

O GERENCIAMENTO PELAS DIRETRIZES E O BALANCED SCORECARD COMO UMA FERRAMENTA DE GESTÃO ESTRATÉGICA

Régio Marcio Toesca Gimenes¹
Viviane Lenzi da Rocha²

Resumo: Em um ambiente de mudanças descontínuas, a luta pela sobrevivência tornou-se uma tarefa complexa e difícil para as organizações. Sobrevivência esta associada à implementação de uma estratégia competitiva, que dependem, fundamentalmente, da viabilidade de sua implantação, bem como, da forma como a organização constrói seu sistema de informações gerenciais. Este artigo faz uma abordagem sobre o processo de planejamento estratégico e sua possível articulação com a Gestão pelas Diretrizes e o Balanced Scorecard. A Gestão pelas Diretrizes é um sistema administrativo que desdobra diretrizes em metas, estabelecendo, através da prática contínua do controle da qualidade, uma direção rumo à sobrevivência da empresa. O Balanced Scorecard é um conjunto de indicadores financeiros e não-financeiros definidos em quatro perspectivas (aprendizagem e crescimento, financeira, do cliente e dos processos) que podem ser utilizados como uma ferramenta para a avaliação de desempenho e aprendizagem organizacional.

PALAVRAS-CHAVE: Balanced Scorecard, gestão, estratégica empresarial.

ABSTRACT: In an atmosphere of intermittent changes the struggle for survival became a complex and difficult task for the organizations. Survival is associated to the implementation of a competitive strategy that depends mainly on the viability of its implantation, such as, on the form in wich the organization builds its managing information systems. This article makes a surrounding about

¹Doutor do PPGEP – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina, e-mail: fmgimenes@uol.com.br

²Mestranda do PPGEP – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina.

the strategic planning process and its possible articulation with the Management by the Directrix. Gestão by the Diretrizes and the Balanced Scorecard. The Gestão by the Diretrizes is an administrative system that transform directrices in goals, stablishing through the continuous practice of the quality control, a management heading for the surviving of the company. The Balanced Scorecard is a joint of financial and non-financial indicators defined in four perspectives (learning and development, financial, of the client and of the processes) that can be used as a tool to evaluate the organizational learning and performance.

KEY WORDS: Balanced Scorecard, administration, managerial strategy

1. Introdução

O Planejamento Estratégico surgiu a partir de 1945 e fundamentava-se na simples extrapolação de dados do passado, o que na época funcionava relativamente bem, pois não havia grandes modificações no ambiente. Em 1965, Igor Ansoff, com a publicação de seu livro *Corporate Strategy* formaliza e estrutura o Planejamento Estratégico. Na abordagem de Ansoff, a simples extrapolação dos dados históricos não é suficiente para descrever a dinâmica ambiental, é necessário que as organizações se adaptem a essas novas condições.

O Modelo de Ansoff deixou de considerar variáveis importantes que influem na estratégia como os fatores políticos, o poder e a cultura, e a solução resolve apenas a parte do problema que se relaciona à organização do mercado. Então surge uma nova abordagem que busca a diminuição do risco ao tomar-se uma má decisão, cuja integração esteja em um único plano como a criação e a manutenção de potenciais de competitividade.

Segundo KREINKENBAUN, apud CUNHA (2001), Planejamento Estratégico é “um processo que consiste na análise sistemática dos pontos fortes e fracos da empresa e das oportunidades e ameaças do meio ambiente com o intuito de estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitem um aumento da competitividade empresarial”.

A implantação do Planejamento Estratégico se dá inicialmente através da avaliação da cultura e valores da organização e das relações de poder existentes na organização. Estas considerações são fundamentais, pois

definirão se é possível implantar o Planejamento Estratégico na organização.

A etapa da sensibilização permanecerá durante todo o planejamento, uma vez que todos na empresa devem estar envolvidos e motivados no Planejamento Estratégico. É importante que seja realizado um acordo semântico entre todos os participantes para que todos falem a mesma linguagem viabilizando a implantação.

A definição de missão empresarial, segundo OLIVEIRA (1993), é comparada ao uso de uma bússola pela qual se orienta o navio. Ela define a razão de ser da organização relacionando o negócio com a possibilidade de satisfazer alguma necessidade do ambiente organizacional.

GRACIOSO (1996), em seu livro *Planejamento Estratégico Orientado para o Mercado* cita alguns cuidados na definição da missão da organização:

- a) Ela não deve ser imposta e sim partilhada pelo executivo principal e seus colaboradores imediatos;
- b) Após o consenso deve ser posta no papel e ser o parâmetro pelo qual se julgam os movimentos e planos estratégicos;
- c) Ela transcende o mandato de qualquer Diretoria e necessita do endosso do Conselho de Administração ou dos acionistas majoritários para ser definida ou mudada.

O ambiente empresarial, para OLIVEIRA (1988), não é um conjunto estável, uniforme e disciplinado, mas um conjunto bastante dinâmico em que atua constantemente grande quantidade de forças, de diferentes dimensões e naturezas em direções diferentes que mudam a cada momento pelo fato de cada uma dessas forças interferir, influenciar e interagir com as demais forças do ambiente. Em função disto oferece diversas oportunidades e ameaças.

A análise externa serve para estudar o ambiente selecionando e avaliando as oportunidades e ameaças e determinam parâmetros de avaliação sobre a posição competitiva da empresa. Uma oportunidade devidamente aproveitada pode proporcionar aumento nos lucros da empresa, enquanto que uma ameaça não administrada pode acarretar diminuição nos lucros previstos ou mesmo prejuízo. Diversas técnicas existem para a análise externa entre elas: análise de cenários, análise de *stakeholders*, análise de mercado, análise da competitividade, análise da concorrência e muitas outras.

A organização utiliza-se da avaliação dos Fatores Chaves de Sucesso

e suas Variáveis Críticas para focar melhor sua análise interna, determinando seus pontos fortes e fracos. O Fator Chave de Sucesso é um atributo que a empresa deve dispor para ser bem sucedida em suas atividades e a Variável Crítica é um fator interno à empresa, cujo comportamento tem efeito em um ou mais Fator Chave de Sucesso. A análise desses fatores e de suas variáveis críticas deve ser feita com atenção e cuidado, focando-se os pontos mais importantes para aquela organização, que podem ser bem diferentes dos de outra organização da mesma indústria.

Essa análise interna visa a identificar as características competitivas da empresa que a colocam em vantagem frente aos concorrentes (pontos fortes) e as características competitivas que a colocam em desvantagem frente aos concorrentes (pontos fracos). Para proceder a avaliação interna da organização, direcionada pelos Fatores Chaves de Sucesso, diversos métodos são apresentados na literatura, os quais podem ser usados individual ou coletivamente de acordo com as necessidades de cada empresa. São eles: análise funcional, análise de portfólio, análise da cadeia de valor e outros mais.

Uma vez analisados os aspectos internos e externos, chega-se à determinação dos objetivos da empresa. Segundo OLIVEIRA (1993), objetivos são o estado, situação ou resultado futuro que o executivo pretende atingir. Relaciona-se a tudo que implica a obtenção de um fim ou resultado final.

Por isso, os objetivos devem ser claros, específicos, mensuráveis, realísticos, devem apresentar as suas inter-relações de forma esquematizada, estar adequadamente relacionados a fatores internos e externos da empresa e ligados a um sistema de controle e avaliação estabelecidos.

As funções dos objetivos são:

- Avaliar as estratégias;
- Orientar as ações administrativas;
- Convergir à discussão do Planejamento Estratégico;
- Facilitar a comunicação na organização;
- Motivar; e
- Espelhar a distribuição de poder na organização.

As metas são, portanto os objetivos quantificados. E, a partir desse ponto, é possível formular-se as estratégias.

OLIVEIRA (1988), define estratégia como “um caminho, ou maneira, ou ação estabelecida e adequada para alcançar os desafios e objetivos da

empresa”. A estratégia não é o único fator determinante no sucesso ou fracasso de uma empresa, mas uma estratégia adequada pode trazer resultados muito bons para empresas, cujo nível geral de eficiência seja médio.

O desenvolvimento de uma estratégia deverá iniciar-se pela análise do objetivo empresarial e incorporar ao processo a máxima aplicação de imaginação e criatividade. A literatura indica diversas classificações de estratégias, de acordo com a situação da empresa:

- Estratégia de Sobrevivência: é adotada quando não existe outra alternativa e apresenta perspectivas “negras” (altos índices de pontos fracos internos e ameaças externas). A postura da empresa é de parar os investimentos e reduzir, ao máximo, as despesas.
- Estratégia de Manutenção: a empresa identifica o ambiente com predominância de ameaças, mas os pontos fortes que ela possui possibilita-lhe manter a posição conquistada até o momento.
- Estratégia de Crescimento: a empresa tem diversos pontos fracos, mas o ambiente proporciona-lhe situações favoráveis que podem transformar-se em oportunidades se usufruídas pela empresa. Nesta situação há, normalmente, lançamento de produto, aumento do volume de vendas etc.
- Estratégia de Desenvolvimento: neste caso a empresa valoriza os pontos fortes e oportunidades de mercado. Há, normalmente, a procura de novos mercados e clientes, ou novas tecnologias.

As estratégias também podem ser classificadas quanto à competitividade, dividindo-se em: (PORTER, 1985),

- Estratégia de Liderança de Custo: o baixo-custo em relação ao concorrente deve ser o tema central de toda a estratégia, embora qualidade, assistência técnica e outros componentes estratégicos não possam ser deixados de lado;
- Estratégia de Diversificação: é uma estratégia genérica inerente ao processo de diferenciar o produto/serviço oferecido pela empresa criando algo reconhecido como único no setor ou indústria;
- Estratégia de Foco: consiste na concentração de esforços em determinado segmento da linha de produtos, grupo de clientes ou mercado geográfico. A empresa atingirá ou um status diferenciado por melhor atender as necessidades do segmento-alvo, ou uma

posição de menor custo nesse segmento, ou ainda ambos, embora não seja diferenciada e nem líder de custo na perspectiva do mercado como um todo.

Muitas outras classificações existem que não foram citadas neste artigo. Mas a formulação de estratégias empresariais, visando sempre aos objetivos, é condição essencial para a própria viabilização do objetivo proposto. O processo de escolha estratégica, portanto, deve receber cuidados especiais do executivo, deve ser o resultado de uma série de análises dos diferentes aspectos que compõem cada alternativa, e ser a que representa a melhor interação entre a empresa e o ambiente.

A função de implementação da estratégia consiste em ver o que é necessário para fazer a estratégia funcionar e atingir o desempenho programado dentro do prazo estipulado e “colocar a mão na massa”. A finalidade da administração é adequar a maneira com que as coisas estão sendo feitas e o que precisa ser feito para executar a estratégia. Quanto mais fortes forem estas adequações melhor será a execução da estratégia.

Para OLIVEIRA (1993), apud HOBBS e HEANY (1978), diz que, ao implementar uma estratégia, o executivo deve estar atento a alguns pontos:

- Antes de designar estratégias ambiciosas deve estar atento de que não haverá sobrecarga funcional;
- Conter ondas de choque da estratégia. Os executivos podem evitar alguns problemas de separação, isolando partes da empresa contra as ondas de choque da estratégia;
- Dedicar atenção pessoal a importantes questões de integração;
- Não dissolver a sua equipe de Planejamento Estratégico até que ela tenha identificado as ações que serão seguidas do começo ao fim pelo nível hierárquico seguinte;
- Comunicar-se de cima para baixo e não somente de baixo para cima.

A implementação da estratégia é um processo e não um evento e sempre acontecem situações novas que necessitam de reavaliação da estratégia e ajustes corretivos. A busca de melhores maneiras de executar as estratégias é um processo contínuo.

2. Gerenciamento pelas diretrizes

“Gerenciamento pelas Diretrizes é um sistema administrativo que visa garantir a sobrevivência da empresa à competição através da visão estratégica estabelecida com base na análise do sistema empresa-ambiente e nas crenças e valores da empresa e através do direcionamento da prática do controle da qualidade por todas as pessoas da empresa segundo aquela visão estratégica”. (CAMPOS, 1992)

O Gerenciamento pelas Diretrizes tem como ponto de partida as metas anuais da empresa que são definidas com base no plano de longo prazo. Seu objetivo é o de direcionar a caminhada eficiente do controle da qualidade (rotina) para a sobrevivência da empresa.

Por isso, deve-se estar atento ao planejamento da qualidade que consiste em estabelecer as diretrizes de controle para garantir o atendimento às necessidades dos clientes. Isto somada à melhoria da qualidade que consta em estabelecer novas diretrizes para garantir níveis de controle sempre melhores que os dos concorrentes. Portanto, o direcionamento necessário, diretrizes e metas decorre do planejamento estratégico, cujo processo de desdobramento das (diretrizes e metas) bem como seu controle são totalmente diferentes do tradicional.

A estratégia é pois, a definição dos meios necessários para atingir a Visão Estratégica (o sonho da alta administração de como se deseja a empresa nos próximos 5 ou 10 anos). Para isso, pode-se seguir a Tática, Implementação e Operação para se conseguir Vantagem Competitiva. Este é o processo de Inovação e deve ser visto como um ciclo no qual a Visão é revista periodicamente dando início a um novo ciclo. O Gerenciamento pelas Diretrizes é um sistema adotado para garantir a execução completa deste ciclo de Inovação.

A concretização dessas diretrizes é alcançada pelo desdobramento das diretrizes e metas anuais da alta administração (“*plan*”), pela sua execução (“*do*”), pela sua avaliação (“*check*”) e pela tomada de ações corretivas necessárias (“*action*”) - PDCA. O ciclo PDCA mostra que Planejar consta de duas partes: definir metas (fins) e seus itens de controle; e os métodos-padrão (meios) necessários para atingí-las, pela prática da análise do processo.

A execução consiste em executar ou cumprir as tarefas, conforme previsto no plano. Nesta etapa são essenciais a educação e treinamento do

funcionário. A fase de avaliação consiste em verificar resultados, a partir de dados coletados na execução, comparando-se o resultado alcançado com o planejado. A reflexão ocorre quando uma organização não atinge as metas e analisa-se a diferença entre as metas e o resultado alcançado. A determinação das causas dos desvios e a recomendação de medidas corretivas são feitas com base em dados e fatos.

No Gerenciamento pelas Diretrizes parte-se sempre do cliente e considera-se que a qualidade é o objetivo supremo.

O Gerenciamento pelas Diretrizes é constituído de dois sistemas:

- Gerenciamento Funcional: cuida da manutenção e melhoria contínua da rotina diária. É a prática do controle da qualidade;
- Gerenciamento Interfuncional: cuida da solução dos problemas prioritários da alta administração.

A implantação do Gerenciamento pelas Diretrizes pressupõe um comprometimento do Presidente e requer condições essenciais para haver um bom sistema de coleta e análise de informações, uma elevada competência no método de solução de problemas (PDCA) e um sólido gerenciamento funcional. As pessoas devem ser treinadas e compreender em muito bem o relacionamento entre seu trabalho e as metas da empresa.

CAMPOS (1992), relata em seu livro *TQC: Controle da Qualidade Total (no estilo japonês)*, que o processo de implantação do Gerenciamento pelas Diretrizes corresponde a um crescimento das pessoas decorrentes de educação, treinamento e prática. Durante este processo, as pessoas irão primeiro desenvolver a “consciência do problema”. O objetivo, neste ponto, é fazer com que todas as pessoas passem a perceber os problemas dentro de sua função. Só depois desta etapa as pessoas adquirem a habilidade de planejar, enxergando os problemas interfuncionais e colaborando para resolvê-los. Finalmente, as pessoas adquirem a habilidade para gerenciar diretrizes oriundas das necessidades da empresa.

A implantação desse gerenciamento só resultará em benefício se houver determinação de rodar o PDCA para manter os resultados atuais, de forma a assegurar o cumprimento dos padrões, melhorar os resultados e os procedimentos operacionais padrão.

No Gerenciamento pelas Diretrizes a divulgação das orientações da alta administração é conduzida de forma metódica através do desdobramento das diretrizes. Desdobrar uma diretriz significa dividi-la em várias outras

diretrizes sob a responsabilidade de outras pessoas, num relacionamento meio-fim, de forma a garantir o cumprimento da diretriz original (CAMPOS, 1996),

Existem dois métodos de desdobrar uma diretriz:

- Primeiro: para cada meta são estabelecidas medidas prioritárias suficientes para seu atingimento, das quais se originam novas metas em níveis hierárquicos inferiores.
- Segundo: são feitos os desdobramentos das metas em todos os níveis hierárquicos e depois para cada nível o desdobramento das medidas.

A seguir, serão descritos os estágios básicos do Gerenciamento pelas Diretrizes pelo primeiro método:

- 1) As metas anuais do presidente são estabelecidas a partir do Planejamento Estratégico. Após o estabelecimento dessas metas é conduzida uma análise do processo com a participação de toda a alta administração para determinar as medidas necessárias para o atingimento dessas metas.
- 2) As diretrizes são desdobradas e são propostas medidas prioritárias para atingir as metas através de uma análise do processo. Esta análise de processo deve ser conduzida com base em dados e fatos em que se considere as diretrizes superiores, as análises dos resultados do ano anterior, as mudanças do meio ambiente e a visão e estratégia do próprio gerente. Neste ponto é importante que cada gerente tenha os resultados do ano anterior já analisados pelo método de Análise de Pareto. Este processo continua até o último nível gerencial onde todas as medidas serão não-desdobráveis (planos de ação – 5W2H). O procedimento do desdobramento das diretrizes, além de ser baseado na análise do processo de cada estágio, é negociado tanto vertical quanto horizontalmente objetivando o ajuste. A somatória de todas as metas dos gerentes deve ser suficiente para atingir a meta do Presidente.
- 3) Estabelecem-se os itens de controle para que seja possível medir adequadamente os resultados. É montado um diagrama de matrizes onde, em cada nível hierárquico, são mostradas as metas e seus itens de controle na direção vertical e as medidas e seus itens de verificação na horizontal. Isso permite ver as medidas prioritárias.
- 4) Exercer o controle (PDCA) no Gerenciamento pelas Diretrizes é atuar nas causas dos desvios. Se o planejamento fosse perfeito não

seria necessário verificar o atingimento as metas, portanto, o gerente deve ficar atento ao processo verificando o que aconteceu de errado e por que aconteceu errado.

5) Além do acompanhamento contínuo do processo de melhoria, reuniões periódicas devem ser marcadas em todos os níveis hierárquicos para acompanhamento dos planos.

6) Uma vez por ano é realizada uma reunião de cada área com a participação do presidente para reflexão e verificação do nível de atingimento das metas e se o Gerenciamento pelas Diretrizes está sendo promovido de forma efetiva.

3. Balanced scorecard

O *Balanced Scorecard-BSC* surgiu no início dos anos 90 através de um grupo de pesquisadores da Universidade de *Harvard*, liderados por *Robert Kaplan e David Norton*. A primeira publicação sob a forma de artigo ocorreu em 1992, pela *Harvard Business Review*, e o desenvolvimento do modelo acabou resultando no lançamento de um livro, em 1996, cujo título é "*Using The Balanced Scorecard as a Strategic Management System*".

Segundo KAPLAN e ATKINSON (1997), o *Balanced Scorecard* é um modelo de avaliação de desempenho organizacional que procura ir além das informações produzidas pelos indicadores financeiros tradicionais, uma vez que estes indicadores por si só, são incapazes de avaliar os impulsionadores de rentabilidade no longo prazo. O foco do BSC está nos objetivos da organização, na coordenação do processo individual de tomada de decisão e no estabelecimento de uma base sustentável para que ocorra o processo de aprendizagem organizacional.

A essência do modelo BSC está assentada em dois conceitos – a cadeia de relações de causa e efeito e os fatores impulsionadores. O melhor entendimento destes conceitos pode ser dado pelo seguinte exemplo: Para a teoria financeira, o objetivo perseguido sistematicamente pelo gestor é a maximização da riqueza do acionista. Neste caso, o modelo BSC questionaria: Qual é o fator impulsionador para conseguir atingir esta meta? Uma resposta poderia ser o aumento da participação no mercado através de um aumento de vendas com os clientes existentes.

Desta forma, aumentar o *Market-Share* da empresa é um fator impulsionador do objetivo: maximizar a riqueza do acionista. Na seqüência, o modelo BSC indagaria: Como podemos aumentar as vendas? A resposta do departamento de marketing poderia ser: se os clientes estão satisfeitos com nossos produtos é razoável que continuem a fazer negócios com a empresa, e isto possibilitaria, através de uma estratégia específica, alavancar o volume de vendas.

Para o modelo BSC, a satisfação dos clientes é um fator impulsionador do aumento da participação no mercado da empresa. A próxima pergunta seria: Como é possível aumentar o grau de satisfação dos clientes? Uma das possíveis respostas poderia ser: melhorar o atendimento aos clientes. Da mesma forma, seguindo a lógica precedente, a redução do tempo de entrega do produto ao cliente seria o fator impulsionador para conquistar a satisfação do cliente. A resposta poderia recair no processo interno da empresa de melhoria contínua das habilidades e competências de seus funcionários.

Observa-se então uma cadeia completa de relações de causa e efeito em que é possível mensurar os aspectos críticos ou diferenciais do desempenho organizacional. Esta análise possibilita à organização ter uma visão sobre o futuro e um caminho que poderá ser revisto continuamente à luz das informações obtidas sobre os principais concorrentes, considerando as inovações tecnológicas e as expectativas dos clientes.

3.1 Escopo do *Balanced Scorecard*

O processo crítico de gestão através do *Balanced Scorecard* inicia-se com o esclarecimento e tradução da visão e da estratégia em objetivos e iniciativas específicas.

Ressalta-se aqui através de VASCONCELOS FILHO (1982), a importância da gestão participativa como um dos fundamentos básicos do planejamento estratégico. Através da gestão participativa todos devem conhecer, com clareza, para opinar sobre o processo decisório, os objetivos estabelecidos e os princípios norteadores da conduta organizacional durante sua trajetória.

Numa fase posterior, conforme demonstrado na Figura 1, é necessário que ocorra o *feedback* e o aprendizado estratégico, cuja finalidade

é verificar se as estratégias correspondem às expectativas existentes no momento em que foram discutidas e determinadas.

Para KAPLAN (1998), o feedback estratégico especifica em qual posição a empresa deseja estar nos próximos três ou cinco anos e formula uma hipótese de como deve ser o caminho para se atingir este objetivo. Num período mais curto, por exemplo, a cada trimestre, os gerentes podem obter *feedback* sobre a distância do ponto exato do percurso a que se propuseram chegar e a posição atual.

BERTON (1998:5), salienta que:

Por conseqüência disso, o processo de aprendizagem organizacional fica facilitado na medida em que o feedback se constitui em forte instrumento de melhoria e passa a permear toda a estrutura da empresa, não havendo mais a necessidade de grandes aparatos organizacionais para proceder ao controle de processos. Mas o fundamental é que o BSC provoca na organização a necessidade de buscar o consenso dos objetivos e estratégias, a inovação como ação cotidiana, a cultura do feedback e a educação dos componentes da empresa em busca de objetivos comuns.

Para aumentar o valor da empresa é necessário que os clientes percebam um diferencial de valor nos produtos colocados à sua disposição em decorrência da melhoria de processos internos de fabricação, bem como da luta constante pelas inovações, permitindo à empresa aprender e dividir o aprendizado com o restante da organização. O *Balanced Scorecard* reconhece estes fatores chave de sucesso (FCS), bem como analisa suas variáveis críticas (VC), sendo todas as medidas necessárias para o aumento de valor dirigido pela visão do negócio.

3.2 Informações necessárias para implantar o BSC

O modelo BSC obtém informações de fontes diferentes. Cada fonte representa uma dada perspectiva na implementação e avaliação das estratégias adotadas pela empresa. As quatro perspectivas são demonstradas na Figura 2. A primeira perspectiva é a financeira, ou seja, o setor financeiro é o

encarregado das medições financeiras, como geração de fluxo de caixa, lucro

Figura 1 - Vetores críticos do *Balanced Scorecard*



Fonte: adaptada de KAPLAN & NORTON, 1996.

operacional, retorno sobre o investimento, valor do acionista (shareholder value), valor econômico agregado (EVA), enfim, avaliam a empresa sobre três aspectos, que são: a sobrevivência da empresa, o sucesso atual e sua prosperidade.

Os indicadores de desempenho não são apenas os produzidos pela tradicional teoria contábil, mas devem avaliar o quanto de receita a empresa é capaz de gerar com o lançamento de novos produtos e a conquista de novos clientes, pois desta maneira estará de fato avaliando sua capacidade estratégica.

Com relação aos custos, a empresa deve desenvolver um sistema que determine custos em termos de atividade e processos. Uma vez determinados os custos das atividades, estes são apropriados aos objetos de custo com base em sua demanda, estabelecendo a lógica de que as atividades é que consomem recursos e os objetos de custo demandam atividades na medida de suas necessidades.

O Modelo de Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity-Based Costing*) pode atender adequadamente esta necessidade cumprindo os seguintes passos:

- a) Mapeamento das atividades do processo;
- b) Definição dos direcionadores de recursos;
- c) Custeio das atividades

Em síntese, o Modelo ABC permite que as organizações melhorem

seus processos identificando e controlando seus padrões de custo e conseqüentemente a tomada de decisão. As empresas que organizam seus custos por departamento, ignoram que as atividades e processos cruzam com freqüência as fronteiras departamentais e não conseguem, portanto, separar as atividades que agregam valor aos produtos e serviços daquelas que não agregam.

Dentro da perspectiva financeira, o modelo BSC também avalia a gestão do risco operacional e financeiro da empresa. O risco operacional está diretamente vinculado à estrutura de custos da empresa (proporção entre custos fixos e variáveis) e o risco financeiro é o resultado de sua estrutura de capital (proporção entre recursos próprios e de terceiros), ou seja, seu grau de alavancagem financeira.

A segunda perspectiva é a dos clientes. O departamento de marketing deve avaliar a participação de mercado e as estratégias de manutenção e satisfação dos clientes. Geralmente as preocupações dos clientes são classificadas em quatro categorias: tempo, qualidade, desempenho e serviço.

Dentro dessas categorias alguns indicadores podem ser levantados. No caso do *lead-time* podem ser agrupados o tempo do pedido até a entrega do produto, o *time-to-market* para os novos produtos, os defeitos dos produtos, e o atendimento das especificações do produto definidas pelos clientes.

Na perspectiva dos clientes também é necessário medir a lucratividade gerada por segmentos de mercado explorados pela empresa. Neste aspecto, BERTON (1998:8), afirma:

“Desta forma, o conhecimento específico da lucratividade gerada por um cliente ou por determinado segmento de mercado pode significar uma estratégia voltada para melhorar sua posição competitiva ou, ainda, desinvestir neste segmento ou cliente. Enfim, o mais importante na mensuração e monitoramento desses indicadores é o fato de buscar o equilíbrio entre os setores da empresa em busca de um denominador comum entre a participação de mercado e lucratividade.”

A terceira perspectiva é a dos processos internos. O sucesso de uma

empresa pode ser resultante de como a empresa organiza e gerencia uma seqüência de atividades. Uma seqüência de atividades que cria um produto ou serviço pode ser visualizada como uma cadeia de valor (*value chain*), uma vez que cada fase da cadeia deve agregar algum valor para que o cliente perceba.

Nessa perspectiva, a empresa deverá construir indicadores que avaliem o processo de lançamento de novos produtos, a proporção das atividades que agregam valor em relação às que não agregam, o grau de eficiência produtiva, os serviços pós-vendas realizados, o gerenciamento da marca e o processo de logística.

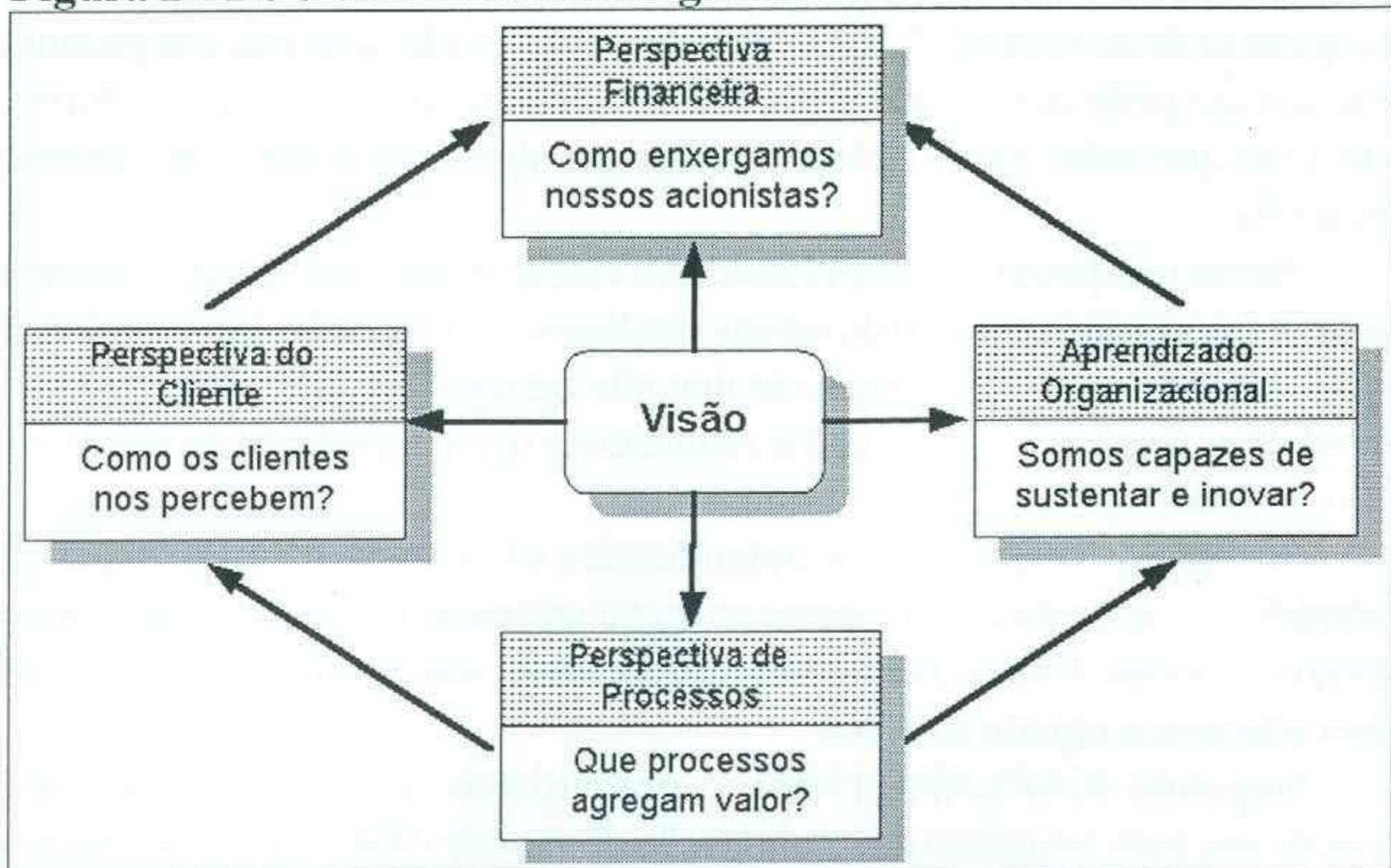
A quarta perspectiva é a do aprendizado e crescimento. Esta perspectiva identifica a capacidade da empresa em gerar crescimento e melhorias a longo prazo. As três fontes principais, neste caso, são pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais.

Segundo KAPLAN (1998), o aprendizado e o crescimento são essenciais para o sucesso da implantação do modelo BSC porque formam a base da melhoria da qualidade e da inovação. Na realidade, uma empresa pode apresentar um bom desempenho sob o ponto de vista financeiro, ter um bom relacionamento com seus clientes e contar com excelência em seus processos internos, mas, se outro concorrente também conseguir vantagens semelhantes, isso não representará vantagem competitiva.

Não se deve ficar acomodado com o desenvolvimento atual, mesmo que os acionistas o aceitem como satisfatório e, para mudar e se aperfeiçoar continuamente, é necessário um processo de aprendizagem e crescimento, que depende intrinsecamente do capital intelectual da empresa. Somente através dos funcionários a empresa pode melhorar continuamente seus processos.

Nessa perspectiva, os indicadores irão mensurar a capacidade da empresa em manter seu estoque de talentos com alto índice de motivação e criatividade, pois só os recursos humanos são capazes de elaborar novas estratégias na busca do aumento do grau de competitividade da empresa. Alguns indicadores como investimento em treinamento e capacitação, rotatividade de pessoal, sugestão de funcionários para o aumento de receita e o nível de alinhamento das metas individuais com os objetivos e metas da organização, identificação de prováveis desvios e o grau de receptividade e compromisso dos baixos escalões com a macro estratégia da empresa, podem ser dados como exemplo.

Após a organização decidir o que medir e determinar os responsáveis pela mensuração em cada área, o processo avança com a coleta de dados e envio para um banco de dados central, que processará as informações.

Figura 2 - BSC como sistema de gestão

Fonte: adaptada de KAPLAN & NORTON, 1996.

3.3 Metodologia de implantação do Balanced Scorecard

A primeira etapa do processo é obter o consenso da alta administração sobre os objetivos da implantação do modelo BSC. Na sequência, é necessário definir o arquiteto do processo, ou seja, a pessoa que comandará a implantação. Geralmente se escolhe um alto executivo de áreas de apoio da organização. Também é necessário formar uma equipe para depois iniciar-se o processo de implantação, que pode ser dividido em quatro etapas:

- a) Arquitetura do programa de medição: seleção da unidade organizacional adequada para a aplicação do modelo BSC e avaliação de suas limitações e oportunidades.
- b) Definição dos objetivos estratégicos: preparar relação preliminar de objetivos e realizar o primeiro *workshop* com a alta administração da unidade estratégica de negócios selecionada abordando quatro perspectivas: a do acionista, a dos clientes, a dos processos internos e a de aprendizagem e crescimento, selecionando alguns objetivos de acordo com cada perspectiva.
- c) Escolha dos indicadores estratégicos: identificar os indicadores e descobrir fontes de informações necessárias e

como usá-las.

- d) **Elaboração do plano de implementação:** desenvolver o plano de implementação com os líderes da UEN – Unidade Estratégica de Negócios e integrar o modelo BSC ao sistema gerencial da organização.

3.4 A integração entre os modelos ABC (*Activity-Based Costing*) e *Balanced Scorecard*

O modelo ABC e o BSC são ferramentas gerenciais que se complementam e proporcionam aos gestores uma visão muito mais precisa e detalhada do seu negócio, tanto do ponto de vista dos processos internos como também das variáveis do ambiente externo.

O modelo ABC é uma ferramenta utilizada para a mensuração de custos e é bastante útil em organizações multivalentes, com vários processos e multiprodutos, em que a função custo seja a resultante da variedade e complexidade de produtos, e da eficiência com que as atividades são desempenhadas.

O *Balanced Scorecard* é um modelo que procura demonstrar quais são os fatores que influenciam na formação da receita das organizações. Na realidade, o BSC tem foco na forma como as organizações criam valor para seus clientes, onde a empresa deve concorrer, quais são os clientes que de fato estão contribuindo para a geração do lucro na empresa e como é possível avaliar se um mercado é atraente ou não para o negócio.

Segundo KAPLAN (1998:7):

O ABC é como a curva da oferta: ele nos revela o custo de fornecer determinado volume de produtos e serviços. O Balanced Scorecard é como a curva da demanda, porém é muito mais complexo e abrangente que uma curva de demanda tradicional, porque as quantidades estão sendo encomendadas não apenas em função do preço-que constitui o modelo mais simples dos economistas-, mas também em função da qualidade do produto, da inovação, da

funcionalidade e da natureza do relacionamento empresa-cliente. O Balanced Scorecard é uma forma de construir uma demanda multidimensional. Quando analisamos tudo por esse prisma compreendemos que as empresas precisam das duas coisas: uma boa representação do que criou uma demanda para seus produtos e serviços e do que gera os custos necessários para atender essa demanda. Portanto, utilizadas em conjunto, e de maneira integrada, essas ferramentas nos mostram como maximizar os lucros e criar valor econômico de longo prazo para a empresa.

4. Alinhamento entre gestão pelas diretrizes e estratégia empresarial

Uma vez formuladas as estratégias no planejamento estratégico, a sua implementação passa a ser um desafio. O desafio é moldar todas as decisões e ações da empresa em um padrão coeso. Dentre todas as atividades desenvolvidas pelos gerentes, poucas afetam o desempenho da empresa mais fundamentalmente que o esmero com que sua equipe plota o rumo de longo prazo da organização, desenvolve mudanças e abordagens comerciais estratégicas eficazes competitivamente e executa a estratégia escolhida de maneira que os resultados almejados sejam alcançados.

Em verdade, uma boa estratégia e uma boa execução de estratégia são os sinais mais confiáveis de uma boa gerência. Os gerentes não merecem uma estrela de ouro pelo projeto de uma estratégia arrojada, se falham na sua implementação. Infelizmente não existe uma lista de dez passos, nem caminhos comprovados, nem princípios concretos para atacar o trabalho – o gerenciamento da implementação da estratégia é a área do gerenciamento estratégico menos mapeado e mais aberto.

Embora as abordagens aplicadas pelos gerentes para implementar a estratégia devam ser ajustadas a circunstâncias da organização, certas bases precisam ser cobertas, independentemente, das circunstâncias da organização. São elas (THOMPSON Jr. & STRICKLAND, III 2000):

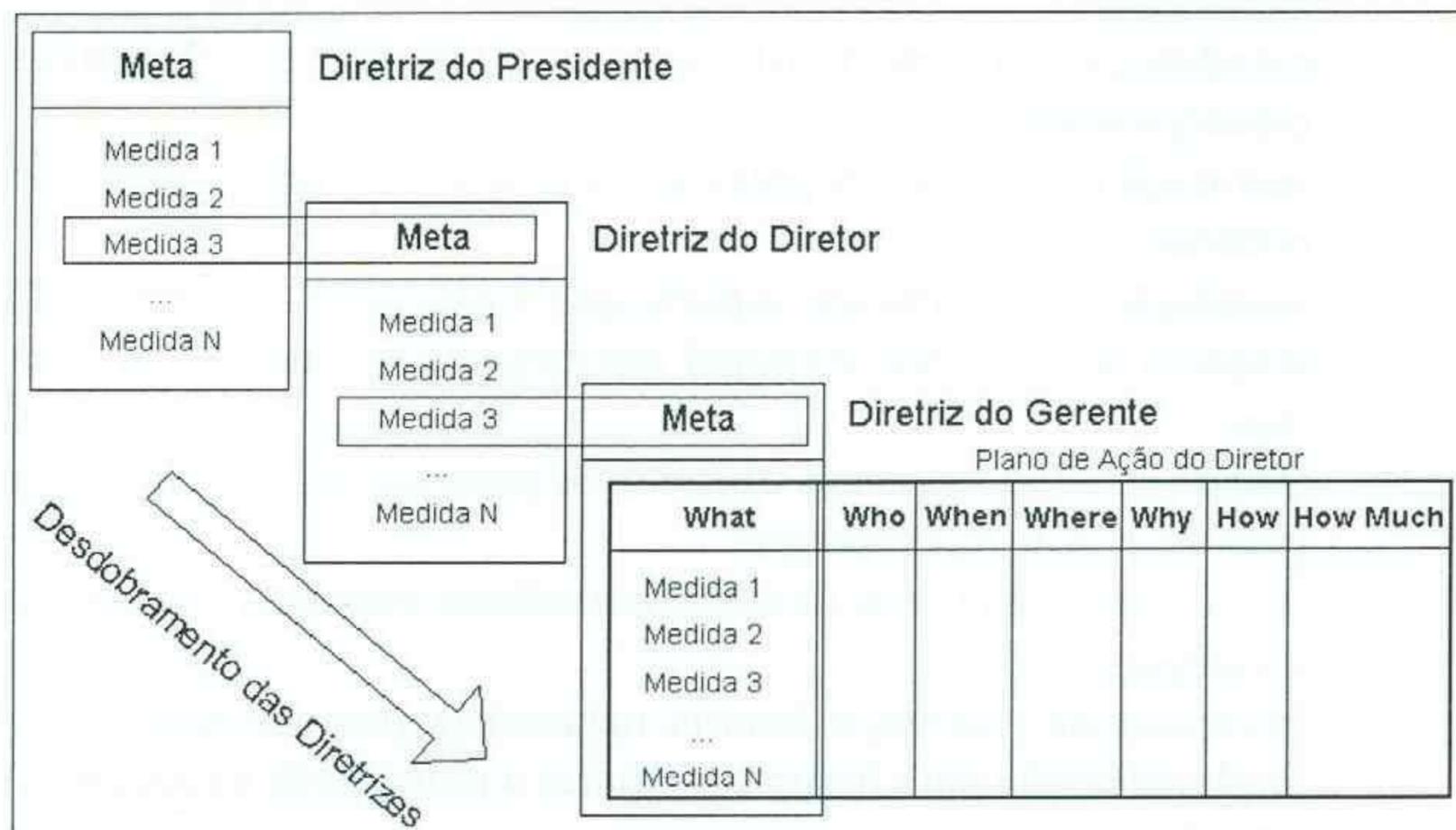
- estabelecimento de uma organização capaz de executar a estratégia com sucesso;
- desenvolver orçamentos para direcionar amplos recursos para as

- atividades da cadeia de valor que forem críticas para o sucesso estratégico;
- estabelecimento de políticas e procedimentos adequados estrategicamente;
- instituição de melhores práticas e mecanismos para a melhoria contínua;
- instalação de sistemas de suporte que permitam que o pessoal da empresa desempenhe seu papel estratégico com sucesso todos os dias;
- atribuição de recompensas e incentivos para realização de objetivos e boa execução da estratégia;
- criação de um ambiente de trabalho e cultura corporativa de apoio à estratégia;
- exercício de liderança interna necessária para impulsionar a implementação para frente e melhorar a maneira de execução da estratégia.

Neste ponto da implementação de estratégias, as organizações podem utilizar-se do gerenciamento pelas diretrizes para facilitar seu trabalho, pois através do GPD, há um trabalho de discussão e negociação das metas e medidas ao se fazer o desdobramento das diretrizes do presidente em níveis hierárquicos mais baixos, que são negociados entre os diversos departamentos de mesmo nível facilitando a comunicação entre tais níveis e departamentos.

O Gerenciamento pelas Diretrizes faz, através do desdobramento das diretrizes, uma definição dos planos de ação necessários para a realização de cada uma das diretrizes propostas em todos os níveis gerenciais. Estes planos de ação colocam o gerenciamento em movimento viabilizando ações concretas através dos 5W2H.

Os 5W2H partem da medida definida pelo desdobramento da meta (*What* – o quê); identifica quem é o responsável pela ação (*Who* – quem), fixa prazos em que tais ações devem chegar ao resultado (*When* – quando) e local onde ocorrerão (*Where* – onde); dá o motivo, a explicação das razões para que tais ações devam ser realizadas (*Why* – por quê); mostra como tais medidas podem ser realizadas (*How* – como) e identifica quanto deve ser gasto com esta execução (*How Much* – quanto custa); conforme mostrado na Figura 3.

Figura 3 - Desdobramento em planos de ação

Fonte: LOR, 2001

Esse desdobramento também pode auxiliar no Planejamento Estratégico em relação à melhoria contínua que faz parte da filosofia do GPD, pois através do gerenciamento funcional há uma preocupação com a manutenção e melhoria da qualidade em todas as práticas operacionais. Essa melhoria é sempre acompanhada através de itens de controle previamente definidos e gerenciados num processo contínuo de feedback. Tais itens de controle têm a função de sinalizar a necessidade de nova análise para identificar as causas do não atingimento da meta dando início a um novo ciclo PDCA. À medida que cada gerente negocia as metas e medidas de seu departamento com os demais gerentes de outros departamentos e de outros níveis há um comprometimento cada vez maior do gerente com o alcance da estratégia e um envolvimento de todos os setores nesse cumprimento da estratégia.

“Se as medidas de desempenho forem adequadas para a estratégia e se todos os membros da organização, dos altos executivos aos empregados do chão de fábrica, entrarem no processo de melhoria contínua, então o clima de trabalho será propício à execução proficiente da estratégia e ao bom desempenho dos resultados do negócio”. (THOMPSON Jr. & STRICKLAND, 2000)

5. Alinhamento do *Balanced Scorecard* com a estratégia empresarial

A tradução da estratégia empresarial através de indicadores de desempenho, estruturados através das quatro perspectivas do BSC (Financeira, dos Clientes, dos Processos Internos e de Aprendizagem e Crescimento), proporciona uma avaliação de desempenho que extrapola apenas a mensuração dos dados operacionais, delineando um novo sistema estratégico capaz de criar valor econômico para o futuro.

Segundo KAPLAN & NORTON (1997), o alinhamento do BSC com a estratégia empresarial inicia-se com a definição da missão e dos objetivos estratégicos do negócio em cada uma das quatro perspectivas. Na sequência, realiza-se uma análise dos fatores críticos de sucesso para o atingimento dos objetivos estratégicos e selecionam-se indicadores de desempenho para obter-se o *feedback* da implantação e sucesso da estratégia.

O BSC possui indicadores estratégicos (de Resultado e de Tendência) e indicadores operacionais. Com relação a esta diferenciação, GASPARETTO & BORNIA (2000), afirmam o seguinte:

Essa diferenciação em indicadores estratégicos (do Balanced Scorecard) e medidas de diagnóstico (indicadores operacionais) torna-se importante à medida que permite uma compreensão do nível em que estão os indicadores do BSC e do conjunto de medidas que as empresas usam no dia a dia. Para que o BSC seja efetivamente utilizado na empresa, é conveniente que os indicadores de diagnóstico estejam relacionados aos indicadores de tendência do BSC, sendo um desdobramento dos mesmos. Por sua vez, os indicadores de tendência devem ser desdobramentos dos indicadores de resultado, que se origina dos objetivos estratégicos da UN. Essa seria uma forma de fazer com que todos os indicadores estivessem vinculados à estratégia. O BSC é formado apenas pelos indicadores de resultado e de tendência, mas operacionalmente é importante que os indicadores de diagnóstico estejam vinculados aos de tendência, para que o sistema seja integrado e não se meça coisas que não são importantes.

Em períodos de turbulência ambiental a informação é uma importante

ferramenta estratégia para aumentar a competitividade e a eficácia da empresa, portanto, após a fase de elaboração e de implantação do BSC é necessário inicializar o processo de *feedback* estratégico para alinhar os programas em andamento, adequar os canais de comunicação e orçamentos, conforme identificados na Figura 4.

Figura 4 - O processo de *feedback* estratégico do BSC



Fonte: adaptado de KAPLAN & NORTON (1997:207).

O processo de *feedback* estratégico permite que as empresas, diante de novas ameaças e oportunidades, sejam capazes de fazer o ciclo duplo de aprendizagem, ou seja, mudar se necessário as premissas sobre as quais a estratégia foi deliberada e promover os ajustes necessários. Na realidade, mesmo que o BSC tenha sido construído de forma que represente adequadamente a estratégia empresarial, é necessária uma reavaliação periódica para estabelecer os novos padrões emergentes e seus respectivos indicadores de desempenho.

PATON *et all* (2000:10), concordam que o *Balanced Scorecard* fornece um sistema essencial de *feedback* e aprendizagem estratégica, quando afirmam:

*“Um sistema de *feedback* estratégico deve ser capaz de testar,*

validar, e modificar as hipóteses contidas na estratégia de uma unidade de negócio. Ao estabelecer metas de curto prazo, ou macros de controle, dentro do processo de planejamento de negócios, os executivos estão prevendo a relação entre as mudanças nos direcionadores de desempenho e a implicação em uma ou mais metas específicas. O Balanced Scorecard facilita a revisão estratégica que é essencial ao aprendizado estratégico. Tradicionalmente as empresas se reúnem mensal e trimestralmente para analisar os resultados financeiros do período. Essas discussões se concentram no desempenho passado e nas explicações da razão pela qual os objetivos financeiros não foram atingidos. O Balanced Scorecard, com sua especificação da relação de causalidade entre os direcionadores de desempenho e objetivos, permite aos executivos da corporação e da unidade de negócio utilizarem suas sessões de revisão periódica para avaliar a legitimidade da estratégia da unidade e a qualidade de sua execução.”

6. Conclusão

Uma excepcional estratégia não garante às organizações uma posição competitiva privilegiada, a não ser que tal estratégia venha acompanhada de uma implementação bem sucedida. Não há comprovantes, nem caminhos definidos que dêem suporte a uma boa implementação.

A utilização do Gerenciamento pelas Diretrizes na implementação de estratégias pode ser uma forma de transformá-las em realidade, quando a organização envolve seus gerentes em todos os níveis, comprometendo-os a encontrar em uma forma de colocar em prática ações que se traduzem na realização do objetivo almejado, chegando assim mais próximos de sua realização.

O que não pode ser mensurado, dificilmente poderá ser gerenciado com eficácia. Mesmo em empresas que já utilizam indicadores financeiros e não financeiros para avaliar seu desempenho, esses não fazem parte de um sistema integrado de informações gerenciais.

O *Balanced Scorecard* apresenta os indicadores financeiros como o resultado final de todo esforço organizacional mas, incorpora de forma abrangente, um conjunto de medidas que vincula o desempenho do negócio sob a ótica dos clientes, dos processos, da capacidade dos funcionários e, sobretudo, da maximização da riqueza dos acionistas no longo prazo.

Como uma nova ferramenta de gestão estratégica, o *Balanced Scorecard* demonstra, de forma transparente, como as decisões de uma determinada unidade estratégica de negócio podem produzir efeitos, não só sobre seus próprios resultados, mas também em toda a estratégia corporativa, relacionando e traduzindo as ações imediatas com os objetivos e metas de longo prazo, produzindo a sinergia necessária ao cumprimento da missão/visão da organização.

Na realidade, o objetivo principal do *Balanced Scorecard* é comunicar a estratégia corporativa a todos os níveis da estrutura organizacional, alinhando objetivos e metas estratégicos com indicadores e recompensas pessoais, promovendo um autêntico “*Loop*” de aprendizagem estratégico.

7. Referências bibliográficas

BERTON, L. H. **Balanced Scorecard**: uma nova ferramenta de gestão. Revista da FAE. Curitiba, n.1/2, p.17-23, jan./dez., 1998.

CAMPOS, V.F. **Gerenciamento pelas diretrizes (Hoshin Kanri)**. Belo Horizonte: Fundação Chistiano Ottoni, Escola de Engenharia da UFMG, 1996.

_____. **Controle da qualidade total (no estilo japonês)**. Belo Horizonte: Fundação Chistiano Ottoni, Escola de Engenharia da UFMG, 1992.

CUNHA, C. J. **Planejamento estratégico**, 12 de março/01 de junho de 2001. 37 f. Notas de Aula.

GASPARETTO, V., BORNIA, A.C. **O Balanced Scorecard como uma ferramenta de feedback e aprendizado estratégico**. In: VII ENCONTRO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2000, Recife. Anais. Recife: Editora

Universitária - UFPE, 2000.

GRACIOSO, F. **Planejamento estratégico orientado para o mercado**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

KAPLAN, R. S., NORTON, D. P. **The Balanced Scorecard: measures that drive Performance**. Boston: Harvard Business Review, Jan./fev., 1992.

_____. **Balanced Scorecard**. HSM Management, n. 11, nov./dez., 1998.

_____. **Balanced Scorecard: A estratégia em ação**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. **Using The Balance Scorecard as a Strategic Management System**. Boston: Harvard Business Review, jan./fev., 1996.

OLIVEIRA, D.P.R. **Planejamento estratégico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Estratégia Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1988.

PATON, C et. all. **O Uso do Balanced Scorecard como um sistema de gestão estratégica**. In: VII ENCONTRO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2000, Recife. Anais. Recife: Editora Universitária - UFPE, 2000.

PORTER, M.E. **Vantagem Competitiva**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1985.

SILVA, M.A.M. da , TOESCA, R.M.G. **Normas para apresentação de relatórios de pesquisa em ciências empresariais**. Umuarama: Editora Campana, 2001.

THOMPSON JR, Arthur A., STRICKLAND III, A.J. **Planejamento estratégico**. São Paulo: Pioneira, 2000.

VALTER, F., KLIEMANN NETO, F. **Uma proposta de metodologia de elaboração do Balanced Scorecard**. In: VI ENCONTRO BRASILEIRO

DE CUSTOS, 2000, Recife. Anais. Recife: Editora Universitária - UFPE, 2000.

VASCONCELOS FILHO, P., MACHADO, A. de M. V. **Planejamento estratégico**: Formulação, implementação e controle. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1982.

VIEIRA, A. **A qualidade de vida no trabalho e o controle da qualidade total**. Florianópolis: Insular, 1996.

Recebido para publicação em 20/06/01

Aceito para publicação em 15/10/01