

AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO EMPRESARIAL COMO FERRAMENTA PARA AGREGAR VALOR AO NEGÓCIO

Marco Antônio Martins*

Sinopse: O atual ambiente empresarial é caracterizado pela busca de diferenciais competitivos consistentes, capazes de agregar valor às organizações e a seus proprietários ao longo do tempo. As organizações devem ser capazes de fidelizar seus clientes e conquistar novos mercados e, para isso, é importante possuir uma equipe de colaboradores talentosos, bem preparados e permanentemente motivados. A velocidade com que os conhecimentos são disseminados ao redor do mundo torna difícil a sustentabilidade de tais diferenciais por muito tempo. Neste contexto, a adoção de um sistema de acompanhamento de desempenho que considere a competitividade de mercado e as estratégias estabelecidas, associando missão, estratégia, objetivos e processos com a satisfação dos clientes, torna-se um fator decisivo para a gestão eficiente e eficaz da organização. Isto pode garantir o seu crescimento e a sua sobrevivência no longo prazo. Em contrapartida, a comunicação deficiente dos objetivos estratégicos, falta de uma definição clara de critérios quantitativos e qualitativos para o estabelecimento de ações em nível operacional e ausência de um sistema capaz de acompanhar a implementação das estratégias podem ser considerados fatores críticos, e, em muitos casos, a principal causa da geração de resultados insatisfatórios. O artigo tem por objetivo discutir a importância do processo de avaliação de desempenho como uma ferramenta de agregação de valor ao negócio da organização.

Palavras-chave: Avaliação de desempenho. Indicadores de desempenho. Objetivos estratégicos.

* Doutorando em Administração pelo PPGA/UFRGS. Professor da Faculdade São Francisco de Assis – UNIFIN. (rita.marco@terra.com.br).

1 INTRODUÇÃO

A tarefa de estruturar um conjunto de indicadores de avaliação é, por si só, uma tarefa complexa, independentemente da área em que se pretende trabalhar, pois, avaliar, em última análise, significa atribuir valor em sentido qualitativo ou mesmo quantitativo.

O ato de medir obedece a um processo lógico, que se inicia com a necessidade de medir, passa pela escolha do indicador, pelo estabelecimento de padrões de comparação, pela comparação dos resultados obtidos com os respectivos padrões, pelas conclusões, chegando, finalmente, na etapa de tomada de decisão.

Quando esse processo de estabelecimento de indicadores de avaliação de desempenho é transposto para a atividade empresarial, o grau de complexidade tende a se elevar ainda mais, à medida que a empresa é um organismo dinâmico e multifuncional, repleto de complexas relações humanas com diversas interfaces com o ambiente externo. Isso ocorre principalmente nos dias atuais, em que se vive em um ambiente globalizado altamente instável e de intensa concorrência.

O assunto de medição de desempenho não é exatamente uma novidade no meio empresarial, pois, de acordo com Miranda e Silva (2002) sempre existiu a preocupação pela medição do desempenho empresarial. Todavia, a pressão competitiva dos dias atuais tem feito as empresas buscarem sofisticar os seus sistemas de medição de desempenho. Essa sofisticação tem caminhado na direção de associar aos mecanismos tradicionais de mensuração de desempenho, indicadores que possam interligar os resultados financeiros com satisfação de clientes, motivação de empregados, fidelização de clientes e outras medidas não financeiras.

No entanto, todos os métodos de avaliação de desempenho empresarial estão alicerçados no pressuposto básico de que as empresas atuam em ambiente de recursos escassos e de alta competitividade, onde há enormes dificuldades em manter diferenciais competitivos por muito tempo, estando a sobrevivência de médio e longo prazo associada à capacidade gerencial de maximizar o retorno do capital aplicado.

O presente trabalho tem por objetivo apresentar uma revisão bibliográfica capaz de demonstrar a importância da avaliação de desempenho empresarial como ferramenta para agregar valor ao negócio.

2 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Em termos genéricos, avaliar significa atribuir valor em sentido qualitativo ou mesmo quantitativo. As organizações, de uma maneira geral, necessitam permanentemente aferir se o seu desempenho está compatível com os objetivos estabelecidos. Embora nem sempre este processo ocorra de forma sistemática e organizada, é cada vez mais raro encontrar uma organização que consiga sobreviver sem estabelecer um conjunto mínimo de estratégias e monitorar a sua implementação de forma a avaliar e corrigir os desvios de rumos e suas conseqüências.

Assim, para enfrentar com sucesso os desafios impostos pelo ambiente competitivo atual, torna-se necessário que o gerenciamento da organização e de seus processos operacionais esteja apoiado no cálculo e acompanhamento de indicadores que reflitam a performance global e departamental da organização, e que estes indicadores estejam diretamente associados à consecução dos objetivos estratégicos.

Um processo de avaliação de desempenho no contexto econômico prescinde da elaboração de planos que definam os resultados a serem alcançados - lucro, posição no mercado, nível de tecnologia, satisfação dos clientes, etc. A definição desses objetivos tende a ocorrer através de um processo de gestão que contemple não só uma formalização mínima dos objetivos a serem perseguidos como sua localização em termos de dimensão de tempo, ou seja, onde eu quero chegar, como eu quero chegar e em que espaço de tempo eu quero chegar.

Além do processo de gestão em si, um modelo de avaliação também deve contemplar o mapeamento das inter-relações da entidade com o ambiente interno e externo, incluindo sua inserção dentro do contexto macroeconômico, suas relações com clientes, fornecedores, banqueiros, acionistas, investidores, etc.

A base de dados gerada a partir dos registros contábeis tem contribuído com informações que auxiliam a construção de indicadores capazes de atribuir números ao desempenho das entidades econômicas. Esses indicadores, no entanto, são focados, na maioria das vezes, em aspectos puramente quantitativos, referenciados em bases históricas e preocupados em medir desempenho global.

Todavia a nova realidade empresarial tem imposto novos desafios na medição de desempenho, evoluindo para medições que resultem em aspectos qualitativos durante o processo e que estejam bem alinhados ao processo de definição de estratégia.

Sobre o novo ambiente operacional em que as empresas estão inseridas, Kaplan e Norton (1997) observam que o sistema de avaliação de desempenho deve objetivar um gerenciamento integrado, capaz de contemplar todos os fatores que influenciam a organização.

Os autores destacam que as empresas que operam na área da informação estão estruturadas através de novas premissas operacionais, entre as quais se destacam:

- processos inter-funcionais, transcendendo a especialização de habilidades funcionais;
- ligação com clientes e fornecedores, por meio da tecnologia da informação, permitindo a integração e otimização de toda a cadeia de valores;
- segmentação de clientes, com fornecimento de produtos e serviços customizados para cada um dos segmentos;
- escala global, rompendo com as fronteiras nacionais e propiciando a livre concorrência;
- inovação, como fator preponderante da vantagem competitiva, induzindo redução de ciclos de vida dos produtos e incorporação de novas tecnologias;
- trabalhadores de conhecimento, em que os funcionários agregam valor pelo que sabem e pelas informações que podem fornecer.

A tendência é que a forma mais eficaz e eficiente de gerenciar uma organização estruturada nessas premissas é o gerenciamento integrado da organização, em que os indicadores financeiros tradicionais são complementados por indicadores qualitativos, tais como satisfação dos clientes, motivação dos funcionários e fidelidade dos clientes.

Sink e Tuttle (1993) reforçam tais argumentos, salientando que o gerenciamento é o que cria e sustenta o nível de competitividade, concluindo que será necessária uma congruência entre planos, processos de planejamento, sistemas de medição e avaliação, princípios orientadores e sistemas de recompensa, para que a organização se destaque e perpetue no mercado. Os autores argumentam que é justamente a incongruência entre esses sistemas que é responsável pelo baixo nível de competitividade das empresas atualmente. As

mudanças de ambiente competitivo são mal respondidas pelas organizações com modificações pontuais na estrutura, no pessoal e na tecnologia, resultando em baixos níveis de rendimentos. A ausência de um plano estratégico integrado e estruturado de forma sistemática torna as ações para melhoria muito menos eficazes e eficientes do que deveriam.

Assim, a eficácia da gestão está cada vez associada à capacidade do gestor em estabelecer estratégias, desdobrá-las nos diversos níveis de processos operacionais e estabelecer um sistema de acompanhamento apoiado em indicadores de desempenho, vinculados aos objetivos estratégicos.

3 PROCESSO DE GESTÃO

Todo o empreendimento possui um processo de gestão. Nesse processo, estão estabelecidos implícita ou explicitamente os diversos métodos e caminhos que a administração maior da organização estabelece para que os objetivos e metas sejam atingidos. Esse processo de gestão tem seu início na missão da empresa e no modelo de gestão, no qual pode ser observado o conjunto das crenças e valores que devem nortear o comportamento dos gestores. O processo de gestão é, então, o conjunto de procedimentos e determinações que os gestores identificam como necessário para levar a empresa da atual situação à outra identificada como possível e desejada em um tempo futuro.

O processo de gestão pode ser sintetizado como um processo de controle do desempenho da empresa como um todo, que tem como objetivo garantir o cumprimento da missão e a continuidade da empresa. Nesse processo, é determinado o desempenho esperado das diversas entidades que compõem a empresa. Para Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (2001), o controle de desempenho assemelha-se ao instrumento de formalização do comportamento, uma vez que determina as ações específicas para padronizar os resultados. Como ele influencia a ação das pessoas, os melhores conceitos devem ser utilizados para o controle do desempenho.

O processo de gestão contempla a maneira como a empresa deverá atingir seus objetivos, devendo ser entendido como um processo de planejamento em que se possa visualizar as ações ou iniciativas que os diversos gestores, dos diversos níveis hierárquicos, implementarão ao longo do tempo – imediatamente, a curto ou longo prazos. Ackoff (1979)

afirma que o planejamento é um tipo especial de tomada de decisão e, uma vez que acontece antes da ação, envolve um conjunto de decisões interdependentes e provoca um estado futuro que somente acontecerá se as decisões forem bem sucedidas. Planejamento é então o processo de tomada de decisões antecipadas a respeito de uma realidade, visando à consecução ou ao atendimento de outra realidade visualizada.

Para a avaliação de desempenho, o planejamento torna-se vital, uma vez que o desempenho pode ser entendido como o resultado de um determinado conjunto de ações organizadas para o cumprimento de uma meta. É difícil avaliar o desempenho de uma entidade ou gestor se não houver a determinação anterior do que se pretende ou dos resultados esperados.

Crozzatti (2002) destaca que o processo de gestão pode ser dividido em quatro partes. São elas:

- Planejamento estratégico: é a primeira fase do processo de gestão, tendo como objetivo o entendimento do cenário em que a empresa está inserida, a fim de otimizar o efeito das interações com as demais entidades e variáveis ambientais. O resultado ou produto do planejamento estratégico é dado através das linhas mestras de ação, sendo que o plano com as diretrizes estratégicas servirá de base para o planejamento das operações futuras.
- Planejamento operacional: uma vez entendido o cenário e sua provável evolução, pode-se voltar ao aspecto operacional da gestão. A partir da quantificação das variáveis identificadas no cenário, determinam-se os principais eventos que deverão ser provocados pelos gestores para a obtenção da situação desejada e estabelecida no planejamento estratégico. Nessa fase, irá ocorrer a quantificação de planos, bem como a elaboração de orçamentos e programações para períodos adequados ao ciclo econômico da empresa. Em síntese, o objetivo do planejamento operacional é traduzir as diretrizes estratégicas em planos quantificáveis ou conjunto de operações que possam otimizar os resultados no curto, médio e longo prazos.
- Execução: essa fase consiste na implementação das transações e eventos aprovados no orçamento. Cada gestor deve identificar todas as alternativas possíveis, escolher a que melhor cumpra os planos operacionais e acompanhar as ações da área até a efetiva conclusão da transação ou evento.

- Controle: nessa fase são confrontados os resultados alcançados com os resultados projetados, permitindo, se necessário, a correção de rumos. O sistema de informações deve estar estruturado para possibilitar a evidenciação das variações e das possíveis responsabilidades. Nesse momento, é muito importante que o sistema de mensuração de desempenho esteja estruturado de forma adequada para contribuir com respostas rápidas e precisas.

4 GESTÃO ORIENTADA POR INDICADORES DE DESEMPENHO

Sêneca, filósofo romano que viveu entre 4 a.C. e 65 d.C., tem uma frase já de domínio popular que diz: “Se um homem não sabe a que porto se dirige, nenhum vento lhe será favorável”. Tal pensamento permeia a mente dos estudiosos e executivos responsáveis pela elaboração dos planos estratégicos das organizações.

No entanto, tão importante quanto estabelecer os planos estratégicos é desdobrá-los em objetivos e acompanhar a sua implementação. Durante a implementação torna-se imperativo diagnosticar os prováveis desvios, entender suas causas e interações existentes e priorizar ações que efetivamente maximizem a realização do objetivo proposto.

Em síntese, o sucesso da implementação de um objetivo estratégico está associado à capacidade do gestor em gerenciar a sua implementação de forma ampla.

De acordo com Rummler e Branche (1994, p. 167), “[...] uma organização só pode ser maior do que a soma de suas partes, quando a organização é gerenciada”. Os autores prosseguem afirmando que o gerenciamento eficaz da organização, por sua vez, somente irá ocorrer quando a organização possuir um sistema de medição de desempenho apoiada em indicadores associados aos objetivos relacionados.

Kaplan e Norton (1997) reiteram esse entendimento ao afirmar que se o desempenho não está sendo medido, ele não está sendo gerenciado; acrescentando ainda que se a empresa quiser sobreviver e prosperar na era da informação deve utilizar-se de um sistema de gestão e medição de desempenho derivado de suas estratégias.

Em síntese, os autores reiteram que um gerenciamento eficaz pressupõe a existência de um sistema de avaliação de desempenho alicerçado em medições fidedignas e alinhado com os objetivos estratégicos da organização.

4.1 IMPORTÂNCIA DA MEDIÇÃO DE DESEMPENHO

Müller (2003) lembra que para a organização atingir êxito no curto, médio e longo prazos não basta definir corretamente o negócio, a missão, os valores e a visão, bem como traçar estratégias e implementá-las. Torna-se necessário ter respostas rápidas para questões do tipo:

- A organização está atingindo as metas estabelecidas?
- Ela está no caminho traçado pela visão?
- Sua missão está sendo cumprida?
- Todos estão cientes e colaborando com a estratégia da empresa?

O autor conclui que, não basta escolher uma rota, é preciso medir se estamos nela, destacando que este é o principal foco da medição de desempenho, ou seja, para que uma organização mantenha-se competitiva no mercado é preciso que se tenha um bom planejamento estratégico e que ele seja cumprido.

Rummler e Branche (1994) defendem a importância de um sistema de mensuração de desempenho, argumentando que a ausência de um sistema de medição de desempenho afeta negativamente o desempenho global das organizações. Além disso, os autores destacam que o efeito negativo sobre o desempenho das organizações extrapola o nível da organização, afetando negativamente o comportamento humano. Sua argumentação está fundamentada no fato de que a natureza humana está constantemente em busca de parâmetros para validar seu comportamento.

Para justificar tais ponderações os autores defendem o seguinte:

- sem um processo de medição de desempenho, o desempenho não está sendo gerenciado;
- sem medição, não se pode identificar adequadamente os problemas, nem estabelecer um conjunto de prioridades;
- a falta de um sistema de medição desorienta as pessoas, à medida que não se pode definir o que se espera de cada um de forma objetiva. Da mesma forma, as pessoas não têm certeza de que seu desempenho é adequado ou não;

- a ausência de um sistema de medição de desempenho impede a construção de uma base equitativa e objetiva para a adoção de um sistema de recompensas – aumentos, bônus, promoções – ou punições – ações disciplinares, rebaixamento ou recompensa;
- a retro-alimentação do processo visando melhorias e aperfeiçoamento fica prejudicada na medida em que não se tem um processo de medição de desempenho;
- o gerenciamento fica muito parecido com um conjunto de adivinhações desordenadas.

Harrington (1993), por sua vez, salienta que a existência de um processo de medição de desempenho adequado, construído em bases de medição fidedignas, leva a organização a:

- entender o que está acontecendo;
- avaliar as necessidades de adequações e de melhorias nos seus processos, bem como o impacto de tais mudanças;
- preservar os avanços e ganhos obtidos;
- corrigir situações fora de controle com agilidade;
- estabelecer uma ordem de prioridades coerente com os objetivos organizacionais;
- gerenciar as responsabilidades com mais segurança;
- administrar um sistema de treinamento de forma mais eficaz;
- planejar as ações direcionadas para atender novas expectativas do cliente;
- estabelecer cronogramas mais realistas.

Hronec (1994, p. 15) classifica as medidas de desempenho como sinais vitais da organização e as define como: “[...] a quantificação de quão bem as atividades dentro de um processo ou seu output atingem uma meta especificada. As medidas de desempenho devem ser desenvolvidas de cima para baixo, e precisam interligar as estratégias, recursos e processos”. Ao se analisar esse posicionamento, cabe destacar a importância do termo “quantificação”, que ao dar ao processo de medição confiabilidade e uniformidade, faz com que o gerenciamento passe a ser apoiado em fatos e não em opiniões subjetivas, palpites ou intuições. Hronec (1994) conclui, afirmando que, ao derivar da missão e chegar até os

processos básicos das organizações, as medidas de desempenho promovem a compreensão dos conceitos, objetivos e estratégias em todos os níveis da organização. O autor considera que a disseminação por toda a organização dos seus conceitos e objetivos é a primeira regra da medição de desempenho.

Embora os sistemas de medição ainda estejam excessivamente suportados em medidas quantitativas e financeiras, tendo dificuldade de medir adequadamente os ativos intangíveis e intelectuais considerados por Kaplan e Norton (1997), não se pode desconsiderar o quanto um sistema de medição de desempenho representa uma ferramenta adequada ao processo de tomada de decisão.

Nesse sentido, Harrington (1993) reforça que a revolução industrial está associada à evolução dos sistemas de mensuração de desempenho. O autor destaca que o aperfeiçoamento dos sistemas de medição de desempenho tende a contribuir em muito para a eficácia da gestão das organizações, especialmente os relativos à aquisição do conhecimento. Para ele, medir é entender; entender é adquirir conhecimento; adquirir conhecimento é ter poder, concluindo que os seres humanos se distinguem dos outros animais pela sua capacidade de observar, medir, analisar e usar essa informação para realizar mudanças.

Da mesma forma, um sistema de medição do nível de efetivação das estratégias aumentará o nível de relevância de seu papel à medida que se consiga, expressá-lo, o máximo possível, em dados quantitativos que permitam o entendimento e a avaliação de eficácia da implementação das estratégias.

4.2 DIMENSÕES DA MEDIÇÃO DE DESEMPENHO

Atualmente existe um universo bastante amplo para aplicação da medição de desempenho nas organizações. Tradicionalmente, o sistema de medição de desempenho originou-se com a conotação de controle, mais especificamente de controle financeiro. Com o passar dos anos, o conceito de medição de desempenho foi sendo ampliado de forma a abrigar aspectos que tenham por objetivo buscar a melhoria contínua na gestão, incorporando indicadores físicos e não-financeiros aos indicadores financeiros tradicionais.

Atualmente, a busca frenética por diferenciais competitivos tem levado as organizações a inclinarem seus sistemas de medição de desempenho para aspectos mais

ligados à melhoria contínua. Embora, valha a pena destacar que os enfoques de controle e de melhoria contínua não são incompatíveis, podendo ser usados conjuntamente.

Nesse aspecto, Sink e Tuttle (1993) procuram destacar que além de servir como um dispositivo de controle, o sistema de medição pode servir como um impulsionador da melhoria de performance, da mesma forma que as melhorias obtidas podem incentivar a medição. Além disso, a medição também pode ser usada como importante ferramenta para assegurar que a estratégia seja implantada ou como apoio ao processo de tomada de decisão.

No entanto, para os autores, o papel principal da medição de desempenho é o de atuar como ferramenta impulsionadora da melhoria contínua.

Além dos papéis associados às aplicações, o sistema de mensuração de desempenho pode ser classificado de outras formas, dependendo do critério de como o desempenho/performance é acompanhado pela organização.

Não existe unanimidade entre os principais autores sobre a classificação das dimensões das medidas de desempenho, sendo o assunto tratado com muitas controvérsias. Todavia, é possível constatar alguns aspectos comuns e/ou peculiares entre cada um dos autores.

Sink e Tuttle (1993, p. 175-193) atribuem sete dimensões no sentido de caracterizar medida de desempenho. São elas:

- a) eficácia, sendo definida como 'a realização efetiva das coisas certas, pontualmente e com os requisitos de qualidade especificados. A medida operacional de eficácia é o *output* obtido dividido pelo *output* esperado';
- b) eficiência, sendo definida como 'o consumo previsto de recursos dividido por consumo efetivo de recursos';
- c) qualidade, tendo um conceito difuso, é medida em seis pontos: iniciando pelos fornecedores, passando pelos materiais que chegam aos processos, pelos processos de transformação, pela saída do sistema organizacional, pela satisfação do cliente e finalmente pelo processo de gerenciamento da qualidade;
- d) produtividade, como a 'relação entre o que é gerado por sistema organizacional e o que entra neste sistema'. É o *output* sobre o *input*;
- e) qualidade da vida de trabalho, como sendo 'a resposta ou reação afetiva das pessoas do sistema organizacional';
- f) inovação, como sendo 'o processo criativo de mudar o que estamos fazendo, o modo como estamos fazendo as coisas, a estrutura, tecnologia, produtos, serviços, métodos, procedimentos, políticas, etc., para reagir com êxito a pressões, oportunidades, desafios e ameaças externos e internos';
- g) lucratividade/budgetabilidade, como sendo a relação entre um resultado e os inputs, ou seja, a lucratividade é representada como 'uma medida ou conjunto de medidas que relacionam receita a custos' e budgetabilidade 'uma medida ou conjunto de medidas da relação entre orçamentos, metas, entregas e prazos combinados, e custos, cumprimento e prazos efetivos'.

De acordo com Hronec (1994, p. 16), as medidas de desempenho são abordadas segundo três dimensões. São elas:

- a) qualidade, a qual quantifica a excelência do produto ou serviço na visão do cliente,
- b) tempo, o qual quantifica a excelência do processo e é de interesse da administração;
- c) custos, o qual quantifica o lado econômico da excelência e dentre os diversos interessados, destacam-se a administração e os acionistas.

Conforme Kaplan e Norton (1997, p. 8), cujos estudos evidenciam uma forte vinculação entre visão e estratégia da empresa, focalizam as medidas de desempenho organizacional a partir de quatro dimensões. São elas:

- a) perspectiva financeira segundo a visão dos acionistas;
- b) perspectiva do cliente de acordo com satisfação e retenção de segmentos de clientes;
- c) perspectiva dos processos direcionados para satisfação dos acionistas e dos clientes;
- d) perspectiva de aprendizado e crescimento conforme a capacidade de mudar e melhorar a partir das pessoas, dos sistemas e dos procedimentos organizacionais.

Rummler e Brache (1994, p. 19) advogam, quanto às dimensões das medidas de desempenho, uma abordagem em três níveis. São eles:

- a) nível de organização, onde o desempenho é observado pela estratégia, objetivos, estrutura da organização e emprego dos recursos;
- b) nível de processo, onde o desempenho é observado no fluxo do trabalho por meio dos processos interfuncionais. Estes processos devem atender às necessidades do cliente;
- c) nível de trabalho/executor, onde as variáveis de desempenho incluem a contratação e a promoção, as responsabilidades e os padrões do cargo, o feedback, as recompensas e o treinamento.

Ao analisar as afirmações acima, é possível perceber que as dimensões qualidade, tempo e custos são comuns a todos os métodos de medição de desempenho, independente do ângulo com que cada autor examina a organização.

Kaplan e Norton (1997) acrescentam ainda que, nos tempos atuais, a dimensão de meio ambiente vem assumindo um papel cada vez mais relevante no processo de avaliação de desempenho.

Da mesma forma, vale lembrar que as posições de Kaplan e Norton (1997) ganham destaque adicional em relação aos demais autores por contemplarem, além das medidas tradicionais, aspectos relativos à medição dos ativos intangíveis. Ademais, o sistema por eles proposto vincula todas as medições de desempenho à realização das estratégias almejadas.

4.3 INDICADORES DE DESEMPENHO

Moreira (2002) estabelece uma diferença conceitual em termos de nomenclatura de indicador e medida. Segundo ele, a medida é entendida como um atributo, qualitativo ou quantitativo, usado para verificar ou avaliar algum produto por meio de comparação com um padrão – grandeza de referência. Já o indicador é o resultado de uma medida ou de mais medidas que tornam possível a compreensão da evolução do que se pretende avaliar a partir dos limites – referências ou metas – estabelecidos. Todavia, essa diferença conceitual na nomenclatura acaba sendo desconsiderada pela maioria dos autores, que tratam indicador e medida como sinônimos.

As exposições até aqui apresentadas evidenciam a importância de um sistema de medição de desempenho para um bom gerenciamento de uma organização e a conseqüente melhoria dos níveis de competitividade. Em termos práticos, a conexão entre o nível de competitividade de uma organização, expressa por meio de seus objetivos estratégicos, se desenvolve através da escolha de indicadores de desempenho adequados. A Figura 1 procura ilustrar esse desenvolvimento.

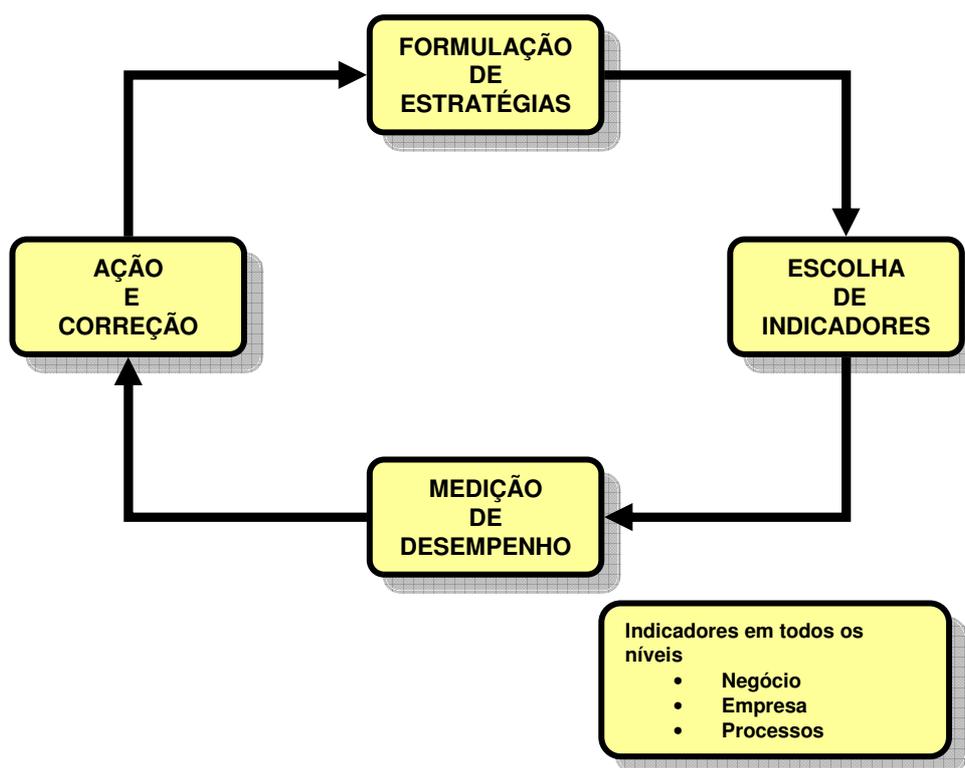


Figura 1 - Sequência de Desenvolvimento de um Indicador

Fonte: Adaptado de MOREIRA, 2002, p.15.

A grande questão que é formulada quando da construção de um sistema de medição de desempenho é: Quais seriam os parâmetros a serem controlados, a fim de que refletissem a consecução da estratégia proposta? Ao responder de forma adequada essa questão, o sistema de medição de desempenho conseguirá induzir nos processos da empresa seus objetivos e estratégias. A obtenção de uma resposta consistente está intimamente ligada à capacidade que a organização tem de compreender o porquê de usar um sistema de mensuração de desempenho apoiado em indicadores.

Possamai e Hansen (apud MOREIRA, 2002, p. 16) relatam que a utilização de indicadores serve basicamente para:

- compreensão de prioridades de atuação;
- objetividade de avaliação;
- profissionalização das decisões;
- término dos feudos internos;
- possibilidade de acompanhamento histórico;
- definição clara dos papéis e responsabilidades;
- criação de condições para que se estabeleça um processo de autogerenciamento.

Harrington (1993), por sua vez, enfatiza que os indicadores de desempenho são importantes à medida que proporcionam o aperfeiçoamento do gerenciamento das organizações e enumera algumas razões para que a organização opte pela adoção de um sistema de avaliação de desempenho. São elas:

- permite que organização centre foco nos fatores que efetivamente contribuem para a realização da sua missão, evidenciando a eficiência com que a empresa está empregando seus recursos;
- auxilia no processo de estabelecimento de metas e na monitoração das tendências;
- ajuda a monitorar o desenvolvimento da organização, pois fornece uma base de informações para ela saber se está ganhando ou perdendo, bem como para determinar as causas básicas e as origens dos erros, criando condições para que se estabeleça um processo de aperfeiçoamento contínuo;
- estabelece indicadores de desempenho para materializar as realizações, evidenciando o cumprimento das metas e objetivos estratégicos. Essa materialização auxilia no processo motivacional dos funcionários, à medida que lhes proporciona uma maior sensação de realização pessoal e dever cumprido.

Para capturar todos os benefícios de um processo de avaliação de desempenho, a organização deve preocupar-se em associar o indicador corretamente à finalidade desejada, bem como permitir que todos consigam entender as características básicas.

Hronec (1994) acrescenta que as medidas de desempenho são sinais vitais da organização, comunicando a estratégia para baixo, os resultados dos processos para cima e o controle e melhoria para dentro dos processos, devendo, por isso, serem desenvolvidas de cima para baixo, interligando estratégias, recursos e processos. Esse autor complementa ainda que a medição de desempenho é a quantificação de quão bem as atividades dentro de um processo ou seu *output* atingem uma meta especificada.

Carvalho (1993, apud MÜLLER, 2003, p. 120) define que “um indicador de desempenho deve ser uma forma objetiva de medir a situação real contra um padrão previamente estabelecido e consensado”.

Miranda, Wanderley e Meira (1999, apud MIRANDA; SILVA, 2002, p. 134) classificam os indicadores em três grupos. São eles:

- financeiros tradicionais;

- não-financeiros tradicionais;
- não-tradicionais: financeiros ou não-financeiros.

Ainda é possível distinguir os indicadores em absolutos, relativos ou índices. Os indicadores absolutos são aqueles em que a medida é dada em termos absolutos, por exemplo, o volume de produção de aço de uma siderúrgica. Um indicador relativo pode ser exemplificado como a participação de uma determinada siderúrgica no mercado de aços planos. Um indicador expresso em termos de índice expressa uma medida relativa, resultante de um quociente, por exemplo, o índice de produção de aço por funcionário.

4.4 CARACTERÍSTICAS DOS INDICADORES DE DESEMPENHO

Visando facilitar a escolha e a estruturação de um sistema de mensuração de desempenho, apresenta-se a seguir uma síntese sobre as principais características dos indicadores e medidores.

Para Gil (1993), um indicador é dotado de três características básicas. São elas:

- elemento;
- fator;
- métrica.

A primeira diz respeito ao estabelecimento de um elemento que se constitua no assunto ou na situação base para a caracterização da medição, por exemplo, quantidade de unidades produzidas, máquinas modernizadas, profissionais alocados. O segundo aspecto se refere ao fator, definido pela combinação de elementos, sendo exemplificado como peças produzidas por máquinas, unidades produzidas por funcionário, peças com defeitos por peças sem defeito. A terceira e última característica definida pelo autor é a métrica, ou seja, a unidade ou forma de mensuração de elementos e fatores, tais como valor, percentual, quantidade, etc.

Hronec (1994) pondera que a característica que deve ser considerada quando da seleção de um indicador é a sua associação com a atividade-chave do processo ou da organização. O autor exemplifica que se a atividade-chave for sensível às pessoas ou dependente delas, a categoria “pessoas” é apropriada. Se o tempo for um condicionante importante, responsabilidade ou maleabilidade seriam boas medidas. Se, em contrapartida, a

qualidade for a meta dominante da organização, a conformidade ou a produtividade seriam críticas.

Em termos de caracterização de indicadores ainda se pode atribuir um peso relevante para o aspecto relativo ao estabelecimento de metas para os indicadores, que, em outras palavras, significa quantificar os resultados do desempenho desejado no futuro para cada indicador analisado. Ao fixar metas, a gestão deve se preocupar com o objetivo fixado para que ele seja suficientemente desafiador — a fim de motivar a equipe a se esforçar para obtê-lo —, e, ao mesmo tempo, realista, — a fim de não desencorajar a sua busca —, ou seja, é preciso encontrar o equilíbrio de forma que a meta seja desafiadora e, ao mesmo tempo, factível, pois não existe forma de motivar uma equipe para perseguir um objetivo tecnicamente inatingível.

Neste aspecto, Harrington (1993) distingue dois tipos de metas. A primeira é a meta empresarial, a qual indica o desempenho mínimo aceitável para atender às expectativas dos clientes ou da administração. A segunda é a meta desafio, que é estabelecida por uma equipe ou pessoa no sentido de atingir um desempenho excepcional. Portanto, uma meta desafio exige um esforço maior do que a realização de uma meta empresarial, porém o fracasso de uma meta desafio, geralmente, não tem um impacto significativo no plano empresarial.

O autor acrescenta que o estabelecimento de *benchmarking* se constitui em uma ferramenta para auxiliar as empresas na fixação de metas para os indicadores. *Benchmarking* significa buscar na concorrência, ou mesmo em empresas de outra área de atuação, as melhores práticas, em termos de preço, qualidade, entrega, serviço, tecnologia e desempenho do produto, ou seja, veja como os melhores fazem e busque alcançá-los.

Uma das formas mais eficazes de se trabalhar com indicadores baseados em metas é desdobrá-las em de longo prazo e curto prazo. Dessa forma, consegue-se estabelecer objetivos intermediários para se chegar aos objetivos estratégicos da empresa.

Gil (1993) destaca ainda que não se deve descuidar do aspecto de que um indicador pode ficar desatualizado no tempo e no espaço, ou seja, um excelente indicador de desempenho que funcionou durante um longo período de tempo pode ficar desatualizado e não ser mais útil, perdendo sua capacidade de retratar a realidade organizacional pela evolução natural dos processos empresariais. Assim, o autor conclui que no momento da construção de um indicador de desempenho deve-se estabelecer um ciclo de vida para o

indicador que, ao ser medido e acompanhado ao longo do tempo, deve também ser analisado quanto à capacidade de mensuração dos eventos a que se propõe.

Berliner e Brimson (1992) retratam que a medição de desempenho serve fundamentalmente para mensurar o quanto a empresa está evoluindo em relação aos seus objetivos e metas estabelecidos no seu planejamento estratégico e para criar condições favoráveis para eliminação dos desperdícios.

Segundo os mesmos autores, para que a medição de desempenho atinja os seus objetivos com maior eficiência e eficácia ela deve estar alicerçada nos seguintes princípios:

- medidores de desempenho devem ser consistentes com os objetivos da empresa, fazendo a ligação entre as atividades do negócio e o processo de planejamento estratégico;
- medidas de desempenho estabelecidas devem ser de responsabilidade total do profissional que desempenha a atividade;
- relações entre objetivos individuais e objetivos da empresa devem ser explicados, bem como as relações entre as metas das áreas funcionais e as da organização também devem ser explicadas;
- dados de desempenho devem ser reportados com frequência definida e em formato que ajude o processo de decisão;
- método para quantificar e o propósito de cada medida de desempenho devem ser comunicados aos níveis apropriados dentro da empresa;
- medidores de desempenho devem ser estabelecidos para melhorar a visibilidade dos geradores de custo;
- atividades financeiras e não-financeiras devem ser incluídas no sistema de medição de desempenho.

Além dos princípios antes numerados, Berliner e Brimson (1992) acrescentam que os medidores de desempenho devem estar estruturados de forma a considerar as peculiaridades de cada atividade econômica, ser coerentes com as metas e objetivos da empresa, bem como ser ponderados pelos aspectos internos e externos à organização.

Os autores enfatizam que o sistema de medição de desempenho deve ser fácil de entender e aplicar, sendo visíveis e aceitos por todos os níveis da organização, de forma que

os colaboradores desses níveis sintam-se comprometidos com o sistema e motivados à utilizá-lo como instrumento de gerenciamento capaz de propiciar a melhoria do desempenho.

Por último, um sistema de mensuração de desempenho deve ser eficiente em termos de custos, ou seja, não é produtivo utilizar um sistema de mensuração de desempenho que gere custos exagerados na busca e processamentos de informações. Resumindo, um sistema de mensuração de desempenho não pode gerar uma relação desfavorável em termos de custo-benefício, comparável à situação em que o cercado de um terreno custa mais caro que o próprio terreno.

Hansen (1995) sinaliza que um sistema de medição de desempenho deve ser estruturado num ambiente consistente, que propicie uma medição sistemática e não esporádica, sendo capaz de gerar um quadro equilibrado dos diferentes aspectos de desempenho.

Nessa mesma linha, Ostrenga et al. (1993) complementam que o bom funcionamento de um sistema de medição de desempenho deve ter como requisito básico o alinhamento com os fatores críticos de sucesso da organização e gerar, de forma equilibrada, indicadores financeiros e não-financeiros. Além disso, o sistema deve refletir o espírito de aperfeiçoamento contínuo e apresentar o mínimo de equilíbrio funcional entre os vários níveis hierárquicos da organização.

Müller (2003) ainda pondera que o sistema de medição de desempenho se constitui num importante elemento para a operacionalização de um sistema de controle. Dessa forma, o autor defende que os objetivos devem ser traduzidos em variáveis para que possam ser medidas e avaliadas e que a inexistência de parâmetros para medição dos resultados atuais e comparação com os objetivos impede que se consiga melhorar os sistemas e processos controlados.

Plossl (1993) complementa os autores anteriores, acrescentando alguns requisitos da medição de desempenho. Para o autor, a medição de desempenho deve estar concentrada em poucos dados, porém vitais. Pondera também a importância de que a velocidade de divulgação das informações tenha prioridade sobre a exatidão e a precisão da informação. Segundo ele, é muito mais importante analisar antes uma tendência com 95% de confiança do que analisar um dado com 100% de precisão, depois. Além disso, defende que um painel de indicadores deve dar preferência aos aspectos visuais, gerar indicadores não-financeiros e financeiros que

informem medidas agregadas relevantes em detrimento de informações muito detalhadas e comparar as informações realizadas com as projetadas, realçando os desvios.

4.5 TIPOS DE INDICADORES

A literatura é pródiga em apresentar uma enorme gama de indicadores com as mais variadas formulações e interpretações. Em que pese essa realidade, a exposição a seguir buscará conceituar os medidores empresariais mais utilizados, explorando seus aspectos mais genéricos em termos de aplicabilidade.

Harrington (1993) trata a classificação dos indicadores em dois grupos principais: os qualitativos ou de atributos e os quantitativos ou de variáveis. Para o autor, o indicador qualitativo indica um juízo de valor e pode contar com o auxílio de um critério binário, ou seja, sim ou não, passa ou não passa, aceita ou rejeita. Já o indicador quantitativo relata um processo empresarial a partir da coleta de valores numéricos representativos do processo considerado.

Posteriormente, sem abandonar essa primeira classificação, o autor especifica indicadores de eficácia, eficiência e adaptabilidade, sendo este último a representação de como processos ou pessoas reagem às mudanças do ambiente de negócios.

Hronec (1994), por sua vez, caracteriza os medidores de processo e *output*. O medidor de processo controla as atividades, permitindo a previsão e resolução de problemas, e motivando as pessoas envolvidas. Já o medidor de *output* é classificado pelo autor como aquele que mostra os resultados de um processo e geralmente são dirigidos para a alta gerência. Ele prossegue, distinguindo que para o medidor de processo predominam medidas não-financeiras, como tempo de ciclo e tempo de resposta ao cliente, ao passo que para o medidor do *output* a predominância é de medidas financeiras tais como lucro líquido e lucro por ação, entre outros. O autor finaliza destacando que a combinação dos dois medidores está voltada no sentido de induzir a melhoria e controlar os objetivos estratégicos.

Ainda é comum também classificar os medidores em operacionais, táticos e estratégicos. Tradicionalmente, utilizando a metáfora de uma pirâmide, o medidor operacional associa-se às pessoas da base que executam; o tático, às pessoas do meio que controlam; e, o estratégico, às pessoas do topo que pensam.

Sink e Tuttle (1993) contestam tal classificação, argumentando que as empresas dos tempos modernos são movidas por um processo de alta competitividade e, por isso, necessitam de três tipos de medidores para cada nível da pirâmide, isto é, o desafio de vencer num mercado altamente competitivo exige que as pessoas pensem, controlem e executem em todos os níveis da organização.

Nesta mesma linha, Possamai e Hansen (1998 apud MOREIRA, 2002, p. 19) afirmam que “medidas corretas de desempenho comunicam os objetivos desejados a todos os níveis na organização, e concentram a atenção nos pontos vitais”, sugerindo a medição de desempenho no nível do negócio, da empresa, dos processos e das atividades.

Berliner e Brimson (1992) enfatizam a necessidade da medição de desempenho se dar em vários níveis da organização. Esta sistemática não é exclusiva da alta administração, muito menos deve se restringir ao chão-de-fábrica: deve permear toda a empresa, partindo das definições estratégicas da alta administração e procurando garantir que o desempenho operacional esteja de acordo com as metas traçadas. Segundo eles, a medição de desempenho pode ocorrer em nível de mercado, do negócio empresarial em si, da fábrica como unidade operacional e do chão de fábrica.

Plossl (1993) ressalta que um sistema de medida de desempenho corretamente estruturado deve comunicar os objetivos desejados a todos e ser capaz de concentrar a atenção da administração nos problemas importantes. Ele sugere que a medição de desempenho deve orientar a administração em cada um dos seguintes níveis:

- atividades externas;
- empresa globalmente (indicadores empresariais);
- desempenho em nível de unidade (indicadores gerenciais);
- atividades dos centros de trabalho (indicadores operacionais).

Na verdade, embora os autores sejam unânimes em defender a necessidade de medição de desempenho alinhada aos objetivos estratégicos da organização, não é possível obter a mesma unanimidade em termos de classificação de indicadores de desempenho. Essa divergência reforça a argumentação de que a medição de desempenho é um processo altamente complexo e que ainda não se conseguiu encontrar um conjunto de indicadores capazes de gerar resultados de forma eficiente, eficaz e aplicável a todas as organizações indistintamente.

5 MODELOS DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

Nos tópicos anteriores, procurou-se demonstrar que as empresas mais preparadas para enfrentar o ambiente competitivo atual são aquelas que possuem um sistema integrado e harmônico de gerenciamento. Durante a formulação, o planejamento da execução e a medição de desempenho em todas as fases de implementação da estratégia, esse sistema está apoiado em um sistema de controle suficientemente eficiente para detectar e analisar rapidamente os desvios e, em seguida, retroalimentar o sistema para corrigir os rumos. Também ficou evidenciado que, ao mesmo tempo em que essa é uma tarefa bastante complexa, o grau de complexidade tende a ser reduzido quando se faz uma abordagem estruturada utilizando uma análise lógica e racional.

O sistema de medição de desempenho surge como uma ferramenta capaz gerar instrumentos lógicos, padronizados e sistêmicos para racionalizar o processo de gestão.

Conforme Pidd (1998), um modelo é uma tentativa de representação externa e explícita de parte da realidade, vista pela pessoa que deseja usar aquele modelo para entender, mudar e controlar parte daquela realidade.

A partir dessa definição, observa-se que nenhum modelo pode ser completo, pois senão ele seria a própria realidade. Também a análise racional não é a única consideração a ser feita para uma tomada de decisão acertada. E, finalmente, os modelos não precisam ser perfeitos para serem úteis. Segundo Pidd (1998), as razões para a construção e uso de um modelo são as de alavancar o pensamento humano e sua capacidade de análise, tornando-se, por assim dizer, uma ferramenta de análise que leve ao entendimento e, conseqüentemente, facilite a tomada de decisão.

O teste mais importante de qualquer informação será a utilidade, que é determinada pela relevância quanto a seus próprios objetivos, sua oportunidade, sua precisão e sua forma de apresentação (MIRANDA; SILVA, 2002).

Segundo Sink e Tuttle (1993), 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, entre outros.

Um modelo balanceado para avaliação de desempenho deve considerar na formulação dos indicadores as formas de controle empregadas na organização, assim como a interação

destas com o planejamento estratégico, estilo administrativo dos gestores e cultura organizacional (KAPPEL; GABRIELI; CORTIMIGLIA, 2002).

Conforme Miranda e Silva (2002), um dos maiores desafios na implantação de um sistema de avaliação de desempenho é a definição de quais indicadores melhor atendem às necessidades de informação dos gestores. Para os autores, não existe nenhuma receita para escolher os melhores indicadores de desempenho, importando sim demonstrar a realidade que se pretende conhecer com mais transparência.

Em resposta à problemática e aos antigos paradigmas de medição de desempenho, vários autores conceberam seus modelos de solução, parcial ou total, que são, segundo Miranda e Silva (2002), sistemas integrados de medição de desempenho com objetivos e foco bem definidos.

A escolha de um modelo dentre os vários modelos que possuem fundamentação teórica deve ser consistente com a realidade e as necessidades das empresas. Além disso, é importante que a empresa possua maturidade para conviver com o modelo e que todos conheçam e acreditem na ferramenta e em seus benefícios. A grande vantagem da implementação de um modelo de avaliação de desempenho é a facilidade de sistematização do processo de gestão a partir de um método que já foi testado.

6 CONCLUSÃO

O presente artigo teve por objetivo realizar uma revisão bibliográfica sobre o processo de avaliação de desempenho visando apresentar a importância deste tema para os dias atuais e sua relevância no processo de gestão como ferramenta capaz de agregar valor ao negócio.

O tema abordado se justifica pelo fato de que um grande número de empresas ainda não valoriza o processo de avaliação de desempenho como ferramenta de gestão, de forma que se procurou enfatizar os fundamentos para uma proposta sistematizada de avaliação de desempenho.

O artigo defende uma reflexão sobre a adoção da ferramenta sem listar, citar ou comparar os modelos de avaliação que estão sendo estudados na academia e implementados nas empresas, pois a proposta é sensibilizar o leitor para a importância do processo

sistematizado de avaliação de desempenho empresarial, deixando a descrição e comparação dos modelos para trabalhos posteriores.

EVALUATION OF BUSINESS PERFORMANCE AS TOOL TO JOIN VALUE TO THE BUSINESS

Abstract: The current business environment is characterized by the search for consistent competitive differential, which are able to add value to organizations and its stockholders along the time. The organizations must be able to keep customers and get new market, for this it is important an employers' team, that are talented, prepared and motivated. The velocity that the knowledge is spread around the world make it difficult to maintain those differentials for a long time. In this context, an evaluation of the performance that could consider the competitive market and the strategies, and associate the mission, strategies, objectives and the process with the customers' satisfaction, become a decisive factor for the efficient and effective organizational management. This can assure the growth and survival on the long term. However, a deficient communication about the strategic objectives, the absence of a clear quantitative and qualitative criteria for the operational actions and the absence of an evaluation system for the strategies that were implemented, could be considered critical factors, and, in some cases, the main cause of the unsatisfactory outcomes. The article aims to discuss the importance of the performance evaluation process like a tool to add value for the organization business.

Keywords: Evaluation of performance. Indicators of performance. Strategic objectives.

REFERÊNCIAS

ACKOFF, R. L. The future of operational research is past. **Journal of Operational Research Society**, v. 30, n. 2, p. 93-104, 1979.

ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BERLINER, C.; BRIMSON, J. A. **Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual CAM-I**. São Paulo: T. A. Queiroz, 1992.

CROZZATI, J. **Conceitos de mensuração e conceitos de avaliação de desempenho: a teoria versus a prática em empresas brasileiras**. 2002. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

GIL, A. L. **Qualidade total nas organizações**. São Paulo: Atlas, 1993.

HANSEN, P. B. Indicadores de desempenho gerencial. In: **Projeto Gestão Empresarial e Qualidade**. Porto Alegre: SENAI/FIERGS, 1995.

HARRINGTON, H. J. **Aperfeiçoando processos empresariais**. São Paulo: Makron Books, 1993.

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

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, R. E. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. **Mapas estratégicos: balanced scorecard: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

_____. **Organização orientada para a estratégia: como a empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócio**. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

_____. Putting the balanced scorecard to work. **Harvard Business Review**, v. 71, n. 5, p. 134-142, Sep.-Oct., 1993.

_____. The balanced scorecard: the drive performance. **Harvard Business Review**, v. 70, n.1, p. 71-79, Jan./Feb. 1992.

_____. Using the balanced scorecard as a strategic management system. **Harvard Business Review**, v. 74, n. 1, p. 74, Jan.-Feb. 1996.

KAPPEL, A. M; GABRIELI, L. V.; CORTIMIGLIA, M. N. **Gerenciamento de processos e indicadores em educação à distância**. Trabalho apresentado na disciplina de Gerenciamento de Processos e Indicadores de Desempenho. Mestrado em Engenharia de Produção. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: PPGEP, 2002.

MINTZBERG, H; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookmann, 2001.

MIRANDA, L. C.; SILVA, J. D. G.. Medição de desempenho. In: SCHMIDT, P (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MOREIRA, E. **Proposta de uma sistemática para o alinhamento das ações operacionais aos objetivos estratégicos, em uma gestão orientada por indicadores de desempenho**. 2002. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) -. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Centro Tecnológico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis: 2002.

MOSSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTTA, R. Balanced scorecard: Um sistema de medição para alinhar e gerenciar o sucesso da estratégia. In: CONGRESSO BRASILEIRO DA QUALIDADE E PRODUTIVIDADE, 9. Rio de Janeiro, 1999. **Anais...** Rio de Janeiro, 1999.

MÜLLER, C. J. **Modelo de gestão integrando planejamento estratégico, sistemas de avaliação de desempenho e gerenciamento de processos (MEIO – Modelo de Estratégia, Indicadores e Operações)**. 2003. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre: 2003.

OSTRENGA, M. R. et al. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**. Rio de Janeiro: Record, 1993.

PIDD, M. **Modelagem empresarial**: ferramentas para tomada de decisão. Porto Alegre: Bookmann, 1998.

PLOSSL, G. W. **Administração da produção**: como as empresas podem aperfeiçoar suas operações para tornarem-se mais competitivas e rentáveis. São Paulo: Makron Books, 1993.

PORTER, M. E. **Estratégia competitiva**: técnicas de análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

_____. **Vantagem competitiva**: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1991.

RUMMLER, G. A.; BRACHE, A. P. **Melhores desempenhos das empresas**. São Paulo: Makron Books, 1994.

SCHMIDT, P. **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

SCHMITT, R. R. K. **Desenvolvimento de um modelo de balance scorecard para uma entidade de previdência complementar**. 2004. Dissertação (Mestrado em Controladoria) - Programa de Pós-Graduação em Economia, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.

SINK, D. S. **Productivity management**: planning, evaluation, control and improvement. New York: John Wiley and Sons, 1985.

SINK, D. S.; TUTTLE, T. C. **Planejamento e medição para a performance**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.

_____. **Planning and measurement in your organization**. Norcross: Industrial Engineering and Management Press, 1989.