

O USO DO BALANCED SCORECARD COMO UM SISTEMA DE GESTÃO ESTRATÉGICA.

Claudecir Paton

Dermival Aildo Mastelari

José Aylton Nogueira

Silvio A. Teixeira

Valdemir Ferreira Martins

Walmir da Fonseca Veiga

Resumo:

A constante procura de informações que forneçam possibilidades para uma gestão estratégica de suporte competitivo, fez com que surgissem diversas ferramentas capazes de preencher esta lacuna. Deseja-se aqui evidenciar o Balanced Scorecard como uma metodologia de gestão empresarial que se propõe não apenas como indicadores financeiros de medição de desempenho operacional. A aplicação estratégica transforma essa metodologia em ferramenta gerencial e disponível para toda a organização. Com intuito de demonstrar a interação entre Gestão Estratégica e Balanced Scorecard, delinear-se-á conceitualmente os dois tópicos, e apresentando, por conseqüência, sua correlação. O Balanced Scorecard traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente que medem a performance, tornando-se base para um sistema de medição e Gestão Estratégica. Enfim, é objetivo esclarecer e obter consenso em relação aos dois conceitos e sua associação, possibilitando prover apoio ao efetivo processo de discussão que atualmente ocorre com Gestão Estratégica e Balanced Scorecard.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos com Elemento de Suporte da Competitividade*

O USO DO “*BALANCED SCORECARD*” COMO UM SISTEMA DE GESTÃO ESTRATÉGICA.

Claudecir Paton - mestrando em contabilidade e controladoria

Dermival Aildo Mastelari - mestrando em contabilidade e controladoria

José Aylton Nogueira - mestrando em contabilidade e controladoria

Silvio A. Teixeira - mestrando em contabilidade e controladoria

Valdemir Ferreira Martins - mestrando em contabilidade e controladoria

Walmir da Fonseca Veiga - mestrando em contabilidade e controladoria

UNOPAR - Universidade Norte do Paraná

Endereço: Rua Fábio Paludetto, 49 – Jd. Pinheiros – CEP 86063-160 Londrina-Pr.

e-mail: paton@sercomtel.com.br

Mestrando em Contabilidade e Controladoria

Resumo

A constante procura de informações que forneçam possibilidades para uma gestão estratégica de suporte competitivo, fez com que surgissem diversas ferramentas capazes de preencher esta lacuna. Deseja-se aqui evidenciar o *Balanced Scorecard* como uma metodologia de gestão empresarial que se propõe não apenas como indicadores financeiros de medição de desempenho operacional. A aplicação estratégica transforma essa metodologia em ferramenta gerencial e disponível para toda a organização.

Com intuito de demonstrar a interação entre Gestão Estratégica e *Balanced Scorecard*, delinear-se-á conceitualmente os dois tópicos, e apresentando, por consequência, sua correlação. O *Balanced Scorecard* traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente que medem a performance, tornando-se base para um sistema de medição e Gestão Estratégica.

Enfim, é objetivo esclarecer e obter consenso em relação aos dois conceitos e sua associação, possibilitando prover apoio ao efetivo processo de discussão que atualmente ocorre com Gestão Estratégica e *Balanced Scorecard*.

Temática: Gestão Estratégica de Custos como Elemento de Suporte da Competitividade

O USO DO “*BALANCED SCORECARD*” COMO UM SISTEMA DE GESTÃO ESTRATÉGICA

Introdução

Para manter-se no mercado faz-se necessário que a administração da empresa considere a construção de um ambiente propício para estimular fatores que promovam ações, por vezes agressivas, que colaborem para seu aumento de competitividade. Na era do conhecimento, por muitos denominada "Era Digital", a transformação ocorre por meio de utilização da capacidade de desempenho para atingir os objetivos da organização.

Evidencia-se, pois, que a informação e o conhecimento são armas mais competitivas atualmente do que controles ou comando, tão relevantes em épocas passadas. Para apoiar o processo de gestão em uma organização dentro desses novos tempos, tão mais globalizado e competitivo, é fundamental que existam processos de medição de desempenho, pois “o que não é medido não pode ser gerenciado”.

Dentre as medidas de desempenho, abordaremos o *Balanced Scorecard*, como uma das técnicas precursoras no *Knowledge Management*, e sua importância como novo instrumento que integra medidas de estratégia, sem menosprezar outras medidas já adotadas atualmente ou no passado.

O que se pretende nesse trabalho é estabelecer a ligação entre a gestão estratégica e o avaliador de desempenho *Balanced Scorecard*, possibilitando medir a saúde e o desempenho da companhia a médio prazo, utilizando-se indicadores, qualitativos e quantitativos, distribuídos de forma balanceada.

1 GESTÃO ESTRATÉGICA

Antes de abordar Gestão Estratégica definir-se-a Gestão como sendo o ato de gerir, gerência, administração, Nakagawa (1987, 50) diz que : “ Em uma tradução livre poderíamos dizer que “gestão” é a atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado (planejado) por ela apesar das dificuldades.

Assoff (1965), Tofer e Schendel (1978) e outros, conceituaram estratégia como o processo através do qual os gerentes usando uma projeção de três a cinco anos, avaliam as oportunidades ambientais externas, assim como a capacidade de recursos internos a fim de se decidirem sobre as metas e sobre o conjunto de planos de ação para realizar estas metas.”. desta forma, a estratégia de uma unidade de negócios depende de dois aspectos interrelacionados: (1) sua missão ou metas, e (2) a forma que a unidade de negócio escolhe para competir em seu segmento para realizar tais metas, a vantagem competitiva da unidade de negócios.

Cerqueira Neto (1993, 18) define Gestão Estratégica como “... o processo de buscar a compatibilização da empresa com seu meio ambiente externo,

através de atividades de planejamento, implementação e controle, consideradas as variáveis técnicas, econômicas, informacionais, sociais, psicológicas e políticas.”

1.1 Origens da Estratégia

A palavra estratégia está diretamente ligada a um campo de batalha e a alguém como Napoleão, por exemplo, ou outro famoso general, meditando sobre como vencer o inimigo.

Esta palavra fora incorporada ao mundo dos negócios, nas décadas de 60 e 70, e não foi sem sentido. Pois a guerra estava armada, e esta guerra não era com o cliente, nem com o fornecedor, mas sim com os concorrentes. Gaj (1990, 33) afirma que “ Implantar estratégias significa então que a nossa preocupação com o concorrente deve ganhar um espaço razoável de nosso tempo, de nossos recursos e de nossos esforços de superação próprios, de melhorar internamente.”

Os empresários estão sempre em busca do melhor homem para executar uma determinada tarefa. Interpretado por Al Ries e Jack Trout que chamam a isto de “falácia de pessoal melhor”. Outra falácia é a de procurar um produto melhor para concorrer, mas os autores apontam que apenas o conjunto de pessoal adequado e produto melhor, é que fará a diferença. Este conjunto deve ser considerado com restrições, pois mesmo uma estratégia bem elaborada não quer dizer sinônimo de sucesso nos negócios. É preciso conhecer o campo de batalha que a empresa está enfrentando, e lembrar de que a luta não se dá de uma vez, pois as empresas vão conquistando aos poucos posições e a partir delas vão consolidando os avanços.

Gaj (1990, 34) define este avanço como “As melhores posições são as montanhas, as partes altas, mais difíceis do inimigo atingir. Do alto da montanha se domina o vale.” O autor refere-se à aquelas organizações que dominam o mercado que atuam pela elevada aceitação de seus produtos.

1.2 Estratégia Competitiva

Para que uma empresa se mantenha no mercado, é necessário que ela tenha uma estratégia competitiva, a qual pode ter sido desenvolvida implícita ou explicitamente. Explicitamente se for por um processo de planejamento ou implicitamente se for desenvolvida através das atividades dos vários departamentos funcionais da empresa. Se a estratégia competitiva não for oriunda de um processo de planejamento, terá ela sido desenvolvida em muitos casos por ações isoladas dos departamentos da empresa, o que com certeza não traz bons resultados. Porter (1986, 14) reforça esta teoria quando diz “Dispondo apenas de seus próprios meios, cada departamento funcional inevitavelmente buscará métodos ditados pela sua orientação profissional e pelos incentivos daqueles encarregados. No entanto, a soma destes métodos departamentais raramente equivale à melhor estratégia. “

Para ter-se uma idéia da estratégia competitiva Porter (1986, 17) cita o Método Clássico para a formulação de Estratégia, conforme figura 1 abaixo :

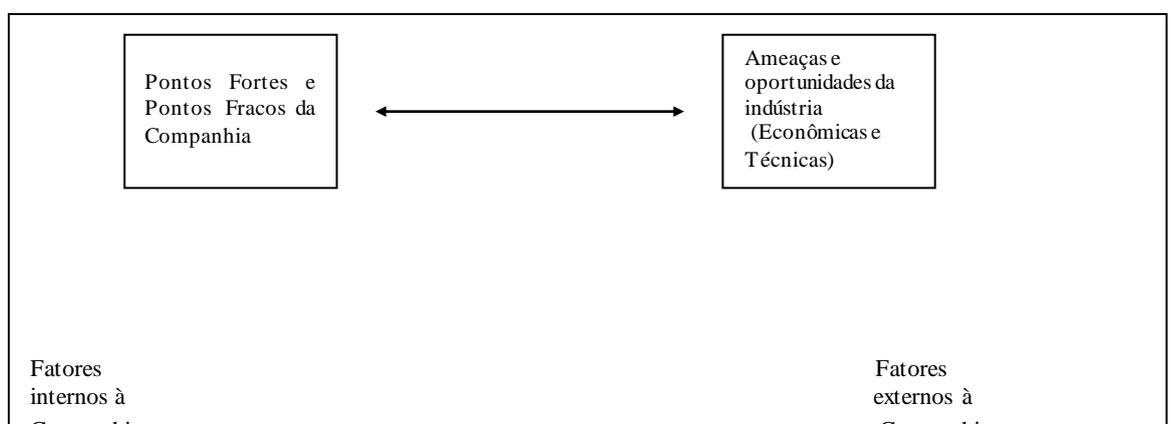


Figura 1 A roda da estratégia Competitiva

Fonte : Porter, Michael E. – Estratégia Competitiva - Editora Campus 1.986

A figura 1, que pode ser denominada a “Roda da Estratégia Competitiva”, é um dispositivo para a articulação dos aspectos básicos da estratégia competitiva de uma empresa em uma única página. No centro da roda estão as metas da empresa, que são sua definição geral do modo como ela deseja competir e seus objetivos econômicos e não-econômicos. Os raios da roda são as políticas operacionais básicas com as quais a empresa busca atingir estas metas. Sob cada tópico na roda deve-se obter, com base nas atividades da companhia, uma declaração sucinta das políticas operacionais básicas nesta área funcional. Dependendo da natureza do negócio, a administração pode ser mais ou menos específica na articulação destas políticas operacionais básicas; uma vez especificadas, o conceito de estratégia pode ser empregado como guia do comportamento global da empresa. Como uma roda, os raios (políticas) devem origina-se de, e refletir, o centro (metas), devendo estar conectados entre sí; do contrario, a roda não irá girar.

Ainda no Método clássico abordado por Porter (1986, 18) temos a figura 2 abaixo que deve ser considerado antes de uma empresa desenvolver um conjunto realista e exequível de metas e políticas:



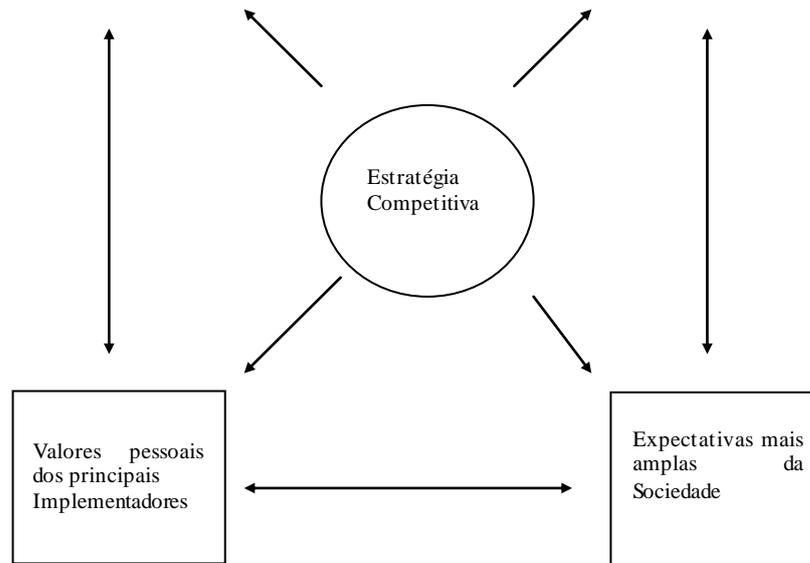
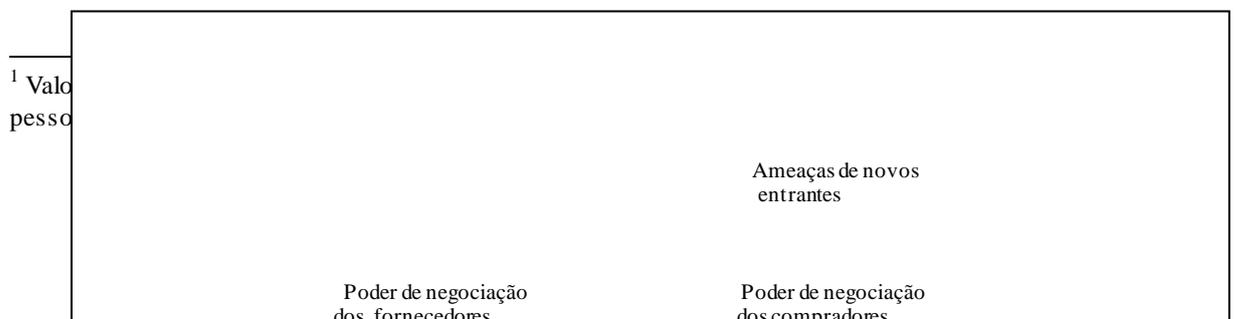


Figura 2 – Contexto onde a Estratégia Competitiva é Formulada
 Fonte : Porter, Michael E. – Estratégia Competitiva - Editora Campus 1.986

A figura 2 demonstra que o nível mais amplo, a formulação de uma estratégia competitiva envolve considerar quatro fatores básicos que determinam os limites daquilo que uma companhia pode realizar com sucesso. Diz o autor que os pontos fortes e os pontos fracos da companhia são o seu perfil de ativos e qualificações em relação à concorrência, incluindo recursos financeiros, posturas tecnológicas, identificação de marca, e assim por diante. Os valores¹ pessoais de uma organização são as motivações e as necessidades da estratégia escolhida. Os pontos fortes e os pontos fracos combinados com os valores determinam os limites internos (à companhia) da estratégia competitiva que uma companhia pode adotar em pleno êxito. Os limites externos são determinados pela indústria e por seu meio ambiente mais amplo. As ameaças e as oportunidades da indústria definem o meio competitivo, com seus riscos conseqüentes e compensações potências. As expectativas da sociedade refletem o impacto, sobre a companhia, de fatores como a política governamental, os interesses sociais e muitos outros.

1.2.1 A análise estrutural de empresa

Qualquer indústria seja ela doméstica ou internacional, produza um produto ou um serviço, as regras de concorrência estão englobadas em cinco forças competitivas: a entrada de novos concorrentes, a ameaça de substitutos, o poder de negociação dos compradores, o poder de negociação dos fornecedores e a rivalidade entre os concorrentes existentes, e esta força está demonstrada na figura 3 extraída de Porter (1990, 4) :



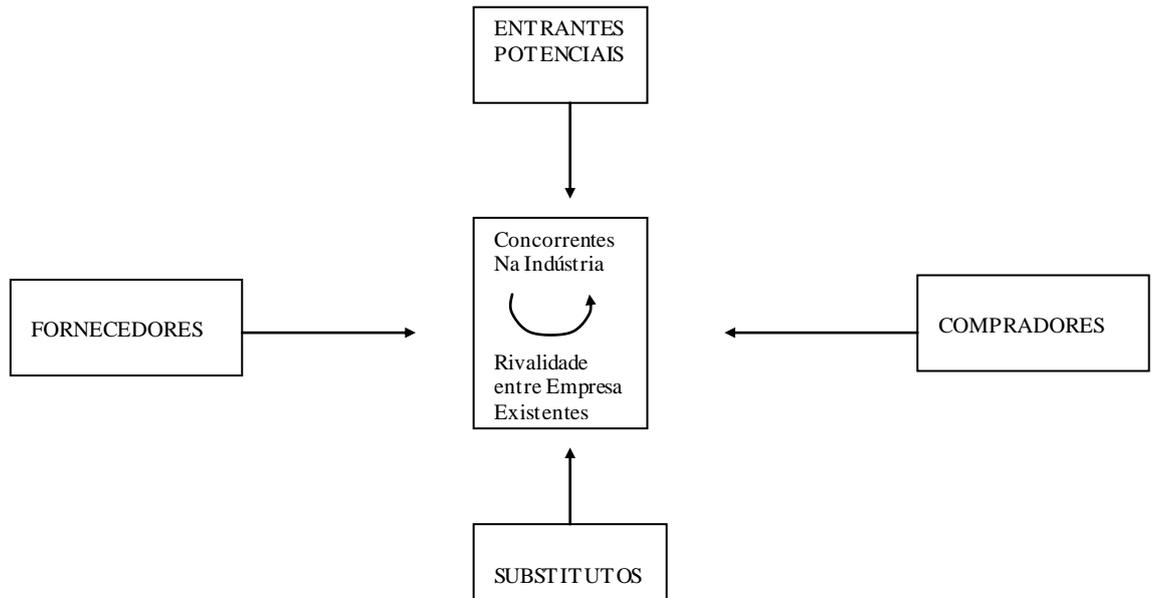


Figura 3 - Forças que dirigem a Concorrência na Indústria
Fonte : Porter, Michael E. – Vantagem competitiva - Editora Campus 1990

O vigor destas forças constantes da figura 3 é que vão determinar a habilidades de empresas em uma indústria para obter, em média, taxas de retorno sobre o investimento superiores ao custo de capital. É certo que este vigor varia de empresa para empresa, a partir do momento em que uma evolui mais que a outra, o que trará resultados diferentes em cada empresa do ponto de vista de rentabilidade inerente.

Tem-se ramos em que as cinco forças são favoráveis, o que trará retornos maiores, como por exemplo: indústrias farmacêuticas, de refrigerantes, etc. Mas em empresas onde a pressão é maior em uma das forças o retorno tende a ser menor, como por exemplo, as siderúrgicas, e as de *video games*. Porter (1990, 4) afirma que : “ A rentabilidade da indústria não é uma função de aparência do produto ou de se ele engloba alta ou baixa tecnologia, mas de estrutura industrial.” E o autor complementa dizendo que “ As cinco forças determinam a rentabilidade da indústria porque influenciam os preços, os custos e o investimento necessário das empresas em uma indústria – os elementos de retorno sobre o investimento.” Isto demonstra que a empresa deve olhar todo o seu horizonte, e verificar todas as influências externas que sofrem seus produtos.

1.2.2 Gestão estratégica de custos

Neste item far-se-á uma vertice da estratégia com relação a Gestão de Custos. Shank (1997, 30) diz que “...a gestão estratégica de custos envolve algumas idéias que são totalmente consistentes com o paradigma da contabilidade gerencial, mas que não são bem implementadas atualmente (custeio baseado em atividades), algumas idéias que estão muito fora do escopo do paradigma convencional (custo total é preferível a custo variável).”

A seguir demonstra-se a figura 4 que ilustrará A Contabilidade Gerencial *Versus* o Paradigma do Custo Estratégico, segundo a visão de Shank:

	O Paradigma da Contabilidade Gerencial	O Paradigma da Gestão Estratégica de Custos
Qual a forma mais útil de analisar os custos ?	Em termos de: Produtos, clientes e funções Com um grande Enfoque interno O valor agregado é um conceito-chave	Em termos dos vários estágios da cadeia de valor global da qual a empresa é uma parte Com um grande foco externo O Valor agregado é visto como um conceito perigosamente estreito
Qual o objetivo da análise de custos ?	Três objetivos se aplicam, independentemente do conceito estratégico: manutenção dos resultados, direcionamento da atenção e resolução de problemas	Embora os três objetivos estejam sempre presentes, o projeto de sistemas de gestão de custos muda muito dependendo do posicionamento estratégico básico da empresa: ou sob uma estratégia de liderança de custos ou sob uma estratégia de diferenciação de produto.
Como devemos tentar compreender o comportamento dos custos ?	O custo é primeiramente uma função do volume de produção: custo variável, custo fixo, custo em degraus, custo misto	Custo é uma função das escolhas estratégicas sobre estrutura de como competir e da habilidade administrativa na escolhas estratégicas: em termos de direcionadores de custo estruturais e direcionadores de custo de execução

Figura 4 – A contabilidade Gerencial *Versus* o Paradigma do Custo Estratégico

Fonte : Shank, John K. – A Revolução dos Custos - Editora Campus – Rio de Janeiro -, 1997

O que se percebe é uma grande revolução nos custos em função do aumento da competitividade, onde que a estratégia de atuação deverá ser bem mais ampla abrangendo todos os estágios da cadeia de valores da qual a empresa está inserida.

1.2.3 O conceito de cadeia de valor

A cadeia de valor é considerado o primeiro grande tema da gestão estratégica de custos, referente ao enfoque dos esforços da gestão de custos. Para a empresa gerir eficazmente este processo é necessário um enfoque amplo, externo à empresa, que Porter (1990) chamou de Cadeia de Valor. E Shank (1997, 59) elucida que “Cada empresa é parte, mas apenas parte, de uma cadeia de valor que existe o tempo todo desde a tabela periódica dos elementos até a última poeira e, no mundo de hoje, passando talvez pela reciclagem para o início de um novo ciclo de cadeia de calor.”

Após estas abordagens iniciais de alguns conceitos, e verificando-se tratar de um tema amplo, pretende-se a seguir discorrer sobre uma das ferramentas que

poderá ser utilizada na gestão estratégica de custos, como elemento de suporte da competitividade, denominada "Balanced Scorecard".

2 - SCORECARD

O *BALANCED SCORECARD* traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

O SCORECARD é um novo instrumento que integra as medidas derivadas da estratégia, sem menosprezar as medidas financeiras do desempenho passado, e que mede o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa, e do aprendizado e crescimento. (figura 5)

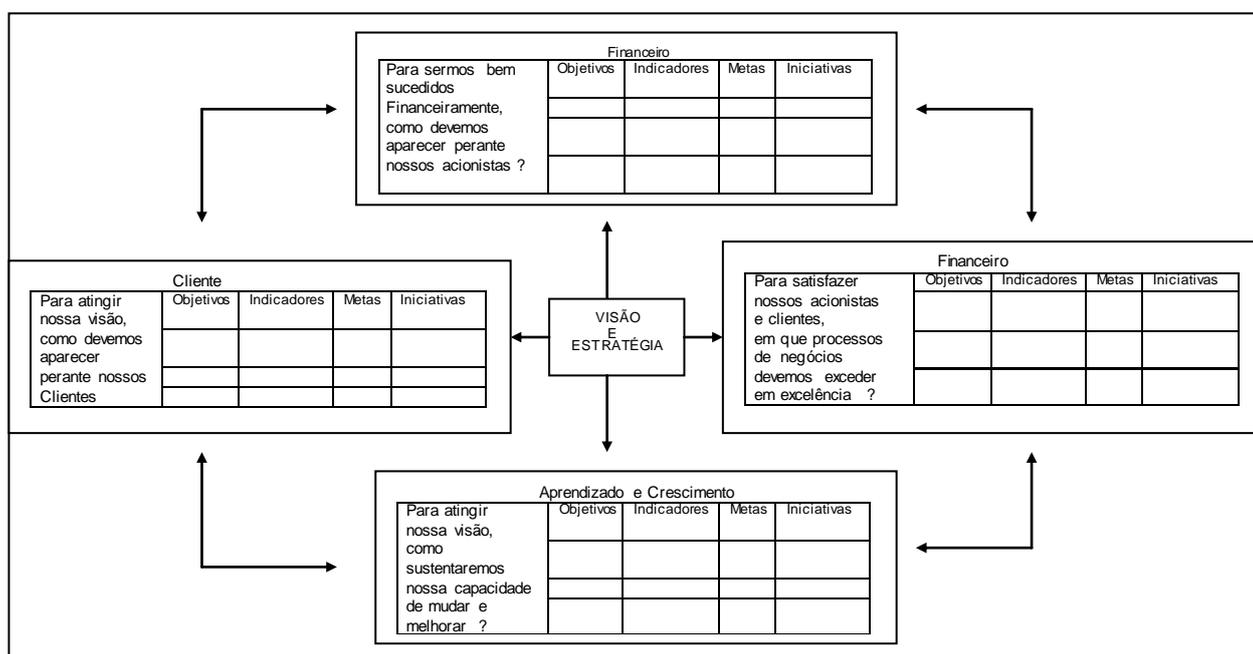


Figura 5 O Balanced Scorecard fornece a estrutura necessária para a tradução da Estratégia em Termos Operacionais
 Fonte : Robert S. Kaplan e David P. Norton, " Using the Balanced Scorecard a Strategic Management System", Harvard Business Review (Janeiro-fevereiro de 1996)

O *BALANCED SCORECARD* deve traduzir a missão e a estratégia de uma unidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis . As medidas representam o equilíbrio entre indicadores externos voltados para acionistas e clientes, e as medidas internas dos processos críticos de negócios , inovação , aprendizado e crescimento. Há um equilíbrio entre as medidas de resultado – as conseqüências dos esforços do passado - e as medidas que determinam o desempenho do futuro.

O *BALANCED SCORECARD* é mais do que um sistema de medidas táticas ou operacionais . Empresas inovadoras estão utilizando o *scorecard* como um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia a longo prazo. (figura 6)

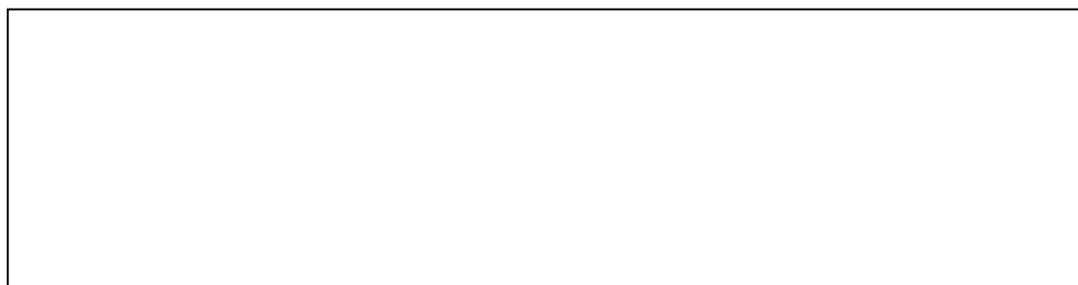




Figura 6 - O Balanced Scorecard como Estrutura para Ação.

Fonte : Robert S. Kaplan e David P. Norton. "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", Harvard Business Review (janeiro-fevereiro de 1996)

2.1 Tradução da Visão

A missão de uma empresa não deve ficar no papel somente para exposição, deve-se colocar em prática usando os empregados de alta qualificação para prestar serviços que ultrapassem as necessidades dos clientes. Mas se os gerentes não souberem transformar em ações apropriadas vai ficar uma lacuna entre a declaração de missão e o conhecimento dos empregados de como suas ações no dia-a-dia poderiam contribuir com a concretização da visão empresarial. O *Scorecard* também evidencia as lacunas de habilidades dos empregados e nos sistemas de informação.

2.2 Comunicação e Comprometimento

As pessoas mais importantes da empresa devem entender qual é a estratégia empresarial adotada pela empresa. Na criação do *Balanced Scorecard*, os

executivos de alto escalão formulam os objetivos financeiros e de relacionamento com clientes. Em seguida, mobilizou-se talentos e informações nos outros níveis de gerentes, formulando-se objetivos dos processos de negócios internos e dos objetivos de aprendizado e crescimento.

A ampla participação de executivos na criação de um *scorecard* consome mais tempo, porém tem-se informações incorporadas aos objetivos internos e maior entendimento das metas estratégicas a longo prazo da empresa.

2.2.1 Comunicar e educar

A implementação de uma estratégia começa pela educação daqueles que têm de executá-la. Um programa de comunicação com base ampla compartilha com todos os empregados a estratégia e os objetivos críticos que eles têm que atingir se quiserem que a estratégia seja bem sucedida.

Eventos como a distribuição de brochuras ou boletins e a manutenção de reuniões periódicas devem dar impulso ao programa, com informações aos executivos e ao conselho de administração em termos específicos, que as estratégias de longo prazo projetadas para sucesso competitivo estão sendo observados.

2.2.2 Estabelecimento de metas

Os objetivos e os indicadores estratégicos de alto nível da organização devem ser transformados em objetivos e indicadores para gerir unidades operacionais e pessoas. O *scorecard* contém três níveis de informação. O primeiro descreve os objetivos, as medidas e as metas da empresa. O segundo transforma metas da empresa em metas para cada unidade de negócios. no terceiro nível de informação, a empresa pede, tanto às pessoas quanto as equipes, articular seus próprios objetivos com consistência com os objetivos da unidade de negócios e da empresa.

2.2.3 Comprometimento das recompensas com os indicadores de desempenho

O estabelecimento do vínculo da remuneração financeira atrelada ao desempenho é uma das poderosas alavancas para o *Balanced scorecard*, porém acarreta riscos, como a certeza ou não dos corretos indicadores sobre o *scorecard*.

As empresas utilizam múltiplos objetivos em uma fórmula de remuneração variável, designando pesos para cada objetivo e calculando a remuneração à medida que cada objetivo foi atingido.

2.3 Planejamento de Negócios

O *Balanced Scorecard* causa maior impacto ao ser utilizado para incrementar mudanças organizacional. Metas devem ser estabelecidas para os objetivos do *scorecard*, com três a cinco anos de antecedência, que se alcançadas transformarão a empresa. Kaplan e Norton (1997, 14) "As metas deverão representar uma descontinuidade no desempenho da unidade de negócio", devendo dobrar o retorno sobre o capital investido.

Para que se alcance esse ambicioso objetivo financeiro, metas de superação para seu processo de atendimento ao cliente, processo interno e objetivos de aprendizado e crescimento devem ser estabelecidas. As metas de superação podem ter diversas origens. Metas que vem da satisfação ou da superação das expectativas do cliente, devem ser tomadas como mais importantes. Na procura de um desempenho excepcional, as preferências dos clientes atuais e potenciais devem ser examinadas.

Depois de estabelecidas as metas para os clientes, os processos internos e as medidas de aprendizado e crescimento os executivos estarão em condições de alinhar suas iniciativas estratégicas de qualidade tempo e respostas e reengenharia para alcançar os objetivos extraordinários. Dessa forma o *Balanced Scorecard* oferece justificativa principal, além de foco e integração para melhoria contínua, a reengenharia e os programas de transformação. Em vez de limitar o redesenho a quaisquer processos locais que produzam ganhos fáceis, os esforços gerenciais serão dirigidos à melhoria a à reengenharia dos processos críticos para o sucesso estratégico da empresa. E, ao contrario do que ocorre com os programas convencionais de reengenharia, onde o objetivo é a profunda redução de custos, os objetivos do programa de reengenharia não precisam ser medidos apenas pelo custo. As metas estratégicas vem do *scorecard*, tais como redução do tempo dos ciclos dos processos dos pedidos, redução de lançamentos de novos produtos e aumento das qualificação dos funcionários. Através de uma série de relações causas e efeito incorporadas ao *Balanced Scorecard*, essas capacidades acabam sendo transformadas em um desempenho superior.

Através do *Balanced Scorecard*, permite-se que a empresa integre seu planejamento estratégico ao processo anual de orçamento. Os usuários do *scorecard* escolhem pontos de controle de progresso a partir da aplicação das quatro perspectivas do *scorecard* e estabelecem metas para cada uma delas. E na seqüência determinam quais ações os conduzirão às suas metas, identificando os indicadores que eles aplicarão a estes direcionadores a partir das quatro perspectivas. Assim estabelecem marcos de curto prazo que avaliarão o progresso ao longo dos caminhos estratégicos que escolheram. Os marcos de controle são expressões tangíveis das crenças² dos gerentes sobre e em que grau seus programas atuais afetarão os indicadores.

No final do processo de planejamento de negócio, os gerentes deverão ter estabelecido metas para os objetivos de longo prazo que eles gostariam de atingir em todas as quatro perspectiva do *scorecard*; deverão ter identificado as iniciativas estratégicas exigidas e destinado os recursos necessários e essas iniciativas; e deverão ter estabelecido marcos de controle para os indicadores que marcam o progresso em direção à obtenção das metas estratégicas da empresa.

² Crenças: verdades concebidas ou aceitas

2.4 “Feedback” e Aprendizado

O *scorecard* deve dar aos executivos a capacidade de efetuarem pesquisas em tempo real. A capacidade de saber em qualquer ponto de sua implementação, se o que foi planejado está de fato, acontecendo, e se não, por que.

Traduzindo a visão, comunicação e comprometimento e planejamento de negócio, são os três primeiros passos do processo de gestão, são importantes para a implementação da estratégia, porém não são suficientes em um mundo imprevisível. Juntos formam um importante ciclo no processo de aprendizado, ciclo no sentido de que qualquer desvio da trajetória do objetivo deve ser tratado como exceção a ser revista. No processo de aprendizagem este ciclo não requer e nem facilita um novo exame, tanto da estratégia quanto das técnicas usadas para implementá-la.

À medida que as condições de negócios mudam, as empresas que operam atualmente em um ambiente de turbulência, com estratégia complexas que apesar de válidas quando foram lançadas, perdem sua validade. Nesse tipo de ambiente, em que novas ameaças e oportunidades surgem a toda hora, as empresas precisam se tornar capazes de fazer o ciclo duplo de aprendizado. Aprendizado que produz uma mudança na premissa e nas teorias das pessoas acerca do relacionamento de causas e efeito.

As revisões orçamentárias e outras ferramentas de gestão de finanças, tratam do desempenho a partir de uma perspectiva e, não envolvem aprendizado estratégico, por isso não podem comprometer os executivos no ciclo duplo de aprendizagem. O aprendizado estratégico consiste em obter “feedback” testar as hipóteses sobre as quais a estratégia esteve baseada e fazer os ajustes necessários.

O *Balanced Scorecard* fornece três elementos que são essenciais ao aprendizado estratégico. Em primeiro lugar, articula a visão compartilhada sobre a empresa, definindo em termos claros e operacionais, os resultados que a empresa, como um todo, está tentando atingir. O *scorecard* comunica um modelo global que liga os esforços isolados e suas realizações aos objetivos da unidade de negócios.

Em segundo lugar o *scorecard* fornece um sistema essencial de *feedback* estratégico. Um sistema de *feedback* estratégico deve ser capaz de testar, validar, e modificar as hipóteses contidas na estratégia de uma unidade de negócio. Ao estabelecer metas de curto prazo, ou macros de controle, dentro do processo de planejamento de negócios, os executivos estão prevendo a relação entre as mudanças nos direcionadores de desempenho e a implicação em uma ou mais metas específicas.

Em terceiro lugar, o *scorecard* facilita a revisão da estratégia que é essencial ao aprendizado estratégico. Tradicionalmente as empresas se reúnem mensal e trimestralmente para analisar resultados financeiros do período. Essas discussões se concentram no desempenho passado e nas explicações da razão pela qual os objetivos financeiros não foram atingidos. O *balanced scorecard*, com sua especificação da relação de causalidade entre os direcionadores de desempenho e objetivos, permite aos executivos da corporação e da unidade de negócio utilizarem suas sessões de revisão

periódica para avaliar a legitimidade da estratégia da unidade e a qualidade de sua execução.

A seguir demonstra-se o processo de construção do *Balanced scorecard* com seus passos de realização.

3 PROCESSO DE CONSTRUÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* (Plano típico e sistemático de criação)

3.1 Definição da Arquitetura de Indicadores

3.1.1 Passo 1 – Selecionar a unidade organizacional adequada

A unidade organizacional a ser aplicada o *scorecard* deve possuir uma estratégia para realizar a sua missão.

Em uma estrutura típica de empresas multinacionais organizadas hierarquicamente, têm-se como foco natural o nível III. (vide figura 7).

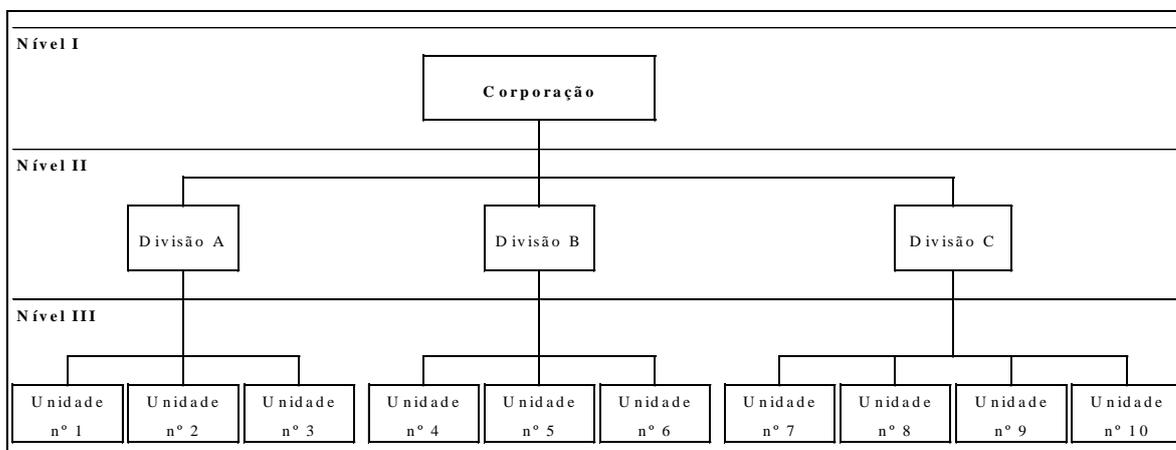


Figura 7 Definir e Esclarecer a Unidade de Negócios

Fonte: Robert S. Kaplan e David P. Norton, *A Estratégia Em Ação - Balanced Scorecard*, Editora Campus (1997)

3.1.2 Passo 2 – Identificar as relações entre a unidade de negócios e a corporação

Deve-se relacionar a unidade selecionada com as demais unidades de forma a conhecer:

- Os objetivos financeiros estabelecidos para a unidade (crescimento, lucratividade, fluxo de caixa);

- Os temas corporativos primordiais (meio ambiente, segurança, políticas em relação aos funcionários, relacionamentos com a comunidade, qualidade, competitividade de preços, inovação);
- Relações com outras unidades (clientes comuns, competências essenciais, oportunidades para abordagens integradas a clientes, relacionamentos entre fornecedores e clientes internos).

3.2 O Consenso em função dos Objetivos Estratégicos

3.2.1 Passo 3 – Realizar a primeira série de entrevistas

Um grupo de dois ou três indivíduos, de posse de material básico (documentos internos sobre a visão, a missão e a estratégia da empresa e da unidade, bem como informações sobre o setor e o ambiente competitivo da unidade, inclusive tendências significativas de tamanho e crescimento de mercado, concorrentes e produtos concorrentes, preferências de clientes e inovações tecnológicas, iniciam as entrevistas com os altos executivos na unidade de negócios.

Tais entrevistas devem cumprir com vários objetivos importantes, tais como:

- O conceito do *Balanced Scorecard* aos executivos envolvidos;
- Obter informações iniciais sobre a estratégia organizacional, sabendo-se como traduzir em objetivos e medidas operacionais tangíveis para o scorecard;

3.2.2 Passo 4 – Sessão de síntese

De posse de todas as entrevistas, deve-se reunir para discutir as respostas obtidas, destacando-se questões importantes, preparando uma relação preliminar nas quatro perspectivas de objetivos e medidas que servirão de base para a primeira reunião com a alta administração.

3.2.3 Passo 5 – Workshop executivo : primeira etapa

Inicia-se com um debate sobre declaração de missão e estratégia até se alcançar um consenso.

O grupo deverá responder a pergunta:

“Se eu for bem-sucedido na minha visão e estratégia, de que maneira o meu desempenho será diferente para os acionistas, para os clientes, para os processos internos da empresa e para a minha capacidade de crescer e melhorar? “

Cada perspectiva da pergunta deverá ser abordada de forma sequencial.

Os objetivos propostos, suas classificações e citações obtidas nas entrevistas são votadas de forma a selecionar de 3 a 4 mais importantes.

Os executivos e principais gerentes funcionais devem ser divididos em equipes, de forma que ao final do workshop, cada equipe tenha de 3 a 4 objetivos estratégicos para cada perspectiva, uma descrição detalhada para cada objetivo e uma lista de indicadores potenciais para cada objetivo. Após é preparado e distribuído um relatório sintetizado das conclusões.

3.3 Escolha e Elaboração dos Indicadores

3.3.1 Passo 6 – Reuniões dos subgrupos

Os subgrupos trabalharão de forma individual tendo quatro objetivos principais:

1. Refinar a descrição dos objetivos estratégicos, de acordo com as intenções expressas no primeiro workshop ;
2. Para cada objetivo , identificar o indicador (es) que melhor captam e comunicam a intenção do objetivo;
3. Para cada indicador proposto, identificar as fontes das informações necessárias e as ações que podem ser necessárias para tomar essas informações acessíveis;
4. Para cada perspectiva, identificar as relações críticas entre os indicadores dessa perspectiva, bem como entre ela e as outras perspectivas do *scorecard*. Tentar identificar de que maneira cada medida influencia na outra.

3.4 Exemplos essenciais de Indicadores e Medidas

Indicadores Financeiros Essenciais:

- . Retorno sobre o investimento/valor econômico agregado;
- . Lucratividade;
- . Aumento/mix de receita;

. Produtividade da redução de custos.

Medidas Essenciais dos Clientes:

- . Participação de Mercado ;
- . Aquisição de clientes;
- . Retenção de clientes;
- . Lucratividade dos clientes;
- . Satisfação dos clientes.

Medidas Essenciais de Aprendizado e Crescimento:

- . Satisfação dos funcionários;
- . Retenção de funcionários;
- . Lucratividade por funcionários.

O resultado final do passo 6 para cada perspectiva deverá compreender:

- Uma lista de objetivos para a perspectiva, acompanhada de uma descrição detalhada de cada objetivo;
- Uma descrição dos indicadores para cada objetivo;
- Uma ilustração de como cada indicador pode ser quantificado e apresentado;
- Um modelo gráfico de como os indicadores se inter-relacionam dentro de uma perspectiva, e entre as quatro perspectivas.

3.4.1 Passo 7 – Workshop executivo : segunda etapa

Deverá envolver a alta administração, seus subordinados diretos e uma maior número de gerentes de nível médio, para um debate da visão, estratégia e os objetivos e indicadores experimentais da organização para o *scorecard*. Os participantes devem comentar os indicadores propostos e começarem a desenvolver um plano de implementação.

3.5 Elaboração do Plano de Implementação

3.5.1 Passo 8 - Desenvolver o plano de implementação

Uma nova equipe composta pelos líderes dos subgrupos, formalizará metas de superação e desenvolverá um plano de implementação para o *scorecard*, devendo incluir a maneira de como os indicadores se ligam ao banco de dados do sistema de informações, comunicando o *Balanced Scorecard* a toda a organização.

3.5.2 Passo 9 – Workshop Executivo: Terceira etapa

Esta etapa é destinada a decisão final sobre a visão, os objetivos e indicadores desenvolvidos nos dois primeiros workshops, de forma a validar as metas de superação propostas pela equipe de implementação. Deverá também identificar programas de ação preliminares para alcançar as metas.

3.5.3 Passo 10 – Finalizar o plano de implementação

Para se obter valor, o *Balanced Scorecard* deverá ser integrado ao sistema gerencial da organização. É recomendável o início da utilização do *Balanced Scorecard* no prazo de 60 dias. Sendo o plano de implementação desenvolvido de forma progressiva, pode-se utilizar as melhores informações disponíveis, com o tempo os sistemas de informações gerenciais serão ajustados ao processo.

3.6 Prazo para Implementação

Um projeto típico de introdução pode durar 16 semanas (figura 8), porém tal tempo não é totalmente tomado com atividades do *scorecard*, mas devido a disponibilidade dos executivos envolvidos.

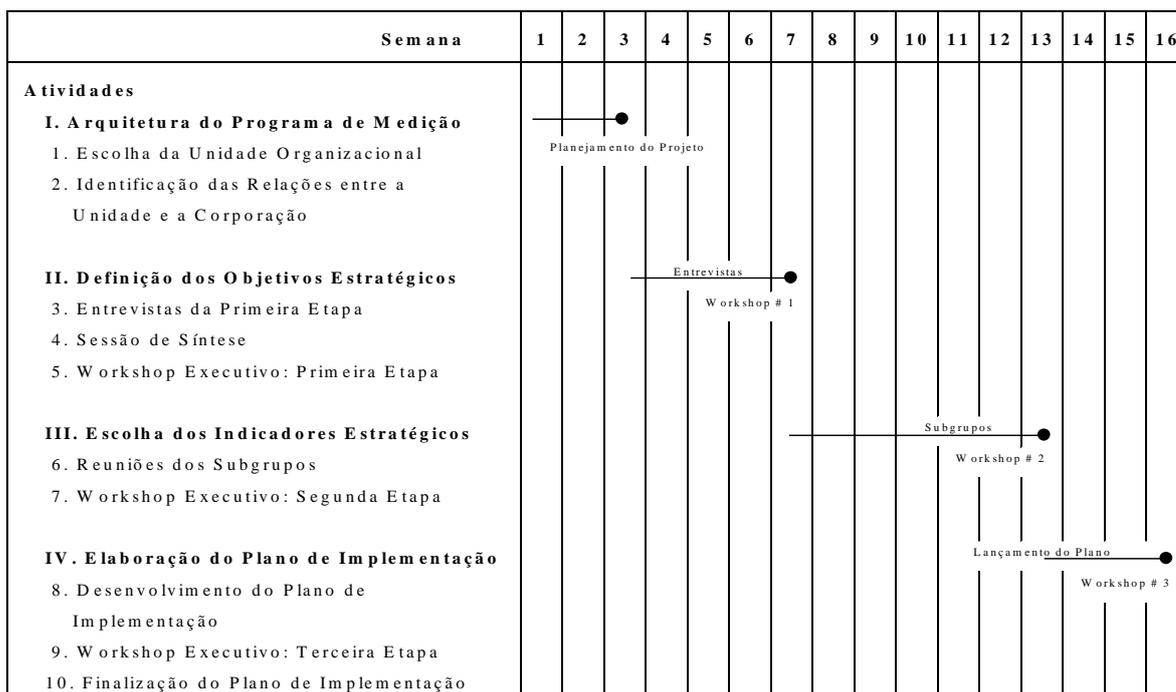


Figura 8 Um Cronograma Típico para o Balanced Scorecard

Fonte: Robert S. Kaplan e David P. Norton, A Estratégia Em Ação - Balanced Scorecard, Editora Campus (1997)

Conclusão

Para uma empresa manter-se no mercado é essencial que seus

gestores tenham consciência de que se faz necessário avaliações quantitativas e qualitativas de desempenho, para auxílio das decisões e ações corretivas.

Levando-se em conta todas as influências que podem ser provocadas por ações internas e externas à empresa, percebeu-se que apenas com avaliações tradicionais, sempre ligadas à produção, não se considera os benefícios das avaliações de performance voltada para outros elos da cadeia de valores, onde fundamentalmente encontramos o cliente.

Conclui-se que o Balanced Scorecard, como um novo sistema de gestão estratégico, produz um claro entendimento de como a decisão do gestor pode impactar diretamente não apenas na sua área de responsabilidade, mas também toda a estratégia da empresa, auxiliando na relação das ações de hoje com as metas de amanhã.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANSOFF, H.I. **Corporate Strategy**. Nova York: Mc Graw-Hill, 1965.

CERQUEIRA NETO, Edgard Pedreira de. **Gestão da qualidade** : Princípios e métodos, São Paulo: Pioneira, 1993.

GAJ, Luis. **Tornando a Administração Estratégica Possível**. São Paulo: Mc Graw-Hill, 1990.

HOFER, C. W. e SCHENDEL, D. E. **Strategy Formulation: Analytical Concepts**. St. Paul, MN: West, 1978.

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

KAPLAN, Robert S. e JOHNSON, H. Thomas. **A relevância da Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

NAKAGAWA, Masayuki - "Estudo de Alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial " Tese apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, para obtenção do Título de Doutor em Contabilidade - São Paulo, 1987.

PORTER, Michael E. **Estratégia Competitiva: Técnicas para Análise de Indústrias e da Concorrência** . Rio de Janeiro: Editora Campus, 1986 .

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um Desempenho superior**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1990.

SHANK, John K. **A Revolução dos Custos:** Como Reinventar e Redefinir Sua Estratégia de Custos para Vencer em Mercados Crescentes Competitivos. Rio de Janeiro: Campus, 1997.