

AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO NA VISÃO DA CONTROLADORIA

Anderson Julião*

Sinopse: O artigo discorre sobre Avaliação de Desempenho na visão da Controladoria, fazendo considerações relativas à implementação baseadas na literatura disponível. Inicialmente, conceitua-se Avaliação de Desempenho e explicitam-se as diversas interpretações dadas a esse termo. Na seção seguinte, faz-se considerações relativas a Controladoria que surge como instrumento que pode contribuir com o cumprimento da missão e dos objetivos da empresa por objetivar a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial. Posteriormente, utilizam-se como exemplo duas ferramentas de gestão para avaliar o desempenho de uma organização: O Seis Sigma e BSC (*Balanced Scorecard*). Por fim, a última parte destina-se à conclusão do artigo e à apresentação dos novos desafios que impõem um repensamento das estruturas de avaliação hoje existentes. São apontados os benefícios qualitativos alcançados e a melhoria no desempenho econômico-financeiro de uma organização. Como se verá ao longo do artigo, a Avaliação de Desempenho é uma abordagem de gestão estratégica e de *Business Intelligence*.

Palavras-chave: Avaliação de desempenho. Controladoria. Ferramentas de gestão.

PERFORMANCE ASSESSMENT IN CONTROLLERSHIP POINT OF VIEW

Abstract: This paper discourses on Performance Assessment in Controllership point of view. It also makes remarkable considerations regarding the implementation, based on the available literature. First, Performance Assessment is conceived and several interpretations to this expression are made. In the next section, considerations regarding Controllership are made. This tool can contribute in the accomplishment of the mission and of the company objectives because it quickens the generation of useful and necessary information, which allows the managers to take decisions searching for efficacy in business. After that, two tools of management are used as examples, in order to assess the performance of an organization: Seis Sigma (Six Sigma) and BSC (Balanced Scorecard). At last, the conclusion of the paper presents new challenges that impose new views about the current assessment structures. The qualitative benefits reached and the betterment in the economic and financial performance of an organization were pointed. As is seen along the paper, the Performance Assessment is a strategic management and a Business Intelligence approach.

Keywords: Performance assessment. Controllership. Management tools.

* Graduado em Ciências Contábeis pela FAPCCA. Pós-graduado em Controladoria pelo PPGE/UFRGS. Pós-graduando em Gestão Empresarial pela ESPM. (anderson.juliao@terra.com.br).

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade tem sofrido críticas por não prestar informações úteis aos seus vários usuários, principalmente para os usuários internos da empresa, já que suas informações, normalmente, refletem apenas a situação econômica, financeira e patrimonial à luz dos princípios e normas contábeis e da legislação societária e tributária.

Neste contexto, surge a Controladoria como uma forma de resgatar o principal papel da Contabilidade, utilizando-se de toda base conceitual da Contabilidade e de outras áreas de conhecimento, aprimorando o processo de informações que atenda às necessidades de todos os usuários internos e externos, e principalmente, contribuindo para que a empresa realize sua missão.

Dentre os vários mecanismos existentes, a Avaliação de Desempenho nos processos contribui para uma maior eficiência e eficácia dos mesmos, desde que adequadamente adaptado às particularidades e cultura das pessoas e das organizações. Quando isso não acontece, esse mesmo sistema, concebido para poder avaliar, otimizar, promover e orientar os dois universos, chamados: pessoas e processos, passa a ser o principal ponto de instabilidade das empresas e de insegurança e insatisfação das pessoas, gerando profundas e inapagáveis frustrações naqueles que são as vítimas do processo, e alimentando as estatísticas de desperdícios com dados relativos ao maior de todos eles, que é o desperdício do recurso humano.

Este artigo se propõe a desmistificar o tema “Avaliação de Desempenho” de forma a contribuir com as organizações visando a que estas possam gerir seus ativos humanos e parceiros estratégicos com o mesmo rigor devotado a seus ativos financeiros e que possam melhor atender de maneira inovadora às necessidades conjunturais e culturais ditadas pelos desafios da sobrevivência, da qualidade e da competitividade.

2 CONCEITOS

A avaliação é um conceito interpretado de diversas maneiras por dirigentes e funcionários. Uma das interpretações mais comuns é que, independente dos procedimentos que se utilizem, a avaliação se realiza para controlar, punir, verificar, medir ou valorar as pessoas envolvidas nos processos e seus resultados finais, talvez pelo fato da dificuldade de medi-los ou por não existir um programa de avaliação, com objetivos e metas estabelecidos.

Resultando, com isso, avaliações incorretas, indevidas, injustas e ilusórias, as quais mostravam um resultado que não poderia ser utilizado e muito menos divulgado. Isto leva a não considerar a importância da avaliação, ou a ignorá-la, como instrumento de análise e autogestão das etapas do processo.

Segundo a Associação Brasileira de Recursos Humanos do Estado do Paraná (ABRH-PR, 2001), a avaliação de desempenho traduz o esforço conjunto de seus funcionários na realização de tarefas que lhe são confiadas pela empresa. Configura ainda num instrumento que situa o grau de gestão participativa, em que os colaboradores passam a sentir-se parte integrante de todo o processo decisório; a permanência do vínculo planejamento-método-competência outorga à avaliação a coerência necessária para garantir sua confiabilidade.

Para Pedro Bohmerwald (2001), as grandes transformações que vêm ocorrendo neste final de século, em diferentes aspectos da vida humana, individual e associada, nos conceitos sociais e de forma de vida, aliados ao desenvolvimento tecnológico e educacional, geram instabilidade às organizações e às pessoas. Neste contexto, as organizações são levadas a repensarem e mudarem seus paradigmas, visto que devem ser avaliadas em termos de efetividade e pelo nível de desenvolvimento e satisfação de seus Recursos Humanos.

Segundo Geert Hofstede (2004), as organizações precisam ter valores e as pessoas também. Para que uma pessoa seja eficiente e eficaz numa organização, os valores de ambas devem ser compatíveis, caso contrário a pessoa torna-se frustrada e não produzirá resultados, tendo que avaliar o que pode ser feito. Ainda segundo Geert Hofstede (2004), esta análise pode ser mensurada por meio de seis dimensões da cultura das organizações que são os seguintes:

Processos x Resultados: Uma empresa orientada para processos significa que talvez seja burocrática, com pessoas focadas mais no que estão fazendo do que nos resultados que produzem. O foco está em seguir as regras. Algumas empresas estão muito menos preocupadas com o como fazer, e mais com o objetivo.

Pessoas x Cargos: Um tipo de empresa diz: “Se formos bons para as pessoas, elas serão boas para o trabalho”. Estas empresas são orientadas para pessoas. Outro tipo de empresas orientadas para cargo diz: “Focamos no trabalho, e as pessoas têm que defender seus próprios interesses”.

Profissional x Paroquial: Ser paroquial significa ter o foco na organização, ou seja, as pessoas trabalham para a empresa, qualquer que seja o trabalho. Já numa organização orientada para o profissionalismo, as pessoas são fiéis a sua profissão e podem exercê-la em

qualquer companhia que lhes ofereça emprego. A diferença está no modo como as pessoas se identificam – com a profissão ou com o trabalho que exercem.

Aberta x Fechada: A distinção é entre uma organização que se fecha para o exterior, gosta de segredos, em que mesmo partes da empresa não compartilham informações com outras partes e, de outro lado, uma organização comunicativa. Outro aspecto dessa dimensão é identificar quanto tempo leva para um novo funcionário sentir-se em casa. Em algumas empresas leva um longo tempo até que alguém se considere “um de nós”, em outras, a pessoa sente-se em casa em pouco tempo.

Presas x Soltas: Esta dimensão leva em conta se a organização interna é rígida ou flexível. A rígida tende a ser mais focada em custos, as pessoas dirigem-se uma as outras com maior formalidade, não há muitas brincadeiras. Nas organizações mais flexíveis, as pessoas tendem a não se preocuparem com custos, são mais informais. Por exemplo, bancos são mais rígidos e agências de propaganda mais flexíveis.

Normativa x Pragmática: Esta dimensão leva em conta qual a atitude da empresa em relação ao mundo. Ela impõe suas regras aos outros, ou aceita a direção do mundo? Uma empresa farmacêutica, por exemplo, não é capaz de produzir qualquer tipo de produto porque tem de cumprir toda sorte de restrições governamentais. Nesse setor, as empresas são normalmente normativas. Já uma organização de varejo, um supermercado, tenta seguir as exigências dos consumidores. O cliente é o rei.

Diante desse mapa cultural é importante ter em mente que é muito difícil mudar uma cultura do que a ela se adaptar, pois não se rompe uma cultura em meses. É um processo que leva anos, e num processo de mudança há sempre a questão: será possível mudar as pessoas? Não há resposta definitiva. Entretanto, é possível ativar capacidades que não tenham sido utilizadas. Numa organização burocrática, provavelmente muita gente é criativa e se comporta assim em sua vida pessoal. Se as organizações criarem condições para elas desenvolverem esta criatividade no trabalho ficarão surpresas com o resultado.

Para Augusto Pinto (2000), a tradicional estrutura hierárquica, baseada em controle e comando e representada por uma pirâmide de “caixinhas”, já está esgotada em seu potencial de contribuição após ter cumprido seu papel desde a Revolução Industrial. Diversas formas alternativas têm sido experimentadas por empresas em todo mundo, tais como Microsoft, Dell Computadores, Grupo Odebrecht e recomendadas por estudiosos e consultores. Embora aparentemente diversas em sua forma, todas têm em comum a premissa de que é preciso transformar as empresas em organizações mais horizontais – a hierarquia vertical é um

conceito anacrônico, e as fronteiras tradicionais entre departamentos e áreas de uma organização tornaram-se fontes de desvantagem competitiva, pois os colaboradores tendem a dar mais atenção a seus chefes do que aos clientes, abrindo flancos significativos aos competidores mais orientados para o mercado.

Essa mudança começou com o surgimento de conceitos como qualidade total, reengenharia e *process management*. Essas idéias e práticas são precursoras da evolução rumo à organização horizontal. Outro caminho rumo à horizontalização são os processos de achatamento da estrutura, *downsizing*, eliminação das gerências intermediárias e *empowerment*/administração participativa. Contudo, esse caminho poderá se provar por demais traumático e pouco eficaz, pois não basta apenas cortar pessoal. É preciso saber também cortar o trabalho desnecessário ou o espaço para eliminá-lo terá sido inútil. A organização horizontal elimina essas tarefas e foca os recursos nos clientes. Muitas tarefas são consolidadas em apenas uma. Os colaboradores rompem fronteiras internas e externas para pensar e atuar de forma mais sistêmica e integrada.

Ainda segundo Augusto Pinto (2000), os princípios da nova ordem que são os alicerces básicos para a nova organização horizontal são os seguintes:

- O *management* não ocorre apenas de cima para baixo; ele é praticado em todas as direções, níveis e ramos da empresa – os próprios colaboradores da linha de frente gerenciam processos, ainda que não gerenciem pessoas;
- Os colaboradores trabalham em equipes multifuncionais responsáveis pelos processos-chave para que a empresa realize seu propósito básico;
- Há uma grande ênfase nos clientes a que se deseja servir;
- A função dos executivos da alta administração é muito mais a de liderar, inspirar, educar e orientar do que controlar;
- O conceito de desempenho é multidimensional e transcende resultados meramente financeiros para incorporar dimensões como qualidade, satisfação dos clientes, participação na comunidade e outras;

- Os colaboradores são remunerados não apenas por seu desempenho individual, mas pelo desempenho da equipe da qual participam, pelo desenvolvimento de suas habilidades e pelo compartilhamento de conhecimento e aprendizagem;
- O conceito de carreira perde muito de sua força; os colaboradores passam a manter um portfólio de atividades no qual seu trabalho na organização é somente uma parte; a crescente complexidade dos trabalhos remanescentes, aliada à independência da remuneração em relação à posição na estrutura, justifica e viabiliza uma permanência bem mais longa em cada posição, os movimentos de carreira deixam de ser exclusivamente verticais e tornam-se mais laterais/horizontais;
- As habilidades e competências mais importantes passam a ser a capacidade de aprender, de resolver problemas criativamente, de trabalhar com outras pessoas e de transcender limites e fronteiras internos e externos à empresa;
- Os processos de tomada de decisão tendem a ser mais velozes e eficazes graças à maior democratização do conhecimento e das informações.

O aumento da competição global e a velocidade das mudanças tecnológicas, sociais e culturais, aliadas ao modelo de gestão que visa ao comprometimento das pessoas com definições de papéis e um entendimento maior da missão da organização, tornam inevitável a evolução rumo à organização horizontal. As empresas que já caminham nessa direção, respondendo questões fundamentais como: O que a empresa espera do colaborador?; Como avalia?; O que precisa mudar, como e para quê?; têm sido capazes de catalisar resultados em novos patamares.

O que se esquece é que não adianta criar instrumentos sem que primeiro os objetivos e as metas sejam traçados, isto é, se determine a missão da empresa. Determiná-la é a primeira e talvez mais crítica etapa da elaboração do Plano Estratégico, uma vez que a missão atua como referência na orientação de todo o processo de planejamento empresarial e decisório em seu sentido mais amplo. A missão deve proporcionar visão explícita da natureza do negócio da empresa e de seu âmbito e forma de atuação.

Quando se define a missão da empresa, pode-se optar, à luz das diretrizes empresariais, por um âmbito de maior ou menor abrangência. Quanto mais abrangente for o âmbito de sua atuação, maiores serão as ameaças e também as oportunidades ambientais. A missão deve refletir uma preocupação fundamental com as necessidades do mercado, permitindo à

empresa adaptar-se rapidamente às suas exigências e oferecer produtos a preços competitivos e com uma rentabilidade adequada.

Através dessa abordagem, a empresa atua em harmonia com o ambiente onde vive, conciliando, através de seleção adequada dos produtos e serviços a serem vendidos, as necessidades de mercado com sua capacidade tecnológica, financeira e de mão-de-obra. “A empresa é um conjunto organizado de recursos econômicos, sociais e humanos, e pode ser vista como um sistema aberto” (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997, p. 24). A empresa é considerada como um sistema aberto, pois existe uma interação constante com o meio ambiente, na qual se encontra inserida, fazendo com que seja afetada por fatores externos, o que traduz mudanças nos componentes internos.

Para Chiavenato *apud* (CATELLI, 1999, p. 37), sistema é “[...] um conjunto de elementos inter-relacionados desenvolvendo uma função para atingir um ou mais objetivos ou propósitos”, sendo assim, a principal característica de um sistema é a existência de um objetivo a ser alcançado. Uma empresa tem inúmeros objetivos a serem atingidos, porém o fundamental é a sua missão.

A Missão de uma organização consiste no fim mais amplo para o qual ela foi constituída, caracterizando e direcionando seu modo de atuação. Ela é orientadora das demais definições, em todos os níveis hierárquicos e áreas funcionais, de uma organização, bem como da configuração de seus sistemas e subsistemas (BEUREN, 1998, p. 37).

Portanto, a missão define algumas variáveis importantes do processo de planejamento, explícita por que a organização existe e qual a sua contribuição para o ambiente. É a primeira diretriz estratégica a ser tratada e requer como características fundamentais:

- ser imposta à entidade pelos acionistas;
- ser suficientemente simples e clara para todos os grupos que interferem no sucesso da empresa;
- deve ter vida útil de longo prazo.

3 CONTROLADORIA

Vivemos em um mundo complexo, instável, e principalmente carente de novos referenciais. Os recentes avanços tecnológicos observados no final do século passado provocaram mudanças profundas no ambiente competitivo. Além da redução da distância e do

maior volume de informações disponíveis, valorizaram-se capitais intangíveis, como o capital intelectual e a marca, em detrimento dos ativos físicos.

Dentre os diversos diferenciais da nova economia, a dificuldade de mensurar e justificar o alto valor de algumas empresas com baixos ou inexistentes investimentos em ativos físicos merece atenção. Estas novas empresas, calcadas em capitais intangíveis, como alta capacidade produtiva de seus colaboradores, roubam a atenção dos investidores e analistas, antes voltados para grandes corporações da antiga economia.

Estes movimentos alteram os conceitos dos produtos, as preferências e exigências dos consumidores, obrigando as empresas a manterem uma postura flexível frente aos processos. A inconstância do ambiente impede que um sucesso atual seja garantia de um posicionamento favorável no futuro, o que reduz a relevância de informações estritamente baseadas em resultados ocorridos. É necessário que as empresas captem as alterações no ambiente, processando as informações, para que estas possam ser utilizadas como ferramenta de apoio à posição estratégica das organizações. Para tanto, é necessário monitorar elementos de desempenho que vão além das tradicionais medidas financeiras e contábeis tão valorizadas até então.

No intuito de superar a inadequação da adoção de controles exclusivamente financeiros e contábeis neste novo ambiente competitivo surge então a Controladoria, como instrumento que pode contribuir para o cumprimento da missão e dos objetivos da empresa. Villas Boas (2000, p. 61) define a Controladoria como sendo:

Um órgão da empresa que possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas da Contabilidade, Economia e Administração para desenvolver as atividades contábeis, fiscais e administrativas e/ou funções relacionadas com o Planejamento Estratégico, Tático e Operacional, o Orçamento Empresarial e o Sistema de Custos para avaliação e controle das operações e dos produtos, objetivando a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial.

Para Catelli (1999, p. 345), a Controladoria, como unidade administrativa, é o “[...] órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização”. Concordando com Catelli, Mosimann e Fisch (1999, p. 88) afirmam que a Controladoria:

[...] tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da

eficácia de suas áreas quanto a aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob os aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Entretanto, é preciso ressaltar que a eficácia de cada área da empresa deve sempre visar à eficácia da organização como um todo, que nem sempre é atingida através da busca individual de eficácia de cada departamento. O julgamento do desempenho de um administrador pode ser feito através dos critérios da eficácia e eficiência. Segundo Bio (1985, p. 20), “eficácia é definida pela relação entre resultados pretendidos/resultados obtidos [...]. Eficiência é definida pela relação entre volumes produzidos/recursos consumidos”.

A eficiência está ligada ao modo de fazer, ou seja, a execução das atividades e/ou processos. A eficácia está relacionada a resultado, na escolha da alternativa correta para um determinado problema, a fim de realizar as metas e objetivos da empresa. Segundo Ducker apud Marinho e Sylos (2000), “desses dois critérios, podemos colocar como mais importante a eficácia, já que nenhum nível de eficiência irá compensar a escolha de objetivos errados, entendendo dessa forma eficácia como sendo a adequação do uso dos meios a um fim visado e eficiência como a realização de uma tarefa de acordo com padrões preestabelecidos”. Como o objetivo de todas as decisões deve ser a eficácia da empresa, sob o pressuposto da continuidade que é viabilizada pela obtenção do lucro, a otimização do resultado de uma empresa ocorrerá na medida em que todas as decisões tomadas busquem a otimização desse resultado.

A eficácia da gestão tem que ser implementada por ações que conduzam esforços ordenados na busca por estratégias que viabilizem a missão, evitando a ocorrência na organização das chamadas áreas cinzentas (áreas que não possuem os níveis de autoridade e responsabilidade definidos). O modelo para aferição da eficácia da empresa deve servir como instrumento de *feedback*, o qual fornecerá informações a fim de ajustar as ações da empresa, assegurando, dessa forma, a sua continuidade.

Mauro apud Catelli (1999, p. 67) conclui que todos os modelos de mensuração de eficácia estão alicerçados em três conceitos: missão, continuidade e resultado. A missão aparece em todos os modelos, pois as empresas buscam este objetivo maior. A continuidade das empresas, pré-requisito da missão, os modelos analisam fatores que apresentam probabilidade de sobrevivência das organizações, enquanto que “os resultados da empresa a proporção de seu êxito na busca de equilíbrio saudável nessas relações, bem como demonstram estar ou não estruturalmente adaptada a seu ambiente” (CATELLI, 1999, p. 67).

Para Catelli (1999, p. 67-68) os critérios de eficácia organizacional são a sobrevivência, adaptabilidade, desenvolvimento, capacidade produtiva, relação *inputs/outputs* e satisfação. Faz-se necessário um equilíbrio entre os critérios de curto, médio e longo prazo, integrado aos objetivos econômicos e sociais e à meta da empresa, equilíbrio necessário, também, em relação aos fatores externos e internos.

Ainda segundo Catelli (1999, p. 68), o lucro está incluído como uma medida apropriada da eficácia de curto prazo. Neste cenário, o modelo de gestão econômica é um modelo gerencial baseado em resultados econômicos, que busca a excelência empresarial e a otimização do resultado econômico da empresa. O resultado econômico corresponde à variação patrimonial da empresa, mensurada com base em conceitos, em determinado período, que reflete as dimensões operacionais, econômicas, financeiras e patrimoniais da gestão empresarial. “O resultado econômico representa o incremento da riqueza da empresa, de seu patrimônio ou de seu valor” (CATELLI, 1999, p. 72); e representa todos os esforços e benefícios obtidos pela empresa no sentido de cumprir sua missão.

A dimensão operacional refere-se aos aspectos físicos dos eventos, como quantidades de insumos, produtos e/ou serviços, prazos, etc; enquanto na dimensão econômica, estes aspectos físicos são mensurados através de critérios estabelecidos pela Controladoria. Na dimensão financeira, observa-se que toda atividade apresenta um fluxo de caixa, através de pagamentos ou recebimentos, tendo em vista o conceito econômico de valor do dinheiro no tempo. A dimensão patrimonial evidencia as mutações patrimoniais, decorrentes dos impactos financeiros e econômicos relativos aos eventos e transações econômicas. “ Os resultados econômicos evidenciam a responsabilidade da empresa no uso de recursos escassos de forma eficiente e eficaz”. (CATELLI, 1999, p. 74).

Segundo Catelli (1999, p. 346), a missão da Controladoria é assegurar a otimização do resultado econômico da organização e, para cumprir essa missão, é necessário alcançar os seguintes objetivos:

- promover a eficácia organizacional;
- viabilizar a gestão econômica; e
- promover a integração das áreas de responsabilidade.

Kanitz (1976, p. 7-8) define como função da Controladoria a implantação e direção dos sistemas de:

- Informação: formados pelos sistemas contábeis e financeiros da empresa;
- Motivação: efeitos dos sistemas de controle sobre as pessoas atingidas;

- Coordenação: assessoria que o Controlador presta à direção da empresa;
- Avaliação: interpretação dos resultados obtidos;
- Planejamento: verificação da consistência e da viabilidade dos planos; e
- Acompanhamento: verificação da evolução dos planos traçados.

3.1 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO

O processo de gestão, denominado também de processo decisório, é definido como um processo de planejamento e controle, influenciado pela filosofia da empresa, pelo seu modelo de gestão e pelas variáveis ambientais que exercem influência sobre a empresa.

Esse processo de gestão, segundo Beuren e Moura (2000, p. 65) é que viabiliza a otimização de resultados a fim de garantir a sobrevivência da empresa. A Controladoria presta assistência ao processo de gestão empresarial como responsável pelo sistema de informações. O processo de gestão empresarial, segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 114), divide-se em três fases:

- a) planejamento: nessa fase são feitas as projeções de cenários, a definição de objetivos, a avaliação de ameaças e oportunidades ambientais, a detecção de pontos fortes e fracos, a formulação e avaliação de planos alternativos;
- b) execução: é a fase em que as coisas acontecem, de acordo com o anteriormente planejado e com os recursos disponíveis;
- c) controle: essa fase esta associada a todas as fases do processo, ocorrendo no planejamento, no controle e em si própria.

Entretanto, observamos que a Controladoria participa efetivamente nas etapas de planejamento e controle.

3.1.1 Planejamento

Existem diversos conceitos de planejamento, mas consideramos planejamento “como a escolha de metas, a previsão de resultados sobre vários caminhos de obtenção dessas metas e, por conseguinte, a decisão de como atingir as metas desejadas” (HORNGREN, 2000, p. 3). O planejamento é uma das funções básicas da administração da empresa, pois, segundo

Nakagawa (1993, p. 26), a empresa precisa planejar porque o conhecimento de seu futuro é extremamente limitado. O planejamento envolve avaliação e tomada de decisões, visando definir um plano para atingir uma situação futura desejada, estando em perfeita integração com a missão, assim possibilitando que a mesma seja atendida e a continuidade seja mantida. Figueiredo & Caggiano (1997, p. 44) distinguem três espécies de atividades de planejamento: estratégico, operacional e orçamento.

3.1.2 Planejamento Estratégico

A incerteza do ambiente na qual a empresa está inserida faz com que os administradores planejem cuidadosamente as ações a serem desenvolvidas, a fim de assegurar o cumprimento da missão da empresa. O planejamento estratégico tem como base assegurar o cumprimento da missão, sendo que o processo estratégico centra-se no exame de influências ambientais e análise do setor, e levantamento de oportunidades. Segundo Atkinson (2000, p. 566), para a escolha da estratégia deve-se:

- a) identificar as alternativas que podem ser utilizadas pela empresa a fim de atingir seus objetivos;
- b) avaliar essas alternativas em relação às capacidades e expectativas do ambiente interno e externo.

A Controladoria deve ter sensibilidade para captar os sinais indicadores de seus pontos fortes e fracos em função das ameaças e oportunidades existentes no seu ambiente. Pontos fortes são as variáveis internas e controláveis que propiciam uma condição favorável para a empresa em relação ao seu ambiente. Pontos fracos são as variáveis internas que provocam uma situação desfavorável para a empresa em relação ao seu ambiente. Oportunidades são as variáveis externas e não controláveis que podem criar condições favoráveis à empresa. Ameaças são as variáveis externas e não controláveis pela empresa que podem criar condições desfavoráveis para a mesma.

O planejamento estratégico está centrado na interação da empresa com seu meio externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos. Sua finalidade consiste em estabelecer

quais serão os caminhos a serem percorridos para se atingir a situação desejada por envolver a futuridade das decisões atuais.

3.1.3 Planejamento Operacional

“O planejamento operacional consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado” (CATELLI, 1999, p. 132). O planejamento operacional subdivide-se em diversas etapas, utilizando em cada uma, o subsistema de informação como suporte. A primeira etapa refere-se ao desenvolvimento de políticas operacionais alternativas; e a segunda etapa diz respeito à escolha das políticas operacionais. A terceira etapa é a elaboração de planos alternativos. O termo “plano” indica a formalização do planejamento, e quando aprovado contém as políticas operacionais, os objetivos operacionais, ações e os procedimentos a serem executados, tendo sempre em vista os cenários e diretrizes traçados no planejamento estratégico.

3.1.4 Orçamento

“O orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda na coordenação e implementação deste plano” (HORNGREN, 2000, p. 3). Numa visão mais ampla, o orçamento é o instrumento gerencial que busca otimizar o resultado econômico das atividades de cada uma das áreas funcionais da empresa, sejam elas operacionais ou de suporte, através de um processo de planejamento que indique os parâmetros de eficiência e eficácia para a execução daquelas atividades, tendo sempre em vista a missão e objetivos da empresa (NAGAKAWA,1993, p.15).

O orçamento pode ser global ou parcial, sendo que o orçamento global atinge todas as unidades e atividades da empresa, e orçamento parcial, somente aquelas em que há previsões e programas para certos aspectos das atividades. Esse último tipo de orçamento tem como desvantagem não permitir a projeção da demonstração de resultado e do balanço patrimonial. Mas, por outro lado, o orçamento parcial incorre em menores custos, direcionando esforços para planejar e controlar apenas os aspectos mais importantes das operações da empresa.

Os orçamentos também podem ser classificados em orçamento de desempenho ou orçamento de recursos. O orçamento de desempenho refere-se a objetivos de lucratividade,

receita e despesa, enquanto o orçamento de recursos diz respeito às fontes e épocas em que os meios necessários poderão ser obtidos ou não.

O planejamento e o orçamento são ferramentas utilizadas para se chegar aos objetivos da empresa de forma mais eficaz. Como não há planejamento adequado sem controle, e o orçamento é uma quantificação do planejamento, é imprescindível o controle orçamentário. O controle orçamentário é baseado na emissão de relatórios, comparando e avaliando constantemente os resultados reais alcançados, tendo em vista o previsto ou programado, e gera medidas corretivas quando necessário, uma vez que as condições do empreendimento estão sempre mudando.

Uma abordagem adequada do planejamento de negócios é aquela que considera o orçamento como a forma de controle do resultado futuro. O controle é fundamental para o entendimento do grau de desempenho atingido e quão próximo o resultado almejado situou-se em relação ao planejado.

3.1.5 Controle

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 81), “sem planejamento não há padrões, sem padrões não há controle e sem controle o planejamento não tem sentido”. Conforme o autor, planejamento e controle devem andar sempre juntos e para controlar é necessário que existam padrões preestabelecidos, e que estes sirvam de parâmetros para averiguar o andamento de planejamento.

O planejamento diz respeito à tomada de decisões, enquanto que o controle é uma fase do processo decisório em que, através da comparação entre as situações alcançadas e as previstas com base no sistema de informação, é avaliada a eficácia empresarial de cada área, resultando em ações que se destinam a corrigir eventuais distorções, inclusive aquelas de não fazer, desde que tenham sido implementadas. Nesse sentido, a função do controle é assegurar que o desempenho real possibilite o alcance dos objetivos que foram anteriormente estabelecidos.

Um pré-requisito indispensável para o bom desempenho do controle é um eficiente sistema de informações, pois o produto final do processo de controle é a informação. O sistema de informações não pode ser muito simplório, pois pode impedir que os gestores tenham conhecimento detalhado das causas das variações ocorridas, tornado incapaz a implementação de ações corretivas em tempo apropriado.

O controle deve ser feito desde a verificação das relações da empresa com ambiente até o cumprimento das metas estabelecidas no plano operacional das áreas e da empresa como um todo, devendo ser realizado antes, durante e após da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar. O pré-controle tem como objetivo prevenir ou impedir a ocorrência de atos indesejáveis; enquanto que o controle corrente tem por finalidade ajustar o desempenho ainda em curso a fim de alcançar o objetivo. O pós-controle determina as causas dos desvios e ajusta os parâmetros do sistema para operações futuras. O processo de controle abrange as seguintes atividades:

- a) estabelecimento de objetivos, metas e padrões;
- b) observação do desempenho de maneira sistemática e coerente com os objetivos, metas e padrões estabelecidos;
- c) comparação do desempenho real com o esperado;
- d) comunicação do desempenho com as alternativas de ação em decorrência de variações relevantes;
- e) ação corretiva;
- f) acompanhamento da ação corretiva.

“O controle efetivo implica em um sistema de controle que pode se adaptar às mudanças necessárias” (ATKINSON, 2000, p. 587). Como afirmado anteriormente, o produto final do controle é a informação obtida através de um modelo de desempenho, servindo como fonte para a ação corretiva, e de *feedback* para a reavaliação da missão e dos objetivos da empresa.

A avaliação do desempenho propicia um vínculo crítico entre planejamento, que identifica os objetivos da empresa e desenvolve as estratégias e os processos para alcançá-los, e o controle, que faz os membros da empresa mantê-lo no caminho em direção ao alcance de seus objetivos. (ATKINSON, 2000, p. 587).

4 FERRAMENTAS DE GESTÃO

A chave para o sucesso de uma organização é, sem dúvida nenhuma, fazer as coisas certas, mais rápidas e com maior eficiência que os concorrentes. O que veremos a seguir, como exemplos, são duas ferramentas de gestão que permitem avaliar o desempenho de uma organização: O Seis Sigma e o *Balanced Scorecard* (BSC).

4.1 O SEIS SIGMA

A metodologia Seis Sigma tem como principal meta a redução de defeitos, erros e falhas a um valor próximo de zero. Considerado por diversos analistas como “A Onda do Futuro para o Desenvolvimento Econômico” o Seis Sigma utiliza-se de ferramentas e métodos estatísticos, dentre as quais os que se destacam no quadro a seguir.

Quadro 1
Métodos Estatísticos

Intervalos de Confiança	Cartas de Controle	Correlação e regressão simples
Testes de Hipóteses	Componentes da Variância	Delineamento de Experimentos (DOE)
Amostragem	Análise da Variância	Regressão múltipla

Fonte: QSP – Centro da Qualidade, Segurança e Produtividade para o Brasil.

4.1.1 As Fases do Seis Sigma

Segundo QSP (1998), existem cinco fases ou estágios básicos definidos pela maioria dos autores para se obter o desempenho Seis Sigma em um processo, divisão ou empresa. Essas cinco fases são conhecidas como “Modelo para a Melhoria da Performance” e pela sigla DMAIC: *Define* (definir), *Measure* (medir), *Analyse* (analisar), *Improve* (melhorar) e *Control* (controlar).

- Na fase *Define*, são identificados os projetos Seis Sigma que serão desenvolvidos na empresa, com o objetivo primeiro de satisfazer as expectativas dos clientes em termos de qualidade, preço e prazo de entrega. A habilidade da organização em atender a essa expectativa está intimamente ligada à variação de seus processos (referimo-nos a qualquer tipo de processo, abrangendo tanto os administrativos ou transacionais como os de serviços, vendas e manufatura). A variação de processos tem um impacto direto nos resultados financeiros da empresa em termos de custo, tempo de ciclo e número de defeitos, falhas e erros que afetam a satisfação do cliente. Portanto, a identificação desses projetos permite à organização reconhecer como seus processos afetam sua lucratividade, permitindo definir ainda quais desses processos são críticos para seu sucesso.

- A fase *Measure* abrange ações relacionadas à mensuração do desempenho de processos e à quantificação da variabilidade dos mesmos. Através de consenso entre os integrantes da equipe Seis Sigma da empresa, são identificadas as Variáveis de Entrada de Processos-Chave (KPIVs) e as Variáveis de Saída de Processos-Chave (KPOVs). Nessa fase, são utilizadas ferramentas básicas como, por exemplo, as métricas Seis Sigma, a Análise de Sistemas de Medição (MSA), a Análise de Modos de Falha e Efeitos (FMEA) e o Desdobramento da Função Qualidade (QFD).
- Na fase *Analyse*, são analisados os dados relativos aos processos estudados, com o objetivo principal de se conhecer as relações causais e as fontes de variabilidade e de desempenho insatisfatório de tais processos, visando à melhoria dos mesmos. Nessa fase, as ferramentas utilizadas incluem visualização de dados, testes de hipótese, análise de correlação e regressão, e análise de variância.
- A fase *Improve* consiste, fundamentalmente, no desenvolvimento de Projetos de Experimentos (DOE), com o objetivo de se conhecer a fundo cada processo, através da mudança estrutural de níveis de operação de diversos fatores, simultaneamente, do processo em estudo. A informação obtida com o DOE auxilia a identificar o ajuste das variáveis-chave para modificar e otimizar e referido processo.
- Na fase *Control*, são implementados diversos mecanismos para monitorar continuamente o desempenho de cada processo. Entre as técnicas adotadas, destacam-se as seguintes: Cartas de Controle, Planos de Controle, Testes de Confiabilidade e Processos à Prova de Erros.

4.1.2 Os Vários Significados do Seis Sigma

Benchmark: o Seis Sigma é usado como um parâmetro para comparar níveis de qualidade (processos, operações, produtos, características, equipamentos, etc.).

Estatística: o Seis Sigma é uma estatística calculada para cada característica crítica à qualidade, para avaliar a performance em relação à especificação ou à tolerância.

Estratégia: o Seis Sigma é uma estratégia baseada na inter-relação que existe entre o projeto de um produto, sua fabricação, sua qualidade final e sua confiabilidade, ciclo de controle, 6M (máquina, mão-de-obra, método, metrologia, matérias-primas e meio ambiente) e redução de sua variabilidade na busca interminável do “zero defeito”.

Medida: o Seis Sigma é uma medida para medir determinado nível de qualidade. Quando o número de sigmas é baixo, tal como nos processos dois sigmas, o nível de qualidade não é tão alto e o número de não-conformidades ou unidades defeituosas pode ser alto. Um processo quatro sigma terá nível de qualidade significativamente melhor. Então, quanto maior o número de sigmas dentro das especificações, melhor o nível de qualidade, isto é, seis.

Meta: o Seis Sigma é uma meta de qualidade que, em última instância, postula chegar muito próximo de zero defeito, erros e falhas.

Valor: o Seis Sigma é um valor composto, derivado da multiplicação de 12 vezes um dado valor sigma, assumindo seis sigma vezes o valor do sigma dentro dos limites de especificação para a esquerda da média e seis sigma vezes o valor do sigma dentro dos limites de especificação para a direita de uma distribuição normal.

Visão: o Seis Sigma propõe à organização a meta de ser a melhor do ramo. É uma viagem intrépida em busca da redução da variação, defeitos, erros e falhas. É estender a qualidade para além das expectativas do cliente.

Como já mencionamos anteriormente, a meta do Seis Sigma é chegar muito próximo de zero defeito, erro ou falha. Quanto maior o nível sigma, menor será a possibilidade de defeitos em um processo, produto ou serviço. Felizmente para todos nós, os aviões têm um nível de qualidade superior a seis sigma, com menos de 1,5 falha por milhão de oportunidades! Entretanto, operações com bagagens de passageiros têm um nível entre 6.000 e 23.000 extravios por milhão, ou 3,5 a 4 sigma. Esse valor, aliás, é típico das operações de serviço, como, por exemplo, o cálculo de contas em restaurantes, a efetivação de transações bancárias e o preenchimento de receitas médicas. Quando produtos e serviços são produzidos com nível Seis Sigma, pode-se ter 99,99966% de certeza de que eles não falharão, o que certamente se refletirá no resultado financeiro da organização.

Tabela 1

Evolução dos indicadores quanto aos benefícios de se alcançar níveis sigma mais altos.

Nível sigma	Defeitos por milhão	Custo da qualidade
2	308.537 (empresas não-competitivas)	Não se aplica
3	66.807	25 a 40% das vendas
4	6.210 (média da indústria)	15 a 25% das vendas
5	233	5 a 15% das vendas
6	3,4 (empresas “classe mundial”)	< 1% das vendas

Cada variação no “nível sigma” acarreta uma melhora de 10% na receita líquida.

(Fonte: M. Harry, 2000)

Nota: A média das empresas norte-americanas tem um nível de qualidade de mais ou menos 4 sigma (99,3790% de conformidade), mas as organizações de classe mundial tem mais ou menos 6 sigma (99,99966% de conformidade).

4.1.3 Os principais Personagens do Seis Sigma

O Seis Sigma, para ser implementado com eficiência, deve envolver todas as pessoas da organização. Cada indivíduo deve ter um papel importante na busca da excelência do desempenho da empresa. Líderes de unidades de negócio (normalmente diretores e gerentes) são designados para serem os *Champions* (Campeões), com a responsabilidade de fazer com que equipes multifuncionais se empenhem no desenvolvimento de projetos específicos de melhoria e de redução de custos. Eles devem ser capazes de pavimentar o caminho para as mudanças necessárias e para a integração de resultados. São os *Champions* que definem as pessoas (ou a pessoa, dependendo do porte da organização) que irão disseminar os conhecimentos sobre o Seis Sigma por toda a empresa, e irão coordenar uma determinada quantidade de projetos. Tais pessoas são os chamados *Black Belts* (Faixas Pretas); eles dedicam 100% de seu tempo aos projetos. Os *Black Belts* são considerados em todo o mundo uma verdadeira elite de profissionais, pois normalmente conduzem nas empresas de quatro a seis projetos por ano que podem gerar melhorias de US\$ 75 mil a US\$ 175 mil por projeto, em termos de redução de custos, melhoria dos tempos de ciclo do produto ou serviço, eliminação de defeitos e incremento significativo da satisfação do cliente. É comum termos um profissional *Black Belt* para cada 50 funcionários. Não é por acaso que, nos Estados Unidos, os Faixas Pretas têm sido ferozmente disputados com salários irrecusáveis, *stock options* e inúmeros outros atrativos. No Brasil, esse mesmo fenômeno já começa a ser observado.

Todavia, a escolha de um candidato a *Black Belt* deve ser bastante criteriosa. Suas principais características pessoais devem ser as seguintes:

- Ter experiência de pelo menos 5 anos em sua área de atuação;
- Ter sólidos conhecimentos de Estatística (não é necessário ser um especialista, mas é imprescindível saber o que é média, desvio-padrão, teste de correlação, análise de variância, etc.);
- Ter excelente compreensão da língua inglesa (a maioria das publicações sobre Seis Sigma é em inglês);
- Ser dinâmico e ter a firme disposição de efetuar mudanças (pessoas que ficam esperando que lhes digam o que fazer não servem para ser *Black Belts*);
- Ter habilidade para organizar e acompanhar projetos e para coordenar equipes de trabalho multifuncionais.

É fundamental, portanto, que o futuro Faixa Preta possua habilidades de liderança. Um dos maiores desafios de um *Black Belt* é fazer com que outras pessoas pratiquem novas formas de trabalho. Seu foco deve se concentrar em ensinar e auxiliar os funcionários da organização na análise e controle dos processos em que os mesmos atuam. Seu tempo deve estar voltado para estudar, pensar e aprender como inovar na solução de problemas e no aumento da lucratividade.

Nota: Em grandes empresas, há também a figura do *Master Black Belt*, que são profissionais com liderança qualificada, geralmente especialistas em métodos quantitativos (estatísticos e de qualidade) e que também atuam em tempo integral orientando os *Black Belts* e assessorando os *Champions*. Trabalham como consultores internos. Normalmente temos um profissional deste tipo para cada 500 funcionários.

Outros personagens da estratégia Seis Sigma são os chamados *Green Belts* (Faixas Verdes). São funcionários de toda a organização que dedicam apenas parte de seu tempo aos projetos diretamente relacionados ao seu dia-a-dia de trabalho. A demanda de um *Green Belt* é de um profissional para cada 20 funcionários; e os *White Belts* (Faixas Brancas), que, embora componham o famoso termo “chão de fábrica”, são treinados nos fundamentos do Seis Sigma, através de cursos de dois a quatro dias de duração, sobre a utilização das

ferramentas básicas que se aplicam às várias fases da estratégia, permitindo que eles tenham uma compreensão mais forte de todo o processo, e a necessária preparação para que auxiliem os *Green Belts* e os *Black Belts* na implementação de seus projetos.

Quadro 2

Características Básicas dos Principais Personagens da Estratégia Seis

	<i>Champions</i>	<i>Black Belts</i>	<i>Green Belts</i>
Qualificações	Diretores e Gerentes Familiaridade com estatística	Formação superior Sólidos conhecimentos de estatística	Experiência técnica e administrativa Familiaridade com ferramentas estatísticas básicas
Treinamento	Três dias ou uma semana de treinamento 30 ou 50 horas	Quatro meses de treinamento 200 horas + projeto	Dois meses de treinamento 100 horas + projeto
Número de Funcionários Treinados	Um <i>Champion</i> por área-chave da empresa	Um Master <i>Black Belt</i> para cada 30 <i>Black Belt</i> Em grandes empresas	Um <i>Green Belt</i> para cada 20 funcionários

Fonte: QSP – Centro da Qualidade, Segurança e Produtividade para o Brasil.

4.1.4 O Custo da Qualidade

Existem razões muito concretas que têm levado inúmeras empresas em todo mundo a implementar o Seis Sigma. Vejamos algumas delas:

- A gigante Allied Signal, que tem um faturamento superior a US\$ 14 bilhões e estava há alguns anos à beira da falência, iniciou em 1994 a implementação do Seis Sigma e, de lá para cá, reduziu seus custos diretos em US\$ 2 bilhões e teve um crescimento, em 1998, de 12% (Fonte: QSP – Centro da Qualidade, Segurança e Produtividade para o Brasil);

- O presidente da General Eletric, Jack Welch, descreve o programa Seis Sigma como “a mais importante iniciativa que a GE já empreendeu”. Só em 1999, a GE economizou mais de US\$ 1,5 bilhão por causa do programa (Fonte: JACK WELCH, 2000, p. 233);
- Um único processo em uma única planta da Asea Brown Boveri (ABB), nos Estados Unidos, tem gerado uma economia de cerca de US\$ 770 mil por ano com a aplicação do Seis Sigma (Fonte: QSP);
- Na Polaroid, a estratégia Seis Sigma tem sido utilizada para a companhia concentrar seu foco nos processos que afetam tanto a qualidade como suas margens de lucro, conseguindo com isso adicionar anualmente 6% à sua lucratividade (Fonte: QSP);
- A Motorola estima que, em pouco mais de 10 anos, conseguiu economizar mais de US\$ 11 bilhões. Na Kodak brasileira, houve uma redução de custos de US\$ 15 milhões, em três anos de implementação do processo (Fonte: QSP).

Para algumas empresas, tais como General Eletric, Sony e Semp Toshiba, o custo para fornecer um produto de qualidade pode chegar a 40% de seu preço de venda. A TV que é comprada por R\$ 600,00 pode custar ao fabricante R\$ 240,00 em retrabalhos, só para ele ter certeza de que está vendendo um produto de qualidade mediana. Segundo Francesco De Cicco (1998), no Brasil a maioria das empresas opera num nível de qualidade próximo a três sigma. Isso representa um enorme custo, de 25 a 40 por cento de seu faturamento bruto. Fazendo uma rápida comparação: no nível seis sigma, o custo da qualidade não chega a 1% das vendas. Quando a GE reduziu seu custo de 20% para menos de 10% - e aumentou seu nível total de qualidade de quatro para cinco sigma, sua receita líquida cresceu US\$ 1 bilhão em apenas 24 meses.

4.2 O BALANCED SCORECARD – (BSC)

O *Balanced Scorecard* (BSC) é uma ferramenta de medição de resultados e desempenho, que, além de se basear em dados financeiros e não financeiros (Indicadores – 4 perspectivas), auxilia na gestão estratégica dos diversos setores de uma organização na busca do atendimento de objetivos e metas em longo prazo. Além disso, o *Balanced Scorecard* tem-se mostrado, segundo seus autores, como uma ferramenta de comunicação interna eficiente no que diz respeito à comunicação da estratégia quanto a sua efetiva implantação e controle.

O BSC surge, então, a partir de verificações que indicavam que, através da análise organizacional por outras perspectivas, que não só a financeira, as empresas poderiam desenvolver uma série de indicadores que auxiliariam no monitoramento dos resultados alcançados e pretendidos, bem como a disseminação de suas estratégias, além de ajudar a esclarecer como poderia ser aperfeiçoadas as capacidades internas e os investimentos necessários em pessoal, sistemas e procedimentos, visando melhorar o desempenho futuro.

O BSC permite ainda que os executivos da empresa avaliem suas unidades de negócio e até que ponto elas geram valor para seus clientes atuais e futuros, traduzindo a missão e estratégia da empresa através de objetivos e medidas tangíveis que facilitem a compreensão destes fatores e a sua interação no contexto organizacional de forma a atingir resultados em longo prazo e viabilizar processos gerenciais críticos.

Atualmente, empresas que utilizam o *Balanced Scorecard* (BSC) como ferramenta de medição de desempenho dizem que ele é a base onde se assenta o seu sistema de gestão. Para aquelas que o usam com sucesso para elaborar e comunicar os objetivos estratégicos, há algumas características em comum: traduzem bem sua estratégia em termos de BSC, têm uma forte liderança interna, levam a estratégia de alto nível às unidades de negócios operacionais e aos departamentos de apoio, conseguem fazer da estratégia uma atribuição do dia-a-dia de todos e incorporam o *Balanced Scorecard* aos processos organizacionais.

O método permite aos gestores que observem a empresa sob quatro perspectivas importantes: como os clientes vêem a empresa (perspectiva do cliente); em que a empresa deve ser melhor (perspectiva de processos); como continuar aprimorando e agregando valor (perspectiva do aprendizado e conhecimento); e como os acionistas vêem a empresa (perspectiva financeira). Além de oferecer aos gestores ampla visão no âmbito dessas quatro perspectivas, permitindo um diagnóstico equilibrado do desempenho operacional de uma empresa e indicando quais os motores que a impulsionarão o seu futuro, o sistema minimiza a sobrecarga de informação, limitando a quantidade de medições utilizadas (KAPLAN, 1997).

4.2.1 As Quatro Perspectivas

A perspectiva de satisfação do cliente abrange as relações comerciais, reclamações, atendimento, pesquisa de satisfação, pesquisa de mercado, medidas de fidelização e é atualmente um dos pontos mais trabalhados pelas empresas em busca da excelência no atendimento e na superação das necessidades dos clientes. A melhoria da satisfação do cliente

gera clientes leais, aumento da base de cliente, que, por sua vez, afeta diretamente a receita da empresa.

A perspectiva de processo abrange as melhorias no processo produtivo, tanto mudanças de forma moderadas quanto mudanças em larga escala, eliminação de desperdícios, introdução de automatização e avanços tecnológicos.

A perspectiva de aprendizado e desenvolvimento é abordada através da ótica do gerenciamento do conhecimento. Essa perspectiva inclui recrutamento estratégico, treinamento (formal e informal), desenvolvimento de equipes, motivação, sistema de informação corporativo, gestão do conhecimento e das habilidades dos funcionários, desenvolvimento da base de conhecimento e promoção de grupos de aprendizado dentro da organização.

A perspectiva financeira representa a meta final. Os objetivos e medidas das outras perspectivas devem estar associados a uma cadeia de causa efeito que interagem entre si e resultam em melhoria dos resultados edesempenho. A gerência financeira poderá estar associada ao Custo Baseado na Atividade (ABC), na Análise Econômica Funcional (FEA), na Análise de Valor Agregado (EVA) ou a outras práticas gerenciais de apuração de dados financeiros que possam ajudar na estimativa de custos e na gerência de investimentos e projetos (AVERSON, 1999).

Quadro 3
Principais Diferenças entre Avaliadores de Performance

	<i>Champions</i>	<i>Black Belts</i>	<i>Green Belts</i>
Qualificações	Diretores e Gerentes Familiaridade com estatística	Formação superior Sólidos conhecimentos de estatística	Experiência técnica e administrativa Familiaridade com ferramentas estatísticas básicas
Treinamento	Três dias ou uma semana de treinamento 30 ou 50 horas	Quatro meses de treinamento 200 horas + projeto	Dois meses de treinamento 100 horas + projeto
Número de Funcionários Treinados	Um <i>Champion</i> por área-chave da empresa	Um Master <i>Black Belt</i> para cada 30 <i>Black Belt</i> Em grandes empresas	Um <i>Green Belt</i> para cada 20 funcionários

Fonte: Kaplan e Norton, 1997, p. 169.

5 INDICADORES ESTRATÉGICOS E OPERACIONAIS

Kaplan e Norton (1997, p. 169-171) afirmam que, para o gerenciamento de suas atividades, uma empresa ou unidade de negócios necessita, normalmente, de um grande número dessas medidas operacionais de controle, as quais podem ser utilizadas também para equilibrar os indicadores de desempenho do Balanced Scorecard – BSC (GASPARETTO; BORNIA, 2000).

Kaplan e Norton (1997, p. 169) sugerem ainda, para a implantação do BSC, que sejam definidos de quatro a sete indicadores estratégicos de desempenho para cada uma das perspectivas. Em geral, as unidades de negócios possuem *Scorecards* com até 25 indicadores. A diferenciação em indicadores estratégicos (*Balanced Scorecard*) e medidas de diagnóstico (indicadores operacionais) torna-se importante à medida que permite uma compreensão do nível em que estão os indicadores do BSC e do conjunto de medidas que as empresas usam no dia-a-dia para controlar seus processos, porém deixam claro que o BSC apenas utilizará

indicadores estratégicos, mas reconhecem a importância dos indicadores operacionais para o controle das operações do dia-a-dia da empresa.

5.1 ADEQUANDO UMA ESTRATÉGIA AOS INDICADORES DE DESEMPENHO

O BSC tem dois conjuntos de indicadores de desempenho: os Indicadores de Resultado, também denominados *lagging indicators* (KAPLAN; NORTON, 1997) ou *outcomes* (Fundação para o Prêmio Nacional da Qualidade - FPNQ, 2000) e os Indicadores de Tendência, também chamados de *leading indicators* (KAPLAN; NORTON, 1997) ou *drivers* (FPNQ, 2000).

De acordo com a FPNQ (2000), os *outcomes* são indicadores relacionados com os objetivos estratégicos, enquanto os Indicadores de Tendência estão mais relacionados com os fatores críticos de sucesso. Cada perspectiva (Clientes, Processos Internos, Aprendizagem e Crescimento e Financeiro) é desdobrada em Objetivos Estratégicos e estes, por sua vez, são desdobrados em Indicadores *Outcomes* (Indicadores de Efeito), que, através de uma meta estabelecida, medem diretamente o resultado do Objetivo. A partir desses indicadores são levantados os FCS (Fatores Críticos de Sucesso) que, como o próprio nome diz, são fatores que levam ao resultado, à meta dos *Outcomes*.

A partir dos FCSs, são levantados os indicadores *Drivers* (Indicadores de Causa), que têm a função de monitorar, através de uma meta, os próprios Fatores Críticos de Sucesso, ficando então da seguinte forma conforme Figura 1:

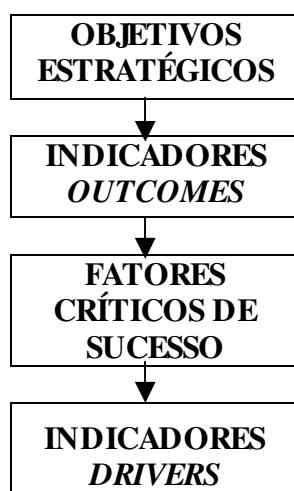


Figura 1- Estrutura dos Indicadores

5.1.1 Perspectiva Financeira

A Análise de Indicadores Financeiros é uma atividade tradicional em quase 100% das empresas de qualquer porte, tipo de negócio ou área de atuação. Seja para atender aos requisitos legais, fiscais, dos proprietários ou dos acionistas, ou seja, para simples controle administrativo, as medidas financeiras acompanham todos os procedimentos de negócios das empresas, desde a constituição ao encerramento das suas atividades.

Quadro 4
Perspectiva Financeira

FATOR CRÍTICO DE SUCESSO: QUALIDADE			
PERSPECTIVA	OBJETIVO	OUTCOME	DRIVER
Financeiro	Aumentar a Lucratividade	Lucro Líquido do Resultado Gerencial EVA	Faturamento Líquido Custo da Matéria-Prima
		Retorno sobre o Capital Investido	Custo Fixo, Custo Financeiro
	Aumentar a Liquidez	Liquidez Corrente	<i>Ebtida</i>
		Fluxo Caixa	

Fonte: Kaplan e Norton, 1997, p. 169.

5.1.2 Perspectiva Clientes

Nesta perspectiva, a empresa determina os segmentos de mercado e de clientes em que vai competir. Estes segmentos representam a origem das receitas previstas nos objetivos financeiros da Organização. A perspectiva dos clientes possibilita não só alinhar as medidas de avaliação da satisfação, lealdade, retenção, aquisição e rentabilidade para os mercados e clientes alvo, como também permite identificar e medir as principais tendências e indicadores de mercado que possibilitem à empresa desenvolver soluções de valor para seus clientes.

Quadro 5
Perspectiva Clientes

FATOR CRÍTICO DE SUCESSO: QUALIDADE			
PERSPECTIVA	OBJETIVO	OUTCOME	DRIVER
Clientes	Satisfazer o cliente quanto à qualidade do produto e do serviço	Total das vendas mensais – mercado interno	Total de ocorrências de qualidade com devolução/indenização. Atraso entrega do produto
		Regularidade de compras de clientes/mês – mercado interno	
		Retorno sobre o capital investido	Custo fixo Custo financeiro
		Total da vendas mensais – mercado externo	Total ocorrências de qualidade com dev/inden. Faturas/Proformas emitidas 24 horas após dos pedidos

Fonte: Kaplan e Norton, 1997, p. 169.

5.1.3 Processos Internos

Na perspectiva de melhoria de processos internos, os gestores identificam processos críticos que são indispensáveis para alcançar os objetivos da empresa, de seus acionistas e de seus clientes. Logo, os objetivos de melhoria dos processos internos só podem ser desenvolvidos depois de terem sido definidos os objetivos estratégicos e identificadas as medidas de desempenho para as perspectivas financeiras e de satisfação do cliente.

Quadro 6
Perspectiva Processos Internos

FATOR CRÍTICO DE SUCESSO: QUALIDADE				
PERSPECTIVA	OBJETIVO	OUTCOME	DRIVER	
Processos Internos (Controladoria)	Disponibilizar informações contábeis em tempo hábil	Entrega de balancete em moeda constante	Prazo entrega da informação área comercial	
		Entrega do comparativo orçado x real		Prazo entrega da informação área financeira
		Entrega fluxo de caixa diário projetado	Prazo de entrega de informações das áreas suprimentos, financeiras, comércio exterior e diretoria.	
		Entrega de fluxo de garantia		
	Situação Serasa, SCI, Banco Central			
	Entrega de relatório financeiro			
Manter informações legais em ordem	Envio de informações ao BNDES			
	Cumprimento dos procedimentos fiscais societários			

5.1.4 Crescimento e Aprendizado

Esta perspectiva descreve os objetivos traçados para a empresa crescer e aprender. Os objetivos e as medidas de desempenho da perspectiva de aprendizado e crescimento são forças que vão mover a empresa no sentido de criar a infra-estrutura que a organização precisa para alcançar os objetivos definidos na perspectiva financeira, dos clientes e dos processos internos.

Quadro 7
Perspectiva Crescimento e Aprendizado

FATOR CRÍTICO DE SUCESSO: QUALIDADE			
PERSPECTIVA	OBJETIVO	OUTCOME	DRIVER
Crescimento e Aprendizado (Recursos Humanos)	Captar, desenvolver e manter equipe qualificada	% de colaboradores demitidos com tempo <+6meses	Cumprimento do LNT setorial
		Cumprimento do LNT geral	
	Promover o bem estar, motivação e satisfação dos colaboradores	Pesquisa de clima e benefício	Acidente trabalho
			Absentéismo
Pesquisa de benefício refeitório			
Pesquisa de benefício Assistência médica.			

5.1.5 Relação de Causa e Efeito

Para que realmente haja alinhamento dos indicadores e do *Scorecard* com a estratégia, é preciso atentar para que eles atendam aos princípios definidos por Kaplan e Norton (1997, p. 155-167): Relações de Causa e Efeito, Relação com os Fatores Financeiros, Indicadores de Resultado e Indicadores de Tendência (GASPARETTO; BORNIA, 2000).

Há uma relação de causa e efeito entre os indicadores do *Balanced Scorecard*, de modo que determinado desempenho de um indicador de aprendizagem e desenvolvimento, por exemplo, influencie o desempenho dos indicadores da perspectiva de clientes, e assim também em relação às demais perspectivas.

As relações de causa e efeito podem ser representadas por afirmativas do tipo “se-então” (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 155), como por exemplo:

Iniciando da perspectiva de aprendizado e crescimento:

Se houver promoção do bem-estar, motivação e satisfação dos funcionários, **então** eles passarão a produzir com mais qualidade; Se eles passarem a produzir com mais qualidade, **então** aumentará a satisfação dos clientes com a qualidade dos produtos e serviços;

Se aumentar a satisfação do cliente com a qualidade dos produtos e serviços, **então** aumentará a lucratividade da empresa.

Apesar de se constatar a existência de relações de causa e efeito entre os indicadores de forma relativamente fácil, em função do nível de subjetividade envolvido nessas análises, é muito difícil precisar em termos numéricos a quanto representam os resultados dessas relações. Por exemplo: se a satisfação dos funcionários aumentar em 10%, qual o reflexo na perspectiva financeira, ou nos processos internos? e na perspectiva dos clientes? (GASPARETTO & BORNIA, 2000).

6 ALGUMAS EXPERIÊNCIAS COM O USO DO BALANCED SCORECARD

Segundo a Revista Exame (2002), grandes empresas mundiais, como o Banco J.P. Morgan Chase, a Shell, a ABB, a General Motors, entre outras, vêm sendo administradas com base no método de Kaplan e Norton. Segundo pesquisa realizada pela Fundação Dom Cabral, de Minas Gerais, com 98 das 500 maiores empresas brasileiras, cerca de 20 delas já aderiram ao *Balanced Scorecard* e vêm obtendo resultados evolutivos com a utilização dessa ferramenta (HERZOG, 2001).

Como declarou o gerente de Planejamento Estratégico da Alcoa, João Bosco de Castro, “Antes de aplicar o *Balanced Scorecard* só era possível enxergar o negócio sob a ótica operacional e financeira”. Isso demonstra que a ferramenta pode incorporar na empresa um novo modo de ver e analisar seus objetivos, traçar suas metas e gerenciar os resultados de diferentes formas que não só a tradicionalmente financeira.

Vemos o caso ainda da Embrapa – Empresa Brasileira de Pesquisas Agropecuárias - que, desde 1997, quando passou a sentir-se pressionada pelas entidades de fomento, e principalmente, pelo governo, a atender de forma mais eficaz a demanda de mercado por pesquisas, e estas servissem de fonte de receita para a empresa, resolveu implantar o BSC como metodologia de alcance desses objetivos. “Precisávamos encontrar uma forma eficiente de colocar em prática os nossos objetivos”, disse Alberto Duque Portugal, presidente da Embrapa (HERZOG, 2001).

O uso do *Balanced Scorecard* permitiu, entre outras coisas, que a Embrapa promovesse a missão e estratégia da empresa junto a seus funcionários, passasse a analisar de forma crítica os fatos que impactavam nos resultados, além de fazer com que os colaboradores se sentissem obrigados a repensar a relação com os clientes e monitorar a ação da concorrência e assim passassem a entender melhor como o desempenho pessoal poderia influenciar no sucesso da estratégia da empresa.

Num outro caso de uso do *Balanced Scorecard*, temos a Cia Suzano de Papel e Celulose, cuja implantação teve como principal objetivo servir de ferramenta que permitisse alinhar a estratégia da empresa às ações do dia-a-dia, o que estava ligado diretamente às mudanças que vinham acontecendo na empresa. Entre os objetivos estavam o de oferecer mais serviços aos clientes, aumentar as parcerias com centros de pesquisas e universidades a fim de diminuir o tempo de desenvolvimento dos seus produtos, aproximar os gerentes dos objetivos da empresa, além de melhorar a comunicação interna. “Ficamos convencidos de que o modelo era interessante e fomos em frente”, afirma Roberto Vertamatti, *Controller* da Suzano (HERZOG, 2001).

Mâsih (1998) descreveu em seu artigo a utilização do *Balanced Scorecard* como sistema gerencial de avaliação da relação custo-benefício de programas de treinamentos de Recursos Humanos, onde ele afirma que, com o uso de medidas não apenas financeiras, ficaria mais fácil justificar o investimento em treinamento de pessoal, uma vez que a maioria desses benefícios gerados a partir desses investimentos somente poderiam ser constatados em longo prazo, visto que resultados concretos sobre programas de treinamento não são fáceis de serem mensurados e demonstrados. Dessa forma, pela análise de indicadores não financeiros, poderia se evitar o corte de investimento nesta área, o que representaria uma perda de formação de infra-estrutura humana para dar suporte aos processos de busca de satisfação do cliente e, por sua vez, promover um desempenho financeiro superior.

A perspectiva de Aprendizado e Crescimento do BSC reflete quais competências devem ser buscadas para qual a organização consiga um desempenho superior junto a seus processos internos, que levará a clientes mais satisfeitos e, conseqüentemente, resultados financeiros melhores. O BSC poderá facilitar a identificação de lacunas entre competências necessárias e as que realmente existem, servindo como direcionador para a criação de programas de treinamento (MÂSIH, 1998).

7 NOVAS PERSPECTIVAS

Após dez anos de publicação do primeiro artigo, cogita-se a possibilidade de se agregar novas perspectivas ao modelo inicial. Como os próprios autores sugeriram, as quatro perspectivas não são condições necessárias ou suficientes. Nas perspectivas tradicionalmente apontadas, ausenta-se a perspectiva da parcela da sociedade não representada pelos seus clientes, acionistas ou funcionários. O atual ambiente competitivo exige o compromisso, a responsabilidade social da empresa, seja ela de respeito à comunidade, ao meio ambiente, assim como a promoção de ações socialmente justas. Este é o caminho do desenvolvimento sustentável em que se valorizam ações não exclusivamente viáveis em termos econômicos, mas também ambientalmente sustentáveis e socialmente justas.

Segundo Sumaia Saheli (2001), outra possibilidade advém quando o estreito relacionamento com o fornecedor/parceiro é parte da estratégia. Existem empresas ou unidades de negócio em que o relacionamento com os fornecedores é tão ou mais importante que o relacionamento com os clientes. Neste caso, medidas sobre o fornecedor deveriam ser incluídas no sistema de medição de desempenho da organização.

8 OBSTÁCULOS

Ainda segundo Sumaia Saheli (2001), apesar de sua abordagem simples, o BSC é de difícil materialização. O grande gargalo do processo está nos sistemas computacionais para tratamento dos dados necessários à operacionalização da avaliação empresarial. Uma boa alternativa é a utilização de modelos semi-estruturados de *Business Intelligence*.

É necessário que primeiramente existam soluções relacionadas aos níveis operacionais da organização, para então implementar soluções para níveis estratégicos com sucesso. O grande desafio é juntar todas as informações em um aplicativo que as traduza em conhecimento estratégico relevante, considerando uma relação custo-benefício não desfavorável. Vejamos a seguir alguns obstáculos mais comuns para implantação do BSC.

- Reduzida experiência em planejamento estratégico em virtude das características sócio-culturais do brasileiro e do longo processo de instabilidade econômica;
- Resistência dos executivos à ampla divulgação das estratégias em virtude do receio do vazamento destas para a concorrência. Neste ponto, sugere-se a criação de indicadores

disfarçados de desempenho, ou por números trocados ou com a adoção de gráficos coloridos, representando somente a tendência. Apenas uma parcela restrita dos executivos teria acesso a todas informações;

- Ausência de compreensão pelas partes de que são componentes de um todo e que seus interesses individuais não podem prevalecer sobre a realidade e interesses da corporação;
- Necessidade de se desenvolver um plano estratégico amplo e flexível que incorpore diferentes interesses de cada parte;
- Ceticismo da comunidade financeira quanto a indicadores de longo prazo;
- Dificuldades de se transformar estratégias em idéias simples e claras;
- Ter indicadores confiáveis para se medir e controlar os avanços;
- Dificuldades em se medir alguns ativos intangíveis, como marcas e capital humano, entendido como a capacidade de gerenciar os problemas, a motivação, etc;
- Ausência de vínculos entre remuneração variável e a estratégia.

9 CONCLUSÃO

Como se pode observar, um sistema de Avaliação de Desempenho eficiente e eficaz pode ser, além de um mecanismo de medição, um poderoso instrumento estratégico para as empresas e de motivação e aperfeiçoamento das pessoas que são a maior riqueza de qualquer organização.

Neste contexto, é válido indagar se a sociedade empresarial brasileira encontra-se ciente, preparada e com coragem de participar e realizar as transformações exigidas por uma nova tendência globalizada e baseada em conhecimento em que um novo sistema de relacionamento entre empregado/empregador dar-se-á pela colaboração e pela vantagem mútua, que passarão a ser a essência da organização as quais pode criar-se flexibilidade, elasticidade, agilidade e criatividade sendo estas as qualidades fundamentais das mesmas.

Os desafios na busca incessante da qualidade, da produtividade e competitividade impõem um repensamento das estruturas de avaliação hoje existentes, ensejando o exercício do pensamento criador, orientado para a inovação dos métodos e processos relacionados com o desempenho das empresas e principalmente do ser humano. Subestimar essa realidade será sinônimo de desperdício, de ineficiência e incapacidade de sobreviver.

Na reengenharia desse processo, há que se respeitar sempre os fatores culturais e peculiaridades de cada organização, não se perdendo jamais de vista a abrangência que deve contemplar os dois tipos de clientes diretos nas suas necessidades básicas:

- O homem, na busca da realização profissional e no seu justo anseio pelo merecido reconhecimento;
- A organização, no seu direito de poder selecionar e escolher seus melhores líderes.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE RECURSOS HUMANOS DO ESTADO DO PARANÁ – ABRH -PR. **O papel da avaliação de desempenho no desenvolvimento e mudanças das Organizações.** Paraná, 2001. 6f.

ATKINSON, A. A. *et al.* **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000. 812p.

AVERSON, P. **The balanced scorecard and related practices:** The Balanced Scorecard and Knowledge Management, 1999. Disponível em: <www.balancedscorecard.org.br/bscand>. Acesso em: 9 dez. 2003.

BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação:** um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998

BEUREN, I. M.; MOURA, V. M. O papel da Controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial, **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, p. 59-67, nov./dez. 2000.

BIO, S. R. **Sistema de informação:** um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1985.

BOHMERWALD, P. (Comp.). **Avaliação de desempenho:** uma abordagem atual. Paraná: ABRH, 2001.

CATELLI, A. **Controladoria:** uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999.

CENTRO DA QUALIDADE, SEGURANÇA E PRODUTIVIDADE PARA O BRASIL. **Seis sigma:** a estratégia de gestão que está revolucionando as empresas. São Paulo, 1998. 3f.

DE CICCO, F. (Dir.). **Seis Sigma.** QSP, 1998.

EXAME. **Idéias Inovadoras. Exame,** São Paulo: Abril, n. 6. mar/2002. 114p. Suplemento.

FIGUEIREDO, S. M.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria: teoria a prática.** São Paulo: Atlas, 1997.

FUNDAÇÃO PARA O PRÊMIO NACIONAL DA QUALIDADE – FPNQ. Estrutura do sistema de indicadores do desempenho global. 3º Workshop Temático. São Paulo, 2000.

GASPARETTO, V.; BORNIA, A. C. O Balanced Scorecard como uma ferramenta de Feedback e Aprendizado Estratégico. In. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7. Recife, 2000. **Anais...** Recife, 2000.

HERZOG, A. L. Gestão Timtim por Timtim. **Exame**, n. 5, mar/2001, p. 100-104.

HOFSTEDE, Geert. Idéias Matadoras. **Revista Exame**. São Paulo, ano XXXVIII, n.1, p.53-54, Jan. 2004.

HORNGREN, Charles T.; et al. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. traduzido por José Luiz Paravato. Rio de Janeiro:LTC, 2000. 717p.

KANTZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudos de caso.** São Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard.** Rio de Janeiro: Campus, 1997.

MARINHO, Bernadete de Lourdes; SYLOS, Andrea de Lima e. Gestão da mudança organizacional: a necessidade da busca constante de alinhamento e realinhamento estratégico. In: SEMEAD SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 4. São Paulo, 2000. **Anais...**

MÂSIH, Rogério Teixeira; MARINHO, Sidnei Vieira. A Utilização do Balanced Scorecard para Avaliação da Relação Custo-benefício de Programas de Treinamento de Recursos Humanos. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 7, 1998. **Anais...**

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria.** São Paulo: Atlas, 1993.

PINTO, Augusto. **Ser Humano.com.Br.** São Paulo: Gente, 2000. 146 p.

SAHELI, Sumaia. Balanced Scorecard. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9. São Paulo, 2002. **Anais...**

VILLAS BOAS, Fernando J. A Controladoria: um modelo conceitual integrado. **Revista de Contabilidade do CRC-SP.** São Paulo, ano IV, n.12, p. 60-73, Jun. 2000.

WELCH, Jack. **O Executivo do Século - Os insights e segredos que criaram o estilo GE.** Traduzido por Maria Lúcia G. Leite Rosa. São Paulo: Ed. Negócios, 2000.