

Estudo comparativo entre as teorias de avaliação de desempenho das empresas

Edson WILSON TORRENS (FURB/UNIVILLE) - etorrems@al.furb.br

Giancarlo Gomes (FURB) - giancarlog@furb.br

Jorge Ribeiro de Toledo Filho (FURB - Blumenau) - profতোledo@sigmanet.com.br

Resumo:

O presente trabalho teve como objetivo fazer um comparativo entre as teorias de avaliação de desempenho. A pesquisa caracterizou-se como exploratória, quanto aos fins, bibliográfica, quanto aos meios, abrangendo uma descrição teórica de ferramentas gerenciais de controle como o Custeio Base Zero, Activity Based Cost (Custeio Baseado em Atividades), Tableau de Bord, Performance Prism, Hoshin Kanri (Gerenciamento pelas Diretrizes), Management by Objectives (Administração por Objetivos) e Balanced Scorecard (BSC). Após destacar os pontos principais destas teorias fez-se um comparativo, enfatizando vantagens e desvantagens, pontos de concordância e discordância, bem como efeitos complementares entre as diversas teorias. Assim, conclui-se que o Tableau de Bord é focado, basicamente, em medidas financeiras, o BSC tenta equilibrar o tangível e o intangível, o financeiro e o não-financeiro, o Performance Prism enfatiza a satisfação e a contribuição dos stakeholders, o Hoshin Kanri chama a atenção para a importância da Qualidade Total aliada aos objetivos e Avaliação de Desempenho, a APO enfatiza o rumo necessário para as organizações, o foco, a missão e visão, o Custo Baseado em Atividades relacionou custo indireto e a Cadeia de Valores (Porter) e o Orçamento Base Zero propõe foco nas Unidades Estratégicas de Negócios e Fatores Chave de Sucesso tomando como base o presente e não o passado.

Palavras-chave: *Avaliação de Desempenho. Controle. Custo. Estratégia.*

Área temática: *Controladoria*

Estudo comparativo entre as teorias de avaliação de desempenho das empresas

Resumo

O presente trabalho teve como objetivo fazer um comparativo entre as teorias de avaliação de desempenho. A pesquisa caracterizou-se como exploratória, quanto aos fins, bibliográfica, quanto aos meios, abrangendo uma descrição teórica de ferramentas gerenciais de controle como o Custeio Base Zero, *Activity Based Cost* (Custeio Baseado em Atividades), *Tableau de Bord*, *Performance Prism*, *Hoshin Kanri* (Gerenciamento pelas Diretrizes), *Management by Objectives* (Administração por Objetivos) e *Balanced Scorecard* (BSC). Após destacar os pontos principais destas teorias fez-se um comparativo, enfatizando vantagens e desvantagens, pontos de concordância e discordância, bem como efeitos complementares entre as diversas teorias. Assim, conclui-se que o *Tableau de Bord* é focado, basicamente, em medidas financeiras, o BSC tenta equilibrar o tangível e o intangível, o financeiro e o não-financeiro, o *Performance Prism* enfatiza a satisfação e a contribuição dos *stakeholders*, o *Hoshin Kanri* chama a atenção para a importância da Qualidade Total aliada aos objetivos e Avaliação de Desempenho, a APO enfatiza o rumo necessário para as organizações, o foco, a missão e visão, o Custo Baseado em Atividades relacionou custo indireto e a Cadeia de Valores (Porter) e o Orçamento Base Zero propõe foco nas Unidades Estratégicas de Negócios e Fatores Chave de Sucesso tomando como base o presente e não o passado.

Palavras-chave: Avaliação de Desempenho. Controle. Custo. Estratégia.

Área Temática: Controladoria

1. Introdução

A complexidade do ambiente que envolve a organização conduz à mudança do ambiente organizacional da estabilidade para a instabilidade, da homogeneidade para a heterogeneidade, e destaca a importância da informação e do gerenciamento de custos como balizadores para a tomada de decisão. Dessa forma, as organizações “tornam-se cada vez mais dependentes de informações acerca dos custos de seus processos, produtos e, de suas atividades” (LAUSCHNER; BAUREN, 2004, p. 53). É necessário que as empresas avaliem seu desempenho.

Drucker (1999) enfatiza a necessidade das organizações equilibrarem resultados a curto e longo prazo para garantir uma competitividade global. É fundamental fixar padrões de desempenho financeiros e não-financeiros.

A literatura sobre desempenho se apresenta, com significativa preponderância de indicadores financeiros, compatível com o entendimento central, ou tradicional, de Estratégia. E esta vem sendo causa importante de discussão. A descoberta de que outras formas de mensuração de desempenho levam a resultados similares ou mais realistas do que os meramente financeiros propiciou a ampliação da discussão sobre o uso de medidas qualitativas, passando a abranger a propriedade do emprego de medidas multidimensionais, de múltiplos *stakeholders* e de outros indicadores financeiros menos cotados, como valor presente líquido e opções reais (SILVA; MOTTA; COSTA, 2007, p. 28).

O presente trabalho teve como objetivo fazer um comparativo entre as teorias de avaliação de desempenho. Este estudo se justifica pela crescente necessidade de as organizações

direcionarem de forma ótima seus recursos, baseadas em planejamento e controle apoiadas por ferramentas consagradas de apoio à gestão.

2. Aporte teórico

Na seqüência são apresentados os vários modelos de avaliação de desempenho como: *Tableau de Bord*, BSC, *Performance Prism*, Administração por Objetivos, *Hoshin Kanri*, Sistema de Custo Baseado em Atividades e Orçamento Base Zero.

2.1 *Tableau de Bord e Balanced Scorecard*

Pode-se conceituar *Tableau de Bord* (TB) como sendo “[...] uma ferramenta para o topo do gerenciamento da empresa, permitindo uma visão global e rápida de suas operações e do estado de seu ambiente para a tomada de decisão” (FAGUNNDES et al, 2007, p.2). A descrição do *Tableau de Bord* não é uma tarefa fácil, é uma ferramenta mais antiga que o BSC, tendo sofrido muitas mudanças ao longo do tempo. O termo surgiu em 1932 na França, “*Tableau de Bord*” foi o nome ao painel de avião (*dashboard*) e os administradores foram metaforicamente comparados a um piloto (BOURGUIGNON, VÉRONIQUE; NORREKLIT, 2001).

Para Fernandes (2005), existem 05 etapas para a concepção do TB:

Etapa 1 – Selecionar os eixos de progressos ou caminhos a serem percorridos;

Etapa 2 – Determinar os pontos de intervenção;

Etapa 3 – Selecionar os objetivos;

Etapa 4 – Selecionar os indicadores; e

Etapa 5 Estruturar o quadro de controle (*Tableu de Bord*).

Por sua vez, Boix e Férmínier (2004) apresentam, também, seu método para desenvolver um *Tableau de Bord*, conforme as 5 fases a seguir:

Fase 1: Definir os objetivos de controle;

Fase 2: Definir os indicadores;

Fase 3: Definir os índices de controle;

Fase 4: Dar forma ao *Tableau de Bord*; e

Fase 5: Explorar o *Tableau de Bord*.

No que tange aos principais problemas do TB Costa (2001) salienta que: Enfatizar as medidas financeiras;

a. Usar um conjunto muito grande de indicadores;

b. Usar indicadores já existentes;

c. Escolher objetivos e metas internas;

d. Colocar as medidas, predominantemente, dentro da empresa;

e. Usar o *Tableu de Bord* mais como um sistema de suporte a processos a distância e de administração por exceção.

Conforme Epstein e Manzoni (1997) o *Tableau de Bord* precisa ser desenvolvido no contexto da missão e objetivos de cada unidade, obedecendo a seguinte seqüência: Missão/Visão => Objetivos => KSF (Fatores Chave de Sucesso) => KPI (Indicadores Chave de Performance).

O Balanced Scorecard - BSC de autoria de Kaplan e Norton (1992) pode ser traduzido como “Cartão de Resultados Equilibrados” – é um conjunto de análises que dá aos gerentes uma visão rápida, porém, mais significativa do negócio. O BSC em sua origem foi utilizado para

medir o desempenho da empresa. O BSC permite que os gestores possam observar o negócio a partir de quatro perspectivas:

- Perspectiva dos clientes;
- Perspectiva dos processos internos;
- Perspectiva da inovação e aprendizagem;
- Perspectiva financeira.

O BSC não é somente um sistema de mensuração estratégica, mas também um sistema de controle estratégico que pode ser usado para: clarificar e obter consenso sobre estratégia, alinhar objetivos departamentais e pessoais na estratégia, identificar e alinhar iniciativas estratégicas e obter *feedback* sobre aprendizado e implementação estratégica (EPSTEIN; MANZONI, 1997).

Ainda o BSC pode ser definido como “[...] um conjunto de indicadores que proporciona para a alta direção uma visão compreensiva de todo o negócio” (FAGUNNDES et al, 2007, p.5). As quatro perspectivas do BSC são: financeira, aprendizado e crescimento, processos internos e cliente. Na literatura encontram-se comparações entre o *Tableau de Board* e o *Balanced Scorecard* – (BSC).

Silva (2003, p. 61) considera “a contribuição e aplicação do BSC no contexto do processo estratégico, como ferramenta de comunicação e “tradução” da estratégia, e a maneira pela qual se converte em um sistema de gestão estratégica ao aliar-se a novos processos gerenciais”. Percebe-se que o BSC não é tratado como uma ferramenta de indicadores de desempenho, mas sim como componente da estratégia e planejamento organizacional. Classifica-se o tangível em termos de números financeiros, enquanto as perspectivas do aprendizado e crescimento, processos internos e clientes como intangíveis. Outros autores classificam os processos internos (tecnologia, atividades, estrutura) também como tangíveis ao lado da perspectiva financeira, deixando apenas a questão da gestão de pessoas (aprendizado e crescimento) e a perspectiva do cliente como intangíveis.

A ciência vai sendo construída ao longo da história, com sobreposições, fatos contrários, negações, confirmações e evoluções. Em cima das falhas ou lacunas de modelos e ferramentas teóricas, cientistas e autores propõem melhorias. Partindo justamente de uma crítica aos mapas estratégicos do BSC (KAPLAN; NORTON, 1992). Neste sentido cita-se Fernandes (2002, p. 3):

“[...] embora os fundamentos *do Balanced Scorecard* se constituam num grande avanço na proposta de comunicação, alinhamento e implementação da estratégia, e também na orientação para a formação de sistemas de medição de desempenho na lógica sistêmica, é possível identificar alguns pontos fracos na concepção de sua estrutura original.”

O ponto principal surge em relação à linearidade do modelo do BSC, ou seja, a perspectiva do aprendizado e crescimento (criar capital intelectual, motivação e dar suporte de TI) vai melhorar a cadeia de valor interna/ externa, inovação, produção e pós-venda (perspectiva dos processos internos), que vai ampliar o retorno ao cliente (perspectiva do cliente) e, por consequência, aumentar o lucro, o retorno sobre o investimento (*Return On Investment* - ROI), aumentar receitas e reduzir custos (perspectiva financeira). Assim, comunica os objetivos estratégicos através de relações de causa e efeito em forma linear e estática e desconsidera os efeitos circulares dos *feedbacks* e *delays* (tempo de espera). Fernandes (2002) ainda enfatiza que todos os objetivos apontam e finalizam na dimensão financeira.

Faz-se uma comparação entre o *Tableau de Bord* e o BSC em função das características do modelo, sendo que o TB francês enfatiza mais os indicadores financeiros e o BSC americano foca os financeiros e não financeiros. Em função da ideologia, os norte-americanos decompõem a estratégia de forma normativa, de cima para baixo enquanto os franceses deixam os painéis mais abertos, permitindo a participação dos níveis inferiores. Quanto à honra, nos Estados Unidos enfatiza-se o contrato de honra (salário, status e pertences) e na França o princípio de regras de honra do grupo social.

Ambos os modelos estabelecem a definição de objetivos, sendo que estes podem ser determinados pela missão organizacional. A missão representa o maior objetivo organizacional, da qual derivam os objetivos estratégicos, táticos e operacionais, que devem estar sincronizados, ou seja, integrados uns aos outros, formando um conjunto harmônico que leve marketing, finanças, recursos humanos e produção a trabalharem em prol do sucesso organizacional.

De uma maneira geral, objetivo é um alvo a ser atingido, pode também ser definido como o fim ou a condição futura em que a organização pretende estar (LUPOLI e ANGELO, 2002). Lupoli e Angelo (2002, apud Stoner e Freeman, 1999) argumentam que os objetivos são importantes porque proporcionam um senso de direção, concentram esforços, guiam os planos e as decisões e são os parâmetros de avaliação do desempenho da organização. Ou seja, não existe controle efetivo sem planejamento e vice-versa, já que o processo administrativo inicia-se com planejamento, passando por organização (estrutura) e direção (pessoas), finalizado com controle, em um ciclo contínuo e inter relacionado.

A dualidade entre tangível ou intangível, objetivo ou subjetivo, formal ou informal presentes na organização chega também à avaliação de desempenho. Na sociedade ocidental tradicionalmente são valorizados os números, os aspectos financeiros, os balanços contábeis, frutos do capitalismo, com forte influência norte-americana. Isto representa um paradoxo em se tratando da objetividade oriunda dos Estados Unidos presente em um modelo que tem a proposta de balancear indicadores financeiros e não-financeiros, ou seja, o BSC de Kaplan e Norton.

2.2 Performance Prism

O *Performance Prism* é um modelo para medição da performance, considerado como um sistema de avaliação da gestão da organização, centralizado nos *stakeholders* (foco externo) e relacionando com estratégias, processos e capacidades (foco interno). Baseia-se em cinco faces de um prisma com questões-chave para a medição de desempenho: satisfação dos *stakeholders*, estratégias, processos, capacidades e contribuição dos *stakeholders*. Os *stakeholders* envolvem consumidores, intermediários, colaboradores, fornecedores, comunidade, entidades reguladoras e investidores. (NEELY; ADAMS, 2000).

Neely e Adams, (2000), propõem uma série de perguntas com relação aos itens citados anteriormente: a) Quem são os principais interessados e o que eles querem, quais as suas necessidades? b) Que estratégias precisamos por em prática para satisfazer este conjunto de desejos e necessidades? c) Quais são os processos críticos requeridos para execução destas estratégias? d) O que precisamos fazer para operar estas capacidades e melhorar estes processos? e) Que contribuições a empresa quer dos *stakeholders* se for manter e desenvolver estas capacidades?

2.3 Administração por Objetivos

Existem várias versões em relação à Administração por Objetivos - APO. Segundo French e Hollmann (1986) o superior prepara a lista de objetivos e simplesmente passa para os subordinados. Em outra versão o superior prepara a lista de objetivos dos subordinados e oferece a oportunidade para questionamentos e clarificação. Em uma terceira versão, o subordinado prepara sua própria lista de objetivos e submete esta lista ao superior para discussão e subsequente modificação e aprovação pelo superior. Em uma quarta versão, o superior e o subordinado preparam independentemente a lista de objetivos e entram em um acordo para uma lista final.

Drucker (1954) apresentou características da APO: estabelecimento do objetivos entre o gerente e o seu superior, objetivos para cada departamento, interligação entre os objetivos, mensuração e controle dos resultados e avaliação e revisão dos planos. Percebe-se a estreita ligação entre planejamento (objetivos, metas, estratégias e planos de ação) e controle (comparação do planejado x realizado e ações corretivas).

A APO considera que a definição clara e a comunicação dos objetivos estabelecidos a todos os envolvidos em um dado processo são tarefas prioritárias em que as chefias devem se concentrar (LUPOLI JÚNIOR; ANGELO, 2002).

2.4 Hoshin Kanri

Segundo Turrioni, Sousa e Costa Neto (1999) o *Hoshin Kanri* foi desenvolvido no Japão, e tem sido utilizado para implementar a Política da Qualidade em todos os setores da organização. A sua utilização implica uma maior participação da diretoria na prática dos métodos da Gestão da Qualidade.

Com origem na Administração por Objetivos, proposta por Drucker (1987), procurou relacionar a APO e o Controle da Qualidade Total, focando no processo, enquanto a Administração por Objetivos centrou-se nas metas a serem atingidas. Para Akao (1991) e Galgano (1990) apud Turrioni et al (1999) a estrutura do *Hoshin Kanri* abrange diagnóstico da organização (auditoria do presidente, auditoria dos gerentes, relatório de análise, sugestões e plano de ação); formulação da estratégia (revisão do diagnóstico, análise dos relatórios, lista anual de problemas e comprovação das diretrizes); desdobramento da estratégia (diretrizes anuais) e implementação da estratégia (definição de indicadores, difusão das metas, elaboração de planos de ação e acompanhamento da implantação).

2.5 Sistema de Custo Baseado em Atividades

No sistema ABC os custos e despesas indiretas são apropriados a várias unidades através de algumas bases que não são relacionadas aos volumes dos fatores de produção (DURAN e RADAELLI, 2000, p. 120). O controle de custos é fundamental para avaliar o desempenho de uma organização. Relaciona-se com a perspectiva financeira do BSC de Kaplan e Norton (1992). O Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing* - ABC) é apresentado como exemplo de inovações que vem acontecendo na contabilidade gerencial. Segundo Lauschner e Bauren (2004, p.56) “o sistema ABC divide os custos indiretos em múltiplas divisões de custos, denominadas atividades, as quais são apropriadas aos produtos”. O referido sistema consiste em

uma alternativa aos sistemas clássicos de apuração do custo dos produtos representados pelo custeamento direto/ variável e custeamento por absorção.

O método ABC trabalha com os custos e despesas indiretos, direcionadores de custos, alocando-os nas atividades e produtos e serviços. A implantação envolve a análise de atividades, rastreamento dos recursos, determinação dos direcionadores, quantificação dos direcionadores de custo, custeio das atividades e custeio dos objetos de custo. Ou seja, o processo envolve determinação de medidas de performance (KAPLAN e NORTON, 1992).

A abordagem está centrada na gestão estratégica de custos, análise da cadeia de valor, a análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos. A identificação da cadeia de valor é baseada em atividades primárias (logística interna, operação, logística externa, marketing e serviços) e atividades de apoio (aquisição, desenvolvimento de tecnologia, gerência de recursos humanos e infra-estrutura da empresa) (PORTER, 1989). O posicionamento estratégico é estabelecido por estratégias genéricas, ou seja, liderança em custos, diferenciação do produto e foco (PORTER, 1989). O direcionador de custo é o fator que determina a ocorrência de uma atividade, sendo sua medida (quantidade produzida, quantidade de matéria-prima, mão-de-obra direta).

Um sistema de custeio baseado em atividades oferece às empresas um mapa econômico das operações, revelando um custo existente e projetado de atividades e processos de negócio que, em contrapartida, esclarecem o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente ou unidade operacional (LAUSCHNER; BAUREN, 2004).

2.6 Orçamento Base Zero

No sistema ABC os custos e despesas indiretas são apropriados a várias unidades através de algumas bases que não são relacionadas aos volumes dos fatores de produção (DURAN e RADAELLI, 2000, p. 120). O controle de custos é fundamental para avaliar o desempenho de uma organização. Relaciona-se com a perspectiva financeira do BSC de Kaplan e Norton (1992).

O método ABC trabalha com os custos e despesas indiretos, direcionadores de custos, alocando-os nas atividades e produtos e serviços. A implantação envolve a análise de atividades, rastreamento dos recursos, determinação dos direcionadores, quantificação dos direcionadores de custo, custeio das atividades e custeio dos objetos de custo. Ou seja, o processo envolve determinação de medidas de performance. (KAPLAN e NORTON, 1992).

3. Metodologia

Quanto aos objetivos à pesquisa é exploratória, segundo Raupp e Beuren (2004) esse tipo de pesquisa normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Uma característica interessante da pesquisa exploratória consiste no aprofundamento de conceitos preliminares sobre determinada temática não contemplada de modo satisfatório anteriormente.

Quanto aos procedimentos a pesquisa é bibliográfica Cervo e Bervian (1983, p. 55) definem a pesquisa bibliográfica como a que “explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos, ela busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Quanto à abordagem a pesquisa é qualitativa Richardson (1989, p. 39), faz a seguinte descrição de estudos qualitativos:

Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

O presente estudo representa uma análise profunda, mas não exaustiva, procurando comparar teorias de avaliação de desempenho. As que foram estudadas *Tableau de Bord*, BSC, *Performance Prism*, Administração por Objetivos, *Hoshin Kanri*, Sistema de Custo Baseado em Atividades e Orçamento Base Zero.

4. Análise dos dados e comparações entre os métodos de avaliação de desempenho

A estratégia no BSC abrange quatro perspectivas: aprendizado e crescimento, processos internos, satisfação do cliente e financeira. Ou seja, é bastante voltada para dentro da organização. Já o *Performance Prism* enfatiza capacidade estratégica, processos, satisfação dos *stakeholders* e contribuição dos *stakeholders*. Ou seja, enfatiza muito os grupos de influência, tendo foco nos *stakeholders*. O *Performance Prism* vai ao encontro do micro e macro ambiente, das contingências externas e da visão sistêmica aberta. O plano, posição, padrão e perspectiva do *Performance Prism* têm uma forte conotação externa, sendo que o BSC direciona o foco do desempenho no cliente e no acionista, voltando-se para os processos internos (finanças, processos, funcionários).

Em relação ao *Tableau de Bord* (TB), é considerado um precursor do BSC. O TB é uma ferramenta para o topo do gerenciamento da empresa, permitindo uma visão global e rápida de suas operações e do estado de seu ambiente para a tomada de decisão, segundo Bourguignon et al. (2001). Foi desenvolvido na França e as diferenças culturais são marcantes em relação aos Estados Unidos, berço do BSC de Kaplan e Norton. A cultura americana é mais voltada a competição, crescimento na carreira, mérito. A cultura francesa valoriza a formação, classes sociais, berço. São dois sistemas de mensuração de desempenho que enfatizam as medidas financeiras, os números.

O BSC inclui medidas não-financeiras, incorpora o intangível, mas dentro de sua linearidade em seus mapas (aprendizado e crescimento, processos internos, satisfação do cliente e finanças) converge também para o financeiro, o retorno ao acionista. Muitos autores acreditam que o BSC evoluiu a partir do *Tableau de Bord*, de modo que não representa um paradigma novo na avaliação de desempenho, existindo muitas semelhanças entre os dois nos aspectos centrais e algumas diferenças sutis.

O *Hoshin Kanri* tem uma forte relação com a APO, relacionando a estratégia e objetivos a Qualidade Total. Como já enfatizado anteriormente, com origem na Administração por Objetivos, proposta por Drucker (1987), procurou relacionar a APO e o Controle da Qualidade Total, focando no processo, enquanto a Administração por Objetivos centrou-se nas metas a serem atingidas.

BSC, APO, *Hoshin Kanri* e TB são baseados em objetivos, em indicadores, ou seja, parâmetros de avaliação de desempenho. O Custeio Baseado em Atividades (ABC – *Activity Based Cost*) e o Orçamento Base Zero são focados nos custos, ou seja, na perspectiva financeira. O *Tableau de Bord* e o BSC tem base fundamental na perspectiva financeira, envolvendo necessariamente os custos. O *Performance Prism* é bastante focado nos *stakeholders*, logicamente que para satisfazer e analisar a contribuição dos grupos de influência se faz

necessário passar pela análise financeira e por consequência de custos. A seguir apresenta-se um quadro resumo comparativo entre os principais métodos de avaliação de desempenho abordados anteriormente.

	<i>Tableau de Bord</i>	<i>Balanced Scorecard</i>	<i>Performance Prism</i>	APO	<i>Hoshin Kanri</i>	Custo Baseado em Atividade	Custeio Base Zero
Conceito Central	Ferramenta para o topo	Escores Balanceados Fin.+ Não-Fin.	Stakeholders Faces do Prisma	Rumo para a organização, missão e visão	TQC Qualidade Total	Análise de Atividades	Não partir de dados passados
Indicadores de desempenho	Quadro de comando, financeiros	Financeira Aprendizagem e Crescimento Cliente Processos Internos	Satisfação dos <i>Stakeholders</i> Estratégias Processos Capacidades Contribuição dos <i>Stakeholders</i>	Objetivos estratégicos Objetivos táticos Objetivos operacionais Unidades Estratégicas de Negócios	Diagnóstico Formulação da Estratégia Desdobramento da Estratégia Implementação da Estratégia	Custos e Despesas Indiretos Direcionadores de Custos	Resultados Obtidos x Esperados Base “Zero” Unidades Estratégicas de Negócios
Vantagens	Visão geral do desempenho da empresa	Medidas financeiras e não financeiras	Ênfase nos <i>Stakeholders</i>	Sincronização dos objetivos Envolve os 3 níveis organizacionais	Ênfase na qualidade e competitividade	Basear-se em atividades segundo a agregação de valores	Partir de dados do presente, situação atual
Desvantagens	Focado em medidas financeiras	Permanece a ênfase nos números e medidas financeiras	Sistema complexo e menos conhecido na América	Genérico e de difícil implantação	Surgimento da Reengenharia e 6 Sigma	Difícil definição das atividades e alocação dos custos	Não considerar a série histórica
País	França	Estados Unidos		Estados Unidos	Japão	Estados Unidos	
Autores		Norton e Kaplan	Neely e Adams	Drucker	Akao		

Fonte: os autores

Quadro 1: Comparação entre os Métodos de Avaliação de Desempenho

Há uma forte relação entre os sistemas de informações gerenciais, estratégias e o processo de tomada de decisão. Os custos dos processos, produtos e atividades, organizados através de um Sistema de Medição de Desempenho podem balizar as ações estratégicas da organização. Tendo consciência dos custos diretos, indiretos, fixos e variáveis é possível avaliar se são altos ou baixos, se há necessidade de cortes e ajustes. Se a empresa for utilizar a estratégia de liderança em custo (Porter) precisa ser rigorosa na apuração e efficientização das despesas e custos, podendo ter o lucro na escala ou volume de vendas. Caso o posicionamento seja de diferenciação, o custo também é fundamental, pois quanto menor o desperdício e as perdas pode-se aumentar o lucro, mesmo porque as empresas em virtude da competitividade e globalização, precisam oferecer um diferencial a um preço competitivo, agindo em um segmento (nicho) específico, buscando a customização e evitando a comoditização.

Levando-se em consideração as etapas do Planejamento Estratégico (Missão, visão, análise externa, análise interna, objetivos, metas, estratégias, planos de ação/implantação e controle), podemos integrar o BSC, TB, *Performance Prism*, *APO*, *Hoshin Kanri* ao PE (Planejamento Estratégico). O processo de planejamento termina com controle e o processo de controle inicia com planejamento. Como controlar sem parâmetros de comparação, ou seja,

objetivos? Há necessidade de integração entre estratégia e ação e neste sentido instrumentos como o BSC contribuem com o planejamento. O conjunto de objetivos e indicadores do BSC, Tableau de Bord, *Performance Prism*, APO e *Hoshin Kanri*, vai estar integrado com a missão e visão do PE, fazendo o acompanhamento através de parâmetros, ou seja, controle (etapa de fechamento do planejamento no processo administrativo).

Na APO e no *Hoshin Kanri* (Gerenciamento pelas Diretrizes) tem-se uma cadeia de objetivos (missão, visão, objetivos estratégicos, objetivos táticos e objetivos operacionais). Drucker (1987) afirma que o planejamento deve ser participativo, integrado, tendo *feedback* e controle. Assim, o BSC, o TB e o *Performance Prism* podem ser utilizados como instrumentos e ferramentas de planejamento e controle, integrados com os objetivos maiores da organização (missão e visão) com a participação das pessoas (função direção/ liderança) em uma estrutura organizacional (função organização).

D'Aveni (1995), aborda um modelo para as circunstâncias emergentes da competição em ambientes intensos e dinâmicos, a que chama de “hipercompetição”. Tecnologia revolucionária, globalização, novos métodos comerciais, técnicas radicalmente novas de comunicação e processamento de informações e equipamentos industriais flexíveis afetam o mundo e as organizações. A hipercompetição é um ambiente de intensas mudanças, aonde concorrentes flexíveis, agressivos e inovadores invadem mercados corroendo, fácil e rapidamente, a vantagem de grandes protagonistas e com bom *market share*.

Uma questão fundamental para a sobrevivência organizacional em um ambiente competitivo é a criação de uma vantagem competitiva, o que Prahalad (1998) chama de competência essencial, ou seja, uma qualificação obtida e que seja difícil de imitar, pelo menos a curto e em médio prazo. Os sistemas de avaliação de desempenho e performance tornam-se cruciais para o acompanhamento e adaptação destas vantagens competitivas em um ambiente heterogêneo e instável.

Outra teoria na área estratégica que vem sendo bastante enfatizada é a RBV (*Resource-Based View*). Também está muito relacionada ao desempenho, focando os recursos organizacionais. Para Barney (1991, p. 101 e 102) três conceitos são fundamentais para a RBV: a) recursos da empresa: todos os ativos, capacidades, processos organizacionais, atributos da empresa, informações e conhecimentos controlados pela empresa e que a permite conceber e implementar estratégias que melhore a sua eficiência e efetividade; b) vantagem competitiva: pode-se dizer que uma empresa tem uma vantagem competitiva quando ela implementa uma estratégia de criação de valor que não é implementada simultaneamente por nenhuma outra empresa concorrente e c) vantagem competitiva sustentada: ocorre quando os benefícios da vantagem competitiva da empresa não podem ser obtidos por um concorrente, pela impossibilidade de implementar a mesma estratégia que os produziu.

Quanto à natureza, os recursos podem ser: a) recursos de capital físico (tecnologia física utilizada na empresa, planta da empresa e os equipamentos; sua localização geográfica; acesso à matéria-prima); b) recursos de capital humano (intangíveis) (treinamento, experiência; julgamento; inteligência; relacionamentos; insights individuais dos gerentes e dos trabalhadores da empresa) e c) recursos de capital organizacional (organograma – *firm's formal reporting structure*; planejamento formal e informal; controle; sistema de coordenação; relações informais entre grupos da empresa e entre a empresa e as outras no seu ambiente) (BARNEY, 1991, p. 101).

Alguns recursos têm potencial de sustentar vantagens competitivas, outros não. Segundo Barney (1991) para ter este potencial o recurso deve ser valioso, raro, insubstituível e

imperfeitamente imitável. Peteraf (1993, p. 186) apresenta quatro condições para a sustentação da vantagem competitiva: heterogeneidade, mobilidade imperfeita, limites ex-ante e ex-post à competição.

Outra teoria da área estratégica relacionada à avaliação de desempenho são as Capacidades Organizacionais – CO (*Organizational Capability - OC*). Segundo Bandeira-de-Mello e Cunha (2001, p.5), “A perspectiva das Capacidades Organizacionais – OC possui pressupostos semelhantes aos da escola processual da RBV. Mais especificamente, preocupa-se em como diferentes formas de conhecimento são utilizadas pela empresa em sua operação, combinando os recursos existentes para criar, manter e renovar capacidades, e como consequência, usufruir-se de rendas e retorno acima da média. Para a OC, o que torna a empresa heterogênea são suas capacidades, únicas e impossíveis de imitação, as quais constituem-se nas verdadeiras fontes de vantagem competitiva.” Dosi, Nelson e Winter (2000) reúnem os trabalhos mais importantes sobre a OC.

Percebe-se uma interação entre as Capacidades Organizacionais (DOSI; NELSON; WINTER, 2000) e a Organização de Aprendizagem ou *Learning Organization* (SENGE, 1990), descrita através das cinco disciplinas (domínio pessoal, modelos mentais, objetivos comum, trabalho em equipe e raciocínio sistêmico). Também podemos relacionar com a Organização Inteligente (PINCHOT, 1994) baseada na liberdade de escolha, responsabilidade pelo todo e governo central limitado em seu livro “O poder das pessoas”.

“As capacidades organizacionais referem-se diretamente ao conhecimento adquirido e aculturado em rotinas, as quais utilizam os ativos e habilidades individuais, recursos da empresa, para concretizarem as capacidades em “fazer as coisas”, ou seja, seu *know-how*.” (BANDEIRA-DE-MELLO; CUNHA, 2001).

Reforçando o raciocínio acima “o planejamento colaborativo tem como foco o compartilhamento de informações estratégicas entre os membros da cadeia produtiva, objetivando desempenho competitivo. Todavia, obter desempenho competitivo depende da colaboração dos funcionários” (MOORI; DOMENEK, 2007, p. 12).

Estas capacidades e recursos devem ser constantemente avaliados e monitorados para que garantam vantagem competitiva sustentável. Sem um sistema de acompanhamento e monitoramento não é possível um efetivo aperfeiçoamento e ações corretivas. O BSC, o TB, o *Performance Prism*, o *Hoshin Kanri*, a APO, o Orçamento Base Zero e o Sistema de Custeio Baseado em Atividades são ferramentas gerenciais que podem contribuir para a construção das Capacidades Organizacionais e de Recursos que sejam raros, valiosos e difíceis de imitar, seja na área financeira, marketing, gestão de pessoas, processos, compras, logística, materiais e produção.

5. Considerações Finais

Percebe-se uma interação entre as Capacidades Organizacionais (DOSI, NELSON E WINTER, 2000) e a Organização de Aprendizagem ou *Learning Organization* (SENGE, 1990), descrita através das cinco disciplinas (domínio pessoal, modelos mentais, objetivos comum, trabalho em equipe e raciocínio sistêmico). Também podemos relacionar com a Organização Inteligente (PINCHOT, 1994) baseada na liberdade de escolha, responsabilidade pelo todo e governo central limitado em seu livro “O poder das pessoas”.

Pode-se notar uma relação muito estreita entre a organização inteligente, planejamento e controle. O sucesso da estratégia e a avaliação de desempenho são itens muito relacionados e

inter dependentes. Em um ambiente organizacional competitivo, heterogêneo e globalizado, que necessita de organizações preparadas para os desafios do século XXI, o processo administrativo é o fator principal de sustentação da competitividade empresarial. Esse processo tem início no planejamento, finalizando com controle, passando pela função organização (estrutura e recursos) e direção (liderança, motivação, comunicação, pessoas).

Assim, os métodos de Avaliação de Desempenho ganham importância crucial no acompanhamento da estratégia, na correção de rumos, no reforço dos pontos fortes e na dissolução dos pontos fracos. O *feedback* vai interessar aos diversos *stakeholders* organizacionais: funcionários, clientes, fornecedores, governo, parceiros, sociedade em geral, acionistas, proprietários, entre outros. Os diferentes métodos podem ser utilizados isoladamente ou em conjunto.

O *Tableau de Bord* foi um precursor, o BSC tenta equilibrar o tangível e o intangível, o financeiro e o não-financeiro, o *Performance Prism* enfatiza a satisfação e a contribuição dos *stakeholders*, o *Hoshin Kanri* chama a atenção para a importância da Qualidade Total aliada aos objetivos e Avaliação de Desempenho, a APO enfatizou o rumo necessário para as organizações, o foco, a missão e visão, o Custo Baseado em Atividades relacionou custo indireto e a Cadeia de Valores (Porter) e o Orçamento Base Zero propõe foco nas Unidades Estratégicas de Negócios e Fatores Chaves de Sucesso tomando como base o presente e não o passado.

Pode-se concluir que a perspectiva positivista quantitativa, objetiva, baseada em números e cálculos ainda é o pano de fundo de mais este modelo gerencial (BSC). Embora se critique o *Tableau de Bord* por sua essência basear-se na perspectiva financeira, o BSC desemboca no financeiro, apesar de abranger aspectos intangíveis com diferentes perspectivas (aprendizado e crescimento, processos internos e cliente).

Nesse artigo os referidos autores chamam a atenção para a importância da mensuração dos ativos intangíveis, algo que vem se tornando alvo dos métodos de avaliação de desempenho modernos, denotando um foco novo em relação a antiga preocupação somente com os ativos tangíveis (contabilidade tradicional).

“Estudos sobre medidas de avaliação do desempenho das organizações têm evidenciado uma forte correlação entre o processo de tomada de decisões operacionais e estratégicas e a utilização de medidas não financeiras” (GASSENFERTH e SOARES, 2007, p. 166). Esse raciocínio reforça a importância das medidas não financeiras enfatizadas por Kaplan e Norton através da metodologia do BSC.

A teoria tradicional de estratégia (SCP – Structure, Conduct e Performance) de Williamson e Porter (Forças Competitivas da Indústria), enfatizando que esta teoria priorizou as medidas financeiras. Porém, continuam os autores, atualmente ganham força os *stakeholders* (enfatizado pelo *Performance Prism*) e outras formas qualitativas de mensuração de desempenho. (SILVA, MOTTA; COSTA, 2007).

A análise de desempenho de uma organização é sempre algo passível de muitas discussões. Questionamentos sobre quais indicadores utilizar e como consolidá-los de forma a estabelecer um critério justo de avaliação de performance estão presentes em vários estudos e no dia-a-dia das empresas (MACEDO, SANTOS; SILVA, 2007). Esta citação demonstra a complexidade e explica a existência de múltiplos métodos e modelos de avaliação de desempenho.

Para os teóricos da RBV, recursos são elementos potenciais, um estoque à disposição da organização, cuja simples existência não se traduz necessariamente em desempenho. É preciso que tais recursos sejam mobilizados, coordenados e “entregues” para se garantir a *performance*

organizacional. Esta instância de mobilização e coordenação de recursos pode ser denominada competência organizacional. (FERNANDES , FLEURY e MILLS, 2006, p. 49). Esta citação enfatiza a relação entre RBV e avaliação de desempenho. Os recursos precisam ter desempenho superior para gerar vantagem competitiva, inter relacionando as funções planejamento, organização, direção e controle.

O presente estudo vem colaborar para as pesquisas relacionadas ao planejamento estratégico, no sentido de apresentar um comparativo entre as abordagens atuais de recursos para a avaliação de desempenho organizacional. Sua limitação se apresenta em função da ausência de estudos empíricos comparativos entre as abordagens, no sentido de subsidiar fundamento prático sobre a eficiência e eficácia das ferramentas comparadas no estudo.

Como sugestão de pesquisa, trabalhos futuros que busquem uma análise de campo quantitativa do resultado da aplicação das ferramentas de avaliação de desempenho tem amplo espaço nos estudos organizacionais.

Referências

ADAMS, C.. NEELY, A. **The performance prism to boost M&A success**. Measuring Business Excellence. 2000.

ANDON, P. BAXTER, J. MAHAMA, H. The balanced scorecard: slogans, seduction, and state of play. **Australian Accounting Review**. v. 15, n. 1, mar 2005.

ASTLEY, W.; VAN DE VEN, A. Central perspectives and debates in organizational theory. **Administrative Science Quarterly**, v.28, p. 245-273, 1983.

BANDEIRA-DE-MELLO, R.: CUNHA, C. A natureza e a dinâmica das capacidades organizacionais no contexto brasileiro: uma agenda para pesquisas sobre a vantagem competitiva das empresas brasileiras. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO (XXV ENANPAD) **Anais...** Campinas, 2001,15 p.

BARNEY, J. Firm resources and sustained competitiva advantage. **Journal of Management**, v.7, n.1, p. 99-120, 1991.

BOURGUIGNON, A. MALLERET, V. NØRREKLIT, H. **Balanced scorecard versus French tableau de bord: beyond dispute, a cultural and ideological perspective**. mar. 2001.

CERVO, A. L.. BERVIAN, A. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

COSTA, A. M. MORITZ, G. O.. MACHADO, F. M. V.. **Contribuições do orçamento base zero (OBZ) no planejamento e controle de resultados em organizações empresariais**. Revista Contemporânea em Contabilidade. Florianópolis, v.1, n. 8, p. 85 – 98, jul./dez. 2007.

D'AVENI, R. A. **Hipercompetição**: Estratégias para dominar a dinâmica do mercado. Rio de Janeiro, Campus, 1995.

DOSI, G.; NELSON, R.; WINTER, S. (org.) **The nature and dynamics of organizational capabilities**. New York: Oxford University Press, 2000, Introduction.

DRUCKER, P. **The practice of management**. New York: Harper e Brothers, 1954.

DRUCKER, P. **Inovação e espírito empreendedor: entrepreneurship: prática de princípios**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1987.

DRUCKER, P. **Desafios gerenciais para o século XXI** São Paulo: Pioneira Ed., 1999.

DURAN, O. RADAELLI, L.. **Metodologia ABC: implantação numa microempresa**. Gestão & Produção. v.7, n.2, p. 118 – 135, ago. 2000.

EPSTEIN, M. J. MANZONI, J. Implementing corporate strategy: from tableaux de bord to Balanced Scorecard. **European Management Journal**. v. 16, n. 2, pp. 190-203. 1998.

FAGUNNDES, J. A. SOLER, C. C.. FELIU, V. M. R.. LAVARDA. C. E. F. Tableau de bord vs balanced scorecard. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v.12, n.1, p.1, jan./abr, 2007.

FERNANDES, A. da C. **Mapas estratégicos do balanced scorecard: contribuições ao seu desenvolvimento**. Encontro Nacional de Engenharia de Produção (ENEGEP). 2002.

FERNANDES, B. H. R. **Rastreando os direcionadores da performance organizacional: uma proposta metodológica**. Cadernos EBAPÉ.BR. v. III, n. 1, Março 2005.

FERNANDES, B. H. R.; FLEURY, M. T. L.. MILLS, John. **Construindo o diálogo entre competência, recursos e desempenho organizacional**. **Revistas de Administração de Empresas - RAE**, v. 46. n.4.

FRENCH, W. L. HOLLMANN, R. W. Management by objectives: the team approach. **California Management Review**. v.17, n.3, 1975.

GASSENFERTH, Walter; SOARES, Maria Augusta Machado. **Uma Análise da Evolução do Balanced Scorecard como Ferramenta de Controle de Desempenho e sua relação com os Indicadores Financeiros**. Revista de Administração Mackenzie • Volume 8, n. 2, 2007, p. 162-186.

KAPLAN, R.S. NORTON, D.P. The Balanced Scorecard: measures that drive performance. **Harvard Business Review**, Boston, jan-fev, 71-79, 1992.

LAUSCHNER, M. A.. BEUREN, I. M.. Gestão Estratégica de custos. Contab. **Vista & Rev.** Belo Horizonte, v.15, n. 2, p. 53 – 84, ago. 2004.

LUPOLI JR., J. G. ÂNGELO, C. F. A importância dos objetivos na implementação de modelos de gestão. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 9, n, 2, abr/jun. 2002.

MACEDO, M.A.S.; SILVA, F.F.; SANTOS, R.M. Análise do mercado de seguros no Brasil: uma visão do desempenho organizacional das seguradoras no ano de 2003. **Revista Contabilidade & Finanças**. Número especial de atuária, p. 88-100, 2006.

MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **O processo da estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MOORI, G. R.; DOMENEK, A. C.. Análise exploratória da colaboração dos funcionários e do desempenho do planejamento colaborativo na klabin S.A. RAM – **Revista de Administração Mackenzie**, v. 8, n. 2, , p. 11-37, 2007.

NEELY, A. et al. Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach. **International Journal of Operations & Production Management**. v. 20, n. 10, p. 1119-1145. 2000.

PEREZ, M. M.; FAMÁ, R.. Ativos intangíveis e o desempenho empresarial. **Revista Contabilidade Financeira** – USP, São Paulo, n. 40, v. 4, p. 7 – 24, jan./abr. 2006.

PETERAF, M.. The cornerstone of competitive advantage: a resource-based view. **Strategic Management Journal**. v.14, n.2 p. 179-191, 1993.

PINCHOT, G.; PINCHOT, E.. **O poder das pessoas**: como utilizar a inteligência de todos dentro da empresa para a conquista de mercado. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

PORTER, M. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PRAHALAD, C.K. et al. **Estratégia: a busca da vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

RICHARDSON, R. J.. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SENGE, P.. **A quinta disciplina: arte, teoria e prática da organização de aprendizagem**. São Paulo: Best Seller, 1992.

SILVA, J. F, MOTTA, P. C.; COSTA, L. S. V.. Coalinhamento entre estratégias competitivas e colaborativas e desempenho de empresas. **Revistas de Administração de Empresas - RAE**. v. 47. n. 4, out. – dez. 2007.

SILVA. L. C.. O Balanced Scorecard e o processo estratégico. **Caderno de Pesquisa em Administração**. v.10, n. 4, pp 61-73. São Paulo. outubro/dezembro 2003.

TENNANT, C. ROBERTS, P. Hoshin Kanri: a tool for strategic policy deployment. **Knowledge and Process Management**. v.8, n. 4. p. 262. oct/dec 2001.

TURRIONI, J. B.. SOUSA, L. G. M. . COSTA NETO, P. L. O.. **Hoshin kanri – uma análise da implementação em operações de manufatura no Brasil**. Encontro Nacional de Engenharia de Produção (ENEGEP). 1999.

WITCHER, B. J. Policy management of strategy (hoshin kanri). **Strategic Change**. v. 12, n. 2. mar/apr 2003.