportunidades de crescimento e desenvolvimento, deste modo, o proprietário tem que considerar uma estrutura mais complexa, dando início a uma fase de transição.

Segundo estágio: transição para organização gerenciada pelo proprietário: o aumento no volume de vendas e de serviços provoca aumento nas atividades administrativas de modo que é necessário contratar assistentes. O maior desafio desta fase é sair do conforto fornecido pelas habilidades operacionais e mover-se para o desenvolvimento e exercício de habilidades gerenciais. Para muitos proprietários de pequenos empreendimentos, compartilhar a autoridade sobre o processo decisório é problemático, podendo resultar em um período de transição longo e estressante.

Terceiro estágio: organização gerenciada pelo proprietário: neste estágio, o empreendimento é marcado por menor dominância do proprietário, uma abordagem mais deliberativa para a tomada de decisões e a tendência para a autoridade compartilhada. O desenvolvimento exige tecnologia adicional, serviço ao cliente ou pesquisa que devem ser adquiridos para manter-se competitiva em um ambiente de negócios em mudança. Um dos elementos essenciais desta fase é o aumento do fluxo

de informações necessário para facilitar a comunicação, a coordenação de atividades e a medição do desempenho.

Quarto estágio: transição para o gerenciamento funcional emergente. A contratação de especialistas e/ou médios gerentes demandará mais delegação no processo decisório. Surge, então, a necessidade de delegar mais responsabilidade e assegurar a disponibilidade e o próprio uso da informação para facilitar a expansão. Como resultado, as decisões são tomadas de forma mais sistemática. Para que os gerentes funcionais e departamentais trabalhem eficientemente na organização são necessárias mudanças estruturais, ênfase maior nos processos gerenciais e um certo investimento em sistemas de suporte. O proprietário se vê obrigado a examinar diferentes pontos de vista, freqüentemente conflitantes, dos gerentes funcionais e negociar consenso em relação a um curso final de ação.

Quinto estágio: gerenciamento funcional emergente. Esta fase é caracterizada pela presença do gerente geral e um grupo de gerentes composto de especialistas em algumas áreas funcionais, que compartilham a tomada de decisões. Prevaecem três requerimentos básicos: o compartilhamento da autoridade e da responsabilidade no topo; a eficiente troca de informações para cima e para baixo na organização; e um eficiente planejamento em equipe de modo que o grupo de administração possa sincronizar e coordenar seus esforços no sentido de alcançar as metas compartilhadas. O proprietário desempenha, então, o papel de gerente geral. É importante lembrar que a qualidade da informação (precisa, oportuna e relevante), processos de decisão internos e posições e sistemas formalizados reforçam a necessidade de informação, comunicação e sistemas de controle.

3 CONTROLADORIA, PLANEJAMENTO EMPRESARIAL E IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Em uma economia competitiva, aumenta cada vez mais a importância de instrumentos de tomada de decisões gerenciais que possibilitem ações rápidas e eficientes para que a empresa possa manter sua participação no mercado, principalmente dentro do contexto da globalização. Nesse sentido, a Controladoria deve adequar-se a estas necessidades para contribuir na busca dos objetivos da organização.

No mundo, estão emergindo diversas ferramentas e processos padronizados que, quando implantados, auxiliam sobremaneira a gestão empresarial. A atual competição dos negócios e as constantes mudanças nos diversos ambientes das empresas exigem a maximização do desempenho e do controle gerencial. Assim, a Controladoria exerce papel preponderante na empresa, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão, através da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades.

Com o aumento da complexidade das organizações empresariais, acentua-se cada vez mais a importância da controladoria como instrumento capaz de proporcionar os elementos necessários à administração correta dos vários departamentos da empresa. Um Sistema de Controladoria tem a função de avaliar e controlar o desempenho dos diversos setores da organização.

No mercado livre, o objetivo das organizações é o maior lucro possível em conjunto com seu crescimento a longo prazo e com o bem-estar da coletividade. Assim, caberia às organizações determinar os desejos ou necessidades da coletividade e, depois, organizar-se para a produção e a comercialização. Como as necessidades e desejos dos seres humanos sofrem alterações permanentes, essa seria uma tarefa

contínua.

Para que a organização consiga maior lucro, torna-se necessária à aplicação de métodos eficientes, a partir de uma análise mais detalhada. Dessa forma, os administradores recorrem à técnica da Controladoria, que tem método próprio de trabalho, baseado num conjunto de princípios de aplicação flexível.

Segundo FIGUEIREDO e CAGGIANO (1997), “a missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

No processo de interação da empresa com os diversos agentes, começa a surgir uma série de fenômenos econômicos, sociais, políticos, educacionais, etc., fazendo com que as necessidades da empresa na busca de sua eficácia transcendam os conceitos oferecidos pela administração, economia e contabilidade. Dessa forma, tornou-se necessária à definição de um modelo conceitual teórico de um ramo de conhecimento denominado Controladoria.

Segundo MOSSIMANN e FISCH (1999), “A Controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica, com o fim de orientá-la para a eficácia”.

Sobre este tema, TUNG (1985) coloca que:

A filosofia e a prática da administração sofreram mudanças profundas, sob os aspectos científicos e éticos, já que a estrutura econômica tem se tornado cada dia mais complexa. O administrador deve ser inteligente, capacitado e, mais que tudo, impulsionado pelo senso de responsabilidade perante a sociedade. Além das qualidades de liderança, ele precisa possuir conhecimentos técnicos adequados. A tarefa da controladoria requer a aplicação de princípios sadios, que abrangem todas as atividades empresariais, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final. Por planejamento entende-se que o *controller* deve medir as possibilidades de sua empresa perante as realidades externas, para fixar objetivos, estabelecer políticas básicas, elaborar o organograma com responsabilidades definidas para cada cargo dentro da organização, estabelecer padrões de controle, desenvolver métodos eficientes de comunicação e manter um sistema adequado de relatórios.

Para esta finalidade, o trabalho ressalta a importância da Controladoria, que

detém papel fundamental como condutora do processo de planejamento, organização, controle, comunicação e motivação que converge para o sistema de informações gerenciais.

Na atual realidade econômica, a utilização desta metodologia nas empresas poderá representar um diferencial na qualidade dos serviços prestados e nas informações gerenciais necessárias para a tomada de decisões e para o acompanhamento e realinhamento da estratégia estabelecida pela organização.

O cenário econômico nacional tem apresentado mudanças bastante acentuadas nos últimos anos. As empresas foram compelidas a adotar sistematicamente novas tecnologias de gerenciamento e, assim, fazer frente a uma concorrência cada vez mais acirrada. A competição exige concentração de esforços no negócio da empresa, no comprometimento com o contínuo aperfeiçoamento de sua estrutura organizacional e prioridade na eliminação de desperdícios. A Controladoria deve contribuir, nesse sentido, fazendo com que as empresas alcancem um diferencial competitivo e identifiquem as oportunidades no seu macroambiente organizacional, respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

3.2 CONTROLADORIA COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO

Com o desenvolvimento e o aumento da complexidade das relações empresariais, a função de controle passa a ser de vital importância para o desenvolvimento da organização rumo aos seus objetivos.

KANITZ (1976) coloca que os primeiros controladores foram recrutados entre os trabalhadores responsáveis pela área contábil ou então pelo departamento financeiro, por várias razões:

- a) os contadores e administradores financeiros possuem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa, o que os torna capazes de enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais;

- b) as informações que chegam ao controlador são, predominantemente, de natureza quantitativa, e esses profissionais já são familiarizados com os números;
- c) os contadores e os administradores financeiros são pessoas ligadas à presidência da empresa e a Controladoria é uma função diretamente subordinada à presidência.

KANITZ (1976), ao comentar a função da Controladoria, destaca a importância do conhecimento de todos os aspectos da organização, enfatizando a necessidade de informações recebidas de outras áreas:

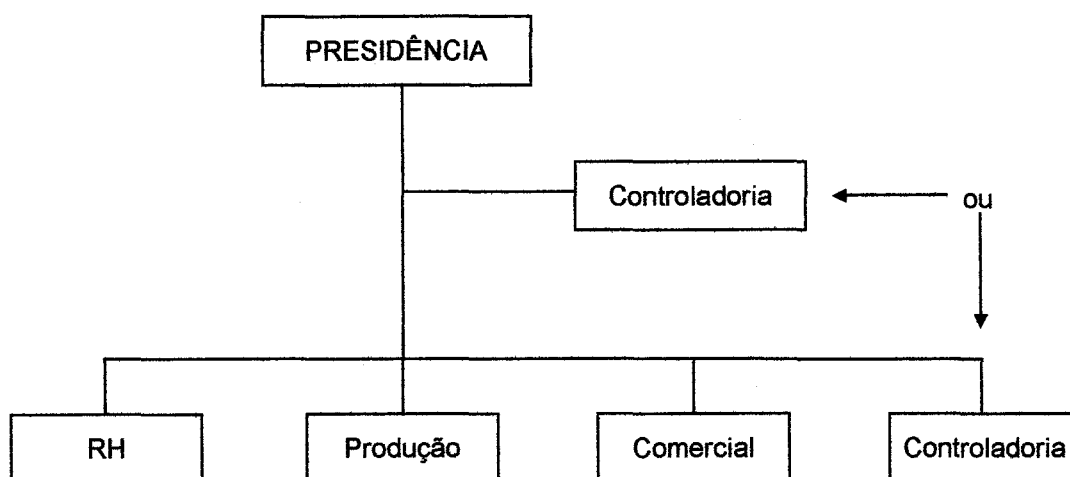
Mas a controladoria não é apenas administrar o sistema contábil da empresa. Por isso os conhecimentos de contabilidade ou finanças não são mais suficientes para o desempenho da função de controladoria. Atualmente, o controlador se cerca de um verdadeiro batalhão de administradores organizacionais, psicólogos industriais, analistas de sistemas, especialistas em computação, estatísticos e matemáticos que têm a tarefa de analisar e dirigir, à luz de cada um dos seus campos de conhecimento, um imenso volume de informações necessárias ao cumprimento da função de controladoria. Estes profissionais que assessoram o controlador não se limitam às informações quantitativas.

Na seqüência, ao definir a atuação do controlador, KANITZ (1976) apresenta a abrangência da Controladoria: “Assim, a função de controlador abre para os antigos contadores e administradores financeiros um campo de atuação muito amplo, dinâmico e interessante. Abrange praticamente toda a empresa e requer do controlador notáveis quantidades de conhecimentos”.

O autor amplia o espectro de atuação do controlador, em que ele passa a deter uma função primordial no sentido de prover a alta administração das informações, não somente no âmbito financeiro, mas também no de toda a organização.

Nesse sentido, a Controladoria deve ter a liberdade necessária para o acompanhamento de todas as operações realizadas, sendo independente hierarquicamente em relação às demais áreas da organização, subordinando-se diretamente ao presidente da empresa, podendo ser em linha com as demais áreas ou como órgão de staff (Figura 3.1).

FIGURA 3.1 - A POSIÇÃO DA CONTROLADORIA NA EMPRESA



Fonte: Adaptado de PACHECO (2003)

O seu raio de atuação não se restringe ao acompanhamento financeiro, mas deveria abranger todos os aspectos relacionados aos objetivos da empresa, englobando as informações ligadas aos aspectos internos da organização e também as informações do ambiente externo. Com essas características, a controladoria deve auxiliar no processo decisório da empresa, através de atitudes pró-ativas voltadas, também, para o suporte a negócios.

RICCIO (1993), ao comentar os paradigmas das funções de Controladoria, aborda com clareza o escopo de sua atuação:

Entende-se, portanto, que para exercer de maneira correta sua função, monitorando o sistema de mediação da empresa, a Controladoria deve dispor dos seguintes enfoques de responsabilidade :

- Contabilidade Financeira – onde buscará o custo do produto para fins de apuração de estoques e todos os elementos do sistema contábil para fins de suporte externo.
- Contabilidade Gerencial – onde buscará o controle das decisões e de seus impactos na empresa para fins de gestão de negócio.
- Contabilidade Estratégica – onde buscará o exercício da estratégia competitiva através da gestão e mensuração dos custos das atividades de produção e administração, para apoiar sinergicamente as funções que compõem a empresa, estruturada na gestão estratégica global.

Mais adiante, complementa: “Cabe à função de controladoria o papel de monitorar os paradigmas de qualidade, devendo informar e interagir proativamente com as diversas funções da organização na busca da excelência empresarial, calçada na crença de que estratégia, custos e qualidade são responsabilidades de todas as funções da empresa.”

Assim, a Controladoria deve manter o conhecimento da organização no sentido de entender o seu funcionamento e, com isto, avaliar se as “partes” da organização estão agindo de acordo com os objetivos comuns e se os resultados atingidos em cada uma das áreas está atendendo à estratégia estabelecida. Dessa forma, o ponto de vista apresentado pelo autor está correto, uma vez que o sucesso da organização deve ser atingido pela composição de todas as ações realizadas na organização.

3.3 VISÃO SISTÊMICA DA EMPRESA E O SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL-GERENCIAL

A abordagem ou a visão sistêmica é aquela que se preocupa com a compreensão de um problema em sua forma mais ampla e completa possível, em vez de estudar apenas uma ou algumas de suas partes separadamente. Em um sistema, seus elementos interagem e se ajustam adequadamente.

A empresa é um conjunto organizado de recursos humanos, econômicos e sociais, e pode ser vista como um sistema aberto, pois interage com o meio ambiente e é afetada por fatores externos. OLIVEIRA (1997) entende como sistema “uma unidade identificada com um papel independente, possuindo seus próprios objetivos e suas próprias funções internas”.

Considerando a idéia de que nos sistemas são introduzidos inputs que, processados, transformam-se em certos outputs, a empresa vale-se de recursos materiais, humanos e tecnológicos, cujo processamento resulta em bens e serviços, riquezas, empregos, e em muitos outros benefícios oferecidos à sociedade. Cumprindo este papel, a

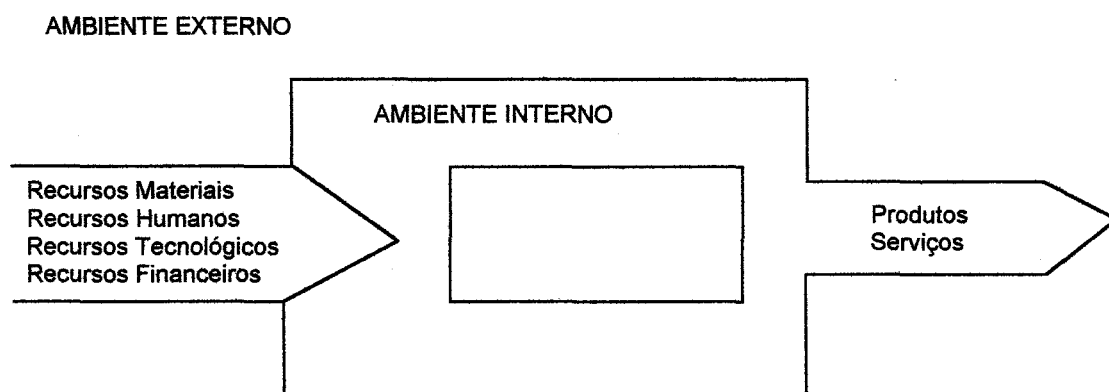
empresa desenvolve um grande número de atividades de compras, produção, vendas, etc. que, direta ou indiretamente, contribuem para que seu objetivo final seja alcançado.

NAKAGAWA (1995) conclui que:

A noção de um sistema aberto implica na idéia de que o sistema importa recursos diversos, os quais, após serem transformados em produtos e serviços, serão exportados para o ambiente externo da empresa, ou seja, para seu mercado. Observe-se, também, que o ambiente externo exerce grandes pressões sobre a empresa, sob a forma de restrições e exigências as mais variadas possíveis.

A empresa vista como um sistema aberto, em constante interação com todos os ambientes, pode ser visualizada através da Figura 3.2.

FIGURA 3.2 - A EMPRESA COMO UM SISTEMA ABERTO



Fonte: NAKAGAWA (1995)

3.4 FILOSOFIA, PROPÓSITOS BÁSICOS E OBJETIVOS DE UMA EMPRESA

Segundo PEREZ JÚNIOR, PESTANA e FRANCO (1995), a filosofia de uma empresa é definida em função das crenças e valores individuais de seus sócios e administradores. Tomando por base seus valores, tal filosofia deveria estar claramente explicitada em termos de missão e de seus propósitos básicos.

A missão de uma empresa é a sua razão de ser. Defini-la é determinar o que a empresa se propõe a fazer, em função da filosofia adotada.

A crença é a aceitação, como verdade, de fatos, declarações ou de um conjunto de circunstâncias.

Valor é o prêmio que se atribui às crenças, quando estas são claras para se fazerem escolhas entre diversas alternativas possíveis. Essas crenças muitas vezes não são explícitas, o que naturalmente dificulta sua compreensão dentro da empresa, podendo inclusive levar à condução de ações estratégicas conflitantes com tais valores. A coerência entre o que se acredita e o que é efetivamente praticado relaciona-se ao valor atribuído a essas crenças, tanto pelo proprietário quanto pela sociedade em geral. Por exemplo, se a alta administração centraliza a tomada de decisões, embora declare acreditar no processo participativo de todos os colaboradores, sua declaração é falsa e, portanto, não é aceita como crença pelas pessoas.

Os propósitos básicos representam o resultado esperado pelo cumprimento da missão da empresa. Por exemplo, uma empresa que promove a qualidade procura aumento da produtividade e competitividade no mercado. Ainda como propósitos básicos, pode-se considerar a lucratividade adequada, de forma a pagar dividendos satisfatórios aos acionistas e oferecer segurança a seu investimento.

Os objetivos devem ser adequados às finalidades e à missão da empresa; devem ser quantificados; devem ser compatíveis com o sistema de crenças e valores; devem ter flexibilidade; e, ainda, deve ser considerada a sua praticabilidade em termos de competência gerencial, tecnológica, recursos e implicações sociais.

A seguir apresenta-se, a título de exemplo, passagem de um documento de uma dada empresa, fabricante de eletrodomésticos, em que se evidenciam sua filosofia, sua missão e sua política de qualidade.

Missão

Oferecer eletrodomésticos e serviços de qualidade que satisfaçam às necessidades dos clientes e proporcionem prosperidade aos seus acionistas e colaboradores.

Crenças e valores

- Manter conduta moral e ética.
- Respeitar o indivíduo e o meio ambiente.
- Oferecer aos colaboradores condições de alcançar seu potencial pleno, apoiá-los e motivá-los, reconhecendo que sua participação no desenvolvimento da empresa é fundamental.
- Enfatizar e promover a qualidade, procurando prestar sempre o melhor atendimento a seus clientes.

Um Propósito: política de qualidade

A empresa está comprometida em buscar a melhoria contínua da qualidade dos produtos, serviços e processos, através de parcerias com clientes, fornecedores e colaboradores, valendo-se de novas tecnologias, no intuito de exceder a expectativa de clientes externos, internos, acionistas e comunidade.

Principais objetivos

- Em relação aos acionistas: proporcionar uma resposta positiva às expectativas dos acionistas, com crescimento constante e lucrativo das atividades;
- Em relação ao produto: desenvolver produtos com diferenciação dentro de um mercado globalizado, com maior valor agregado, menor custo e maior rentabilidade;
- Em relação ao mercado: ampliar nossa participação no mercado nacional e estendê-la ao mercado exterior;
- Em relação aos colaboradores: promover oportunidades de desenvolvimento e crescimento aos seus colaboradores; reconhecer sua contribuição e desempenho.

3.5 SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL-GERENCIAL

Apesar do grande número de opiniões entre os diversos autores com relação às funções da Controladoria e dos Sistemas de Informações, todas convergem para a importância da abrangência das informações prestadas e da sua utilidade no processo de decisões. A Controladoria, no seu sentido amplo, deve considerar todas as áreas da empresa e, para que isto seja possível, é necessário que o conjunto de informações tratadas pela Controladoria incorpore informações de caráter não monetário.

Nesse sentido, RICCIO (1989) apresenta uma conclusão acerca dos objetivos do Sistema de Informação Contábil, destacando o controle de informações de cunho não monetário:

Como se pode ver pelos textos apresentados, os autores são unânimes em:

1. Reconhecer que, apesar de ter ainda como principal característica a mensuração monetária, o Sistema de Informações Contábeis deve fornecer informações não monetárias a todos os usuários que delas necessitem.
2. Afirmar que a informação contábil é instrumento para o processo de tomada de decisão, nos diversos níveis da organização.

A gestão eficaz das empresas depende de modelos contábeis, inspirados em princípios racionais, fundamentais. Não existem fórmulas milagrosas nem sistemas competentes para resolver os problemas de eficácia. A contabilidade gerencial precisa apoiar-se em fundamentos racionais competentes para que se possa produzir a utilidade que dela se espera. A expressão de um fenômeno patrimonial deve ser abrangente, ou seja, deve compreender causa, efeito, qualidade, tempo e espaço, envolvendo todas as dimensões da ação transformadora sobre a riqueza.

Para a tomada de decisões, faz-se necessário que os informes sejam baseados em realidades, ou seja, na fidelidade informativa. Tal fato exige que se produzam dados especiais, ou seja, não só dispostos de forma diferente, mas também identificados, classificados, demonstrados e até quantificados de forma própria. Uma coisa é o que a lei estabelece, outra o que as normas oficiais pretendem, e ainda, outra, o que se precisa saber para a gestão dos negócios. O caminho, portanto, para efeitos de gestão da riqueza, é a Contabilidade para Decisões seguir a ciência contábil e não considerar de forma absoluta o que a lei e as normas estabelecem. Não se trata de transgressão nem desobediência, mas de busca de uma realidade que a legislação e muitas das normas fixadas não têm capacidade de oferecer. Isso porque os objetivos da Contabilidade Gerencial ou para decisões administrativas são nitidamente diferentes dos da Contabilidade Financeira Legal.

A contabilidade para decisões administrativas deve buscar informes fiéis, modelos adequados, e tudo isso exige a aplicação de conhecimentos racionais, organizados, sistemáticos.

Uma empresa precisa de um plano geral inspirado em modelos amplos e também em modelos específicos, para os diversos sistemas de funções que existem.

Paradigmas de liquidez, resultabilidade, estabilidade, economicidade, produtividade, invulnerabilidade e elasticidade precisam existir para que se possa acompanhar as muitas transformações da riqueza e observar as distorções que possam ocorrer. O modelo é uma prospecção, e esta não existe sem planejamento.

SÁ (1999) afirma:

Ao elaborar-se os modelos que devem inspirar as decisões, é preciso que se empregue uma lógica que considere :

1. Princípios Científicos;
2. Metodologia definida;
3. Informes fiéis;
4. Análise contábil racional;
5. Consideração específica da empresa e seus entornos, sendo esses os fundamentos racionais para uma eficaz Contabilidade para Decisões Administrativas.

Tais considerações se fazem necessárias, pois as implantações de sistemas têm se preocupado em demasia em atender a aspectos legais, gerando informações que não satisfazem e muitas vezes não demonstram a realidade vivenciada pela organização. Os sistemas formais de informações contábeis muitas vezes são falhos, pois:

- a) as informações muitas vezes são baseadas apenas em dados históricos que são extraídos do sistema financeiro interno, esquecendo-se dos dados não financeiros e gerados externamente, tornando-se muito limitadas;
- b) eles tendem a agregar dados objetivando reduzir despesas, sendo que hoje isto é facilmente alcançado por meio de sistemas computadorizados;
- c) a maioria das informações é preparada rotineiramente e de forma a satisfazer a uma variedade de exigências, o que faz com que percam a atualidade.

Para aproximar o sistema contábil das necessidades atuais do mundo dos negócios, espera-se que os contadores contribuam para o desenvolvimento de sistemas e metodologias que proponham modelos gerenciais que otimizem o desempenho da

empresa por meio de um sistema de gestão e informação. Observa-se muitas vezes, na organização, que os gestores das áreas onde estão sendo utilizados os sistemas de informações contábeis gerenciais, por desconhecerem o modelo, utilizam-se de modelos compatíveis com seus interesses, mas que nem sempre são compatíveis com o interesse da empresa. Esse problema ocorre na maioria das empresas e tem como questão central a inadequação do sistema de informação devido a pouca habilitação conceitual dos gestores na explicitação de suas necessidades informacionais, na falta de divulgação e conseqüente aceitação do modelo adotado.

É papel da Controladoria fazer com que problemas como estes sejam superados e a eficácia organizacional seja alcançada com grau máximo de eficiência.

A Figura 3.3 mostra uma visão da contabilidade inserida no ambiente empresarial e o caminho percorrido pelas informações.

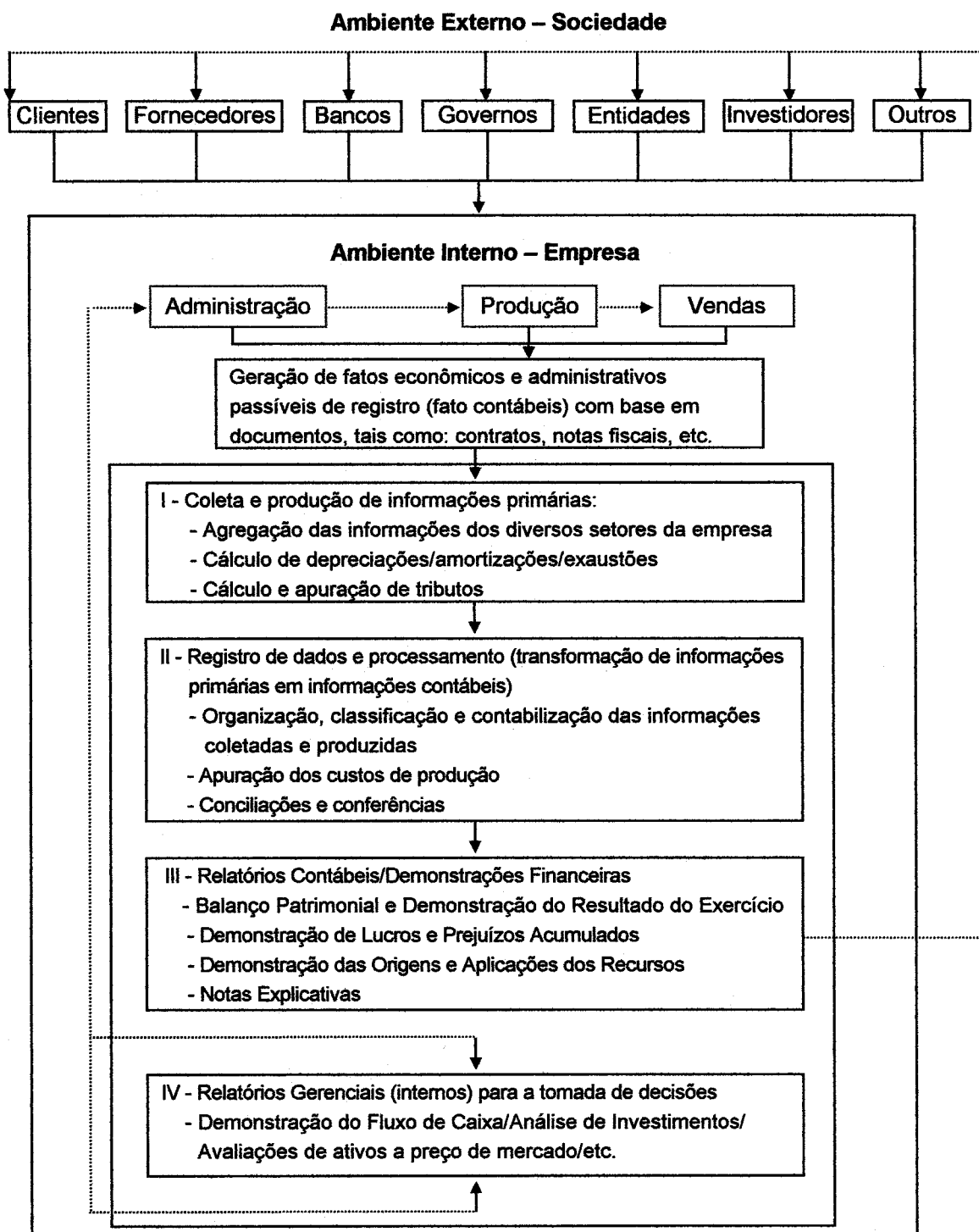
O Sistema de Informações Gerenciais, segundo PEREZ JÚNIOR, PESTANA e FRANCO (1995), é o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória de empresa e que proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.

O Sistema de Informações Gerenciais permite a integração entre padrões, orçamento e contabilidade, apoiando os gestores no processo da administração, bem como operacionalizando a adequação conceitual entre os três sistemas de forma a considerá-los um único banco de dados. O requisito fundamental para a adequação do sistema integrado de informações ao processo de planejamento diz respeito à qualidade das informações geradas por este sistema, que inclui os seguintes fatores:

- a) conteúdo das informações, no sentido de serem completas, detalhadas no nível necessário e confiáveis;
- b) a idade da informação, representando o intervalo entre a data de ocorrência do fato e da geração da informação, ou seja, sua oportunidade;
- c) a frequência ou periodicidade com que a informação é gerada, de modo que atenda às necessidades da administração.

A Controladoria utiliza os Sistemas de Informações Gerenciais para assessorar os gestores (das áreas industrial, comercial, financeira, etc.) no processo de tomadas de decisões através de informações extraídas dos Sistemas Operacionais (contabilidade, contas a receber, contas a pagar, tesouraria, compras, vendas, etc.).

FIGURA 3.3 - FLUXO CONTÁBIL



Fonte: IOB (1998)

Não se deve esquecer que, assim como as organizações se adaptam ao aumento da competição global e à automação, os sistemas de informações devem tornar-se mecanismo-chave para fazer fluir as informações na empresa e melhorar a tomada de decisão gerencial. É através de sistemas de informações gerenciais, desenhados com o intuito de alcançar os objetivos da organização, que se pode criar uma competitividade verdadeira que não possa ser facilmente copiada pelos competidores. O Sistema de Informações Gerenciais deve considerar, além dos cenários, alguns itens, tais como:

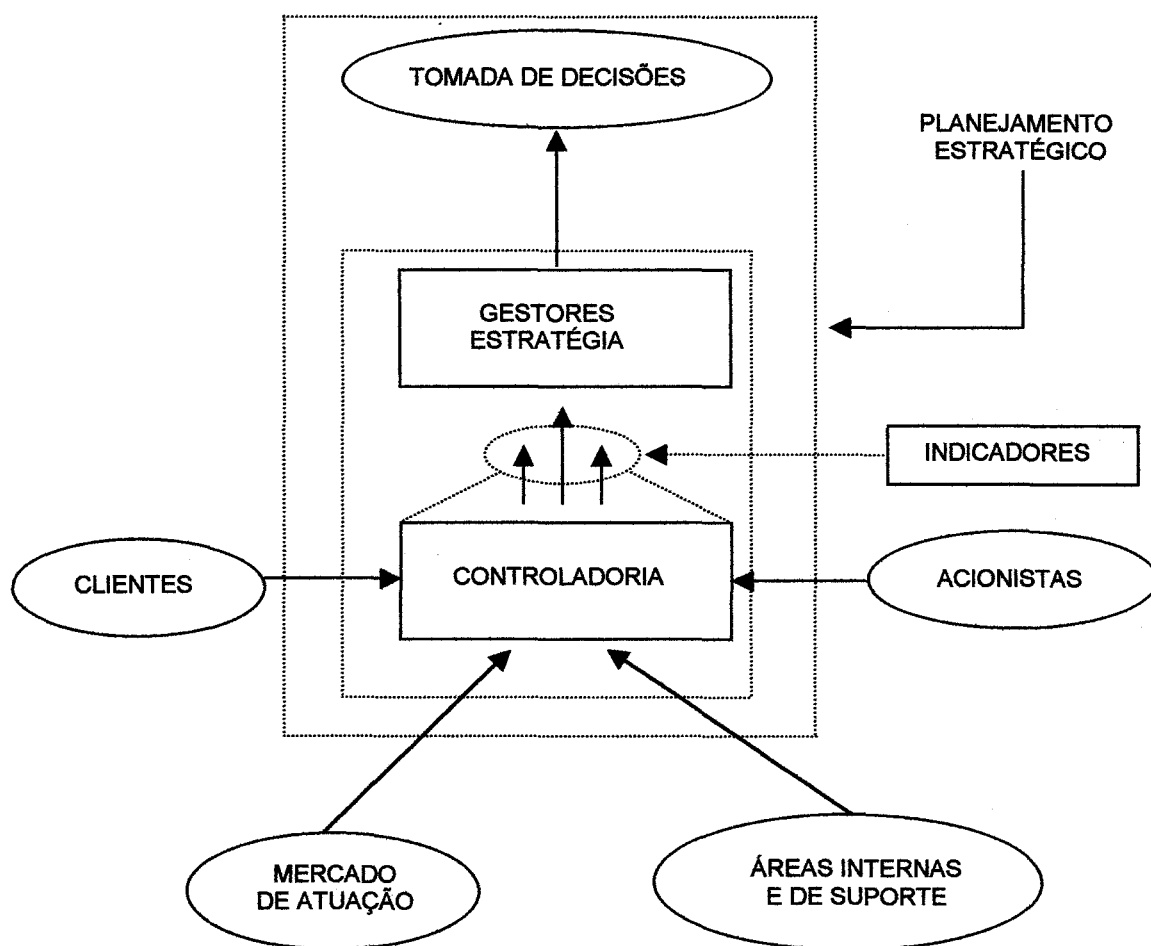
- a) a análise de todos os fatores e subfatores externos, com a conseqüente identificação de oportunidades e das ameaças interagentes com a empresa;
- b) a análise dos propósitos atuais e potenciais, bem como grandes orientações estratégicas da empresa para determinação de sua missão;
- c) a análise para identificação dos objetivos, políticas e estratégias da empresa.

Resumindo, um sistema de informações gerenciais deve, portanto, contemplar também aspectos não financeiros e, principalmente, destacar sua importância no alcance de seus objetivos. A Figura 3.4 representa este fluxo de informações, em que se pode ressaltar a função da Controladoria, recebendo todas as informações do meio em que atua para que estas sejam processadas e traduzidas na forma de indicadores dentro do processo de planejamento e acompanhamento estratégico da empresa.

As informações não financeiras abrangem desde indicadores internos, como o nível de treinamento dos funcionários, até indicadores externos, como o nível de satisfação dos clientes em relação aos serviços prestados pela organização. São indicadores que possibilitam conhecer a organização e sua estrutura, ou seja, referem-se a informações que permitem aos seus gestores um acompanhamento da estratégia da organização, sinalizando quais os pontos que devem ser corrigidos para que seus objetivos sejam atingidos. O sistema de informações deve motivar os seus usuários à tomada de decisão e à eficácia, utilizando uma base de mensuração e de apuração de resultados que

obtenha o valor econômico mais correto possível dos recursos necessários e utilizados e, ao mesmo tempo, dos produtos e serviços, com critérios lógicos e racionais.

FIGURA 3.4 - FLUXO DE INFORMAÇÕES NO SISTEMA DE INFORMAÇÕES



Fonte: PACHECO (2003)

3.6 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Conforme a dimensão da empresa, a Controladoria passa a ter maior importância devido às funções que executa. Em organizações de pequeno porte, também cresce a complexidade das operações e a dificuldade em se manter um

controle e acompanhamento efetivo direto de todos os pontos citados. Em função disto, a Controladoria passa a ser de fundamental importância, no sentido de prover, aos gestores, informações para a tomada de decisão e para o acompanhamento da situação real da empresa.

A principal função da Controladoria, como já foi citado, é a de fornecer informações para a tomada de decisões. Apesar de ter uma função bastante abrangente, compete a ela a formação de sistemas de informação dentro de uma organização, que permitam relatar:

- a) a situação econômico-financeira da empresa;
- b) a performance das áreas operacionais;
- c) a performance dos gestores das áreas;
- d) o acompanhamento estratégico.

No mercado de trabalho, verifica-se que o papel do controller difere grandemente de uma empresa para outra. Dependendo do porte e da estrutura organizacional, a função de Controladoria pode, atuando de diferentes formas, ser exercida dentro dos mais diversos níveis da administração.

PEREZ JÚNIOR, PESTANA e FRANCO (1995), colocam que essa função pode ser exercida por meio de dois enfoques distintos:

O primeiro, e mais usual, assemelha-se às responsabilidades de um “gerente de contabilidade” (...) normalmente subordinado ao principal executivo financeiro da empresa (...). Neste caso, o controller seria responsável, entre outras, pelas seguintes áreas e funções:

- Contabilidade geral, fiscal e de custos;
- Controle patrimonial;
- Orçamentos;
- Auditoria interna;
- Administrativo-financeira.

O segundo enfoque de atuação do *controller*, a nosso ver o mais correto, envolve compilação, síntese e análise das informações geradas, e não a responsabilidade por sua elaboração.

Pensa-se que, nas análises das informações, estaria ela integrada ao processo de decisão, ação, informação e controle. Cabe a divulgação desta visão nos meios empresariais, de forma que a Controladoria se torne um órgão de vital importância nos processos e nas decisões da organização.

Vários autores, ao apresentarem as funções da Controladoria, convergem na mesma direção, destacando o seu relacionamento com a estratégia. KANITZ (1976) afirma:

Apesar de, às vezes, ser confundido com o administrador financeiro, a função básica do controlador consiste em dirigir e, na maioria das vezes, implantar os sistemas de:

- a) **Informação.** Possivelmente o mais conhecido dos sistemas sob responsabilidade do controlador. Compreende os sistemas contábeis e financeiro da empresa, sistemas de pagamento e recebimento, folha de pagamentos, etc.
- b) **Motivação.** O controlador age sobre o comportamento dos funcionários da empresa, podendo motivá-los positiva ou negativamente. Cabe a ele prever o efeito de novos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.
- c) **Coordenação.** Através de suas funções, de certa forma centralizadora, o controlador é o primeiro a tomar conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa. Ele pode saber, por exemplo, que existe uma falha no departamento de compras e que isso vai prejudicar a produção de determinado produto no mês seguinte. Ou então detectar um furo na situação financeira da empresa, capaz de afetar os planos de expansão em andamento.
- d) **Avaliação.** Esta é, talvez, a mais difícil das funções do controlador. Saber interpretar os fatos e avaliar se determinado resultado é bom. E, em caso negativo, identificar os pontos que precisam ser corrigidos.
- e) **Planejamento.** Avaliar o passado é uma das primeiras etapas para planejar o futuro. Um dos modelos mais simples de avaliação empresarial consiste em comparar os resultados reais alcançados com aqueles anteriormente planejados.
- f) **Acompanhamento.** Consiste em acompanhar de perto a evolução dos planos traçados, permitindo ao controlador interferir para corrigir falhas ou então se certificar de que o planejamento não poderá ser cumprido. (grifos do autor).

Apesar de estar dentro do âmbito da informação, uma das mais importantes funções da Controladoria atualmente é o acompanhamento e avaliação do desempenho estratégico. Pelo fato de a empresa estar inserida num ambiente cada vez mais

competitivo, a definição da estratégia e seu acompanhamento podem representar a diferença de uma bem sucedida organização.

A Controladoria, mais até do que todas as outras áreas, precisa adaptar-se aos novos desafios, principalmente para prover, avaliar e controlar todos os procedimentos e resultados gerados pela organização. O enfoque a ser considerado deve abranger aspectos não apenas do âmbito financeiro, mas também aqueles relacionados às demais áreas das empresas que também influenciam nos objetivos financeiros.

Resumindo, para que se atinjam os resultados almejados, a atuação da Controladoria não deve ater-se apenas a analisar e controlar informações financeiras, mas concentrar-se em antecipar os resultados obtidos, controlando a corrente de fatores que formam o resultado, uma vez que o objetivo final de uma empresa, o lucro, é obtido a partir da performance de diversos elementos dentro da organização.

Assim, todas as áreas devem estar coordenadas, ou seja, os funcionários precisam ter a formação adequada para que suas funções sejam bem executadas, os processos internos precisam estar bem estruturados para otimizar o fluxo das operações, os clientes devem estar satisfeitos com os serviços prestados e todos estes aspectos devem estar inter-relacionados de forma a garantir um bom desempenho à organização.

Para que todos esses pontos sejam considerados, é fundamental a correta formulação de um planejamento estratégico que contemple a extensão dessas questões. A correta definição dos objetivos almejados pela empresa e sua correlação com a estratégia, compatível com a organização, irão proporcionar a Controladoria os instrumentos e informações necessárias para a execução de suas funções.

As funções da Controladoria podem estar diretamente relacionadas com a atividade do planejamento. ACKOFF (1979) afirma que o planejamento compõe-se de:

1. **Fins.** Especificação de objetivos e metas.
2. **Meios.** Escolha de políticas, programas, procedimentos e práticas através das quais se tentará atingir os objetivos.

3. **Recursos.** Determinação dos tipos e quantidades de recursos necessários, como eles devem ser gerados ou obtidos e como eles devem ser alocados às atividades.
4. **Implantação.** Determinação de procedimentos para tomada de decisão e de uma maneira de organizá-los para que o plano possa ser executado.
5. **Controle.** Determinação de procedimentos para antecipar ou detectar erros no plano ou falhas na execução e para prevenir ou corrigir continuamente estes erros e estas falhas.

No tópico seguinte serão apresentados temas referentes a planejamento empresarial, no sentido de relacionar a formação dos objetivos estratégicos e conceitos envolvidos na sua definição, para que seja possível apresentar o cenário em que a Controladoria irá atuar para a realização de sua missão.

Uma empresa que tem por objetivo o lucro deve possuir formas de avaliar sua posição no mercado, bem como de mensurar seu desempenho, visando sua continuidade. Em uma economia competitiva, esse controle da situação tende a representar uma grande vantagem em relação a seus concorrentes, e seu acompanhamento converge com as responsabilidades da Controladoria.

O planejamento estratégico pode ser coordenado (exercido) pela Controladoria. Serão relacionadas, aqui, importantes funções às quais ela deve estar pronta para assumir e, assim, ampliar seu campo de atuação. Nesse sentido, deve-se procurar expandir sua ação em três sentidos.

Inicialmente, a Controladoria deve estar preparada para incorporar informações relativas ao futuro da organização, ou seja, seu leque de informações deve abranger análises relacionadas à tendência do ambiente em que atua, mercados potenciais, vida útil de seus produtos, bem como dados relacionados a um planejamento de longo prazo, que serão evidenciados aos gestores da organização, e servir como instrumento de tomada de decisões operacionais e estratégicas.

Outra barreira a ser transposta refere-se às áreas que devem ser abrangidas no contexto apresentado. A grande preocupação relativamente às informações financeiras é totalmente válida, porém para a avaliação de resultados deve-se entender a organização como um todo. O objetivo da contabilidade em refletir corretamente as

transações em termos econômicos e proporcionar a evidenciação necessária para o entendimento da empresa deve ser complementado com informações relacionadas aos fatores que levaram a atingir estes resultados, acompanhados das alternativas existentes para sua melhoria. Dessa forma, na avaliação da empresa devem estar presentes informações referentes a todas as variáveis que possam contribuir, influenciar ou alterar seus resultados.

Finalmente, a atuação da Controladoria deve ser direcionada para a visão de negócios. Cabe a ela funções mais importantes do que apenas retratar determinadas situações. Deve-se ter em mente a grande importância das informações que ela possui, no sentido de ser um sistema capaz de auxiliar as áreas de negócios da organização, antecipando os resultados e os reflexos que determinadas operações podem trazer à empresa.

3.7 CONTROLADORIA E O PLANEJAMENTO EMPRESARIAL

Numa revisão da literatura sobre administração de empresas, observa-se que muitos autores mencionam o planejamento como uma das principais funções do processo administrativo, onde são determinados os objetivos, ocorrem às tomadas de decisão, são feitas as previsões e iniciadas as estratégias.

ACKOFF (1979) conceitua planejamento como “a definição de um futuro desejado e de meios eficazes de alcançá-lo” e coloca que o planejamento é revestido das seguintes características:

É algo que se faz antes das ações efetivas, ou, em outras palavras, o planejamento se preocupa com os efeitos futuros das decisões tomadas no presente;

O planejamento é necessário porque a realização da missão e dos propósitos da empresa requer um conjunto de decisões seqüenciais e interdependentes, isto é, as decisões de uma etapa deverão ser consideradas na etapa seguinte;

O planejamento é um processo que tem por objetivo produzir um ou mais resultados futuros desejáveis, que não ocorrerão a menos que se pratique uma ação, ou seja, o

planejamento se preocupa tanto em evitar ações inadequadas, quanto em reduzir a frequência dos insucessos.

Para NAKAGAWA (1995), planejamento “é o ato de tomar decisões por antecipação à ocorrência de eventos reais, e isto envolve a escolha de uma entre várias alternativas de ações possíveis, que os gerentes podem formular no contexto de diversos cenários prováveis do futuro”.

Não existe um sistema de planejamento único, visto que as empresas diferem em relação ao seu tamanho, diversidade de ocupação, maneira como são organizadas, estilo e filosofia dos gerentes.

O objetivo fundamental de qualquer empresa é a obtenção do maior lucro possível, compatível com o bem-estar da coletividade e com o crescimento sadio de seus negócios. Assim, qualquer técnica que para isso possa contribuir deve ser utilizada. O planejamento é um dos instrumentos mais úteis a Controladoria, visto servir de base para analisar o comportamento futuro da empresa. A flexibilidade, simplicidade e rapidez, indispensáveis na sua implantação, execução e controle, são fundamentais para a organização atingir seus objetivos.

Por definição, o empresário de maneira geral é prático; as formalidades não são aceitas com facilidade. Atualmente, a maioria das empresas, principalmente de pequeno e médio porte, não tem um planejamento organizado. Com o desenvolvimento industrial e comercial, cresce o número de empresas de médio e grande portes. O administrador capaz de administrar seu negócio sem necessidade de um sistema de planejamento sente-se hoje incapaz de enfrentar os múltiplos problemas que o desafiam. Em decorrência do maior número de produtos, a concorrência torna-se mais acirrada, enquanto as fontes de recursos multiplicam-se e tornam-se mais onerosas. Assim, se a empresa não possui um sistema adequado de planejamento e controle, fica em situação desvantajosa, e por vezes fatal. É evidente que a capacidade e o talento do administrador não poderão ser substituídos por uma técnica. Porém, dadas as limitações naturais do ser humano, é indispensável à técnica do planejamento e controle para que a empresa atinja suas metas.

Para sintetizar, pode-se definir o planejamento como uma técnica de gerir recursos em função de um horizonte futuro almejado, antecipando decisões e direcionando os recursos existentes.

Assim como as decisões numa empresa podem ser classificadas dentro da pirâmide organizacional em estratégicas, táticas e operacionais, o planejamento de uma empresa apresenta seus níveis de acordo com estas decisões.

OLIVEIRA (1993), ao considerar os grandes níveis hierárquicos de uma empresa, distingue três tipos de planejamento: estratégico, tático e operacional. O autor define planejamento estratégico como “um processo gerencial que possibilita ao administrador estabelecer o rumo a ser seguido pela empresa, com vistas a obter um nível de otimização na relação da empresa com o ambiente”.

Normalmente o planejamento estratégico é de responsabilidade dos níveis hierárquicos mais altos da empresa e diz respeito tanto à formulação de objetivos quanto à seleção de cursos de ação a serem seguidos para sua consecução, levando em conta as condições externas e internas à empresa e sua evolução esperada.

A partir do planejamento estratégico a empresa pode partir para o planejamento tático. O planejamento tático é desenvolvido em níveis organizacionais inferiores ao planejamento estratégico, tendo como objetivo principal a utilização eficiente dos recursos disponíveis para consecução de objetivos organizacionais previamente fixados, segundo estratégia pré-determinada.

Para que cada plano tático possa ser implementado e produza efeitos, é preciso que seja novamente desdobrado em outros planos operacionais mais específicos.

O planejamento operacional é um processo decisório que identifica, integra, avalia e escolhe o plano a ser implementado, dentre os planos operacionais alternativos dos vários segmentos da empresa, em consonância com os macro-objetivos, estratégias e políticas.

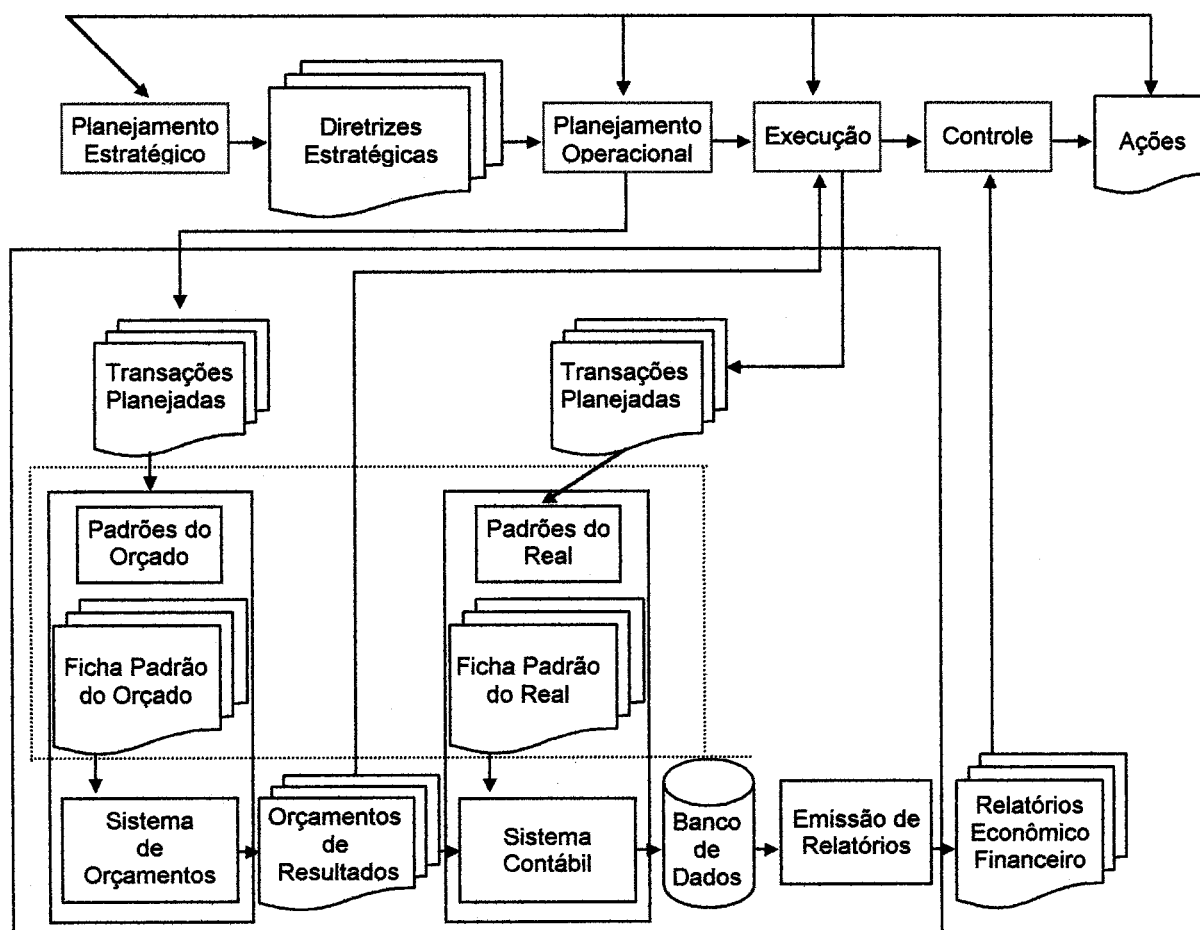
Pode-se concluir que o uso do planejamento estratégico de forma isolada é insuficiente, uma vez que o estabelecimento de objetivos a longo prazo, bem como seu

alcance, resulta numa situação nebulosa, pois existem ações mais imediatas que operacionalizam o planejamento estratégico. A falta desses aspectos é suprimida através do desenvolvimento e implantação dos planejamentos táticos e operacionais de forma integrada.

Não existe uma linha divisória perfeitamente definida, a partir da qual se possa efetuar a distinção nítida entre as três modalidades de planejamento. Os três tipos de planejamento coexistem e devem ser operados continuamente.

NAKAGAWA (1995) diz que, em sentido geral, o processo de planejamento e controle abrange as etapas do ciclo planejamento, execução e controle de uma empresa com o suporte e apoio de um sistema adequado de informações. A Figura 3.5 mostra este ciclo:

FIGURA 3.5 - PROCESSO DE TOMADA DE DECISÕES



Fonte: NAGAKAWA (1995)

A seqüência básica para a elaboração de um planejamento estratégico, segundo PEREZ JÚNIOR, PESTANA e FRANCO (1995), compreende:

- a) determinação da missão da empresa;
- b) análise ambiental;
- c) estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos;
- d) determinação de estratégias;
- e) avaliação destas estratégias.

3.7.1 Determinação da Missão da Empresa

Como se comentou anteriormente, a missão deve proporcionar uma visão explícita da natureza do negócio da empresa e de seu âmbito de atuação. Por atuar como referência na orientação de todo o processo de planejamento empresarial, é a primeira e talvez a mais crítica etapa da elaboração do planejamento estratégico.

Quanto mais abrangente for o âmbito de atuação definido pela empresa, maiores serão as ameaças e também as oportunidades ambientais.

A missão deve refletir uma preocupação fundamental com as necessidades do mercado, permitindo à empresa adaptar-se rapidamente a suas exigências e oferecer serviços e produtos a preços competitivos e com boa rentabilidade.

PEREZ JÚNIOR, PESTANA e FRANCO (1995), afirmam que existem vários aspectos que devem ser considerados e avaliados na definição de missão da empresa, como:

- a) a relação pretendida entre o mercado e o produto, incluindo a definição do serviço ou bem a ser comercializado e a proporção entre sua atuação e presença no mercado;
- b) os benefícios esperados pelo mercado e clientes da empresa e os benefícios reais oferecidos pela organização (vantagens diferenciais);
- c) as limitações ambientais internas e externas;
- d) a imagem da empresa junto à comunidade, funcionários, clientes e fornecedores;

- e) as políticas empresariais existentes, as crenças e valores dos dirigentes e funcionários, o histórico da empresa, sua cultura e filosofia de atuação;
- f) a capacidade e a competência técnica, operacional e administrativa que a empresa possui, a disponibilidade de recursos para o reforço dessa capacidade, e a segurança quanto ao suprimento de bens, serviços, mão-de-obra e tecnologia necessários;
- g) a estrutura física e organizacional da entidade, bem como seus pontos fracos e fortes;
- h) a natureza das operações e sua forma de comercialização e distribuição.

3.7.2 Análise Ambiental

Trata-se de avaliar o cenário no qual a organização estará operando, relacionando os fatores internos e externos que possivelmente irão afetar suas operações. Para este propósito, uma projeção deve ser feita na tentativa de prever o que irá acontecer no futuro, não importando se serão ou não mudanças na política da organização dos planos.

Essa projeção pode ser realizada através da determinação de fatores-chave de sucesso para a organização, que orientam a identificação e a análise das variáveis ambientais críticas internas e externas.

Um fator-chave de sucesso representa um atributo que a entidade deve dispor para ser bem sucedida em seu ramo de negócios. Pode-se entender que um fator-chave de sucesso é aquele com relação ao qual a empresa precisa obter um desempenho pelo menos satisfatório.

Em uma empresa que atue em setores de alta tecnologia, por exemplo, a capacidade de inovação pode ser um fator-chave fundamental; já para uma empresa industrial, uma fator-chave de sucesso relaciona-se com a qualidade dos produtos fabricados e vendidos.

Os fatores-chave de sucesso podem ser tanto quantitativos como qualitativos. A imagem de uma organização na comunidade e no mercado em que atua representa

um fator qualitativo; a obtenção de uma rentabilidade mínima sobre o capital investido caracteriza, neste caso, um fator quantitativo.

Os fatores-chave de sucesso são essenciais para a identificação e análise das variáveis ambientais críticas internas e externas, razão por que se procura vincular objetivos e estratégias. Esse processo é fundamental para a eficácia do planejamento, à medida que vincula esses dados a alternativas para melhor alocação dos recursos disponíveis.

As variáveis ambientais críticas podem ser internas e externas. Considera-se uma variável crítica um fator interno ou externo à organização, cujo comportamento afeta de forma positiva ou negativa um ou mais fatores-chave de sucesso.

3.7.3 Variáveis Internas

Representam fatores ligados aos processos de operação, administração e decisão (formal e informal) de uma empresa, à sua estrutura organizacional, à forma de distribuição de seus produtos, seus recursos humanos, tecnológicos, etc. O comportamento dessas variáveis pode afetar os fatores-chave de sucesso de forma negativa ou positiva, constituindo respectivamente pontos de vulnerabilidade ou pontos de potencialidades. Os pontos fortes (potencialidades) colocam a organização em uma posição estrategicamente favorável para desenvolver seus fatores-chave de sucesso. Ao contrário, os pontos fracos (vulnerabilidades) consistem em características existentes na organização que a colocam em uma posição desfavorável para um desempenho eficaz em relação a um ou mais fatores-chave. A análise do ambiente interno, por demandar uma avaliação crítica das políticas e dos procedimentos estabelecidos há muito tempo dentro da organização, é uma das etapas mais delicadas do processo de planejamento.

Utilizando como exemplo o mesmo fator-chave de sucesso para uma empresa que atue em setores de alta tecnologia, a saber, a capacidade de inovação, observa-se que a variável ambiental crítica interna “nível de capacitação dos recursos

humanos” pode afetar de forma positiva ou negativa. A definição de estratégias e a implementação de ações para reduzir ou eliminar as vulnerabilidades e/ou aproveitar as potencialidades dependerão da análise do comportamento dessa variável.

Resumindo, o objetivo da análise do ambiente interno é identificar as potencialidades e vulnerabilidades da empresa, permitindo, junto com a análise das variáveis externas, compor a base a partir da qual serão escolhidos os objetivos e formuladas as estratégias para a sua consecução. O estabelecimento de estratégias sem a prévia identificação dos pontos fortes e fracos da organização pode redundar em conhecimento incorreto ou parcial da realidade, levando à escolha de alternativas que dificultam a exploração adequada da empresa.

3.7.4 Variáveis Externas

Segundo PEREZ JÚNIOR, PESTANA e FRANCO (1995), estas são representadas por fatores econômicos, políticos, sociais e tecnológicos cujo comportamento pode afetar um ou mais fatores-chave de forma positiva ou negativa e gerar oportunidades ou ameaças à organização.

Embora uma situação desfavorável oriunda do ambiente externo possa prejudicar de forma quantitativa ou qualitativa o desempenho da entidade em relação a um ou mais fatores-chave, definindo-se como ameaça, pode, ao mesmo tempo, constituir uma oportunidade. Analisando uma empresa que tem como fator-chave a qualidade dos produtos, por exemplo, a questão que se segue é: quais as variáveis ambientais externas que podem afetar a qualidade desses produtos? É de se esperar que a variável do tipo “ritmo das mudanças tecnológicas” afete a qualidade. Dependendo do comportamento dessa variável, ela tanto pode gerar oportunidades quanto constituir-se em uma ameaça para a empresa. Cabe a análise adequada da evolução passada e das tendências de comportamento futuro da variável, para definir as estratégias e implementar ações para o aproveitamento de tais oportunidades ou para a redução e neutralização das ameaças.

Uma análise externa deve ter caráter tanto retrospectivo quanto prospectivo. Como no planejamento a análise do futuro é mais importante que a do passado, a avaliação retrospectiva é útil à medida que possibilita entendimento mais acurado da realidade, facilitando a identificação dos prováveis estados futuros do ambiente externo.

3.7.5 Estabelecimento de Diretrizes e Objetivos Estratégicos

São elaborados com base no quadro referencial resultante da avaliação do ambiente externo e interno da empresa. As diretrizes estratégicas são importantes no processo de seleção e dimensionamento dos objetivos estratégicos e globais.

“As diretrizes estratégicas podem ser definidas como um conjunto de indicações de caráter amplo que direcionam o comportamento da empresa como um todo, orientando ou canalizando o raciocínio no processo de tomada de decisões para a escolha dos objetivos estratégicos globais” (PEREZ JÚNIOR; PESTANA; FRANCO, 1995)

“Por objetivos estratégicos entendem-se os resultados esperados ou os estados a serem atingidos pela empresa no período por ela considerado. Estes devem expressar as metas que a empresa deseja atingir e o prazo estabelecido para isto, em termos concretos, já que estas metas irão atuar como parâmetro para se avaliar o grau de alcance dos objetivos relacionados”. (PEREZ JÚNIOR; PESTANA; FRANCO, 1995)

Como exemplos de diretrizes estratégicas, pode-se citar:

- a) desenvolvimento de uma sistemática de planejamento empresarial a fim de permitir melhor visão do futuro, maior flexibilidade de ações e rapidez nas decisões;
- b) racionalização do processo de administração interna, com ênfase na redução de gastos e no aumento da produtividade, melhorando a relação “custo-benefício”;

- c) descentralização das atividades da organização, com ênfase no replanejamento do ativo fixo e adoção de tecnologias adequadas às necessidades do mercado.

Em relação ao objetivo estratégico global, ele deve representar uma necessidade real, coerente com a missão da entidade, ser claro, definido, concreto e viável técnica e economicamente.

3.7.6 Determinação de Estratégias

Para alcançar os objetivos estabelecidos no plano geral que especifica as metas, é necessário determinar a estratégia. As decisões estratégicas dizem respeito ao estabelecimento do relacionamento entre a empresa e o meio ambiente.

Pode-se citar como exemplos de estratégias em relação às alternativas “produto-mercado”:

- a) estratégia de crescimento de mercado;
- b) estratégia de desenvolvimento de mercado;
- c) estratégia de desenvolvimento de produtos.

Elas dizem respeito, respectivamente, à busca de maiores volumes de vendas para os atuais produtos da empresa, nos mesmos mercados em que vem atuando; expansão geográfica dos mercados internos e externos; e exploração de novos canais de distribuição dos produtos da empresa.

3.7.7 Avaliação das Estratégias

Segundo PEREZ JÚNIOR, PESTANA e FRANCO (1995), muitas podem ser as estratégias elencadas pela organização. Entretanto, esta deve estabelecer um filtro para executar a que lhe possibilita melhor resultado dentro dos limites e recursos disponíveis. As estratégias que não aproveitam as potencialidades da empresa, nem exploram suas oportunidades, não reduzem as vulnerabilidades e não eliminam as

ameaças do ambiente externo e interno devem ser desconsideradas. Aliado a isto a empresa deve responder a alguns questionamentos, tais como:

- a) A estratégia não coloca o risco associado à empresa fora de limites aceitáveis?
- b) Será a empresa capaz de implantá-la?
- c) Pode a empresa conseguir vantagens competitivas com a adoção desta estratégia?
- d) Qual o potencial sinérgico do curso da ação?

Todos estes critérios devem ser analisados ao se colocar em prática ou viabilizar uma estratégia. Uma vez selecionadas as estratégias, elas devem ser relacionadas juntamente com os objetivos estratégicos a que se referem e com as estimativas de investimentos necessárias.

A responsabilidade pela elaboração do planejamento estratégico é da alta administração, que será assessorada pelos níveis intermediários que fornecerão informações e sugestões. A Controladoria terá papel relevante nesse processo, pois será responsável pela implementação de um sistema de informações gerenciais que possibilite o controle e a análise das atividades, comparando o resultado alcançado com os objetivos estabelecidos.

O planejamento deve ser considerado uma atividade contínua, pois à medida que os resultados vão sendo conhecidos o plano deve ser revisto para adequar os objetivos e estratégias à realidade verificada.

Conforme a Tabela 3.1, a seguir, tem-se uma visão global de um planejamento empresarial. As diversas ações ali apresentadas se subdividirão ainda em outras, que possibilitarão a sua execução prática.

TABELA 3.1 - VISÃO GLOBAL DE UM PLANEJAMENTO EMPRESARIAL

FOCO	AÇÃO	DESDOBRAMENTO DA AÇÃO
Produto	Programa de Redução de Custos	<ul style="list-style-type: none"> - Implantação do novo leiaute para armazenagem. - Alterações do leiaute na área administrativa. - Estruturação do orçamento e das informações gerenciais. - Implantação de um sistema de Qualidade Total - TQC - Obtenção da Certificação "ISO 9002"
	Programa de Melhoria de Suprimentos e Terceirização	<ul style="list-style-type: none"> - Melhorar negociações na aquisição de produtos de alto giro. - Terceirização e busca de componentes e serviços com qualidade e menor custo.
	Lançar produtos com design e funções inovadoras incorporando tecnologias atualizadas	<ul style="list-style-type: none"> - Acompanhar os principais lançamentos no mercado mundial, selecionando os de maior interesse. - Selecionar e efetuar "benchmarking" dos produtos, visando praticidade. - Reestruturar o departamento de projetos. - Achar o atrativo diferencial em produtos e embalagens, visando à preferência do consumidor.
Mercado	Política de vendas	<ul style="list-style-type: none"> - Política de crédito. - Política de preço diferenciada sem grande variações. - Logística de distribuição (entregas programadas). - Projeto de viabilidade econômica para venda consignada. - Análise das devoluções de mercadorias. - Política de Assistência Técnica.
	Planejamento de marketing	<ul style="list-style-type: none"> - Pesquisa de mercado. - Sistema de informações sobre o mercado. - Propaganda. - Política de atendimento aos clientes e consumidores.
	Capacitação da força de vendas	<ul style="list-style-type: none"> - Preparação de material com normas básicas dos procedimentos de vendas. - Treinamento dos representantes. - Treinamento do pessoal da área comercial. - Reuniões/convenções periódicas com representantes.
	Programa de pós-venda	<ul style="list-style-type: none"> - Capacitação e incentivo dos vendedores e melhoria das comunicações com as lojas. - Incentivo nos pontos de vendas. - Levantamento de dados referentes ao giro dos produtos nas lojas. - Programa de fidelização e atendimento ao cliente. - Programa de atendimento ao consumidor.

FONTE: O autor

Conclui-se, portanto, que o planejamento empresarial/estratégico traz em seu conceito uma idéia do que há de mais amplo em nível de processo administrativo, devendo estar em sintonia com o ambiente, ter objetivos a serem alcançados, conhecer a forma e os rumos a serem tomados para a obtenção desses objetivos, assim como dispor de instrumentos de controle e correção desses rumos, caso seja necessário.

O empreendedor, empresário ou executivo que não acredita que esta metodologia possa ser implantada em um macroambiente turbulento e incerto como, por exemplo, o Brasil, enfrentará dificuldades no futuro, pois este poderá lhe oferecer uma série de surpresas.

O planejamento estratégico está se tornando cada vez mais importante para os administradores nestes últimos anos. A definição das metas e dos objetivos fundamentais em termos específicos e a determinação dos meios para sua consecução servem de estrutura básica e de longo prazo à qual podem-se ajustar outras formas de planejamento. O planejamento estratégico equivale à dimensão da eficácia identificada por DRUCKER (1971), segundo o qual “fazer as coisas certas” pode influenciar demais a sobrevivência e o crescimento de uma organização no ambiente muitas vezes mutável de hoje.

Para vislumbrar uma estratégia apropriada, os administradores têm de encontrar o “denominador comum” de suas organizações. Qual deve ser o ramo de atividade da organização? Quem são os fregueses e quem devem ser eles? Para onde está indo a organização? Responder a estas perguntas fundamentais permite ao administrador determinar as reais capacidades de suas organizações e traçar estratégias mais eficazes para aproveitar estas capacidades.

3.8 IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS E ABORDAGEM METODOLÓGICA PROPOSTA POR KAPLAN (1997)

3.8.1 Introdução

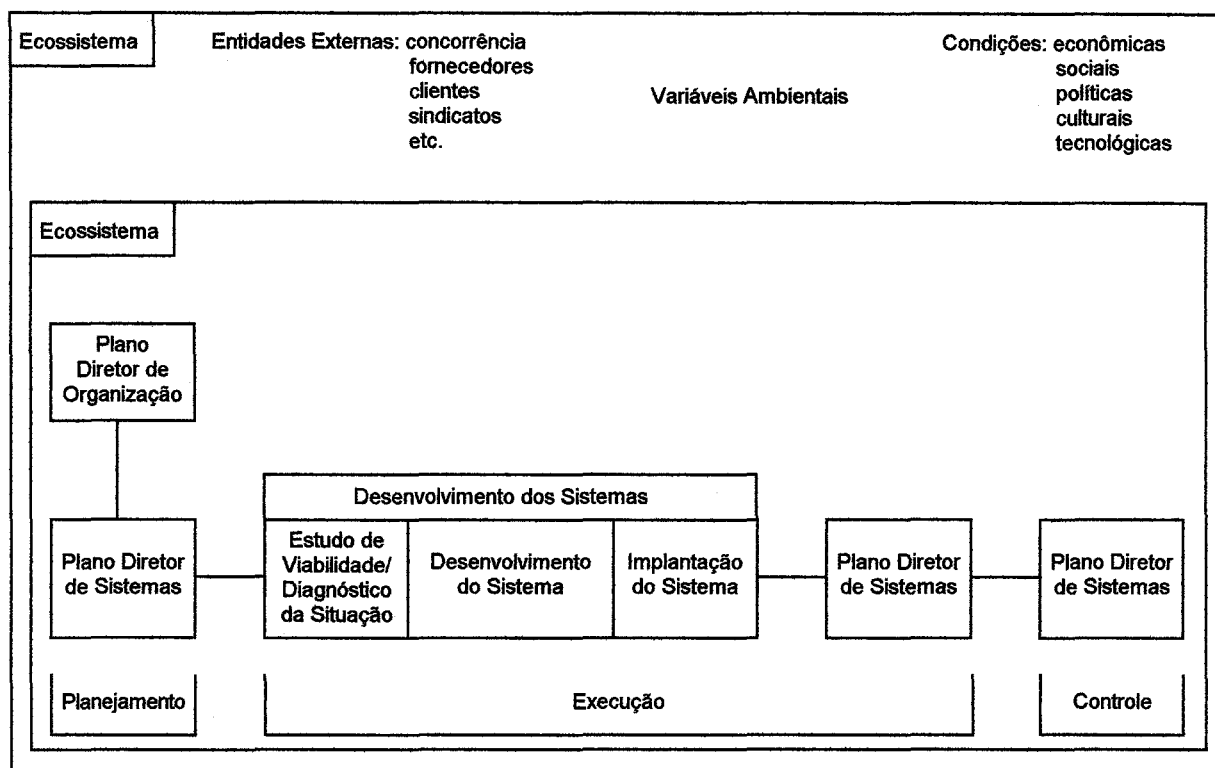
Pressupõe que a Controladoria seja a responsável pela concepção, implantação, operação e manutenção de sistemas de informações nas empresas. Considera-se ainda que, no atual estágio de desenvolvimento do negócio, tais sistemas

sejam computadorizados (busca-se a viabilização da integração e velocidade na obtenção das informações).

Essa abordagem leva a um novo conceito, pois, ao se explicitarem as definições, as fases e as tarefas que compõem a atividade de gerir sistemas de informações, delinea-se a sistematização de informações. Assim, o desenvolvimento, a implantação, a operação e a pós-operação seriam as grandes divisões da sistematização de informações. Obviamente, esta somente se justifica a partir da identificação dos modelos decisórios e das informações requeridas para suportá-los.

Pode-se, então, afirmar que a Controladoria tem, em seu rol de atividades, a sistematização da informação. Complementando o entendimento, a Figura 3.6 apresenta a visão sistêmica do processo.

FIGURA 3.6 - SISTEMATIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES NO ÂMBITO DA EMPRESA



FONTE: IOB (1996)

3.8.2 O Plano Diretor de Sistemas

É importante situar o desenvolvimento de sistemas com o estágio gerencial da empresa. Isso significa que a existência de um instrumento de planejamento, execução e controle relativo aos sistemas a serem desenvolvidos é condição fundamental ao alcance dos objetivos.

Pode-se afirmar que o Plano Diretor de Sistemas integra o Planejamento empresarial, que configura diretrizes, políticas, objetivos e metas a serem seguidos e alcançados. Segundo BIO (1988), o Plano Diretor de Sistemas responde a “como iniciar e conduzir um esforço de desenvolvimento de sistemas, ordenado, organizado e sob controle, de modo que garanta que os benefícios sejam alcançados”.

Ainda segundo BIO,

O Plano diretor de sistemas é representado por um conjunto de decisões, para determinado período futuro, coordenado com o planejamento geral da empresa, e define:

- a filosofia, o enfoque e os objetivos a serem alcançados com a melhoria dos sistemas;
- os recursos de processamento de dados: estratégias de *hardware* e *software*, configuração de equipamentos, evolução de recursos, etc.;
- os recursos humanos: quantidade e qualificação dos profissionais requeridos para o desenvolvimento dos sistemas e para sua operação;
- os custos orçados para execução dos planos;
- os benefícios esperados e a avaliação dos custos, em relação aos benefícios.

A execução deste planejamento, de caráter temporário (vinculado a um período definitivo), para ser bem sucedida, pressupõe a existência de uma infra-estrutura de caráter mais permanente, envolvendo:

- metodologia, padrões e práticas para o desenvolvimento de sistemas;
- estruturação de cargos, carreira e programas de treinamento do pessoal de sistemas, etc.

Considere-se, ainda, que o desenvolvimento e a concepção de sistemas não podem ser feitos de forma desvinculada da realidade da entidade.

3.8.3 A Equipe de Sistemas

Também conhecida como equipe técnica, constitui-se no principal agregado de recursos alocados junto aos gestores de uma empresa, para obtenção de melhorias em seus procedimentos e métodos de trabalho. Para GIL (1979),

(...) esta equipe terá como fatores determinantes de seu trabalho:

- suavizar atritos – alta administração x usuários;
- melhorar a mecânica operacional dos setores usuários;
- obter uma relação custo/benefício mais adequada para os sistemas componentes do setor usuário;
- prover a alta administração com informações para o planejamento e o controle.

Os problemas na formação da equipe não são somente técnicos, mas políticos. Assim, a formação de equipes será feita considerando-se fatores que extrapolem os aspectos técnicos relativos à atividade, que poderão ser determinantes no sucesso ou fracasso dos projetos a desenvolver.

3.8.4 Metodologia Proposta por Kaplan (1997)

Antes de abordar a metodologia proposta por Kaplan, é importante destacar o foco destinado ao modelo de indicadores, devendo-se ter o cuidado de não confundir este modelo de gestão com o sistema de mensuração de valores.

A abrangência do conceito envolvido nos indicadores estratégicos é muito maior que esse sistema, que apenas apresentam formas de mensurar a performance segundo algumas medidas.

O sistema de indicadores estratégicos pode ser considerado como um sistema de gestão, pois possibilita aos gestores da organização o conhecimento e o monitoramento dos rumos que estão sendo tomados dentro dela.

Conforme apresenta KAPLAN (1997),

(...) A distinção entre sistemas de mensuração e de gestão é sutil, mas crucial. O sistema de mensuração pode ser apenas uma maneira para alcançar um objetivo ainda mais

importante. Um sistema de gestão estratégica que irá auxiliar na implementação executiva e sensibilidade sobre sua estratégia.

Dessa forma, este sistema deve ser estruturado levando-se em consideração todos os fatores relacionados com a organização. Para o seu desenvolvimento é necessário, antes de tudo, ter conhecimento da cultura da empresa e do grau de liberdade disponível a Controladoria para que esta possa estruturar uma área que realize o levantamento e a centralização das informações referentes à estratégia definida.

Um ponto importante que deve ser considerado na implantação deste tipo de sistema é o cuidado para que as pessoas envolvidas na sua implantação tenham o embasamento teórico necessário para sua condução, evitando que o modelo seja constituído de uma série de indicadores soltos, de acordo apenas com a opinião das pessoas envolvidas no processo, sem considerar a estratégia da organização.

O sistema a ser desenvolvido é bem mais complexo, pois a escolha de indicadores deve ser consequência da visão, dos objetivos e principalmente dos relacionamentos existentes entre eles na busca das metas da organização.

Convém lembrar, ainda, que muitas informações necessárias para o sistema, apesar de serem disponíveis dentro da organização, não estão estruturadas de forma que seja possível acessá-las prontamente, sendo preciso definir internamente, na empresa, a forma de extração e tratamento dos dados.

Além disso, é importante que a alta administração tenha consciência da importância da utilização do planejamento estratégico para a sua empresa. Sem o devido apoio e colaboração, qualquer trabalho neste sentido irá perder efetividade e não terá subsídios para sua implantação.

O modelo apresentado por Kaplan, o Balanced Scorecard, procura englobar os principais pontos da organização, através de perspectivas de acompanhamento, que serão as bases para verificar o alinhamento da estratégia.

Conforme se poderá notar, a decisão de se utilizar um processo de acompanhamento estratégico deverá, por definição, ser um processo top down, ou seja,

deve ser implementado de cima para baixo. O compromisso dos gestores e sua crença no modelo são essenciais para a sua eficácia.

O modelo em questão reúne quatro perspectivas pelas quais a empresa deverá ser percebida, possibilitando o monitoramento da estratégia. Na realidade, elas procuram focalizar os pontos de apoio da organização utilizando as relações de causa e efeito que se verificam na combinação de seus objetivos, verificando se as decisões tomadas estão produzindo os resultados desejados.

Estas perspectivas são as seguintes :

- a) acionistas (visão financeira);
- b) clientes;
- c) processos internos;
- d) aprendizado e treinamento.

Através dessas perspectivas, o sistema de gestão estratégica procura analisar todos os fatores relacionados à organização, considerando os diversos fatores-chave de sucesso. O desempenho financeiro, sob este ponto de vista, não se encontra isolado da empresa, mas representa a combinação de ações e fatores de todas as outras perspectivas.

Resumidamente, este conceito pode ser colocado da seguinte forma: a capacidade e a consciência dos funcionários, que podem ser obtidas através de aprendizado e treinamento, são fundamentais para que todos os processos internos sejam otimizados e adequados para o bom atendimento e satisfação dos clientes, que, ao adquirirem os produtos, geram o resultado financeiro esperado pelos acionistas.

Os sistemas tradicionais enfocam basicamente informações de cunho financeiro, que auxiliam nas decisões de curto prazo, como, por exemplo, o retorno sobre o patrimônio líquido, retorno sobre ativos, receitas por produtos e clientes. No sistema apresentado por Kaplan, essas informações são também muito importantes, porém ele enfatiza a necessidade de mais elementos que influenciam na geração de resultados.

Por esse motivo, é fundamental que a definição da estratégia esteja bem formulada e de acordo com as características da organização. Com esse modelo, a estratégia estará sendo sistematicamente acompanhada em função dos indicadores

definidos nas quatro perspectivas, permitindo aos gestores verificar quais objetivos estão sendo atingidos e os seus reflexos nas demais perspectivas. Esse monitoramento constante possibilita a tomada de ações rápidas e precisas para a correção dos problemas responsáveis pelo não atingimento destes objetivos, fazendo com que qualquer fator que não esteja de acordo com a estratégia definida possa ser corrigido a tempo. Além disso, com os objetivos relacionados, a agilidade nas ações para sua correção é fundamental para o bom desempenho da organização.

4 GERENCIAMENTO DO DESEMPENHO E ALGUNS ASPECTOS CRÍTICOS DA SUA ESTRUTURAÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO

4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A crescente competição a nível global que muitos setores industriais estão enfrentando nas últimas décadas, somado ao crescente nível de exigência dos clientes, aos recursos humanos e naturais que estão se tornando cada vez mais escassos e, ainda, aos rápidos avanços tecnológicos, têm forçado as organizações a se aprimorarem continuamente com o objetivo de se desenvolverem e, até mesmo, sobreviverem no mercado. Em função disso, diversas ações estratégicas de melhoria, normalmente, resultam em duplicações de esforços, gastos desnecessários, resultados pouco expressivos e, até mesmo, negativos. Portanto, “torna-se necessário, a adoção de ações estratégicas de melhoria, ou seja, aquelas que mais contribuem para o atingimento das metas organizacionais” (CARPINETTI, 2000).

Com esse foco, no decorrer deste capítulo, são apresentados os principais conceitos sobre gerenciamento e medição do desempenho, necessários para o embasamento e fundamentação deste trabalho, além de apresentar as principais razões para perda da relevância dos sistemas tradicionais e principais desafios a serem enfrentados pelos novos sistemas de gerenciamento do desempenho.

4.2 O GERENCIAMENTO DO DESEMPENHO

O tema medição do desempenho vem despertando grande interesse de todos os tipos de organizações, grandes, pequenas, públicas, privadas e sem fins lucrativos, sobretudo neste ambiente competitivo e em constante mudança em que estão inseridas.

Segundo a FPNQ (2001), a medição sistemática, seguindo uma estrutura

planejada, faz diferença na capacidade de uma organização apresentar resultados excelentes e sustentáveis. A FPNQ mostra, também, que a habilidade de medir sistematicamente seu próprio desempenho e de usar a medição inteligentemente para buscar patamares superiores, é uma característica sempre presente nas organizações que têm se mantido na liderança.

Na opinião de RUMMLER e BRACHE (1992), a seleção de medidas e de objetivos relacionados é o único determinante importante da eficácia do sistema de uma organização. Sem medidas, não temos o desempenho desejado. Com medidas erradas, subotimiza-se o desempenho da organização.

Na concepção de SINK e TUTTLE (1993), gerenciar o desempenho significa:

- (1) Criar visões sobre o estado futuro que se almeja;
- (2) Planejar – avaliar o estado em que a organização se encontra no momento, no que diz respeito à visão, criar estratégias para obtenção do estado futuro almejado, reunir forças de modo a caminhar rumo a esta visão;
- (3) Projetar, desenvolver e implantar eficazmente intervenções específicas de melhoria que tenham alta probabilidade de nos fazer caminhar rumo ao estado futuro almejado;
- (4) Projetar, re-projetar, desenvolver e implantar sistemas de medição e avaliação que nos dirão se estamos caminhando na direção em que pretendíamos;
- (5) Assegurar que existam sistemas de apoio que possibilitem recompensar e estimular o progresso, manter a excelência e controlar os níveis de performance.

O processo de gerenciamento do desempenho, efetivamente, é aquele que cria e sustenta o nível de competitividade e, na opinião de SINK e TUTTLE (1993), sua essência é: “não podemos gerenciar aquilo que não podemos medir”.

- O que deve ser medido?

Devemos medir a performance total.

- Porquê deve-se medir?

Para apoiar e melhorar a performance do sistema organizacional, para fornecer à equipe gerencial novas percepções, tais como: porquê o sistema está tendo esta performance, onde se pode melhorar o sistema, quando o sistema está ou não sob controle.

- Como se deve medir?

O melhor sistema de medição é uma combinação adequada de qualitativo e quantitativo, subjetivo e objetivo, intuitivo e explícito, físico e lógico, conhecido e desconhecido, passível de conhecimento e não-passível de conhecimento, mente humana e ferramentas de suporte. Medimos com nossos sentidos, nossa mente, computadores, técnicas, guiados por modelos, teorias e assim por diante.

A performance de um sistema organizacional, segundo SINK e TUTTLE (1993), é função de um complexo inter-relacionamento de vários critérios. São eles: (1) Eficácia; (2) Eficiência; (3) Qualidade; (4) Produtividade; (5) Qualidade de vida no trabalho; (6) Inovação e (7) Lucratividade, para centros de lucro, ou orçamentabilidade, para centros de custos e organizações sem fins lucrativos.

O autor afirma que, a não ser que administremos o processo de forma eficiente e eficaz, não conseguiremos construir o negócio e estaremos sempre às voltas com crises.

Um novo controle do gerenciamento, na opinião de OLVE, ROY e WETTER (2001), deve levar em conta fatores internos e externos. Um novo direcionamento estratégico requer novas informações para planejar, tomar decisões, monitorar o progresso e controlar. As informações estratégicas indicarão se o negócio continuará ou não a ser competitivo no futuro.

“O desempenho é o resultado de decisões tomadas e, deste modo, a qualidade da decisão, em boa parte, depende diretamente da qualidade e quantidade da informação disponível. O gestor, ao definir as medidas de desempenho mais adequadas, está contribuindo para enriquecer o processo decisório”. (KAYDOS (*apud* MARTINS,1998))

Para a FPNQ (PNQ/2002) desempenho ou performance são resultados obtidos dos principais indicadores de processos e de produtos que permitem avaliá-los e compará-los em relação às metas, aos padrões, aos referenciais pertinentes e a outros processos e produtos.

Mais comumente, os resultados expressam satisfação, insatisfação, eficiência e eficácia, podendo ser apresentados em termos financeiros ou não.

Por outro lado, indicadores são dados ou informações numéricas que quantificam as entradas (recursos ou insumos), saídas (produtos) e o desempenho de processos, produtos e da organização como um todo. São utilizados para subsidiar ações voltadas para os resultados ao longo do tempo, podendo ser classificados em: simples (decorrentes de uma única medição) ou compostos; diretos ou indiretos em relação à característica medida; específicos (atividades ou processos específicos) ou globais (resultados pretendidos pela organização); e direcionadores (*drivers*) ou resultantes (*outcomes*).

Adicionalmente, MARTINS (1998) afirma que um bom sistema de desempenho não é suficiente por si só. Se a informação não for entendida ou não influenciar corretamente, ela não ajudará a organização a melhorar. A essência da gestão do desempenho é que o gestor esteja apto a analisar corretamente os dados e usá-los para tomar decisões corretas. O sistema de informação de gestão torna possíveis diagnósticos, estratégias e decisões e, também, destaca a necessidade da informação preditiva para focalizar os fatores que irão conduzir ao desempenho futuro desejado e, dessa forma, será possível atingir a melhoria com êxito maior.

O autor afirma, ainda, que a empresa deve criar riqueza e isso requer que as informações possibilitem aos executivos fazer julgamentos informados, tanto acerca de diagnósticos da situação quanto a respeito de questionar a estratégia e as suposições da empresa sobre seus negócios. Visto desta forma, a informação é uma medida na qual devem se basear as ações futuras, ao invés de ser apenas um registro daquilo que já aconteceu.

4.3 A MEDIÇÃO DO DESEMPENHO

As medições podem ser classificadas segundo a finalidade da informação que fornecem (SINK; TUTTLE, 1993), o que determina quais serão os critérios de avaliação da informação:

(1) Medição para a visibilidade: são medições para diagnóstico inicial, realizadas num primeiro momento quando a empresa ainda não controla seus processos. Neste caso, as medições antecedem a realização de intervenções na empresa e têm por objetivo identificar pontos fortes e fracos ou disfunções a partir das quais são priorizadas ações de melhoria. A avaliação é feita por comparação com dados médios do setor ou dados semelhantes dos concorrentes.

(2) Medições para controle: visam controlar os processos a partir do momento em que a empresa consegue definir padrões de desempenho para os mesmos. A medição de desempenho passa, então a ser utilizada na identificação de problemas – existe um problema sempre que o indicador mostrar um desvio maior que o admissível em relação a um padrão estabelecido. Com a detecção do problema, deve-se identificar suas causas e atuar de forma a eliminá-las. A avaliação é feita comparando-se os resultados com padrões adotados ou convencionados.

(3) Medições para melhoria: quando as empresas decidem intervir no processo, devem ser estabelecidas metas através de seus indicadores (por exemplo, utilizando *benchmarks* como referência). Neste caso, a medição permite verificar o impacto das ações de melhoria sobre o desempenho relativo dos processos. A avaliação é feita comparando o desempenho da variável medida em relação à meta estabelecida.

Para uma empresa alcançar um alto desempenho na opinião de KOTLER (2000), é necessário:

(1) definir quem são os seus públicos interessados (*stakeholders*) e quais são suas necessidades;

(2) cada vez mais focalizar a necessidade de gerenciar processos centrais de negócios como: desenvolvimento de novos produtos, atração e retenção de clientes e atendimento de pedidos;

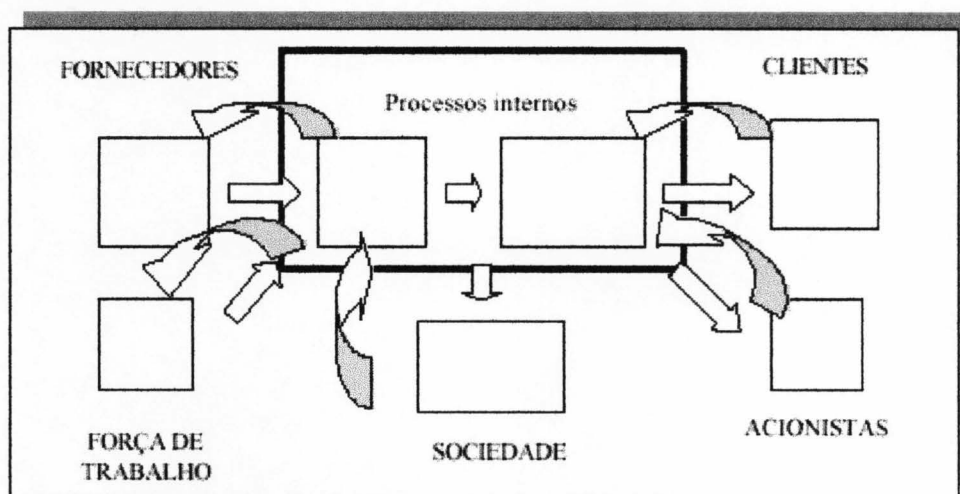
(3) trabalhar para reter a propriedade de recursos e das competências centrais que constituem a essência do negócio e cuidar deles; e

(4) cuidar da mudança da cultura corporativa que, freqüentemente, é a chave para a implementação bem sucedida de uma estratégia.

KOTLER (2000) afirma, ainda, que uma empresa inteligente cria um alto nível de satisfação de funcionários, que leva a um esforço maior, que leva a atendimento de melhor qualidade, que criam maior satisfação de clientes, que leva a negócios mais regulares, que levam a maiores taxas de crescimento e lucro, que levam a um alto nível de satisfação de acionistas, que leva a mais investimentos e assim por diante.

Para a FPNQ (2001), o desempenho global é aquele referente ao valor agregado às partes interessadas pela organização e à realização da sua estratégia. O sistema de medição deve mostrar se os efeitos procurados na formulação das estratégias foram alcançados de forma equilibrada. Desta forma, a Figura 4.1 nos mostra o sistema de entrega de valor às partes interessadas da organização.

FIGURA 4.1 – SISTEMA DE ENTREGA DE VALOR DA ORGANIZAÇÃO



Fonte: FPNQ, (2001)

Geralmente, o desempenho das empresas está baseado em um ou mais critérios de desempenho, como lucros por ação ou crescimento. Porém, este desempenho não é sustentável a longo prazo. Focalizar em apenas uma meta gera conflito com outras metas importantes. Cada meta planejada para um determinado

grupo de interessados significa recursos alocados para este grupo. Se a empresa falha em reunir interesses de longo prazo dos interessados chave, a organização declina.

Quando um ou mais grupos de interessados percebem que estão perdendo privilégios então é criada uma situação de desequilíbrio que ameaça a sobrevivência da empresa. A tarefa da administração é desenvolver uma estratégia que reunirá os objetivos dos interessados na organização. É necessário desenvolver uma cultura que respeite e integre os interesses dos diversos interessados.

4.4 PERDA DA RELEVÂNCIA DOS SISTEMAS TRADICIONAIS DE GERENCIAMENTO DO DESEMPENHO

MARTINS (1998) afirma que as pesquisas sobre medição de desempenho aumentaram consideravelmente nos anos 90, principalmente após a publicação dos artigos do professor Kaplan, da Harvard Business School. Em boa parte, este crescente interesse pode ser atribuído às mudanças ocorridas na organização e administração da produção. Os sistemas de gestão nem sempre acompanharam a taxa de mudança que ocorreu na forma de organizar a produção.

Isto pode ser constatado a partir de 1980, com maior utilização da informática na manipulação de informações, as atividades passaram a ser executadas muito mais rapidamente e, conseqüentemente, tornou-se necessário que as decisões fossem tomadas também rapidamente. Com a expansão dos programas de qualidade, técnicas como controle estatístico de processos (CEPs), criaram uma demanda por novas medidas que não viessem da Contabilidade ou Finanças. Surgiram, então, novos métodos de trabalho e organização, como, por exemplo, organizações orientadas aos processos, parcerias entre clientes e fornecedores e melhoria contínua. A partir daí, foi desenvolvido um complexo conjunto de interrelacionamentos, exigindo que, tanto gerentes quanto empregados, entendessem como interagem estes vários elementos. A

medição do desempenho deve integrar-se a outros processos críticos de gerenciamento.

As medidas de desempenho financeiro tradicionais trabalharam para a era industrial, porém, atualmente na era da informação, estão se tornando obsoletas por causa das habilidades e competências que as empresas estão tentando dominar. Um novo paradigma tem desafiado as empresas: elas trabalham, cada vez mais, como prestadoras de serviços, contando com o relacionamento entre clientes, fornecedores e empregados, organizados em torno de processos em vez de funções.

Diversos indicadores disponíveis, na opinião de BONELLI, FLEURY e FRITSCH (1994), são insatisfatórios como elementos de avaliação do desempenho empresarial por serem, de maneira geral, calculados em nível muito agregado e não permitirem que se conheça as causas microeconômicas das variações de competitividade, como requerido para a avaliação de estratégias empresariais de competitividade.

Melhorias de desempenho, na concepção de KAPLAN e NORTON (1997), exigem grandes mudanças, inclusive nos sistemas de medição e gestão utilizados pelas empresas. É praticamente impossível navegar rumo a um futuro mais competitivo, tecnológico e centrado nas competências monitorando e controlando *apenas* as medidas financeiras do desempenho passado, uma vez que este processo de gestão continua atrelado a um modelo contábil desenvolvido há séculos para um ambiente de transações isoladas entre entidades independentes. O ideal é que o modelo de contabilidade financeira fosse ampliado incorporando avaliação de ativos intangíveis e intelectuais de uma empresa, como produtos e serviços de alta qualidade, funcionários motivados e qualificados, processos internos eficientes e consistentes, e clientes satisfeitos e fiéis.

Segundo BEUREN (1994) a deficiência da Contabilidade em suprir necessidades informativas dos gestores pode ser atribuída a dois fatores. O primeiro diz respeito ao uso de conceitos e técnicas voltados às necessidades dos usuários

externos. A grande problemática está no entendimento e aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. E o segundo fator está relacionado às dificuldades encontradas para o adequado entendimento dos modelos de decisão dos gestores, que permitam propor soluções compatíveis com os mesmos. Se não se entende o processo de tomada de decisão dos gestores, conseqüentemente, também não ocorre o reconhecimento dos tipos de informações que este usuário específico necessita, ou seja, o usuário interno.

JOHNSON e KAPLAN (1993), também ressaltam que, enquanto os sistemas contábeis deveriam fornecer informação oportuna e precisa para facilitar os esforços de controle de custos, para medir e melhorar a produtividade, e para a descoberta de melhores processos de produção, as informações fornecidas são atrasadas demais, agregadas demais e distorcidas demais para que sejam relevantes para subsidiar as decisões de planejamento e controle.

Porém, JOHNSON e KAPLAN (1993), nos apresentam o seguinte questionamento: “que informações são necessárias para as funções de planejamento e controle gerenciais?” E eles mesmos apontam o caminho: em vez de tentarmos extrair tais informações de um sistema projetado primariamente para satisfazer informes externos e as exigências de auditoria, deveríamos projetar sistemas consistentes com a tecnologia da organização, sua estratégia de produtos e sua estrutura organizacional. À medida que os ciclos de vida dos produtos diminuem e mais custos precisam ser contraídos antes de iniciar a produção, para pesquisa e desenvolvimento, projeto de produtos e processos, investimento de capital, desenvolvimento de software, educação e treinamento, os custos diretamente detectáveis dos produtos se tornam uma fração bem menor dos custos totais. Indicadores financeiros tradicionais, como a lucratividade periódica e o ROI (Retorno sobre o Investimento) contábil, vão perdendo a utilidade como indicadores únicos de desempenho corporativo. Provavelmente existam muitos indicadores de desempenho de curto prazo melhores do que a lucratividade trimestral.

Ainda referindo-se ao controle de gerenciamento tradicional, OLVE, ROY e WETTER (2001), destacam alguns de seus aspectos críticos:

- (1) Fornece informação distorcida para a tomada de decisão: medidas financeiras tradicionais como custos, rendimentos e lucratividade mostram resultados de atividades passadas levando a ações inconsistentes com os objetivos estratégicos;
- (2) Não considera exigências da organização e estratégias correntes: as medidas financeiras levam as companhias a ignorarem medidas como qualidade do produto, satisfação do cliente, tempo de entrega, flexibilidade na fabricação, vantagem de tempo de novos produtos e nível de qualificação dos empregados e, desta forma, consideram medidas que enviam sinais distorcidos sobre eficiência e lucratividade do negócio;
- (3) Estimula o pensamento de curto prazo e a sub-otimização: é preciso haver um equilíbrio entre curto e longo prazos. O controle financeiro desencoraja o pensamento de longo prazo, a empresa opta por reduções em P&D, treinamentos, programas de motivação e incentivos e adiamento de planos de investimentos;
- (4) Adota posição secundária quanto aos relatórios financeiros: a exigência de fornecer relatórios financeiros para fins externos é determinante sobre os sistemas de controle do gerenciamento. As medidas financeiras, em si, não oferecem uma visão verdadeira e justa sobre como um negócio está se desenvolvendo;
- (5) Fornece informação distorcida quanto onde os custos foram incorridos e controle dos investimentos: o sistema de custeamento tradicional, distribuição dos custos indiretos com base nos custos diretos, está ultrapassado. É preciso avaliar o custo de longo prazo para o desenvolvimento de novos produtos (P&D), bem como a lucratividade real de qualquer produto;
- (6) Fornece informação abstrata e sem sentido prático para os empregados: grande parte da organização não consegue visualizar como seu trabalho está relacionado com os números apresentados nos relatórios quinzenais e mensais, o que normalmente traz dificuldades na motivação, podendo causar embaraços para obter a flexibilidade das ações;
- (7) Dá pouca atenção ao ambiente do negócio: tem foco mais interno do que externo. Ignorando perspectivas dos clientes e concorrentes, as medidas são utilizadas na comparação com padrões que já vêm sendo desenvolvidos e, conseqüentemente, não consegue perceber antecipadamente mudanças na indústria e no negócio;
- (8) Pode dar informação distorcida: são favorecidos os investimentos de curto prazo já que as decisões estão pautadas em relatórios quinzenais e mensais.

Com base em estudos realizados pelo Instituto Nolan Norton nos anos 90,

KAPLAN e NORTON (1997), também defendem a tese de que os métodos existentes para a avaliação do desempenho empresarial, em geral apoiados por indicadores contábeis e financeiros, estavam prejudicando a capacidade das empresas de criar valor econômico para o futuro.

A estratégia, na opinião de KAPLAN e NORTON (2001), é a única maneira sustentável pela qual as organizações podem criar valor para o negócio. As oportunidades de criação de valor estão migrando da gestão de ativos tangíveis para a gestão de estratégias baseadas no conhecimento, que exploram ativos intangíveis, tais como: relacionamento com os clientes, produtos e serviços inovadores, tecnologia da informação e bancos de dados, além de capacidades, habilidades e motivação dos empregados.

Os autores afirmam que, na década de 70, a estratégia era desenvolvida no topo e implementada por meio de uma cultura centralizada de comando e controle. Porém, no século XXI, as organizações necessitam de novos tipos de sistemas gerenciais concebidos explicitamente para gerenciar estratégias e não táticas. A estratégia, quando bem elaborada e bem compreendida, é capaz de produzir avanços extraordinários não-lineares no desempenho, por meio da convergência e consistência dos recursos limitados da organização.

Com o advento da era da informação, KAPLAN e NORTON (1997) salientam que as empresas não conseguem mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias a ativos físicos e com gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros. É necessário que as empresas desenvolvam capacidades para assegurar o sucesso competitivo, de modo que a capacidade de mobilização e exploração dos ativos intangíveis (invisíveis) torna-se muito mais decisiva, permitindo às empresas:

(1) desenvolver relacionamentos que conservem fidelidade dos clientes e permitam atender novos clientes e fatias de mercados com eficácia e eficiência;

(2) lançar produtos inovadores destinados aos clientes-alvo;

- (3) produzir bens e serviços personalizados (customizados) de alta qualidade, preços baixos e ciclos de produção mais curtos;
- (4) mobilizar os funcionários e motivá-los para melhoria contínua dos processos, qualidade e tempos de resposta;
- (5) utilizar tecnologia de informação, bancos de dados e sistemas.

4.5 OS DESAFIOS PARA OS NOVOS SISTEMAS DE GERENCIAMENTO DO DESEMPENHO

Observa-se que os sistemas de medição do desempenho existentes em diversas companhias podem impedir ou atrapalhar seu aprendizado. Em alguns casos, um sistema inadequado de medição e controle do desempenho pode encorajar os gestores a não pensar completamente nas contingências do problema que eles estão enfrentando. Por estarem mal informados, os gestores, ao invés de responder apropriadamente às questões, dão atenção às questões erradas ou são forçados a respondê-las apenas superficialmente.

MARTINS (1998) apresenta as principais características dos sistemas de medição do desempenho, mais comumente encontradas na literatura, que permitem classificá-los como adequados às novas condições ambientais, interna e externas, das empresas:

- (1) ser congruente com a estratégia competitiva;
- (2) ter medidas financeiras e não financeiras;
- (3) direcionar e suportar a melhoria contínua;
- (4) identificar tendências e progressos;
- (5) facilitar o entendimento das relações de causa-e-efeito;
- (6) ser facilmente inteligível para os funcionários;

- (7) abranger todo o processo, desde o fornecedor até o cliente;
- (8) informações disponíveis em tempo real para toda a organização;
- (9) ser dinâmico;
- (10) influenciar a atitude dos funcionários;
- (11) avaliar o grupo e não o indivíduo.

A inapropriada medição do desempenho é uma barreira ao desenvolvimento organizacional considerando que a medição deve fornecer a ligação entre estratégias e ações. Medidas inapropriadas apontam para ações incongruentes com as estratégias. Medidas apropriadas, bem formuladas e comunicadas, deverão fornecer e fortalecer a ligação entre estratégia e ação, de modo a apontar para o atingimento das metas estratégicas.

Nesta busca por medidas apropriadas de desempenho que levem ao atingimento dos objetivos estratégicos, principalmente nas pequenas empresas, que a Controladoria tem papel fundamental devido suas características intrínsecas e deve se dedicar cada vez mais para melhorar a sua contribuição para o sucesso destes empreendimentos.

5 O BALANCED SCORECARD (BSC) E UMA ABORDAGEM METODOLÓGICA PROPOSTA PARA SUA APLICAÇÃO EM UMA PEQUENA EMPRESA

5.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Muitas organizações, públicas ou privadas, vêm aplicando, com sucesso, o gerenciamento do desempenho para entender e fazer julgamentos a respeito da organização e, também, da eficiência e eficácia de seus programas, processos e pessoas.

O Balanced Scorecard (BSC) é um sistema de gerenciamento amplamente utilizado para medição do desempenho organizacional. Segundo os seus idealizadores, o Balanced Scorecard é um sistema gerencial, organizado em torno de quatro perspectivas: financeira, do cliente, processos internos e aprendizagem e crescimento.

No decorrer deste capítulo, são apresentados o BSC, como sistema de medição e gestão estratégia do desempenho, suas principais características e benefícios, além de aspectos críticos e o modelo sugerido para pequenas empresas visando o seu desenvolvimento e a sua implementação.

5.2 BALANCED SCORECARD (BSC) COMO SISTEMA GERENCIAL

No ambiente competitivo atual as empresas buscam a otimização entre a eficiência e a eficácia através de soluções que alavancam a sua continuidade para produzir vantagens competitivas sustentáveis em termos de excelência dos produtos, rapidez e precisão dos serviços e menor prazo de entrega ao cliente como parte da modernização dos processos produtivos, da abordagem de mercado e da forma de gerenciar a empresa.

Se as empresas quiserem sobreviver e prosperar na era da informação elas devem estar habilitadas a utilizar sistemas de gestão e medição de desempenho derivados de suas estratégias e capacidades.

Esse cenário que rapidamente tomou conta do dia-a-dia das empresas apresenta novos fatores críticos que suplantam o seu desempenho a longo prazo, gerando oportunidades de crescimento, com produtos e serviços com alto valor agregado, e que não são consideradas na estrutura das medidas de desempenho financeiro (tradicional).

Na realidade, as empresas careciam de um sistema de gestão que contemplasse os fatores críticos de sucesso de longo e de curto prazo numa metodologia estratégica que acompanhassem as novas variáveis e as mudanças dos novos paradigmas da excelência empresarial.

Além disso, os sistemas de medições de desempenho de muitas empresas freqüentemente refletem aquilo que elas podem ou estão dispostas a medir, ao invés de medir aquilo que elas consideram realmente relevantes em termos de resultados.

KAPLAN e NORTON (1997) comentam que “o choque entre a força irresistível de construir capacidades competitivas de longo alcance e o objeto estático do modelo tradicional da contabilidade financeira de custos criou uma nova síntese: o BSC”.

Assim, o BSC - Balanced Scorecard – foi idealizado em 1992 por dois professores da Harvard Business School. Seus reconhecidos criadores, Robert Kaplan e David Norton observaram que o modelo tradicional financeiro que formam a base dos diversos sistemas de gestão não refletiam a situação real das empresas, apontando somente para desempenhos históricos e de curto prazo.

O BSC - Balanced Scorecard - aparece como uma opção inovadora para preencher essas lacunas no contexto empresarial que, segundo CAMPOS (1998), as perspectivas são analisadas sob a ótica de melhoria dos processos, crescimento da organização e dos colaboradores e criação de valor para os clientes, enfatizando-se,

particularmente, que a medição do desempenho é um contínuo ato de saber balancear os indicadores contábeis e os ativos intangíveis, e que o retorno do investimento sempre passa pela qualidade do serviço e satisfação e retenção do cliente.

De um modo geral, o BSC pode ser conceituado como: “Um sistema gerencial capaz de canalizar as energias, habilidades e os conhecimentos específicos de indivíduos dos mais diversos setores da organização em busca da realização de metas estratégicas de longo prazo”. (KAPLAN; NORTON, 1997) “Um sistema balanceado de monitoramento de resultados da empresa”. OLIVEIRA (1999) “Um sistema de gestão estratégica que permite a tradução da visão, missão e aspiração estratégica da empresa em objetivos tangíveis e mensuráveis”. (NISEMBAUM, 2000)

O BSC como um sistema equilibrado de mensuração estratégica correlaciona:

- medidas financeiras e não-financeiras;
- objetivos de curto e longo prazos;
- perspectivas interna e externa de desempenho; e
- indicadores da relação planejado x realizado.

Partindo de uma quantidade determinada de indicadores associados a algumas perspectivas o BSC pode ajudar a implementar uma estratégia flexível e ao mesmo tempo consistente. Assim, esses indicadores tem relação direta com a estratégia e se interligam por uma série de relações de causa e efeito.

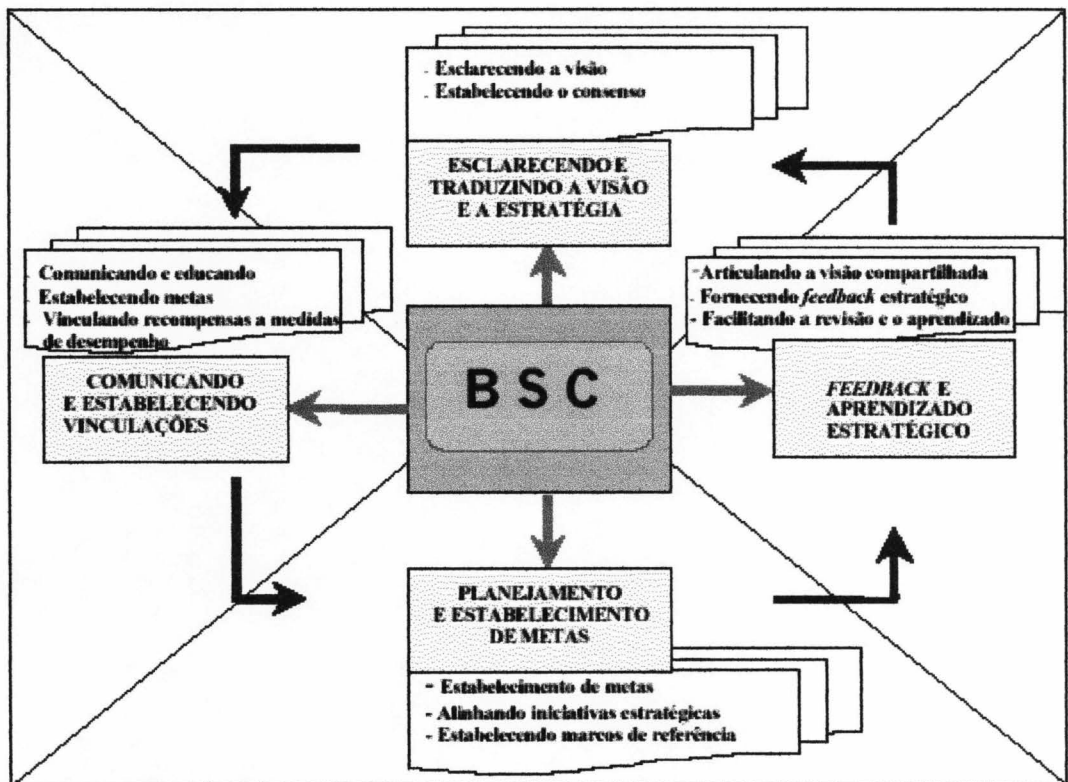
Um sistema de mensuração de valores consiste num instrumento de análise e controle visando apresentar formas de mensurar desempenho segundo algumas medidas. Mas, o BSC ganha mais importância e credibilidade quando deixa de ser, simplesmente, um sistema de indicadores e passa a ser utilizado, de acordo com KAPLAN e NORTON (1997), para comunicar novas estratégias e alinhar suas empresas a elas: afastando-se do foco tradicional de curto prazo na redução de custos e na concorrência de preços baixos, e procurando gerar oportunidades de crescimento,

oferecendo aos clientes produtos e serviços personalizados com alto valor agregado.

Refinando suas características, o Balanced Scorecard não deve se limitar a servir somente como um sistema de indicadores de medidas, onde apesar de integrar medidas oriundas da estratégia não exerce toda a sua capacidade de utilização. O verdadeiro poder do Balanced Scorecard surge quando ele deixa de ser um sistema de medidas e se transforma em um sistema de gestão estratégica que viabilize processos gerenciais críticos como os citados por KAPLAN e NORTON (1997) na Figura 5.1:

- Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia;
- Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas;
- Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas;
- Melhorar o feedback e o aprendizado estratégico.

FIGURA 5.1 – SISTEMA DE GESTÃO ESTRATÉGICA



Fonte: KAPLAN e NORTON (1997)

Esse sistema de gestão estratégica inclui a combinação de seus objetivos para consolidar se as decisões tomadas estão produzindo os resultados esperados, além do planejamento, a melhoria e o controle estratégico, proporcionando aos gestores organizacionais o conhecimento e o monitoramento da empresa a longo prazo, bem como os efeitos das tomadas de decisões estratégicas. Assim, o BSC é capaz de desenvolver e alavancar capacidades futuras.

Para fins de implantação o sistema deve ser estruturado levando em conta alguns fatores, como:

- Independência estrutural e liberdade de ação da Controladoria;
- Conhecimento da cultura organizacional e seu impacto no sistema;
- Comprometimento da alta administração;
- Análise econômica e financeira da sensibilidade das múltiplas variáveis da empresa, levando-se em conta suas relações com clientes/fornecedores, inovações de tecnologias e processos de gestão, concorrência e as políticas governamentais;
- Gerenciamento e manutenção do fluxo contínuo de informações;
- Esclarecimento, comunicação e gerenciamento da estratégia.

De acordo com MARINHO (1999) “O primeiro BSC a ser implantado na organização parte do pressuposto que a estratégia e os objetivos financeiros a serem alavancados estejam definidos. Assim, os objetivos financeiros, que servem de meta principal para as outras três perspectivas, as relações de causa e efeito e os vetores de desempenho formam as premissas básicas para a integração completa do BSC a sua estratégia”.

A estratégia com base na experiência e visão de cada indivíduo pode apresentar conceitos, princípios e objetivos distintos, indicando uma série de modelos

que podem sofrer diversas alterações. Desse modo, a unificação destes conceitos e a reestruturação da estratégia organizacional representa um grande desafio e um fator crítico de sucesso para o sucesso do sistema.

A visão consiste na maneira de perceber a situação projetada da empresa com base nas condições, limitações e expectativas do seu ambiente interno e externo. É a imagem estabelecida e projetada do que a empresa almeja. A visão depende da execução e do acompanhamento constante das diretrizes estratégicas para que os objetivos estabelecidos sejam alcançados.

Com a visão estando estabelecida, os demais elementos do sistema como as variáveis, as metas e o perfil da empresa serão determinados de acordo com ela, sendo assim, de vital importância a sua formulação.

A finalidade da empresa consiste no papel principal da empresa, definido pela sociedade em que se insere e compartilhado por todas as empresas similares dessa sociedade. Diferentemente, segundo STONER e FREEMAN (1991) a missão da empresa nada mais é do que as peculiaridades que a diferenciam de suas semelhantes, isto é, a finalidade própria da empresa.

Neste mesmo contexto, STONER e FREEMAN (1991), esclarecem que o objetivo da empresa é um alvo que precisa ser atingido, para que a empresa possa atingir suas metas. Ele traduz a missão para termos específicos e mensuráveis.

Entretanto, as declarações de missão devem transmitir as crenças e valores fundamentais para toda empresa. Segundo KAPLAN e NORTON (1997) o BSC cria uma estrutura, uma linguagem, para comunicar a missão e a estratégia, e utiliza indicadores para informar os vetores do sucesso atual e futuro.

Articulando a estratégia da empresa, comunicando-a e ajudando-a a alinhar iniciativas individuais, organizacionais e interdepartamentais, o BSC deve ser utilizado como um sistema de comunicação, informação e aprendizado, e não como um sistema de controle. (KAPLAN; NORTON, 1997)

Já as unidades estratégicas são as áreas da organização que por sua dimensão

na estrutura empresarial devem ser consideradas na definição e acompanhamento dos objetivos. De acordo com FERREIRA (1997), elas são relativamente independentes e possuem características próprias para negociação e aproveitamento das oportunidades que se apresentam no mercado.

“Além disso, a partir da percepção da dificuldade de se tratar à empresa como um todo homogêneo, diversos fatores relacionados às diferentes áreas de atuação da empresa não podem ser analisados da mesma forma e, para efeito de formulação de estratégias, precisam ter um tratamento diferenciado durante o processo de planejamento”. FERREIRA (1997)

Na área administrativa das empresas existem três dimensões básicas que segundo DRUCKER (1997) podem ser aplicadas às tarefas econômico-financeiras:

- A empresa atual precisa ser eficaz; senão elas nunca vão ter lucros;
- O seu potencial precisa ser identificado e administrado com eficácia; os recursos humanos representam o maior potencial da empresa;
- A empresa precisa acompanhar as transformações de hoje para ser diferente no futuro.

Assim, o sucesso empresarial depende do trabalho eficaz dos recursos financeiros, humanos e materiais disponíveis que possibilitarão criatividade, motivação e inovação para obter com eficácia os resultados estratégicos planejados.

Kaplan, em seu modelo Balanced Scorecard, associa o sucesso empresarial estratégico a um modelo de acompanhamento que possibilite monitorar e corrigir os eventuais desvios que possam desalinhar o desempenho estratégico.

Conforme Figura 5.2, esse modelo engloba quatro perspectivas pelas quais a empresa deverá ser percebida, focalizando os pontos de apoio da organização através das relações de causa e efeito que se verificam na combinação de seus objetivos para consolidar se as decisões tomadas estão produzindo os resultados esperados. As quatro perspectivas que, considerando os fatores chaves de sucesso possibilitam o monitoramento estratégico, segundo KAPLAN e NORTON (1997) são:

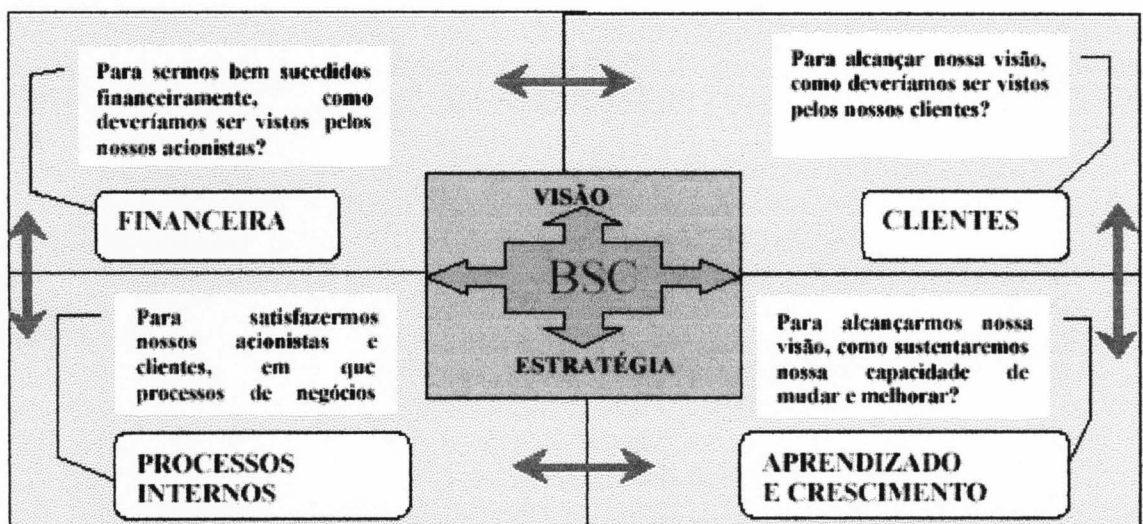
- Acionistas;
- Clientes;
- Processos internos; e
- Aprendizado e crescimento.

Assim, o conjunto de vetores das unidades estratégicas de negócio complementam as medidas financeiras impulsionando o desempenho futuro da empresa. Esses vetores podem avaliar as unidades estratégicas de negócio quanto a sua capacidade de agregar valor aos clientes atuais e futuros e como incrementar a produtividade dos sistemas, dos procedimentos e de pessoal.

Estas perspectivas se interrelacionam e devem estar integradas através da visão e da estratégia organizacional que estará sendo monitorada pelos indicadores.

KAPLAN e NORTON (1996) afirmam que o scorecard permite introduzir quatro novos processos de gerenciamento, que separadamente e combinados contribuem para ligar os objetivos estratégicos de longo prazo com ações de curto prazo.

FIGURA 5.2 - A ESTRATÉGIA EM AÇÃO



Fonte: Adaptado de KAPLAN e NORTON (1997)

Este sistema já denota uma grande diferença em relação aos sistemas tradicionais quando agrega as outras três perspectivas ao desempenho financeiro, sobressaindo a influência desses fatores no subsídio às decisões estratégicas. No monitoramento desse sistema os gestores podem acompanhar quais objetivos não estão sendo atingidos e os seus reflexos na estratégia da empresa.

Agora, serão abordados aspectos da perspectiva financeira, já que estes são guias dos objetivos e as medidas das outras perspectivas do BSC.

5.3 COMO SOMOS VISTOS POR NOSSOS ACIONISTAS ?

Nas cadeiras de administração financeira, tradicionalmente, define-se que o objetivo maior da empresa consiste em maximizar o valor do investimento de modo remunerar o capital investido através do lucro.

Desse modo, para uma situação financeiramente estável a empresa deve ter bons lucros vendendo a bons clientes, investindo moderadamente em ativos fixos, criando reservas para aumentar o capital e distribuindo dividendos adequados a seus acionistas.

As empresas equilibradas financeiramente apresentam as seguintes características, segundo ZDANOWICZ (1986):

- a) há permanente equilíbrio entre os ingressos e os desembolsos de caixa;
- b) o capital próprio tende a aumentar, em relação ao capital de terceiros;
- c) a rentabilidade do capital empregado é satisfatória;
- d) menor necessidade de capital de giro;
- e) há uma tendência para aumentar o índice de rotação de estoques;
- f) os prazos médios de recebimento e de pagamento tendem a estabilizar-se;

g) não há immobilizações excessivas de capital, nem ela é suficiente para o volume necessário de produção e comercialização;

h) não há falta de produtos prontos ou mercadorias para o atendimento das vendas.

Para ZDANOWICZ (1986) entre as várias causas que poderão ocasionar uma escassez de recursos financeiros na empresa, pode-se citar:

- expansão descontrolada das vendas, implicando em maior volume de compras e de custos pela empresa;
- insuficiência de capital próprio e utilização do capital de terceiros em proporção excessiva, em consequência, aumentando o grau de endividamento da empresa;
- ampliação exagerada dos prazos de vendas pela empresa, para conquistar o mercado;
- necessidade de compras de vulto, de caráter cíclico ou para reserva, exigindo maiores disponibilidades de caixa;
- diferenças acentuadas na velocidade dos ciclos de recebimento e pagamento, em função dos prazos de venda e de compra;
- baixa velocidade na rotação de estoques e nos processos de produção;
- sub-ocupação temporária do capital fixo, seja pelas limitações de mercado, seja pela falta ou insuficiência de capital de giro;
- distribuição de lucros, além das disponibilidades de caixa;
- altos custos financeiros em função de mau planejamento e controle de caixa.

As medidas financeiras de desempenho representam o diagnóstico que indica a situação econômico-financeira da empresa relacionada com a estratégia da empresa.

Tradicionalmente, as medidas e indicadores sempre foram utilizados como um instrumento para análise de desempenho e controle do comportamento histórico.

Entretanto, a predominância excessiva dos resultados financeiros de curto prazo subavalia a capacidade de tomada de decisão, causando soluções imprudentes e

superficiais, ao invés de investir no crescimento futuro com base na criação de valor a longo prazo.

Segundo KAPLAN e NORTON (1997) quando os executivos são pressionados para produzir um desempenho financeiro regular e excelente a curto prazo, são feitas opções que limitam a busca por investimentos em oportunidades de crescimento.

Além disso, eles salientam que a pressão por desempenho financeiro a curto prazo pode levar as empresas a reduzir os investimentos em desenvolvimento de produtos, recursos humanos, tecnologia da informação, banco de dados e sistemas, clientes e mercados e melhoria de processos.

Realmente, muitas decisões consideradas bem sucedidas são tomadas visando atingir objetivos imediatos. Elas podem até representar um sucesso satisfatório e refletir uma situação positiva no futuro. Mas, normalmente, o resultado a longo prazo não é planejado.

Com o uso do BSC as empresas podem conseguir especificar os indicadores e as variáveis relevantes para desenvolver os objetivos de resultado a longo prazo. Assim, KAPLAN e NORTON (1997) afirmam que as medidas do BSC devem ser usadas de forma diferente, para articular a estratégia da empresa, para comunicar a estratégia e para ajudar a alinhar iniciativas com a finalidade de alcançar uma meta comum.

As funções a serem desempenhadas pelas medidas e objetivos financeiros resumem-se em:

- controle e avaliação do desempenho financeiro planejado; e
- meta principal para os objetivos e medidas de todas as outras perspectivas do scorecard.

Assim, os objetivos e medidas das perspectivas não financeiras devem estar interligados ao resultado de algum objetivo financeiro. De acordo com KAPLAN e NORTON (1997), "...a relação com os objetivos financeiros reconhece explicitamente

que a meta de longo prazo da empresa é gerar retornos financeiros para os investidores, e que todos os programas, estratégias e iniciativas devem permitir que a unidade de negócios alcance seus objetivos financeiros.”

Como a escolha dos indicadores deve ser consequência direta da visão e dos relacionamentos existentes entre eles na busca dos objetivos estratégicos, KAPLAN e NORTON (1997) alertam que toda medida selecionada para um scorecard deve fazer parte de uma cadeia de relações de causa e efeito que termina em objetivos financeiros.

A base do BSC fundamenta-se na concepção da visão de futuro das empresas associada à estratégia e ao desempenho organizacional e que, segundo CAMPOS (1998), complementa as medidas financeiras com medidas que viabilizam o desempenho financeiro futuro.

Considerando as perspectivas de forma integrada o BSC consegue traduzir as informações contidas nas suas medidas em subsídios às tomadas de decisões não só a curto prazo, mas também, a longo prazo.

Essa integração dar-se-á pela sua análise seqüencial, num processo contínuo e em cadeia, que revelará processos de negócios inteiramente novos nos quais a empresa deverá buscar a excelência.

KAPLAN e NORTON (1997) salientam que o BSC continua enfatizando a busca de objetivos financeiros, mas também inclui os vetores de desempenho desses objetivos que consiste no progresso da construção de capacidades e na aquisição dos ativos intangíveis necessários para o crescimento futuro.

Analisando o papel da informação como um modelo prescritivo do futuro, ao invés de cuidar somente das causas do que ocorreu no passado, as medidas não financeiras corroboram com o desempenho e o comportamento futuro da empresa.

Contudo, novas perspectivas podem ser incluídas no BSC a partir do desmembramento daquelas criadas por Kaplan, como TI (tecnologia de informação), RH (recursos humanos). Além disso, outras podem ser criadas em função da

especificidade da área de atuação da empresa e das exigências mercadológicas como Segurança e Meio Ambiente.

O aumento das informações que norteiam as tomadas de decisões aumentam a capacidade estratégica que advém da inclusão das novas perspectivas que serão comentadas a partir de agora.

5.4 COMO SOMOS VISTOS POR NOSSOS CLIENTES?

Nesse ambiente de variáveis e fatores competitivos, o cliente é o foco principal dentro da crescente arena de negócios, e segundo JOHNSON e KAPLAN (1993), “os modelos de satisfação do cliente tornam-se importantes ferramentas analíticas, uma vez que permitem às empresas monitorar clientes e consumidores, enfocar melhorias em produtos e serviços, propiciar referenciais de desempenho em relação à concorrência (benchmarking) e ensejar pontos de referência na remuneração de gerentes e empregados”.

Em última análise, a grande vedete deste novo cenário são os clientes que passaram da condição passiva para um papel preponderante, recebendo atenção e tratamento tão especial que as empresas estão traduzindo suas estratégias em objetivos relacionados com o mercado.

Partindo da idéia que o cliente está em busca de um produto que apresente características e capacidades que satisfaça as suas necessidades, o valor agregado do produto vale muito mais do que o próprio produto, isto é, o valor percebido pelo cliente.

KAPLAN e NORTON (1997), alegam que utilizando indicadores de segmento de mercado e lucratividade para avaliar os clientes, a empresa obtém um retorno inestimável sobre a eficácia de suas estratégias de segmentação de mercado.

Assim, as empresas devem identificar e focalizar as preferências dos clientes.

Logo após, devem escolher a proposta de valor a ser apresentada aos clientes, que segundo KAPLAN e NORTON (1997) “... representam os atributos que os fornecedores oferecem, através de seus produtos e serviços, para gerar fidelidade e satisfação em segmentos alvo”.

Em seguida, elas devem selecionar objetivos e medidas essenciais nas classes de atributos de produtos e serviços, relacionamento com os clientes e imagem e reputação. Assim, poderão reter e alavancar os negócios com seus segmentos-alvo.

Portanto, as empresas devem traduzir sua visão e missão em objetivos específicos de clientes e mercado através da identificação e direcionamento dos segmentos-alvo que desejam competir. Estes segmentos são representados por um conjunto de objetivos e medidas essenciais como participação, retenção, captação, satisfação e lucratividade de clientes, que consideram metas de superação para seus processos de atendimento aos clientes. As preferências dos clientes atuais e potenciais devem ser investigadas para atingir as necessidades do mercado competitivo.

KAPLAN e NORTON (1997), contribuem salientando que “As metas de superação podem ter diversas origens. O ideal é que as metas relacionadas aos clientes derivem da satisfação ou da superação das expectativas dos clientes. As expectativas dos clientes atuais e potenciais devem ser examinadas à procura de expectativas de um desempenho excepcional”.

Quando essa idéia não garante a manutenção de sua fatia de mercado, é comum as empresas considerarem os clientes como sendo desleais.

Entretanto, desleais são as próprias empresas que não conseguem garantir a mesma satisfação de quando haviam conquistado o cliente. Este frustrado em termos de não ser atendido mais as suas necessidades como antes e inseguro pelo risco de tentar uma nova marca com características e capacidades desconhecidas, arrisca pelo produto concorrente que aparentemente agregue mais valor.

Assim, dimensionar a satisfação do cliente através de um monitoramento estratégico contínuo do seu valor percebido é essencial para a manutenção de mercado

das empresas.

Segundo KAPLAN e NORTON (1997) a perspectiva dos clientes permite que as empresas alinhem suas medidas essenciais de resultados relacionados aos clientes como segmentos específicos de clientes e mercado. Além disso, permitem a clara identificação e avaliação das propostas de valor dirigidas a esses segmentos. As propostas de valor são os vetores e os indicadores de tendências, para as medidas essenciais de resultados na perspectiva dos clientes.

Focalizando o Scorecard na visão dos clientes, KAPLAN e NORTON (1997) anunciam que a perspectiva estratégica dos clientes permite que as empresas alinhem suas medidas essenciais de resultados relacionadas aos clientes - satisfação, fidelidade, retenção, captação e lucratividade - com segmentos específicos de clientes e mercado.

Nesse dimensionamento devem ser levantadas questões relativas à:

- ◆ Mercado de atuação e criação de mercados futuros;
- ◆ Perfil dos clientes;
- ◆ Mecanismos de retenção do cliente;
- ◆ Serviço de atendimento ao cliente;
- ◆ Canais de interação com os clientes;
- ◆ Visão do cliente em relação a empresa e aos produtos.

“Assim, além de aspirarem a satisfazer e encantar os clientes, os executivos das unidades de negócios devem nesta perspectiva traduzir suas declarações de missão estratégica em objetivos específicos baseados no mercado e nos clientes”. (KAPLAN; NORTON, 1997)

A perspectiva clientes influencia diretamente o desempenho da empresa sob o ponto de vista do seu mercado de atuação e, conseqüentemente, das suas vendas.

Como as suas vendas representam o resultado do sacrifício das operações normais expresso em termos de faturamento, a perspectiva clientes impacta diretamente a perspectiva financeira.

Logicamente, os objetivos do Scorecard devem estar direcionados para os segmentos de clientes e mercado, onde a empresa atuará com base na visão que o cliente tem da empresa e da visão que ele deveria ter da empresa.

O verdadeiro foco da estratégia significa que a empresa deve concentrar mais poder em seus mercados escolhidos, alcançando o sucesso através de profundas e realçadas habilidades humanas, com base em conhecimento, que conduzam a um valor maior para o cliente.

5.5 EM QUE DEVEMOS SER MELHORES?

Os sistemas tradicionais de medição de desempenho que visam o controle e a melhoria dos processos baseiam-se na idéia de melhorar o desempenho de departamentos isolados, ao invés de processos de negócios integrados abrangendo todas as funções tradicionais.

Mas, no BSC o conjunto de medidas e objetivos essenciais dos processos internos, segundo KAPLAN e NORTON (1997), “derivam de estratégias explícitas voltadas para o atendimento às expectativas dos acionistas e clientes, onde o estabelecimento de objetivos e medidas através de um procedimento hierarquizado transforma a estratégia em objetivos operacionais”.

O BSC inclui no estabelecimento da perspectiva processos internos uma cadeia de valor mais completa que os sistemas tradicionais. Esta atinge todo ciclo operacional da empresa e compõe-se de três processos:

- ◆ processo de inovação: consiste na identificação das necessidades atuais e futuras dos clientes e desenvolvimento de novas soluções;
- ◆ processo das operações: consiste na entrega dos produtos e prestação dos serviços aos clientes;
- ◆ processo pós-venda: consiste na oferta de serviços após a entrega dos produtos e prestação dos serviços aos clientes que complementam o seu

valor proporcionado.

Otimizando os processos internos a empresa conseguirá atender muito mais fácil e adequadamente as exigências dos seus clientes. Atendendo a essas exigências com rapidez e precisão a relação de causa e efeito das perspectivas incide sobre os resultados financeiros. Assim, as empresas identificam e focalizam os processos mais críticos visando atender os objetivos dos clientes alvo e acionistas.

5.6 COMO ATINGIR A VISÃO, MANTENDO O POTENCIAL DE CRESCER E INOVAR?

A empresa moderna tem que renovar a sua organização para conseguir atingir seus objetivos estratégicos. Os recursos humanos e materiais da era da informação não é o mesmo da era industrial. Sofreram enormes modificações que revolucionaram as estruturas da concorrência atual. Segundo KAPLAN e NORTON (1997) com o advento da era da informação muitas das premissas fundamentais da concorrência industrial tornaram-se obsoletas.

Hoje em dia, os softwares de gestão empresarial, que preparam toda estrutura e o suporte dos negócios e induzem mudanças culturais, estão se tornando uma questão de sobrevivência para as empresas. Assim, os grandes responsáveis pelas transformações inovadoras são aqueles que detêm a tecnologia e a informação capaz de organizar e integrar informações relevantes para o mundo dos negócios.

Se até muito pouco tempo atrás as grandes inovações tecnológicas concentravam-se nos lançamentos revolucionários da indústria informática, hoje as novidades ampliaram suas dimensões. A forma como estrategicamente é administrada a informação, os funcionários e o alinhamento organizacional passa a ter uma conotação de extrema importância perante o ambiente competitivo atual e futuro.

Mas, a percepção humana de um acontecimento ocorre na medida em que se experimenta as informações que chegam através dos canais sensoriais. Mas antes de

interpretar as informações, elas são filtradas através de processos internos que omitem, distorcem e generalizam os seus conteúdos.

Do mesmo modo, a empresa necessita filtrar e interpretar seus dados brutos e transformá-los em informações relevantes para a tomada de decisão. Assim, a capacidade dos sistemas de informações de gerenciar os inter-relacionamentos organizacionais é considerado como um fator fundamental para as empresas conseguirem obter vantagens competitivas sustentáveis.

Sobre a relação entre funcionários e a informação KAPLAN e NORTON (1997) dizem que “Para que os funcionários se desempenhem com eficácia no ambiente competitivo de hoje, precisam de excelentes informações – sobre os clientes, os processos internos e as conseqüências financeiras de suas decisões”.

Quanto à capacidade dos funcionários, existem hoje diversas tendências modernas que discutem a satisfação, motivação e produtividade. Entretanto, seja em função das crises socio-econômicas da sociedade pós-industrial (conjunturais), seja em função dos avanços tecnológicos (estruturais), todas estas tendências esbarram no grave fantasma do desemprego como um elemento heterogêneo de suas composições teóricas. Algumas alegam que a necessidade de estar sempre pronto para adaptações constantes, sem aviso prévio, como o caso das reengenharias e outras flexibilizações, pode detonar valores culturais e pessoais como segurança, liderança, lealdade, confiança e espírito de corpo. Outros mais radicais, alegam que a produção estressante imposta pelo sistema capitalista flexível tende ao anarquismo, com a decisão da utilização dos recursos recaindo aos membros das livres associações e reconstrução da teoria do ócio. De outra visão não tão radical, sob a ótica de DE MASI (1999), que passou de sociólogo do trabalho para sociólogo do lazer, “o fim do trabalho não será catastrófico, mas sim a libertação da fadiga num processo de transição em que o lazer e a criatividade serão resgatados. Além disso, o trabalhador do pós-industrial é um intelectual, um mentor de idéias capaz de compartilhar suas capacidades criativas para o sucesso empresarial”.

Assim, na relação complexa envolvendo a capacidade dos funcionários e a instabilidade no emprego devido a fatores conjunturais e/ou estruturais fica quase impossível traçar diretrizes estratégicas sem considerar o novo papel da contribuição dos funcionários para empresa perante a era da informação.

De acordo com KAPLAN e NORTON (1997), os objetivos inclusos nas outras perspectivas do BSC revelam grandes lacunas entre as capacidades atuais e o que será necessário para alcançar um desempenho inovador.

Assim, a quarta perspectiva relacionada por KAPLAN e NORTON (1997), identifica a infra-estrutura que a empresa deve construir para gerar crescimento e melhoria a longo prazo. Portanto, essa perspectiva de crescimento e inovação surge como grande diferencial estabelecendo medidas e objetivos para orientar as capacidades do aprendizado e crescimento empresarial, embasando estruturalmente as outras perspectivas para o atingimento do sucesso estratégico.

KAPLAN e NORTON (1997) salientam que os objetivos dessa perspectiva são os vetores de resultados excelentes nas outras perspectivas do scorecard.

Já os vetores de aprendizado e crescimento são decorrentes de três categorias: capacidade dos funcionários, capacidade dos sistemas de informação e alinhamento organizacional.

Apesar da ausência de indicadores específicos para a perspectiva aprendizado e crescimento, sendo ainda muito genéricos, estes constituem num grande diferencial para o desempenho excepcional da empresa e representam a maioria dos investimentos das exigências estruturais competitivas.

A ausência de medições nesta perspectiva é uma lacuna frustrante já que uma das metas mais importantes para a adoção do Scorecard como ferramenta de gestão e controle é promover o crescimento das capacidades individuais e organizacionais.

Além disso, é sinal de que não há um comprometimento real dessa perspectiva com os objetivos de longo prazo e, conseqüentemente, com a estratégia da empresa.

A realidade dos novos paradigmas da excelência empresarial impulsiona a empresa a refletir sobre a sua posição competitiva, a criação de mercados futuros e canais de interação com os clientes e fornecedores. Como parte dessa realidade, o investimento na aquisição de novos ativos intelectuais é essencial para a elaboração da estratégia da empresa, encurtando o vácuo existente entre o planejado e o realizado.

Assim, KAPLAN e NORTON (1997) dizem que “a inovação e a melhoria de produtos, serviços e processos nascerão da reciclagem dos funcionários, pelo uso de tecnologias de informações e de procedimentos organizacionais estrategicamente alinhados”.

No tópico seguinte, o BSC manifestará a integração das perspectivas onde os objetivos e medidas estratégicas de alto nível são traduzidas aos níveis mais baixos em ações contínuas que contribuem para a consecução das metas organizacionais.

5.7 INTEGRAÇÃO DAS PERSPECTIVAS

Com a horizontalização da empresa as funções são alinhadas de modo a aumentar as suas inter-relações. Assim, o que importa não é se uma função tem maior hierarquia, importância ou poder, mas sim, a comunhão das mesmas idéias e objetivos com base na estratégia da empresa.

Essa tendência de horizontalização traz muitos benefícios como maior interrelacionamento, participação, inovação e congruência em todos os níveis organizacionais, colaborando para tradução e uniformização dos objetivos estratégicos e operacionais.

Do mesmo modo, apesar dos objetivos e medidas derivarem de um processo hierárquico (top down) norteado pela missão e pela estratégia da unidade de negócios, as perspectivas de acompanhamento estratégico do BSC, que englobam as principais variáveis relacionadas com a empresa (fatores críticos de sucesso), são

horizontalmente alinhadas numa inter-relação de causa e efeito que contribui para alcançar a integração da visão e da estratégia da empresa.

Na realidade, os fatores críticos de sucesso afetam a empresa num processo em cadeia, de modo que os fatores de uma perspectiva afetam as demais perspectivas.

Assim, a definição dos objetivos e indicadores devem ser realizados concomitantemente, isto é, garantindo as suas interações de forma conjunta e coerente para o acompanhamento do sistema.

A perspectiva financeira contempla a parte das medidas consideradas como financeiras tradicionais que tratam e traduzem as informações necessárias às tomadas de decisões em relatórios que evidenciam a situação econômico-financeira da empresa e que em última instância evidenciam o resultado e o objetivo final de toda empresa: o lucro.

As medidas financeiras serão sempre úteis no monitoramento do desempenho da empresa, mas seu papel concentrar-se-á no controle de ativos tangíveis de curto prazo visando a redução de custos e a maximização do lucro. Elas servem de base para analisar o que ocorreu no passado e, conseqüentemente, o que ocorre no presente da empresa, subsidiando as tomadas de decisões através da composição de seus dados históricos.

Ainda com relação aos resultados, as medidas financeiras só dizem respeito à situação atual da empresa, não garantindo que a sua posição futura manter-se-á de acordo com o resultado atual. Na avaliação da capacidade de geração de futuros resultados a empresa necessita do acompanhamento de outras variáveis que complementem as medidas financeiras.

Essa perspectiva é a que mais afeta a empresa em termos de medida e de resultado pois representa a sua capacidade de sobrevivência. Ela é divulgada tanto no âmbito interno quanto externo à empresa como clientes, fornecedores, acionistas e entidades financeiras e governamentais, afetando suas relações, seu poder de barganha, sua auto-estima e suas expectativas.

Apesar de toda pressão externa e interna que a empresa sofre com relação aos seus resultados financeiros e econômicos, isto é, apesar do objetivo final da empresa recair sob a perspectiva financeira, esta é tratada igualmente na relação de causa e efeito das perspectivas do BSC.

Contemplando as perspectivas de forma integrada, o BSC consegue analisar as causas dos resultados obtidos através do constante monitoramento das demais perspectivas, e traduzir as informações contidas nas suas medidas em subsídios às tomadas de decisões não só a curto prazo, mas também, a longo prazo.

CAMPOS (1998) complementa a idéia dizendo que o BSC acompanha os principais indicadores de desempenho financeiro e não financeiro inseridos na estratégia de uma organização e possibilita uma rápida análise da situação, permitindo constantes correções de rumo de modo a garantir que todas as metas e objetivos sejam atingidos.

5.8 O BSC INTEGRANDO O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E A MUDANÇA ORGANIZACIONAL

O planejamento estratégico contempla a vocação da empresa, seus cenários, sua visão de futuro e dos grandes objetivos, além das alternativas a serem adotadas para alcançá-los. Entretanto, poucas empresas atualmente poderiam dizer que estão satisfeitas com o modo como planejam para um ambiente de negócio competitivo. Elas têm consciência da dificuldade de acompanhar a estratégia. Sabem que mais cedo ou mais tarde as previsões falharão. Pior ainda, quando as falhas de previsões ocorrem na antecipação das principais mudanças no ambiente de negócios.

Uma visão inovadora na estratégia consiste em aceitar a incerteza, tentar compreendê-la e integrá-la ao ambiente de negócios, ao invés de trabalhar com a possibilidade de monitorar e controlar todas as variáveis existentes.

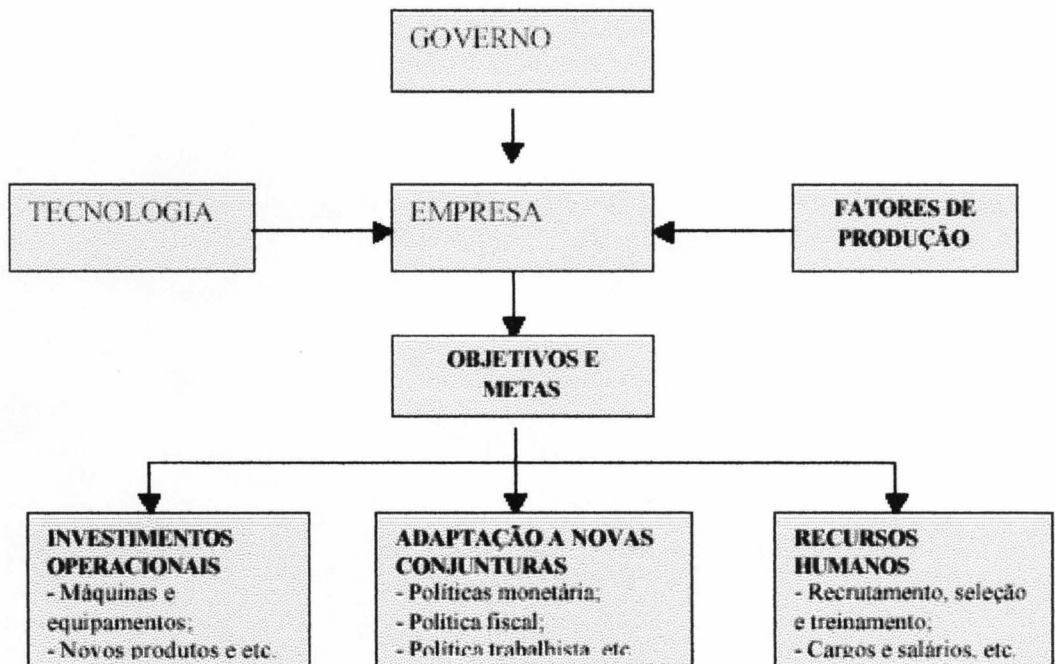
BUENO (1995), acredita que a mudança é um processo constante. “Ao mesmo tempo em que ela é incerta porque não a dominamos, tememos seus efeitos e confiança, ela é certa porque é rotineira, nos envolve, nos faz crescer”.

As mudanças estratégicas são mais difíceis ainda de realizá-las. Elas envolvem variáveis com maior grau de incerteza. Quanto mais dilatado é o raio de ação da mudança em relação ao futuro, maiores serão as variações das circunstâncias e as possibilidades de fracasso.

BUENO (1995) considera alguns itens como sendo doenças fatais para as empresas. São eles:

- falta de constância de propósitos;
- ênfase no curto prazo;
- Administração apenas com base em números visíveis, sem uma análise profunda dos números desconhecidos ou difíceis de se avaliar (intangíveis).

FIGURA 5.3 - FATORES QUE INDUZEM MUDANÇAS NAS EMPRESAS



De acordo com WELSCH (1987), existem os fatores que induzem mudanças nas empresas (Figura 5.3). O governo através de medidas, impostos e leis faz com que as empresas fiquem mais atentas e aproveitem as oportunidades. A tecnologia através da capacitação e rapidez das informações e operações. Os fatores de produção através de suas próprias limitações quantitativas e qualitativas.

Estes fatores exigem adaptações e fazem com que a empresa tenha determinados objetivos e metas.

Todavia, qualquer metodologia de gestão empresarial construída com base no processo de mudança planejada necessita refletir sobre quatro fases distintas da mudança, que são:

- Acreditar e estabelecer uma necessidade de mudança;
- Estabelecer uma relação de mudança;
- Gerenciar de maneira ampla a mudança; e
- Estabilizar a mudança.

No processo gerencial de planejamento e estabelecimento de metas permite-se que a empresa, segundo KAPLAN e NORTON (1997):

- Quantifique os resultados pretendidos a longo prazo;
- Identifique mecanismos e forneça recursos para que os resultados sejam alcançados;
- Estabeleça referenciais de curto prazo para as medidas financeiras e não-financeiras.

O planejamento estratégico pode ser dividido em duas partes: formação e implementação. Do mesmo modo, KAPLAN e NORTON (1997) salientam que com o BSC as empresas tem duas tarefas: elaborar o scorecard e utilizar o scorecard. A elaboração cuida dos elementos fundamentais para a criação de objetivos e medidas de acordo com as perspectivas.

A utilização do scorecard implica na escolha estratégica nos planos

desenvolvidos, com o objetivo de atingir níveis especificados e compatíveis de custo e qualidade em consonância com a estratégia global da empresa.

Nesses processos de definição e desenvolvimento do scorecard devem ser analisados o ambiente externo, as capacidades internas, formulação dos objetivos e metas, concebidos os programas e implementadas as ações.

A partir de uma visão prática, objetiva, mas também com um embasamento teórico para a mudança planejada, lentamente o BSC vai subindo posições no credenciamento empresarial devido a grande credibilidade do seu papel como instrumento de acompanhamento estratégico. Sobre o processo de mudança planejada KAPLAN e NORTON (1997) auxiliam dizendo que o BSC produz maior impacto ao ser utilizado para induzir a mudança organizacional.

A mudança organizacional no BSC é comunicada através do estabelecimento de metas para os indicadores. Elas devem ser projetadas para um período de 3 a 5 anos de modo a representar a descontinuidade do desempenho atual.

Entretanto, as empresas, normalmente, desperdiçam esforços no estabelecimento de metas que parecem impossíveis de serem atingidas. Essas metas, muitas vezes, são surrealistas, desprezando construções refletidas e encadeamentos lógicos. Criam desestímulos e não repassam um mínimo de conhecimento sobre o caminho a percorrer para alcançá-las. Assim, os executivos operacionais não conseguem enxergar a realização de metas agressivas. Consequentemente, não acreditarão no sucesso da estratégia da empresa.

A técnica de montagem de cenários é uma ótima alternativa para visualização de metas agressivas. Composto as partes de um todo, o cenário é montado de modo a permitir que a meta principal possa ser decomposta em metas menores. Os executivos operacionais conseguem visualizar a influência de suas metas específicas na meta principal da empresa. Através da análise de vários cenários eles podem identificar o caminho que melhor conduza a consecução dos objetivos maiores da empresa. Nessa análise, a disponibilidade de alguns fatores são fundamentais,

como:

- Disponibilidade de investimentos e de recursos;
- Disponibilidade de tempo para administrar as metas;
- Habilidade política no trato das relações humanas, com vistas à consecução dos objetivos da empresa;
- Congruência e comprometimento de toda equipe executiva.

O BSC pode ser usado como uma ferramenta essencial para direcionar esse caminho. Com base em iniciativas estratégicas, KAPLAN e NORTON (1997) dizem que o BSC provou ser uma poderosa ferramenta para induzir a aceitação de metas agressivas, porque esclarece as relações de causa e efeito que serão utilizadas para atingir um desempenho excepcional em indicadores integrados.

Com base em iniciativas estratégicas, KAPLAN e NORTON (1997) consideram que a inclusão dos vetores de desempenho e dos indicadores de tendências no *scorecard* permitem que os executivos identifiquem fatores operacionais como: investimentos estratégicos, pesquisas de mercado, produtos e serviços inovadores, reciclagem de funcionários e melhores sistemas de informação, que devem ser criados para viabilizar o atingimento de metas ambiciosas.

A partir do estabelecimento das metas, os executivos devem avaliar as iniciativas estratégicas atuais. Se elas não fornecem subsídios suficientes para atingir os objetivos excepcionais, novas iniciativas far-se-ão necessárias.

As oportunidades de melhoria de desempenho começam tão logo o BSC é construído. Existem dados que a empresa não disponibiliza por achar irrelevante para o gerenciamento da empresa. Entretanto, alguns desses dados fazem parte das medidas do BSC e representam processos críticos que determinarão o sucesso para a estratégia da empresa. A falta de medidas importantes para o BSC é um sinal que a empresa apresenta problemas de gerenciamento em processos estratégicos. Segundo KAPLAN e NORTON (1997) “se não existirem dados que respaldem a medida, o processo gerencial para o objetivo estratégico provavelmente é inadequado ou inexistente”.

Assim, ao tomar providências para a coleta e a manipulação desses dados, a empresa poderá reunir informações relevantes para as medidas do BSC.

A formulação de iniciativas estratégicas depende do cenário escolhido, da habilidade e criatividade da empresa. Entretanto, KAPLAN e NORTON (1997) acreditam existir três maneiras pelas quais um processo de planejamento, baseado no BSC, pode melhorar essa formulação:

- programa das “medidas que faltam”;
- Programas de melhoria contínua relacionados a um indicador da velocidade de mudança;
- Iniciativas estratégicas, como programas de reengenharia e transformação relacionados à melhoria radical de vetores críticos de desempenho.

KAPLAN e NORTON (1997) constataram a necessidade de quatro passos para o uso do scorecard num processo integrado de planejamento estratégico e orçamento operacional em longo prazo:

- estabelecer metas de superação;
- identificar e racionalizar as iniciativas estratégicas;
- identificar iniciativas críticas (sinergias) que envolvam mais de uma unidade de negócios;
- vincular a estratégia à alocação de recursos e aos orçamentos anuais.

Além disso, esses quatro passos identificam os resultados que a empresa deseja alcançar no futuro. Esses resultados incluem, além dos indicadores, as metas de superação para esses indicadores. Posteriormente, são identificados e racionalizados os mecanismos pelo qual esses resultados podem ser alcançados e, estabelecidos marcos de referência (despesas discricionárias e desempenho orçado) de curto prazo que permitam o acompanhamento da trajetória estratégica.

Com o BSC, depois de estabelecido as associações dos objetivos estratégicos com as metas de longo prazo e, de alinhadas as metas para as diversas perspectivas, as

empresas estarão aptas a alinhar e focalizar suas iniciativas estratégicas para alcançar os resultados superiores almejados.

Assim, KAPLAN e NORTON (1997) indicam que depois que o BSC estiver articulado a estratégia e identificado os vetores para a sua concretização, as empresas podem identificar novas iniciativas estratégicas e focalizar iniciativas estratégicas variadas (programas de reengenharia, melhoria contínua e transformação).

Contudo, KAPLAN e NORTON (1997) salientam que:

“... o BSC oferece a justificativa principal, além de foco e integração para a melhoria contínua, a reengenharia e os programas de transformação. Em vez de limitar o redesenho a quaisquer processos locais que produzam ganhos fáceis, os esforços gerenciais serão dirigidos à melhoria e à reengenharia dos processos críticos para o sucesso estratégico da empresa”.

As metas para as iniciativas estratégicas derivam de medidas do *scorecard* tais como reduções radicais do tempo dos ciclos de processamentos de pedidos, redução do tempo de lançamento de novos produtos e aumento das qualificações dos funcionários. É claro que essas reduções de tempo e aumentos de capacidades não são o objetivo maior. Através de uma série de relações de causa e efeito incorporadas ao BSC, essas capacidades acabam sendo transformadas em um desempenho financeiro superior.

Sorrateiramente, o Balanced Scorecard sustenta-se como ferramenta de apoio ao planejamento estratégico, promovendo a participação global na empresa, abrangendo tanto processos de formação como da implementação do plano. Através da análise, execução e controle esses processos são monitorados em tempo real. A partir da identificação e atuação sobre esses itens de controle os processos são constantemente realimentados.

Segundo NODA (1998) os planejadores que investirem na preparação para a mudança organizacional como caminho para solucionar pontos nevrálgicos no planejamento estratégico terão os seguintes benefícios:

- A busca da participação de todos os elementos da empresa trará uma maior interação decorrente do comprometimento e colaboração mútua;
- A distribuição do poder de decisão estimula a descentralização e amplia a delegação de direitos e deveres para níveis inferiores da organização. Em geral, este sentimento de responsabilidade gera maior índice de motivação. A qualidade visa a autonomia dos empregados, isto é, habilitar o trabalhador a alcançar seu potencial mais elevado;
- Gera maior atenção ao elemento humano da organização. Para isso deve ser realizado uma pesquisa das necessidades e interesses individuais e dos grupos;
- Permite que todos conheçam a organização, seus objetivos e finalidades, fazendo com que cada um conheça o que é esperado dele e o que esperar dos outros;
- Desenvolve a educação continuada, com a finalidade de melhoria profissional e para a satisfação pessoal. Visa capacitar as pessoas para as transformações necessárias na empresa;
- Estimula a criatividade e inovação no planejamento estratégico. São fundamentais para que a empresa possa encontrar novos caminhos, aproveitando oportunidades e solucionando problemas.

Desse modo, vendo o conceito de Balanced Scorecard como oportunidade para acompanhar as mudanças ambientais pode-se aprimorar o processo de planejamento estratégico, realizando-se avaliações periódicas nos planos estratégicos para as atualizações necessárias. É essencial também, realizar a realimentação do processo, para verificar se as ações estratégicas estão de acordo com o planejado. É uma forma de conseguir implementar ações corretivas no momento certo e de maneira apropriada. Esta realimentação possui caráter preventivo, procurando evitar desvios de resultado em relação aos objetivos das ações preestabelecidas. As mudanças ambientais vêm reforçar a necessidade de realizar a realimentação do processo de planejamento.

Verifica-se, assim, que no gerenciamento dos indicadores estratégicos o Balanced Scorecard é uma ferramenta de grande auxílio para o planejamento de

estratégias flexíveis, associando o sucesso empresarial estratégico a um modelo de acompanhamento que é capaz de monitorar e corrigir os eventuais desvios que possam desalinhar o desempenho estratégico.

5.9 ABORDAGEM METODOLÓGICA PROPOSTA E ESTRUTURAÇÃO

5.9.1 Considerações Iniciais

Neste tópico será apresentada a abordagem metodológica proposta de gerenciamento estratégico do desempenho utilizando o BSC, bem como a estruturação para aplicação da referida abordagem em uma pequena empresa.

5.9.2 Abordagem Metodológica Proposta

Diante do que foi discutido até aqui, conclui-se que a abordagem metodológica adequada à realidade das pequenas empresas, para ser implementada com maior probabilidade de sucesso, deverá possuir características que a seguir são mencionadas.

Como o BSC tem como ponto de partida a missão, visão e estratégia da empresa, recomenda-se que, para sua implementação, a empresa tenha realizado o planejamento estratégico. Como a maioria das pequenas empresas não desenvolveu o hábito de planejar suas atividades e, de maneira geral, não efetuam o planejamento estratégico de forma sistemática e formal, para a utilização da abordagem proposta é necessário, pelo menos, que a empresa possua um direcionamento estratégico, ou seja, saiba que posição deseja ocupar no mercado nos próximos cinco anos. Para aquelas empresas que já o fizeram há algum tempo, a adoção do BSC pode representar uma

excelente oportunidade para rever sua missão, visão e seus objetivos estratégicos.

Considerando que as pequenas empresas não dispõem de muitos recursos e nem de pessoal especializado, e que o proprietário, na maioria dos casos, está sobrecarregado acumulando funções administrativas e operacionais, a abordagem a ser implementada deve ser simples, de fácil compreensão e exigir pouca burocracia. Além disso, considerando que uma das vantagens da pequena empresa é a sua adaptabilidade, a abordagem deve ser o menos formal possível para tirar proveito desta flexibilidade e não criar burocracia desnecessária.

O processo de implementação não pode ser muito longo considerando que as pequenas empresas possuem um alto grau de flexibilidade, orientação para mudança (adaptabilidade), proximidade com o cliente e estrutura organizacional simples.

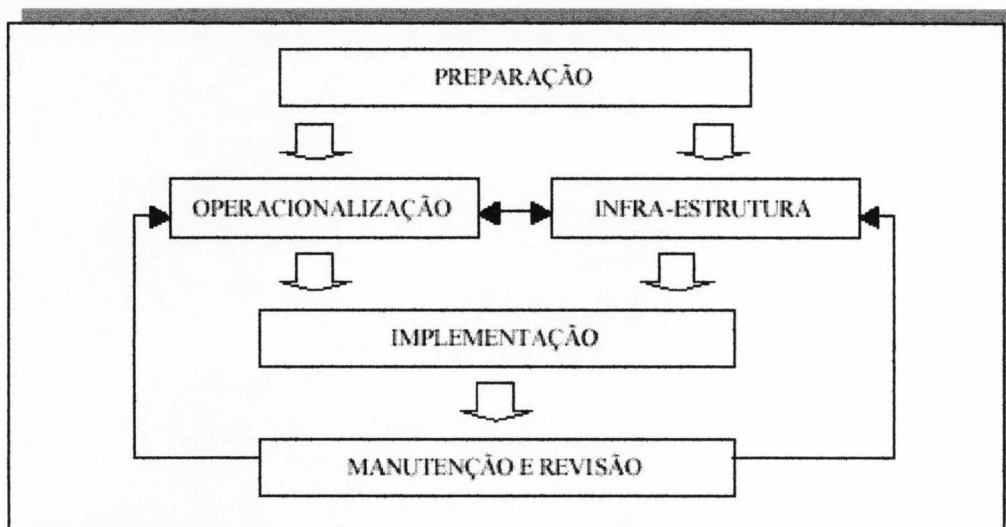
Não há necessidade de se efetuar o desdobramento do BSC nos níveis estratégico, tático e operacional, considerando que a pequena empresa não possui muitos níveis hierárquicos. De maneira geral, o proprietário está desempenhando suas funções no nível estratégico e tático e os demais empregados no nível tático e operacional.

Diante da grande possibilidade da pequena empresa não possuir uma estrutura baseada em processos, os indicadores devem estar muito mais orientados para o resultado global da empresa do que para a avaliação dos processos.

A infra-estrutura necessária para o sistema de gerenciamento estratégico do desempenho deve ser montada com o mínimo de recursos de informática possível, já que muitas pequenas empresas não dispõem de recursos para investir tanto na compra de equipamentos e softwares quanto no treinamento do pessoal.

O esquema básico da abordagem proposta para implementação do sistema de gerenciamento estratégico do desempenho utilizando o BSC em pequenas empresas é descrito a seguir:

FIGURA 5.4 – ESQUEMA BÁSICO DA ABORDAGEM PROPOSTA



A abordagem é composta de cinco etapas. Cada uma delas é formada por uma série de atividades, como descrito a seguir:

TABELA 5.1 – ABORDAGEM PROPOSTA PARA IMPLEMENTAÇÃO DO GERENCIAMENTO ESTRATÉGICO DO DESEMPENHO EM PEQUENAS EMPRESAS UTILIZANDO O BALANCED SCORECARD

continua

Etapa 1 – Preparação	Detalhamento
<p>Tarefa 1:</p> <p>Identificação da necessidade de se medir o desempenho, seus principais benefícios, o que se espera obter com a medição e criação de um ambiente favorável.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Obter uma clara percepção sobre o que se espera alcançar com o sistema de medição. • Dar início ao processo de conscientização dos funcionários.
<p>Tarefa 2:</p> <p>Revisão da visão, missão, estratégia e dos objetivos estratégicos.</p>	<p>Tomar mais explícito:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Missão: Qual a razão de ser da empresa? Porquê estamos aqui? ▪ Visão: Onde queremos chegar? ▪ Estratégia: Que caminhos vamos escolher para atingir a missão e a visão da empresa? ▪ Objetivos estratégicos: Que resultados esperamos atingir com a estratégia escolhida?

TABELA 5.1 – ABORDAGEM PROPOSTA PARA IMPLEMENTAÇÃO DO GERENCIAMENTO ESTRATÉGICO DO DESEMPENHO EM PEQUENAS EMPRESAS UTILIZANDO O BALANCED SCORECARD

continuação

<p>Tarefa 3:</p> <p>Definição dos fatores críticos de sucesso, dos indicadores de resultado (<i>outcomes</i>) e indicadores direcionadores (<i>drivers</i>) para os níveis estratégicos, táticos e operacionais, das metas, dos planos de ação (cronograma, orçamento, responsabilidades), das prioridades, e formas de se obter o comprometimento, incluindo o sistema de recompensa.</p>	<p>Identificar:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Fatores críticos de sucesso: Quais são as áreas ou atividades fundamentais para o êxito da empresa? ▪ Indicadores de resultado (<i>outcomes</i>): Quais são os indicadores que medem se nosso objetivo foi alcançado? ▪ Indicadores direcionadores (<i>drivers</i>): Quais são aqueles indicadores que medem as ações e iniciativas que levam ao atingimento do nosso objetivo? ▪ Metas: Como podemos quantificar nossos objetivos? ▪ Planos de ação: O que devemos fazer bem feito para que a estratégia seja bem sucedida? Em que momento devemos colocar cada ação em prática? Quem será o responsável? Que recursos são necessários para colocá-los em prática? ▪ Priorização: O que é mais importante? ▪ Comprometimento: Quem estará envolvido? ▪ Recompensa: Se atingirmos o resultado, o que mudará?
<p>Etapa 2 – Operacionalização</p>	<p>Detalhamento</p>
<p>Tarefa 4:</p> <p>Construção do mapa estratégico (diagrama de causa e efeito) e do painel de bordo (dos níveis estratégico, tático e operacional).</p>	<p>Com informações coletadas na etapa 1:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Fazer a interligação entre a missão/visão e os Fatores críticos de sucesso e as medições críticas (ligadas aos FCS), agrupando-as dentro das quatro perspectivas. ▪ Montar o painel de bordo identificando os indicadores direcionadores, fatores críticos de sucesso e indicadores resultantes, agrupando-os dentro das quatro perspectivas.
<p>Tarefa 5:</p> <p>Definição de critérios para análise do que foi realizado em relação ao que foi planejado e medidas corretivas e, também, quanto à divulgação dos mesmos.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estabelecer quando as medidas serão analisadas e por quem; definir quem se responsabilizará pelas ações corretivas quando o desempenho não corresponder ao que foi planejado. ▪ Estabelecer como os dados serão divulgados para todos os empregados (painel, boletim informativo) e quem será o responsável.
<p>Etapa 3 – Infra-estrutura</p>	<p>Detalhamento</p>

TABELA 5.1 – ABORDAGEM PROPOSTA PARA IMPLEMENTAÇÃO DO GERENCIAMENTO ESTRATÉGICO DO DESEMPENHO EM PEQUENAS EMPRESAS UTILIZANDO O BALANCED SCORECARD

conclusão	
<p><i>Tarefa 6:</i></p> <p>Definição da infra-estrutura necessária para a implementação do sistema de medição estratégico do desempenho.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estabelecer que tecnologia de informação (planilha do Excel, documento do Word, Intranet) será utilizada; ▪ Estabelecer quem ficará responsável pela coleta dos dados, bem como a fonte destes dados; ▪ Estabelecer como os indicadores serão calculados e validados e quem colocará em forma de gráficos; ▪ Estabelecer como serão divulgados para toda a empresa; ▪ Estabelecer como deverá ser obtido o comprometimento, se haverá algum tipo de recompensa e como os funcionários serão premiados pelo desempenho alcançado.
Etapa 4 – Implementação	Detalhamento
<p><i>Tarefa 7:</i></p> <p>Colocação do sistema em funcionamento.</p>	<p>De acordo com o que foi definido nas Etapas 2 e 3:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Coletar os dados referentes às medidas e efetuar os cálculos dos indicadores; ▪ Efetuar comparação dos números obtidos em relação ao que estava planejado; ▪ Efetuar análise crítica procurando identificar o que saiu errado e propondo ações corretivas; ▪ Inserir nos gráficos os dados da última medição, inserindo inclusive a curva de tendência; ▪ Divulgar os resultados do desempenho por toda a empresa; ▪ Estimular os funcionários para que o desempenho almejado seja atingido e recompensá-los quando isto ocorrer.
Etapa 5 – Manutenção e revisão	Detalhamento
<p><i>Tarefa 8:</i></p> <p>Definição de revisões dos objetivos estratégicos, das metas e dos indicadores de desempenho.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Estabelecer um calendário para as revisões dos objetivos estratégicos, das metas e dos indicadores de desempenho.

5.9.3 Sugestão de Indicadores para o Balanced Scorecard

Uma possível forma de categorizar os indicadores de desempenho é com base na parte interessada a que ele atende ou em categorias de resultados.

TABELA 5.2 - SUGESTÃO DE INDICADORES PARA O BALANCED SCORECARD

continua

CATEGORIAS DE RESULTADO	PARTES INTERESSADAS	EXEMPLOS DE INDICADORES
Resultados relativos a clientes e mercados	Clientes atuais ou potenciais, finais ou intermediários (pessoa física ou jurídica).	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Participação no mercado; ➤ Percentual de clientes com imagem positiva da organização; ➤ Índice de Top of Mind; ➤ Índice de fidelização; ➤ Percentual de clientes satisfeitos; ➤ Número de inserções espontâneas na mídia; ➤ Número de reclamações por total de unidades vendidas;
Resultados financeiros	Acionistas	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Margem bruta; ➤ Geração de caixa; ➤ Vendas; ➤ Rentabilidade sobre o patrimônio líquido; ➤ Valor Econômico Agregado; ➤ Liquidez Corrente; ➤ Crescimento da Receita;
Resultados relativos às pessoas	Força de Trabalho – pessoas contratadas em período integral ou parcial, temporárias, autônomas e contratadas de terceiros que trabalhem sob a supervisão direta da organização.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Percentual de oportunidades preenchidas internamente; ➤ Número de sugestões dos funcionários implementadas; ➤ Investimento em treinamento em relação à receita; ➤ Horas de treinamento por funcionário por ano; ➤ Frequência e gravidade de acidentes de trabalho; ➤ Satisfação das pessoas (índice de clima organizacional); ➤ Rotatividade dos funcionários; ➤ Índice de Absenteísmo;
Resultados relativos aos fornecedores	Fornecedores de materiais, prestadores de serviços, distribuidores, revendedores, parceiros, terceirizados, contratados, franquias.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Número de não conformidades (levantadas nas auditorias); ➤ Índice de certificação de fornecedores; ➤ Tempo de entrega dos fornecedores; ➤ Número de devolução de produtos para os fornecedores; ➤ Nível de defeito dos produtos recebidos dos fornecedores; ➤ Horas gastas com programas de qualificação de fornecedores;

TABELA 5.2 - SUGESTÃO DE INDICADORES PARA O BALANCED SCORECARD

conclusão

<p>Resultados dos processos relativos aos produtos e serviços</p>	<p>Acionistas, gestores e executivos</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Tempo previsto/ tempo realizado de projeto; ➤ Número de lançamento de novos produtos ou serviços; ➤ Número de alterações de projetos; ➤ Nível de não conformidade dos produtos e serviços; ➤ Percentual de material perdido (sucateamento); ➤ Percentual de retrabalho ou reserção; ➤ Nível de atraso de entrega dos produtos ou serviços; ➤ Qualidade do produto; ➤ Índices de produtividade;
<p>Resultados relativos à sociedade</p>	<p>Sociedade como um todo, incluindo comunidades locais</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Percentual de receita investida em Responsabilidade Social ou Gestão Ambiental; ➤ Não conformidades ambientais; ➤ Custo para tratamento de passivos ambientais; ➤ Imagem da organização perante a comunidade e sociedade;
<p>Resultados dos processos de apoio e organizacional</p>	<p>Clientes internos, gestores e executivos</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Nível de habilidade de liderança (obtido na pesquisa de clima ou avaliação 360º); ➤ Grau de cumprimento das metas estabelecidas no planejamento estratégico; ➤ Grau de satisfação das pessoas em relação à precisão das informações disponíveis na organização; ➤ Resultados da auto-avaliação do sistema de gestão da organização;

Fonte: Adaptado de Critérios de Excelência da FPNQ (2003)

6 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

É importante ressaltar que o propósito deste trabalho foi à busca de uma abordagem metodológica para implementação do BSC em pequenas empresas, considerando que as abordagens existentes na literatura foram desenvolvidas pelas grandes e para as grandes empresas.

A motivação para realização do trabalho surgiu da constatação da carência de trabalhos sobre a construção e implementação de modelos de gestão estratégica do desempenho, voltados para o segmento das pequenas empresas, considerando suas dificuldades de sobrevivência e crescimento em ambientes competitivos.

O gerenciamento estratégico do desempenho, quando utilizado corretamente, tornasse uma importante ferramenta de melhoria da gestão da empresa, auxiliando a todos a focalizar as coisas certas, no lugar certo, e no tempo certo. Além de fornecer variáveis que representam o desempenho passado, fornece também variáveis que possibilitam o planejamento futuro do desempenho, tanto a curto quanto a longo prazo.

Melhorar a gestão das empresas é uma questão de sobrevivência considerando a alta competitividade do mercado. Sugere-se que o processo de melhoria da gestão tenha como ponto de partida a gestão estratégica do desempenho da empresa.

Como o sistema contábil vigente não está inteiramente apto a fornecer informações relevantes para decisões de planejamento e controle, torna-se necessário desenvolver um sistema de medição que contenha indicadores que, além de medir o desempenho de curto prazo, também permita medir indicadores de longo prazo. Outras particularidades, que também devem ser observadas, são quanto à vinculação deste sistema de medição à estratégia organizacional e, também, à criação de valor para a empresa. Com base nessas preocupações, foi proposta esta pesquisa visando identificar uma metodologia de avaliação do desempenho estratégico adequada à realidade das pequenas empresas.

Além do crescente interesse dos pesquisadores sobre este tema, os sistemas de medição estão passando por profundas mudanças, decorrentes das diferentes necessidades criadas pelo ambiente competitivo.

Cada vez mais se faz necessário que o gerenciamento do desempenho focalize o futuro almejado ao invés de focalizar apenas o desempenho passado. Além disso, é necessário que a medição seja realizada de forma planejada e sistemática, possibilitando que as empresas consigam atingir resultados efetivamente excelentes e sustentáveis.

É necessário criar valor econômico para o futuro. Deste modo, a estratégia passa a ter um valor relevante para as organizações que se preocupam com a criação de valor.

Quando bem elaborada e bem compreendida, a estratégia é capaz de conduzir a empresa a um desempenho excelente através da convergência e consistência dos recursos limitados.

Diante deste cenário, os novos sistemas de medição e gerenciamento do desempenho devem: ser coerentes com a estratégia, conter tanto medidas financeiras quanto não financeiras, ser de simples compreensão e implementação, possibilitar a melhoria contínua, abranger todo o processo desde o fornecedor até o cliente, envolver todos na seleção das medidas, influenciar o comportamento de todos.

O Balanced Scorecard adiciona valor através da informação concisa, relevante e equilibrada, criando um ambiente que conduzirá a organização para a aprendizagem e para o crescimento.

Uma característica bastante ressaltada pelos seus idealizadores, Kaplan e Norton, é o alinhamento entre as medidas. Este alinhamento pressupõe que, partindo da visão e da estratégia da empresa, estabelece-se um inter-relacionamento entre as medidas de desempenho, de modo que as perspectivas do aprendizado e crescimento e dos processos internos contribuem para a satisfação dos clientes que, por sua vez, contribuem para o alcance de um bom resultado financeiro.

Além de estarem “alinhadas” com a visão e a estratégia, as medidas, classificadas como medidas de resultado (outcomes) e medidas direcionadoras (drivers), também devem fazer parte da cadeia de causa e efeito.

Este inter-relacionamento entre medidas financeiras e não financeiras, dispostas dentro das quatro perspectivas e interligadas, possibilita que o conjunto de medidas de desempenho seja desdobrado, em forma de cascata, por toda organização possibilitando que todos entendam a estratégia da empresa e compreendam, também, de que modo podem contribuir para que o desempenho da organização seja continuamente melhorado.

Apesar de algumas limitações que foram colocadas no decorrer deste trabalho, acredita-se que o BSC, uma ferramenta bastante utilizada pelas grandes empresas, também possa ser implementada e utilizada no gerenciamento estratégico das pequenas empresas, considerando que estas empresas necessitam se orientar estrategicamente, caso contrário, sua competitividade e sua sobrevivência tornam-se bastante críticos. Deste modo, além de adequar o modelo à realidade destas empresas, é preciso tomar alguns cuidados para não “prejudicar” o desempenho delas por excesso de burocracia.

Acredita-se, também, que a principal contribuição deste trabalho para o campo do conhecimento foi à proposição de uma abordagem metodológica para a estruturação e implementação do sistema de gerenciamento estratégico do desempenho, baseada no Balanced Scorecard, em pequenas empresas, tendo como gestor do processo a Controladoria.

Uma das principais limitações encontradas foi identificar, na literatura, a aplicação de abordagens semelhantes ao BSC em pequenas empresas. As metodologias, quando apresentadas, narravam apenas os modelos genéricos, como fez Kaplan e Norton.

Devido à grandeza dos temas que foram tratados sugere-se como continuação natural deste trabalho:

- (1) o aprimoramento da abordagem proposta através da continuação de sua aplicação.
- (2) a aplicação da abordagem em empresas dos diferentes segmentos (comércio, indústria e serviços), avaliar as divergências decorrentes e comprovar a abrangência do seu uso;
- (3) acompanhamento do desempenho antes e após a aplicação da abordagem pelas pequenas empresas;
- (4) avaliação das principais dificuldades enfrentadas quando da aplicação de abordagens semelhantes pelas pequenas empresas; e
- (5) desenvolvimento de um software que auxilie e facilite o processo de construção do painel de bordo e do mapa estratégico.

Neste contexto se verifica que a Controladoria, valendo-se de suas características atuais aliadas a uma evolução que se faz necessária, pode contribuir decisivamente para que os objetivos ressaltados neste trabalho possam ser alcançados, proporcionando assim sistemas de gerenciamento do desempenho mais úteis e confiáveis, que contribuirão para o aumento da eficiência da gestão das pequenas empresas e conseqüentemente com crescimento econômico do país alicerçado no sucesso destes empreendimentos.

Assim sendo, acredita-se que o trabalho tenha alcançado seus objetivos de modo que se constate que a Controladoria, como ramo do conhecimento ou estrutura departamental, pode implantar e gerenciar o Balanced Scorecard, contribuindo para a promoção da qualidade na gestão das pequenas empresas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACKOFF, R. L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1979.
- ALVIM, P.C.R.de C. O papel da informação no processo de capacitação tecnológica das micro e pequenas empresas. **Revista Ciência da Informação**, v.27, n.1, janeiro/abril 1998. p.28-35
- BEUREN, I.M. **Modelo de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica**. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1994.
- BIO, S. R.. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1988.
- BONELLI, R.; FLEURY, P.F.; FRITSCH, W. Indicadores microeconômicos do desempenho competitivo. **Revista de Administração**, v.29, n.2, abril/junho 1994. p.3-19
- BRASIL. DECRETO Nº. 5.028, de 31 de março de 2004.
- BRASIL. LEI FEDERAL Nº. 9.841, de 05 de outubro de 1999. (Estatuto da Micro e Pequena Empresa)
- BUENO, J. H.. **Manual do agente de mudanças: a era da qualidade**. 2. ed, SP: LTR, 1995. p. 32-50.
- CAMPOS, J. A.. **Cenário Balanceado: painel de indicadores para a gestão estratégica dos negócios**. São Paulo: Aquariana, 1998. p.11, 25, 61.
- CANCELLIER, E.L.P.L. **A formulação de Estratégias em Pequenas Empresas: um estudo na pequena indústria catarinense**. *Anais*. ENAMPAD 2001, Campinas/SP, 16 a 19/09/01 [CDROM].
- CÂNDIDO, G. A , DIAS, S. T., **A Organização das Pequenas e Médias Empresas: o que revelam os estudos brasileiros**. Relatório de Pesquisa CNPq/UFPB/PIBIC, João Pessoa: Universitária, 1998.
- CÂNDIDO, G. A , ABREU, A F.. Aglomerados industriais de PME's como mecanismo para promoção do Desenvolvimento Regional. **Revista Eletrônica de Administração do PPGA-UFRGS**, v. 15, 2000.
- CARPINETTI, L.C.R. Proposta de um modelo conceitual para o desdobramento de melhorias estratégicas. **Gestão & Produção**, v.7, n.1, abril 2000. p.29-41
- DE MASI, D. **Entrevista no Roda Viva de 21/06/1999**. encontrado em: <http://www.edutecnet.com.br/edmasi2.htm>. Arquivo capturado em 30 de novembro de 1999. p.1
- DRUCKER, P.. **Tecnologia, gerência e sociedade**. Petrópolis: Vozes, 1971. p. 27-29.
- DRUCKER, P.. Como reagir às mudanças. **HSM Management** 1, Mar/abr 1997. p.77

- FERREIRA, A. A. **Gestão Empresarial: de Taylor aos nossos dias: evolução e tendências da moderna administração de empresas.** São Paulo: Pioneira, 1997. p.123
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C.. **Controladoria - teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1997.
- FILLION, L.J. **The definition of small business as a basic element for policy making.** Small business, Marketing and Society Conference. Tbilisy, October, 1991.
- FPNQ – Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade. **Critérios de Excelência 2002 – O estado da arte da gestão para a excelência do desempenho.** São Paulo/SP, 2002.
- FPNQ – Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade. **Planejamento do Sistema de Medição do Desempenho Global – Relatório do Comitê Temático.** São Paulo/SP, 2001.
- GIL, A. de L.. **Sistemas de Informações Contábeis.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1979.
- IOB - INFORMAÇÕES OBJETIVAS. **Temática contábil e balanços.** S.l., n.8, fev. 1996.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da Contabilidade nas empresas.** Rio de Janeiro: Editora Campus, 1993. p. 70-75.
- KANITZ, S. C.. **Controladoria - teoria e estudo de casos.** São Paulo: Pioneira, 1976. p. 39-65.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P.. Putting the Balanced Scorecard to work. **Harvard Business Review**, v.74, n.5, sep/oct. 1993, p.134-147.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P.. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. **Harvard Business Review**, v.74, n.1, jan-feb 1996, p.75-85.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard.** 14.ed. Rio de Janeiro: Campos, 1997.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Organização orientada para a estratégia – como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no ambiente de negócio.** Rio de Janeiro: Editora Campus, 2ª edição, 2001.
- KOTLER, P. **Administração de Marketing.** 10ª Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000. p.105-107.
- LEONE, N.M.C.P.G. As especificidades das pequenas e médias empresas. **Revista de Administração**, v. 34, n.2, abril/junho 1999. p.91-94
- LONGENECKER, J. G., MOORE, C. W. e PETTY, J. W.. **Administração de pequenas empresas.** São Paulo: Makron Books, 1997. p. 27-45.
- MARINHO, S. V.. **Utilização do conceito de Gestão Estratégica de Custos dentro do Balanced Scorecard .** Florianópolis: UFSC, 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de produção) PPGEP/UFSC, 1999. p.23-25.
- MARTINS, R.A. **Sistemas de Medição de Desempenho: um modelo para estruturação do uso.** Tese de Doutorado. São Paulo: Escola Politécnica da USP, 1998.
- MOSSIMANN, C. P.; FISCH, S.. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** São Paulo: Atlas, 1999. p.55-62.

- NAKAGAWA, M.. **Introdução à controladoria**. São Paulo: Atlas, 1995. p. 20-45.
- NISEMBAUM, H.. **A competência essencial**. São Paulo: Infinito, 2000. p. 47
- NODA, K.. **Estudo da Administração estratégica com foco no processo da qualidade**. Florianópolis: 1998. Dissertação (mestrado em engenharia de produção) PPGEP/UFSC, 1998. p.60.
- OLIVEIRA, D. de P. R. **Planejamento Estratégico: conceito, metodologia e práticas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1993. p. 15-25.
- OLIVEIRA, D. de P. R.. **Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas e operacionais**. São Paulo: Atlas, 1997. p. 95-105
- OLIVEIRA, D. de P. R.. **Empresa familiar: como fortalecer o empreendimento e otimizar o processo decisório**. São Paulo: Atlas, 1999. p.230-235.
- OLIVE, N.G., ROY, J., WETTER, M. **Condutores da performance – um guia prático para o uso do Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Qualitymark Editora, 2001. p.74-78.
- PACHECO, V.. **Anotações de sala de aula**. Pós-graduação em Controladoria, Universidade Federal do Paraná, 2003.
- PEREZ JUNIOR, J. H.; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. F. **Controladoria de Gestão - teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1995. p.10-105.
- PINHEIRO, M.. **Gestão e desempenho das empresas de pequeno porte – uma abordagem conceitual e empírica**. Tese de Doutorado. FEA/USP, 1996. p. 70-85.
- RICCIO, E. L.. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação**. São Paulo. Tese de Doutorado. FEA/USP, 1989 . p.67
- RICCIO, E. L.. **Novos paradigmas para a função controladoria**. Trabalho apresentado no 17.º Encontro Anual da ANPAD, Salvador, 1993. p. 130
- RUMMLER, G. A., BRACHE, A. P. **Melhores desempenhos das empresas: ferramentas para a melhoria da qualidade e da competitividade**. São Paulo: Makron Books, 1992. p. 40-63
- SÁ, A.L. de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. p.30-40.
- SEBRAE. **Fatores Condicionantes e Taxa de Mortalidade de Empresas**. Relatório de Pesquisa. Outubro 1999.
- SEBRAE. **Avaliação de 1999 e perspectivas para o ano 2000**. Relatório de Sondagem. Março 2000.
- SEBRAE. **Dados gerais sobre o segmento nacional / micro e pequena empresa no Brasil / dados estatísticos**. GEPEP/SEBRAE. Encontrado em: <http://www.sebrae.com.br/sebraenacional/dadosestatisticos>, Arquivo capturado em 08 de agosto de 2000.
- SEBRAE. **A micro e pequena empresa no Brasil**. [on line, <http://www.sebrae.com.br> capturado em 06/02/02].
- SEBRAE. **Indicadores mortalidade das micro e pequenas empresas**. Brasília: SEBRAE, 2002.

SINK, D.S. e TUTTLE, T.C. **Planejamento e Medição para a Performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.

STONER, J. A.; FREEMAN, E. **Administração**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1991. p-67-72.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 7. ed. São Paulo: Ed. Universidade Empresa Ltda, 1985. p.120-145.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed.. São Paulo: Atlas, 1991.

ZDANOWICZ, J. E.. **Fluxo de caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiros**. Porto Alegre: D. C. Luzatto, 1986. p.71-73.

WALTER, F.; BORNIA, A.C.; KLIEMANN NETO, F.J. **Análise comparativa de duas metodologias para elaboração do Balanced Scorecard**. Anais. ENAMPAD 2000, Florianópolis/SC, 10 a 13 de setembro de 2000 [CD-ROM].

WELSCH, G. A. **Orçamento empresarial**. 4. ed . São Paulo: Atlas, 1987. p.17.