

## CONTROLE DE GESTÃO ATRAVÉS DO PAINEL ESTRATÉGICO

Régio Marcio Toesca Gimenes <sup>1</sup>  
Paulo Andrzejewski <sup>2</sup>

**RESUMO:** A evolução da tecnologia de informação e o advento dos ERP's (*Enterprise Resource Planning*), propiciaram às organizações a obtenção de informações em tempo real de todas as áreas da organização. Nunca se dispôs de tantas informações gerenciais como atualmente. Todo esse aparato tecnológico foi desenvolvido com o intuito de agilizar a troca de informação dentro da cadeia de valor e aprimorar os sistemas gerenciais de controle de gestão em que a busca da gestão inteligente seja o diferencial competitivo da atualidade. Este artigo apresenta uma ferramenta de controle estratégico de gestão, o qual sintetiza as informações necessárias ao processo de gestão inteligente, denominado Painel Estratégico. A metodologia utiliza uma estrutura gráfica, determinando desvios, os quais explicitam com clareza métrica e analítica, as relações de causa e efeito quando da comparação de cenários realizados ou passados (análise retrospectiva) e/ou na simulação com cenários projetados ou orçados (análise prospectiva). Através de uma visão bifocal compara a quantidade traduzida pela participação dos produtos e serviços comercializados na receita operacional bruta ROB, e a qualidade, determinada pelo percentual de margem de contribuição unitária. Os desvios surgem das variações em relação ao percentual esperado de participação na receita bruta por produto e a margem de contribuição geral obtida. Utilizando semáforos parametrizados para medir estas variações, a metodologia facilita e agiliza o diagnóstico, identificando claramente o desempenho em nível de rentabilidade dos produtos classificando-os em "ganhadores e/ou perdedores", em função do lucro bruto, margem de contribuição relativa e absoluta e giro de estoques. O método introduz uma visão inovadora de cálculo de giro

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

<sup>2</sup> Mestre do PPGEP - Program de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina.



econômico de estoques, determinando um indicador de gestão abrangente denominado margem versus giro. A metodologia baseia-se na linguagem universal do balanço patrimonial e demonstração de resultados, determina indicadores econômicos-financeiros consagrados, como: EBTDA, EVA, Retorno sobre o Patrimônio Líquido, etc, indicadores de gestão denominados de alavancadores financeiros, comerciais e industriais e indicadores intangíveis ou conceituais. Outra contribuição da metodologia é a possibilidade de construção de um perfil de competitividade confrontando os produtos e serviços com relação a um benchmarking, como: preço, qualidade, atendimento etc. Em uma única tela de análise sintetizada, o gestor visualiza e afere-se todo o processo de gestão de forma holística e conclusiva, bem como monitora as diretrizes detalhadas em metas, ações e resultados. A metodologia do Painel Estratégico, substitui as decisões empíricas e intuitivas por uma administração científica, transparente e participativa, explicitando as potencialidades, oportunidades e ameaças.

**PALAVRA-CHAVES:** Controle, painel estratégico, gestão inteligente.

**ABSTRACT:** The information technology evolution and the ERP's (Enterprise Resource Planing) advent provided to the organizations the obtaining of information in real time from all the areas of the organization. All this technological ostentation was developed with the purpose to speed up and improve the systems of management control where the search of intelligent managing constitutes the competitive difference of the present time. This article presents a tool of management strategic control that summarizes the necessary information's to the management process named strategic panel. The methodology presents a graphic structure determinating diversions which show with metric and analytic clearness the effect and cause relations on the sceneries comparisons done (retrospective analysis) and/or on the simulation with projected sceneries (prospective analysis). Though a bifocal analysis, compares the quantity translated by the participation of the products and jobs commercialized in the gross operational revenue, and the quality, determined by the margin percentage of unitary contribution. The aversion comes up from the variations in relation to the spected percentage of participation on the revenue by product and the margin of general contribution obtained. Using sing to measure these variations, the methodology facilitates and speeds



up the diagnostic, identifying clearly the products performance. (“winners and/or losers”). The methodology bases itself in the universal language of property balance and results demonstration determining financial-economic indicators and of management, setting out the potencialities, opportunities and threats. In an only screen of synthesized analysis, the manager visualizes and checks the whole managing process in a conclusive and holistic form, as well as monitors the directrices detailed in goals, actions and results. The methodology of the strategic Panel, substitutes the empirical and intuitive decisions for a scientific, clear and participative administration

**KEY WORDS:** control, strategic panel, intelligent administration,

## 1. Introdução

As últimas décadas do século 2000 foram marcadas por vultuosos investimentos em complexos sistemas de informações denominados Enterprise Resource Planning - ERP's, capazes de disponibilizar os dados corporativos em tempo real em qualquer lugar do planeta.

Por outro lado, as organizações para adequarem-se aos novos padrões de exigência em nível de qualidade, produtividade e flexibilidade fabril, aprimoraram seus processos produtivos e empresariais com a introdução de novas filosofias e/ou como denomina SILVA (1999, p. 1), “atitudes gerenciais”, focadas na gestão empresarial, abrangendo desde a fase de projeto, manufatura e logística, como: CAD, CAM, CIM, Qualidade Total, *Jit/Kanban*, etc.

A introdução da tecnologia de informação e novas filosofias de gestão empresarial, se por um lado contribuíram para aumentar a velocidade do intercâmbio de dados entre os agentes da cadeia de valor das organizações e assegurarem a qualidade dos processos, por outro lado, demonstraram que os sistemas gerenciais voltados para o Controle de Gestão, especificamente, a contabilidade financeira e de custos, mostram-se inadequadas como ferramentas de controle de gestão efetivos na medição da performance empresarial.

Há muito, autores vêm a público questionando os sistemas de controle de gestão focados na contabilidade financeira que, no passado,



conseguiu demonstrar com clareza a performance econômica-financeira das empresas e subsidiar os gestores no processo de tomada de decisão.

KAPLAN (1997), resume o assunto, apresentando que [...] não há como participar de um ambiente competitivo e tecnológico apenas com um monitoramento financeiro baseado no sistema de contabilidade tradicional que foi concebido num ambiente totalmente diferente do atual. Complementa o autor, a contabilidade financeira mapeia o passado mas não demonstra os pontos chave de sucesso e como obter e manter as vantagens competitivas.

A Contabilidade Financeira alcançou seu auge na era da economia industrial, cujas estratégias estavam focadas na busca de economia de escala e o desempenho organizacional era medido exclusivamente em termos financeiros. Naquela época, indicadores financeiros eram suficientes para nortear as estratégias de grandes companhias como a *General Motors*, *Dupont* etc., sendo que esta última desenvolveu um indicador próprio o qual foi denominado de fórmula *Dupont*.

O final do século XX, principalmente nas últimas duas décadas, a economia industrial começou a ceder lugar à economia da informação. As exigências dos mercados forçaram a desregulamentação de monopólios e impeliram as organizações para a economia de escopo.

As estratégias, antes alicerçadas sob o ponto de vista financeiro, estão migrando para as bases do conhecimento onde a gestão baseada apenas em indicadores financeiros apresenta-se insuficiente e que o gerenciamento passa ser um dos fatores chave de sucesso, ou como apresenta DRUCKER (1995) um dos fatores de produção.

Se as corporações investiram recursos em sistemas computacionais e em tecnologia de gestão visando dominar os processos produtivos e empresariais e de gestão em menor escala, pequenos e médios empreendimentos, por não adotarem um sistema de controle de gestão adequado ao novo ambiente de negócio sucumbiram.

FALCONI (1996), corrobora com esta corrente declarando que o gerenciamento está deixando de ser político para ser científico, focado no atingimento de metas e que o gerenciamento por intuição, experiência, bom senso e coragem não mais tem espaço neste novo ambiente de negócio.

LUCENA (apud SILVA, 1999:5), complementa:

[...] a gerência do desempenho, na prática, confunde-se com a própria gerência do negócio, à medida que as ações são canalizadas para a



obtenção de resultados. Em outras palavras, se o desempenho não for gerenciado, o negócio também não será administrado adequadamente. É impossível separar as duas coordenadas.

Portanto, neste novo ambiente de negócios existe uma lacuna no que diz respeito ao controle de performance organizacional num ambiente cada vez mais complexo, onde [...] os ativos intangíveis – como as qualificações dos funcionários, a tecnologia de informação e os incentivos à inovação, por exemplo, podem desempenhar papel preponderante na criação de valor para a empresa, (NORTON, 2001:89).

## 2 O controle de gestão

De acordo com SALAS (1997:28), o tema controle de gestão apresenta várias correntes teóricas. Especificamente, no Brasil, o controle de gestão é tratado academicamente pela contabilidade de gestão.

As premissas do controle eram: prever, organizar, mandar, coordenar e controlar. Identificava-se claramente a perspectiva racional e limitada do controle cujo desenho dos sistemas de controle previam instrumentos explícitos e formalizados baseados na visão racional e científica da escola clássica de *Taylor* e *Fayol*.

Mas, a visão racional do controle vem sendo combatida pela literatura pois, as empresas, num maior ou menor grau, constataram a necessidade do aprimoramento e/ou substituição dos sistemas gerenciais tradicionais, focados apenas no controle a posteriori, por um sistema de controle de gestão que transformasse a contabilidade financeira em uma contabilidade de gestão ampliando a sua abrangência de atuação, proporcionando, além das medidas financeiras tradicionais e de custos, novos indicadores financeiros e operacionais de causa e efeito.

SALAS (1997:14), concorda com esse ponto de vista apresentando a necessidade de se ampliar o controle de gestão através de uma “perspectiva global” e modelar um sistema de controle de gestão adaptado ao contexto organizacional, considerando os indicadores financeiros como uma das ferramentas do sistema e não como o próprio controle.

Na verdade, como apresenta QUEIROZ (2001), é necessário



renovar o conceito de Controle de Gestão, cuja arquitetura apresenta quatro perspectivas básicas: Estratégica, Contabilidade de Gestão, Cadeia de Valor e Sistema de Informações.

O controle de gestão deve promover uma visão compartilhada e sistêmicas das estratégias adotadas, explicitando a relação de causa e efeito. Deve analisar o passado, confrontando-o com o presente, e sobretudo, enxergar o futuro prospectando oportunidades emergentes e/ou ameaças (fatores críticos de sucesso).

Nesta nova economia, a participação do controle estratégico de gestão é preponderante para construir empresas sustentáveis e de acordo com KELLY, apud SENGE & CARTSTEDT (2001:121), apresenta três características principais: é global, privilegia os intangíveis como idéias, informações, relacionamento e está interligada.

A própria definição de controle de gestão de acordo com SALAS (1997:28), caracteriza a necessidade da ampliação do tema e reforça a proposta de Queiroz de renovação do controle de gestão. O controle de gestão refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma.

A Figura 1, apresenta a arquitetura do controle de gestão com enfoque renovado.

**Figura 1 - O conceito renovado de gestão**



Fonte: SALAS, 1997.

### 3. Painel estratégico

#### 3.1 Breve histórico



A metodologia do Painel Estratégico foi desenvolvida pelo contador e atuário *Detlev Kahrbek*, radicado em Blumenau - SC. Por necessidade profissional, o autor iniciou suas pesquisas em 1977, quando era diretor geral de subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais *Albany International - Feltros e Telas*, SP/SP.

Seu maior desafio, na realocação total da empresa de São Paulo para Santa Catarina com a construção da nova fábrica, não foi atingir números pretos já no primeiro ano, (quando o *budget*) previa vermelhos, mas sim substituir os executivos expatriados por executivos (*trainees*) brasileiros.

Não encontrando no mercado internacional uma ferramenta operacional e educativa, facilitadora de compreensão e simulação dos processos de decisão e gestão, iniciou com sua própria pesquisa, culminando com a conceituação técnica e operacional, a que o autor denominou de *Strategy Board*, ou Painel Estratégico.

Em 1978, o autor realizou seu primeiro teste na divisão canadense da Albany Felt Co, onde comparou o realizado (*actual*) e orçado (*budget*). Mas, foi em 1979, que realizou um teste de maior monta, quando o autor participou do *European Management Forum*, em Davos na Suíça, apresentando 500 "*Strategy Board's*".

No 9.º Congresso Mundial de Treinamento e Desenvolvimento, realizado em 1980, no Rio de Janeiro, onde a metodologia foi exposta à crítica e, da mesma forma, testou a capacitação técnica dos gestores e mediu a resistência humana a mudanças e apresentou como superar esses obstáculos.

Vários testes comprovaram a rápida compreensão e assimilação dos resultados com a aplicação da metodologia, principalmente, após o apoio do IBRASA/BNDE, o que possibilitou a aplicação da mesma nas empresas associadas como a Metalúrgica Dedini, Rondon Rodoviária, Sulenge, Artex, Metisa, *Schloesser*, Eletro-Aço Altona, Lorenz-National, Estofados *Mannes*, Malhas Rico e outras, bem como a pesquisa e o aprimoramento do método, o que despertou o interesse da FIESC culminando com a outorgação do prêmio Codesc, em 1981, na área de serviços profissionais.

A aplicação do Painel Estratégico teve contra si, por longo tempo, a alta inflação brasileira que dificultava o monitoramento e as avaliações, de



um mercado comprador que possibilitasse às empresas excelentes margens, mesmo com a alimentação manualizada e com informações desatualizadas e pouco confiáveis. Isso permitia a aplicação apenas em análise estáticas. Como comenta o autor, “tinha-se então o mostrador do relógio, mas faltava a máquina”.

Somente em 1983, com a evolução da informática passou-se a utilizar calculadoras programáveis e, em 1986, planilhas eletrônicas. Mais tarde, surge a primeira versão informatizada denominada “Decisograma”.

Em 1997, foi concluída a primeira versão do Painel Estratégico versão informatizada em Visual Basic e com banco de dados Oracle que apresentava as análises prospectivas, retrospectivas, planos de ação, reconciliação entre os sistemas de custeio, interface com sistemas transacionais, Curva ABC de margem x giro e lucro.

Mais recentemente, em 2000/2001, foi lançada a 5.<sup>a</sup> versão da metodologia e iniciou-se a disseminação do método entre consultores radicados no Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

## 3.2 Utilização prática

### 3.2.1 Estrutura gráfica e simbologia

O Painel Estratégico compreende um quadro dinâmico obtido através do cruzamento de indicadores de **efeito financeiro** (Rentabilidade, Fluxo de Caixa, etc.) com os de sua **causa operacional** (produtividade e qualidade de produtos, processos e operações) e/ou de sua **causa conjuntural** (economia e mercado), assim representado:

O Painel Estratégico apresenta 4 (quatro) indicadores denominados conjunturais que medem a evolução e o retorno sobre os investimentos, parametrizáveis para cada tipo de negócio. Na Figura 2, na parte superior definiu-se o % de Capitalização, à direita, a % de Utilização da Capacidade Fabril; em baixo, o % Descontos de Preço e à esquerda, Pedidos em Carteira (em dias de Produção).

No retângulo superior central, inferior esquerdo e inferior direito, a metodologia apresenta, respectivamente, os indicadores operacionais da



**Figura 2 - Concepção sistêmica do painel estratégico**

Fonte: KAHRBEK, 1977.

comercialização de Produtos (% do faturamento x margens de contribuição); indicadores corporativos de rentabilidade e Lucratividade e de gestão financeira (EVA, Valor Adicionado etc.); indicadores operacionais da gestão administrativa (estoques), econômica e indicadores operacionais do processo fabril e da gestão comercial.

A concepção sistêmica do Painel Estratégico nasceu da necessidade de agilizar e identificar as oportunidades e problemas corporativos e de operacionalizar e otimizar as soluções através da visualização de todo o complexo universo empresarial resumido em **um único painel**.

### 3.1.2 Mensuração e simbologia de desvios e monitoramento

Apura-se o desvio ou a distância pela diferença percentual entre o atual desempenho “Realizado”, com os períodos anteriores (mês anterior ou mês do ano anterior, etc.) ou com metas de melhoria simuladas para o mês ou período seguinte, através das seguintes fórmulas:

Nos módulos Passado e Orçado:  $\% \text{ Desvio} = (\text{Realizado} - \text{Passado}) / \text{Passado} \times 100$ , no módulo Projetado:  $\% \text{ Desvio} = (\text{Projetado} - \text{Realizado}) / \text{Realizado} \times 100$ .

Para agilizar a percepção e avaliação de desempenhos de grande quantidade de indicadores (principalmente, de produtos ou famílias de produtos), os desvios numéricos são precedidos (no lado esquerdo da grade) e seguidos (no lado direito da grade) de símbolos geométricos e coloridos,



referenciadores da qualidade (se positivo ou negativo) e da intensidade do desvio (se pequeno, médio ou grande), conforme a seguinte legenda:

**Quadro 1 - Desvios métricos e simbologia**

Desvio Numérico	Nota por Critério	Símbolo
> 20,01%	5 (Muito Bom)	
> 0,0% a 20,00%	4 (Bom)	
< 0,01% a -10,00%	3 (Regular)	
< -10,01% a -20,00%	2 (Fraco)	
< -20,01 %	1 (Muito Fraco)	

Fonte: KAHRBEK, 1977.

O Quadro 1 contrapõe-se ao Quadro 2, abaixo, onde ao analisar os produtos ganhadores e perdedores, apresenta-se os questionamentos, correções e/ou ações que podem decorrer da análise.

O monitoramento do painel estratégico é realizado pela simbologia de semáforos que fornece o diagnóstico. As ações são definidas no Plano de

**Quadro 2 - Desempenho de produtos**

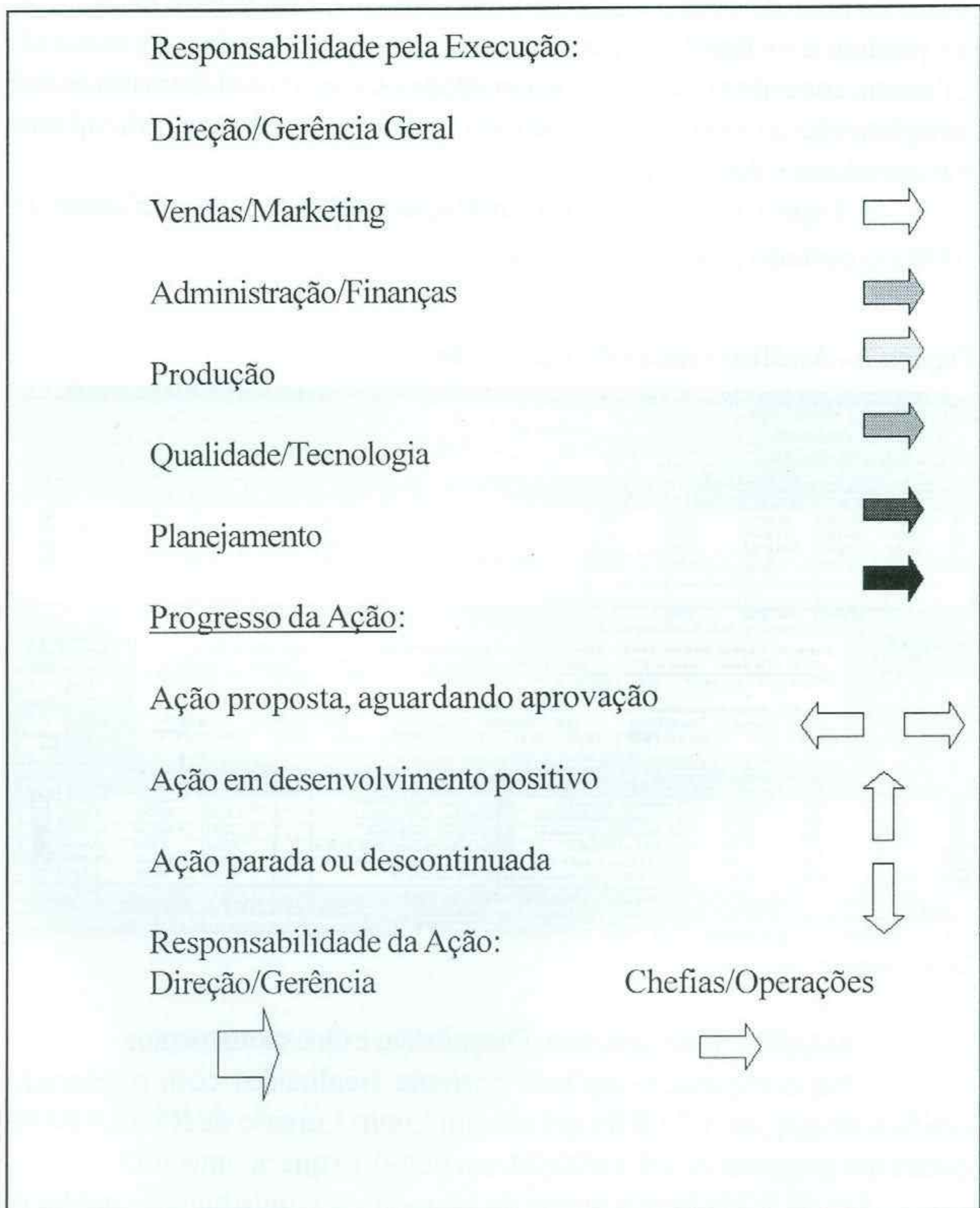
Desempenho de Produtos		
% Fatias/ Receita Bruta	% Margem do Produto x Média	Questionamentos e Correções
		Melhore ou segure a boa performance! Cuide com a concorrência! Simule e tente aumentar os volumes!
		Dá para ajustar o preço? Para quanto a venda poderá cair? Como ficaria então o resultado?
		A deficiência competitiva a corrigir está aonde: Na qualidade ou na apresentação do produto? Na rapidez de entrega? Na garantia da qualidade? Na promoção? No merchandising? Na distribuição? No transporte? Na embalagem? No custo mais alto? No preço mais alto? Nas condições de venda?
		Dá para agregar valor ou reduzir o custo? Esse produto ajuda a vender produtos mais lucrativos? Se não, elimine-o!

Fonte: KAHRBEK, 1977.



Ações que são enfatizadas pelas flechas coloridas, indicativas da evolução das ações corretivas. Essas flechas são apostas na Grade de Análise (nas colunas indicadas pelas flechas pretas abaixo) junto ao indicador acionado pelo próprio sistema desde que tenha sido preenchido o Plano de Melhorias:

### Quadro 3 - Flechas de monitoramento das ações



Fonte: KAHRBEK, 1977.



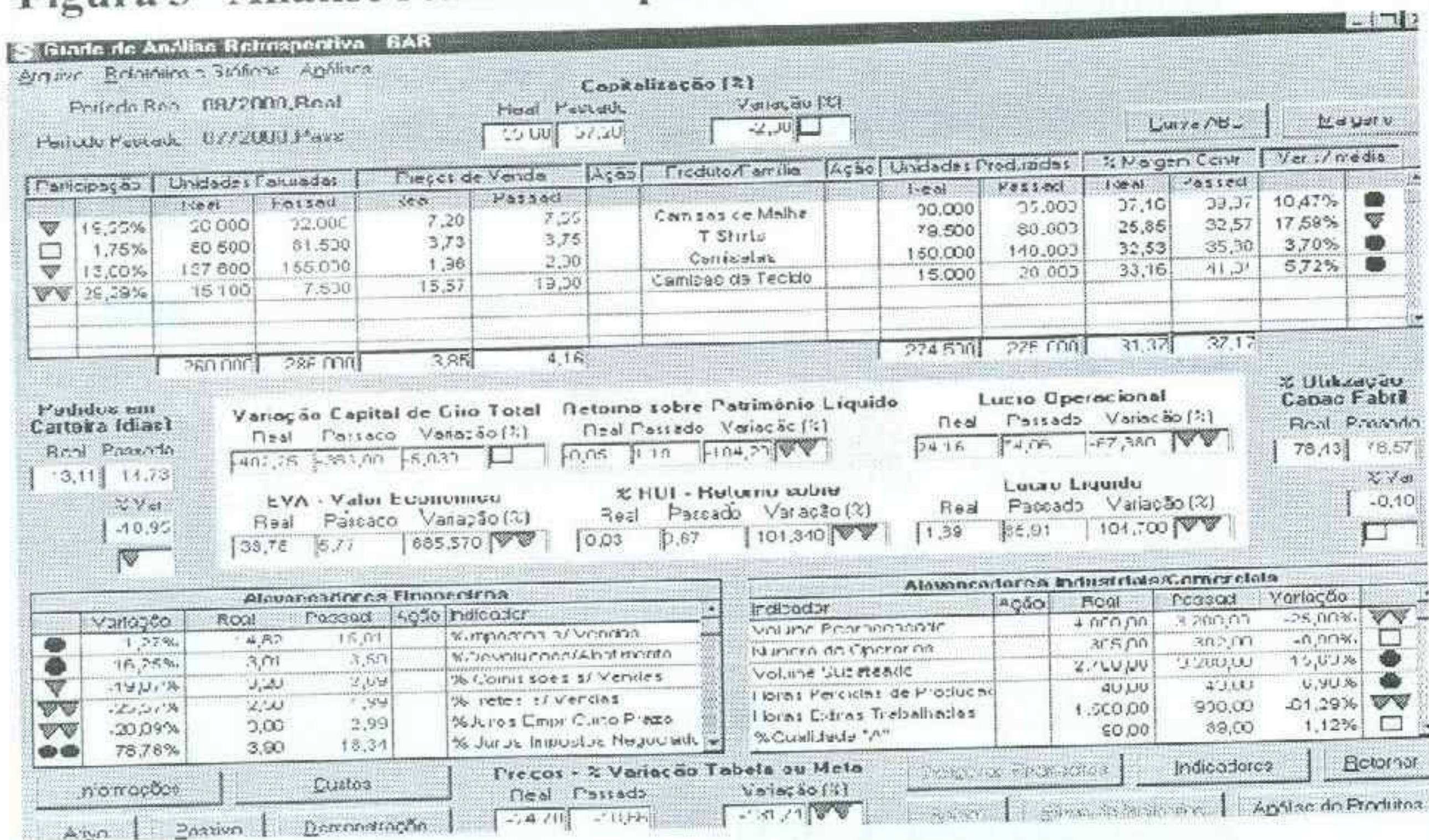
### 3.1.3 Monitoramento da performance empresarial

Pode-se monitorar e/ou comparar períodos realizados versus passado; realizado versus orçado e realizado versus projetado.

Após a transferência eletrônica e/ou digitação dos dados por período relativos ao faturamento (quantidade faturada e preço médio de venda), custo (custo de mão-de-obra e materiais), estoque (quantidade final de estoque) por produto e/ou família; e o resumo do balanço patrimonial e de resultado (20 conta, entre ativo, passivo e demonstrativo), o sistema elabora um painel, completando as contas de resultado e determinando os indicadores, alavancadores e desvios.

A Figura 3, apresenta a comparação entre o período realizado 08/2000 e o período passado 07/2000.

**Figura 3 - Análise realizado x passado**



Fonte: dados da pesquisa.

#### a) Análise Retrospectiva: Diagnóstico e Questionamentos

Na comparação do mês corrente (realizado) com o passado, verifica-se que, em 07/00 foi gerado um Lucro Líquido de R\$ 35.910,00, contra um prejuízo de R\$ 1,690,00, em 08/00. O que aconteceu?

Em 08/2000 houve queda da Margem de Contribuição (média de



37,17% para 31,37%) bem como dos volumes faturados (286.000 x 260.000 peças) e do Preço Médio/unitário (R\$ 4,16/peça para R\$ 3,85/peça) e ainda houve aumento nos investimentos (quadro abaixo). Ativo de R\$ 5.329.500 para R\$ 5.771.050, com aumento de Empréstimos de Curto Prazo (Figura 4), Passivo: de R\$ 685.000 para R\$ 700.000.

**Figura 4 - Ativo e passivo - realizado x passado**

Ativo			Passivo		
Descrição	Saldo Real	Passado	Descrição	Saldo Real	Passado
Caixa/Bancos	100,00	125,00	Fornecedores	600,00	670,00
Aplicacoes Financeiras	80,00	21,00	Impostos a Pagar	150,00	155,00
Novas Aplicacoes Finance	0,00	0,00	Outras Contas a Pagar	423,30	250,00
Duplicatas a Receber - Ver	800,00	770,00	Emprestimos Curto Prazo	700,00	685,00
Duplicatas Vencidas	75,00	125,00	Impostos Negociados	80,00	20,00
Outros	33,59	24,50	Financiamento Equipament	40,00	25,00
Estoque Produt Acabados	381,42	340,00	Financ Equipam Longo Pra:	60,00	50,00
Estoque Subprodutos	50,00	18,00	Impost Negoc Longo Prazo	120,00	40,00
Estoque de Revenda	47,46	7,50			
<b>Total</b>	<b>5.771,05</b>	<b>5.329,50</b>	<b>Total</b>	<b>5.771,05</b>	<b>5.329,50</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Como reduzir os estoques (de 15,9 dias de Produtos Acabados e 28,58 dias de Materiais) e aproveitar a capacidade fabril ociosa (de 78,4% para 95%)? Como melhorar o Mix de Produtos e a Margem de Contribuição Total? Como reduzir as horas perdidas de produção (40 horas) e o volume sucateado (2700 peças)? É possível reduzir as despesas operacionais? E os investimentos? Que resultados isso poderia trazer? Que ações são necessárias?

Como reduzir os estoques (de 15,9 dias de Produtos Acabados e 28,58 dias de Materiais) e aproveitar a capacidade fabril ociosa (de 78,4% para 95%)? Como melhorar o Mix de Produtos e a Margem de Contribuição Total? Como reduzir as horas perdidas de produção (40 horas) e o volume sucateado (2700 peças)? É possível reduzir as despesas operacionais? E os investimentos? Que resultados isso poderia trazer? Que ações são necessárias?

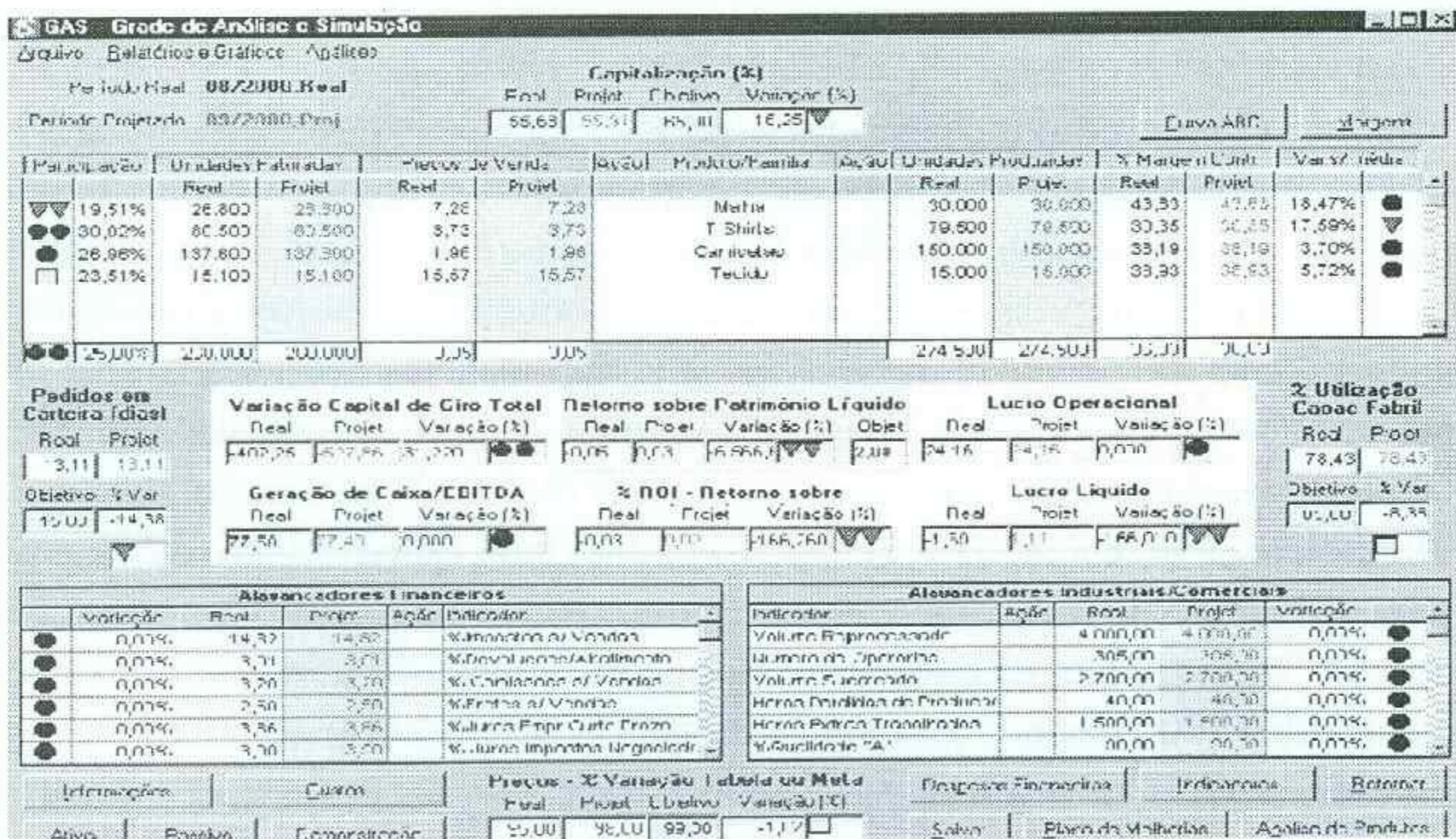
- a) Análise Prospectiva e Desenvolvimento do Plano de Ação  
Com base no período realizado, 08/2000, a metodologia encerrada



no sistema projeta o próximo período, 09/2000, com iguais quantidades de venda e produção e preços de venda e custos. Instantaneamente, determina-se o novo Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Resultado disponibilizando ao gestor, a base de simulação onde se pode alterar volumes, preços custos, contas etc, buscando a correção dos problemas enfrentadas no período realizado o qual apresentou um prejuízo de R\$ 1.690,00, conforme a Figura 5.

A interpretação dos resultados deve começar questionando se a empresa é ou não capitalizada. A análise deve iniciar-se a partir do desempenho patrimonial analisando a “% de Retorno sobre o Patrimônio Líquido”, no retângulo amarelo central. Verifica-se para o mês de 08/2000, **0,05%/mês** contra um **objetivo de 2,0%/mês**. Como diminuir e alcançar o desvio negativo de 21,95%? Pode-se prosseguir na análise de performance corporativa e econômica comparando os índices do ROI (% de Retorno do Investimento) e do % da Margem de Lucro e do Giro do Investimento com indicadores de empresas do mesmo setor (“*benchmarks*”) ou de atividades comparáveis

Figura 5 - Análise realizado x projetado



Fonte: dados da pesquisa.

As análises de rentabilidade por produto, famílias e clientes podem ser obtidas de quatro formas diferentes e visualizadas em ordem pela classificação ABC:

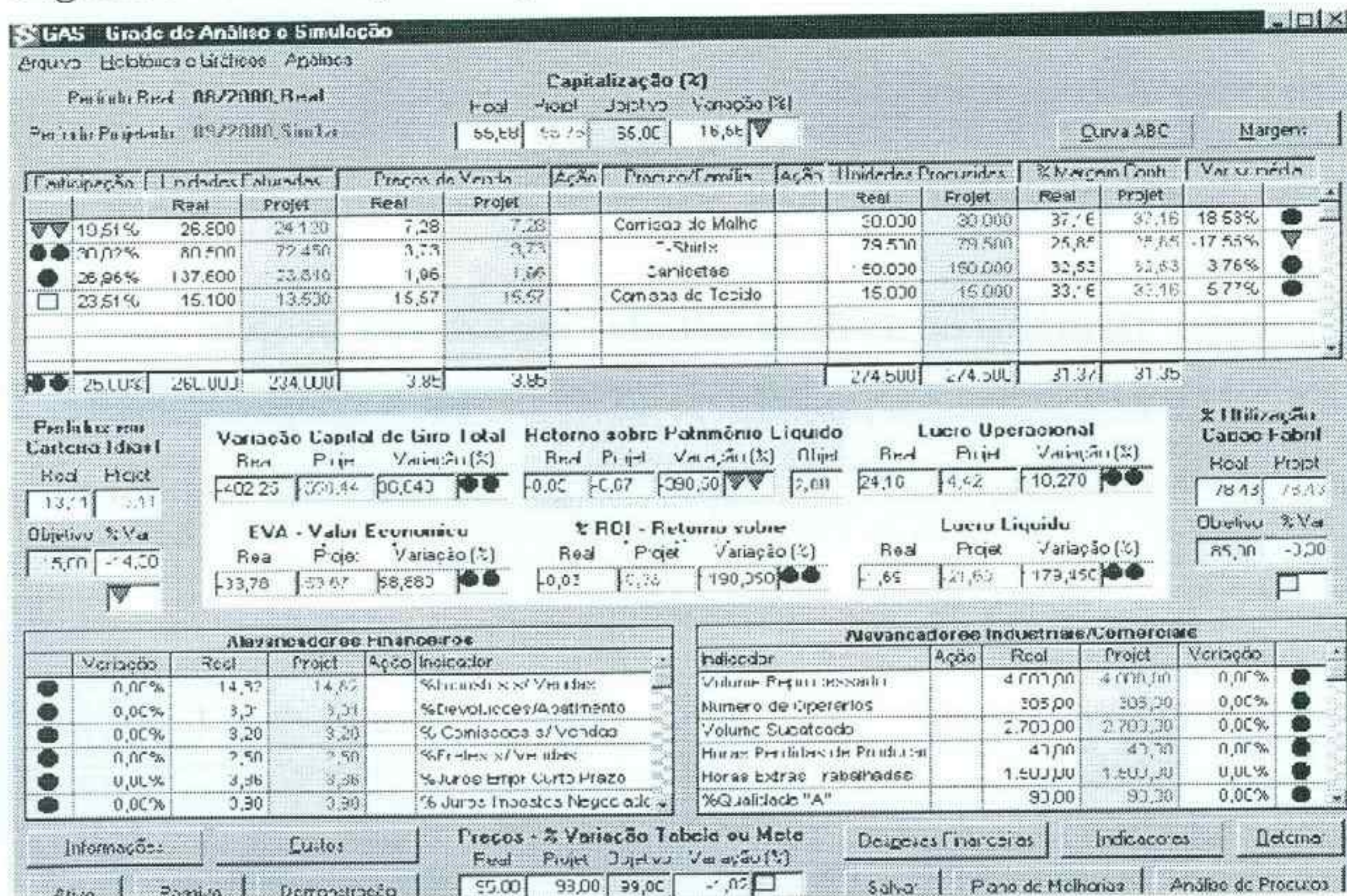


- % Margem de Contribuição
  - % Margem Bruta (Lucro Bruto)
  - % Margem x Giro (do Estoque)
- Margem Absoluta (Reais)

### 3.1.4 Simulação: queda nas vendas, com preços altos, mas mantendo-se os níveis de produção

De acordo com um cenário recessivo e altamente competitivo, os preços e volumes de produção são mantidos, mas as vendas caem em 10%:

**Figura 6 - Simulação de quedas nas vendas**



Fonte: dados da pesquisa.

Aumentou o Prejuízo (de R\$ 1.690,00 para R\$ 21.600,00), principalmente pela diminuição de vendas (de R\$ 1.000.172,00 para R\$ 900.155,00), causando queda do Lucro Operacional (de R\$ 24.160,00 para R\$ -4.420,00) e por aumento do estoque de Produtos Acabados (de R\$ 381.420,00 para R\$ 492.101,00) e aumento de Despesas Financeiras (de R\$ 46.030,00 para R\$ 61.620,00).



Figura 7 - Análise de produto - período realizado x projeto

Realizado												
Descrição	Produt.	Vendas	Estoque	Custo MP	Custo MO	GGF	CPV Unit	CPV Total	\$ Estoque	Preço	\$ ROB	\$ M Contrib
Cartões de	30000	26800	8000	1,07	1,11	1,06	1,14	110,87	33,10	7,28	195,10	2,71
T-shirts	79500	82500	45000	1,28	0,72	0,80	2,32	218,26	120,80	3,73	300,27	0,96
Cartões de 1	150000	127000	90000	0,79	0,70	0,77	1,24	170,04	111,22	1,90	209,70	0,64
Cartões de 1	15000	15100	2000	4,78	2,45	2,47	3,38	148,24	118,22	15,57	235,11	5,18
Valor Unitário				1,88	0,854	0,632	2,475	530,877		3,347		1,207
Valor Total	274530	260030	150000	308,90	170,11	164,40	479,0	643,41	381,420		1.000,172	

Projeto (com base em custos de reposição)												
Descrição	Produt.	Vendas	Estoque	Custo MP	Custo MO	GGF	CPV Unit	CPV Total	\$ Estoque	Preço	\$ ROB	\$ M Contrib
Cartões de	30000	24120	3860	1,07	1,11	1,02	4,10	99,04	66,00	7,28	175,50	2,71
T-shirts	79500	75400	52000	1,20	0,72	0,80	2,30	190,45	170,80	3,73	270,24	0,90
Cartões de 1	150000	123840	1.01600	0,99	0,99	0,30	1,22	152,13	142,69	1,98	242,79	0,64
Cartões de 1	15000	12680	3400	4,78	2,45	2,38	3,38	130,82	129,18	15,57	211,60	5,18
Valor Unitário				1,188	0,654	0,609	2,45	575,526		3,347		1,206
Valor Total	274530	241120	1.05000	270,000	151,100	164,400	4.111	575,526	417,145		1000,172	

Ajustes em decorrência das novas metas projetadas		Ajuste de valor de custos fixos no estoque	
Varição Quebras	0,000		24,258
Varição Manutenção			452,101
Varição Produtiv. MO			
Varição Hora Extra	0,000		
Varição Inq Mão Obra	1000,000		

Os valores de CPV e Estoque foram calculados pelo método de absorção  
 % Margem de Contribuição = (Preço Bruto - Insumos - Vendas - Despesas)/Abalim. Total - Juros s/ Vendas a Prazo - Preços s/ Vendas - Custos fixos s/ Vendas - CPV - Materiais - CPV - Mão de Obra e Encargos Diretos / Preço

**Legenda**  
 MP - Matéria-Prima  
 MO - Mão de Obra  
 EX - Custos Extraordinários  
 ROB - Receita Operacional Bruta  
 CV - Custo do Produto Vendido

Fonte: dados da pesquisa.

Figura 8 - Demonstração de resultado - realizado x projeto

Descrição	Saldo Real	Projet
Lucro Operacional	24,16	-4,42
Ajuste de Estoque	0,00	24,26
Despesas Financeiras	46,03	61,62
Receitas Financeiras	1,03	1,03
Juros s/ Vendas a Prazo	13,15	13,15
Outras Receitas Operacion	1,50	1,50
Lucro ant Desps/Rec. não	-6,19	-26,10
(Desps.)/Receitas Não Ope	4,50	4,50
Lucro Antes IR	-1,69	-21,60

Descrição	Saldo Real	Projet
Despesas Financeiras	46,03	61,62
Receitas Financeiras	1,03	1,03
Juros s/ Vendas a Prazo	13,15	13,15
Outras Receitas Operacion	1,50	1,50
Lucro ant Desps/Rec. não	-6,19	-26,10
(Desps.)/Receitas Não Ope	4,50	4,50
Lucro Antes IR	-1,69	-21,60
IR/Contrib. Social	0,00	0,00
Lucro Liquido	-1,69	-21,60

Fonte: dados da pesquisa.

O plano de ação constitui a ata da reunião do corpo diretivo da empresa onde serão deliberadas as ações corretivas a serem analisadas de acordo com o desenvolvimento das ações tomadas anteriormente.

Esse plano apresenta níveis de responsabilidade de acordo com o Quadro 3, estabelecendo os prazos, necessidade de investimento etc.



A Figura 9, apresenta um plano de ação onde as setas indicam o setor responsável e a variável afetada pela diretriz, no caso, A significa produtos A e a seta verde indica que esta ação está sobre a responsabilidade do departamento de vendas que tem a incumbência de aumentar as vendas alavancadas por um desconto médio.

**Figura 9 - Plano de ação**

Seta	Variavel	Descrição
▶ ←	A	Aumentar vendas de 65.000 p/67.000 unidades através de descto.médio de 1,8% nos preços + promoção (\$0,3K)
←	B	Aumentar vendas de 17.500 para 20.000 unidades através de descto.médio de 1,1% s/preços + promoção (\$0,5K)
←	A	+ Produção, de 65.000 p/67.000 un. com - CPV através de descto.médio de 2% na compra de materiais
←	B	+ Produção (de 17.500 p/20.000 unids.) e - CPV através de descto. de 2% s/maior compra de materiais
→	Unidades Refugu	Reduzir refugu de 4000 para 3000 unidades através de aferição instrumentos/controlo térmico, treinamento
→	Horas Perdidas Fabri	Reduzir horas perdidas de 15 para 10/mes através de manut.prev. treinam. set-up gerador (\$30k)
	Dias Duplicatas a R	Prever inadimplência de clientes através de provisão para + atrasos rcbmto. de 6%
←	%Frete	Dar suporte ao aumento das vendas através de maiores vendas (+8%) na cláusula CIF
	Produtividade Mão l	Melhorar produtiv. da mão de obra em 1,27% através de treinamento na qualidade, 150 operários, 2hrs.
	%Juros Empr Longo	Reduzir custo c/financiamento de imobilizações através de financiamento de gerador elétrico p/FINAME (60%)
→	Unidades Reproces	Reduzir de 3.000 para 1.000 unidades através de procedimentos de qualidade e treinamento

Fonte: dados da pesquisa.

#### 4. Conclusão

O Painel Estratégico constitui um aprimoramento da contabilidade financeira tradicional disponibilizando, ao gestor, a comparação do desempenho empresarial realizado, orçado e projetado através dos desvios no volume de venda, preço, volume de produção/compra e estoques e custos, analisando-se o a relação causa e efeito.

O sistema apresenta os desvios através da simbologia de semáforos, demonstrando, em uma única tela, holística e conclusiva as potencialidades e as fraquezas da corporação e/ou unidades de negócios.

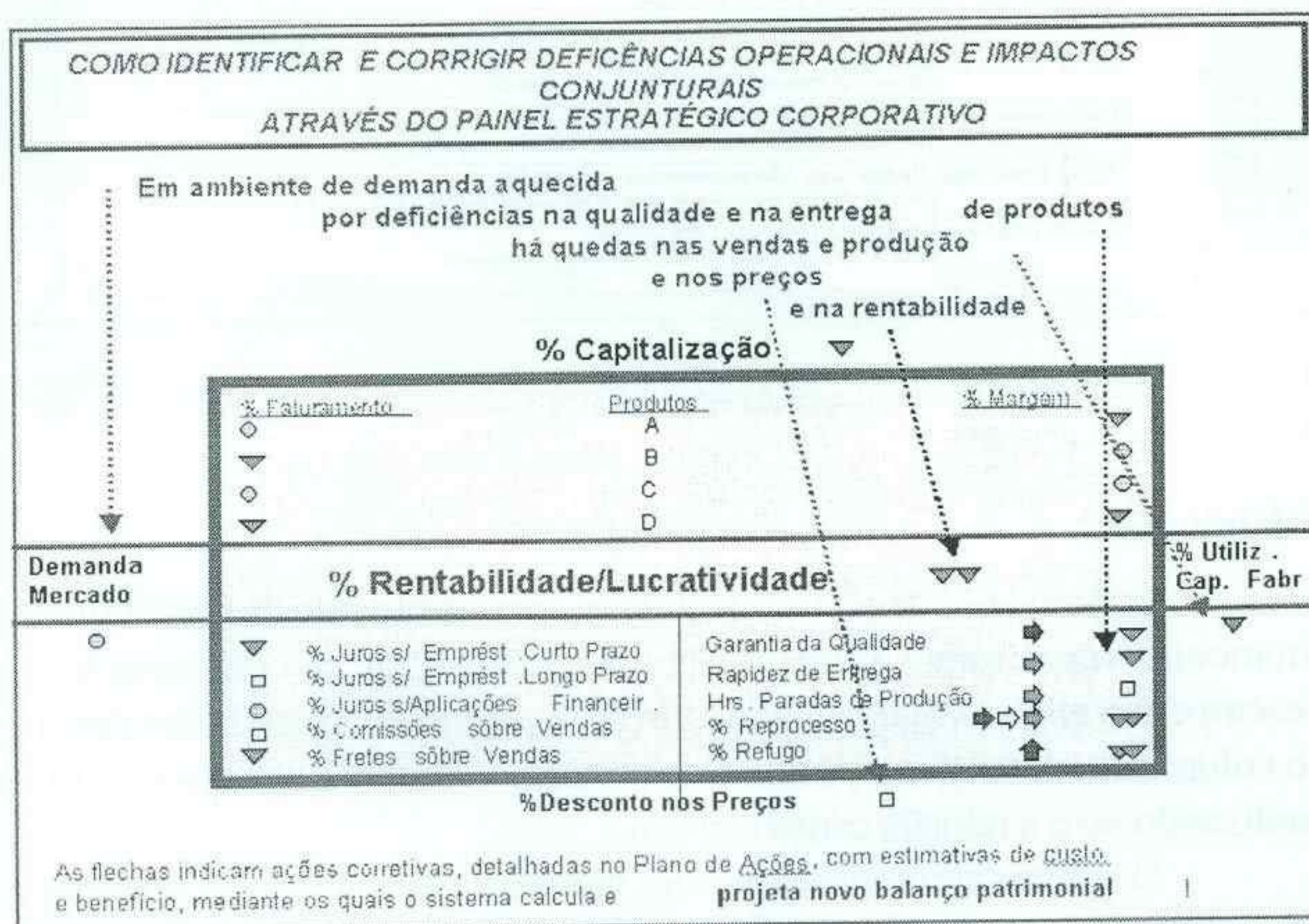


Outra contribuição da metodologia é o monitoramento das ações corretivas desencadeadas quando a performance de produtos e indicadores encontram-se abaixo da esperada utilizando setas que indicam responsabilidade e, ao mesmo tempo, buscam assegurar o cumprimento das metas propostas.

Utilizando-se a perspectiva de consequência em todas as áreas da organização o Painel Estratégico é uma metodologia que aprimora o controle de gestão nas organizações quando, no curto prazo, determina a performance individual dos produtos através da margem de contribuição e da comparação da mesma com a média geral. Da mesma forma, explicita a relação causa e efeito dos produtos e serviços com os indicadores de gestão industriais, comerciais e permite ao usuário a elaboração do perfil de competitividade.

A Figura 10, resume a utilização prática do método identificando claramente as inúmeras fórmulas de análise possíveis com o painel através das simulações.

**Figura 10 - Escopos das análises do painel estratégico**



Fonte: KAHBEK, 1979.



A deficiência da metodologia reside no fato de utilizar o custeio como princípio variável e uma abordagem gerencial, em que não se rateia as despesas administrativas e comerciais aos produtos em combinação dos métodos por absorção integral, de forma a proceder a reconciliação contábil entre os dois.

O aprimoramento do método com a utilização da contabilidade por atividade traria enormes benefícios, visto que, existe a clara migração dos custos variáveis e diretos para custos fixos e indiretos.

Em nível de metodologia de custeio, o Painel Estratégico utiliza o princípio variável com uma abordagem gerencial, não rateando as despesas administrativas e comerciais aos produtos em combinação com os métodos por absorção integral, procedendo a reconciliação contábil entre os dois métodos para o ajuste dos estoques com relação aos custos fixos.

Face às rápidas mudanças nos sistemas produtivos das indústrias, é indispensável que pesquisas busquem ferramentas capazes de aprimorarem o gerenciamento das empresas. De um modo geral, as estratégias e tecnologias vêm sendo aprimoradas, o que não ocorreu com os sistemas gerenciais das organizações. As palavras de JOHNSON & KAPLAN (1994:3), abordam a importância do desenvolvimento e aprimoramento dos sistemas gerenciais:

*“O ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas corporativos de contabilidade gerencial. Com a tremenda competição global, o rápido progresso na tecnologia de processos e produtos e as violentas flutuações nas taxas de câmbio e preços de matérias-primas, o sistema de contabilidade gerencial de uma organização precisa 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. O sistema de contabilidade gerencial também necessita informar custos precisos dos produtos, de modo que a fixação de preços, a introdução de novos produtos, o abandono de produtos obsoletos e a resposta a produtos rivais possam se basear na melhor informação possível sobre as necessidades de recursos para aquele produto. Finalmente, as grandes organizações descentralizadas necessitam de sistemas para motivar e avaliar o desempenho de seus gerentes. Os sistemas deveriam fornecer incentivos e sinais apropriados para gerentes empenhados em diferentes funções, com diversos produtos e processos, em operações globalmente dispersas.”*

## 5. Referências bibliográficas



- ALLORA, Franz. **Engenharia de custos técnicos**. São Paulo: Pioneira, 1980.
- ALLORA, Valério, GANTZEL, Gerson. **Revolução nos custos**. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise dos princípios do método das unidades de esforço de produção**. Florianópolis: UFSC, 1988. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) PPGEP/UFSC, 1988.
- \_\_\_\_\_. **Mensuração das perdas dos processos produtivos: uma abordagem metodológica de controle interno**. Florianópolis: UFSC, 1995. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) PPGEP/UFSC, 1995.
- GOMES, J. S., J. M. A. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. São Paulo: Atlas, 1997.
- HARRINGTON, H. James. **Gerenciamento total da melhoria contínua**. São Paulo: Makron Books, 1997.
- IMAM, Instituto de Movimentação e Armazenagem. **Produtividade & qualidade no piso da fábrica**. 2. ed. São Paulo: IMAM, 1989.
- JOHNSON, H. Thomas, KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KLIEMANN NETO, Francisco José. **Custos industriais**. Apostila do programa de pós-graduação em engenharia de produção da Universidade Federal de Santa Catarina, 1986.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARX, Karl. **O capital**. 3. ed. São Paulo: Nova Cultura, 1988.
- OSTRENGA, Michael. **Guia da Ernest & Young para gestão total dos custos**. 2 ed. Rio de Janeiro: Record, 1994.
- PERRIN, Georges. **Prix de revient et controle de gestion**. Paris: Dunod Editeurs, 1962.
- PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- QUEIROZ, Antônio Diomário de. **Notas de aula**. Florianópolis, 2001.
- RUSSOMANO, Victor Henrique. **Planejamento e acompanhamento da produção**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1986.
- STARR, Martim K. **Administração da produção: sistemas e sínteses**. São Paulo: Edgard Blücher, 1988.
- SILVA, Sérgio Luiz. **Um instrumento de avaliação de desempenho de recursos humanos com o uso do sistema de custeio baseado em atividades**. Florianópolis, 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Departamento de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.

Recebido para publicação em 18/06/01

Aceito para publicação em 08/10/01