

Claudio Cavalcanti de Carvalho

A Implementação do *Balanced Scorecard*, em uma empresa de serviços terceirizados. Um estudo de caso sobre a empresa Ultraserv

Dissertação apresentada ao Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial, da Universidade Estácio de Sá, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração.

**Rio de Janeiro
2007**

Claudio Cavalcanti de Carvalho

A Implementação do *Balanced Scorecard*, em uma empresa de serviços terceirizados. Um estudo de caso sobre a empresa Ultraserv

Dissertação apresentada ao Mestrado em Administração e Desenvolvimento Empresarial, da Universidade Estácio de Sá, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Administração.

Aprovada em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr Harvey Consenza
Universidade Estacio de Sá

Prof. Dr
Universidade Estacio de Sá

Prof. Dr
Universidade-----

DEDICATÓRIA

Dedico esta dissertação a minha esposa Valéria, que muito me apoio ao longo do curso, sempre com entusiasmo, dedicação, amor e carinho.

Dedico esta dissertação também aos meus filhos Felipe (13 anos) e Fernanda (8 anos), que sempre tiveram compreensão com a minha ausência ao longo deste tempo, e também aos meus Pais Décio e Jurema que muito me ajudaram com amor e incentivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao Sr Roberto Longuinho, principal acionista da empresa Ultraserv, que com sinal de amizade e confiança, abriu a empresa para que esse estudo fosse realizado.

Agradeço também a equipe de gestores e funcionário da Ultraserv, que sempre tiveram boa vontade e paciência durante a realização do trabalho.

Agradeço especialmente ao Prof. Harvey Consenza, meu orientador e professor do MADE, que sempre me apoiou em todos os momentos desta odisséia que é fazer um mestrado.

Agradeço também ao Prof. Lamounier Erthal Villela, pelo conhecimento e experiência que passou como professor e a camaradagem e o respeito como coordenador.

RESUMO

Através da metodologia do estudo de caso, este trabalho tem como objetivo analisar as dificuldades e os impactos envolvendo a implementação da ferramenta *Balanced Scorecard* na Ultraserv, uma empresa de pequeno porte do setor de serviços terceirizados na cidade do Rio de Janeiro. Este estudo inclui a análise do alinhamento entre os objetivos organizacionais e as ações gerenciais. O trabalho inicia-se com a revisão da literatura, destacando a evolução do processo da terceirização como uma tendência mundial. Também apresenta a evolução e a importância dos controles gerenciais e dos modelos de avaliação de desempenho organizacional. Por fim constrói-se uma base conceitual sobre estratégia empresarial e o *Balanced Scorecard* nas suas quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Foi conduzido um estudo de caso único, de abordagem qualitativa, com a realização de entrevistas semi-estruturadas ou informais junto à direção da empresa e seus funcionários. Os resultados obtidos levam a concluir que os impactos da implantação do *Balanced Scorecard* em uma empresa de pequeno porte na área de serviços terceirizados foram avaliados positivamente pelos gestores e pelos funcionários como ferramenta dinâmica e moderna de gestão e controle das estratégias organizacionais.

PALAVRAS-CHAVE: *Balanced scorecard*; indicadores não financeiros ,

mensuração de desempenho empresarial, alinhamento estratégico dos objetivos organizacionais.

ABSTRACT

Through the methodology of the case study, this study aims to analyse the difficulties and impacts related to the implementation of Balanced Scorecard tool in Ultraserv, a small enterprise operating in the business of outsourcing services in the city of Rio de Janeiro. This study includes the analysis of the alignment between the organizational aims and the management action. The study starts with the literary review emphasizing the evolution of the outsourcing process as a world tendency. It also presents the evolution and the importance of the management controls as well as the evaluation models of organizational performance. Finally, we build a conceptual basis for enterprise strategy and the Balanced Scorecard in its four perspectives: financial, clients, internal processes, learning and growth. The study may be classified as a field study supported by bibliography and documental research. Informal and semi-structured interviews with the chief and employees were conducted. The results lead us to conclude that the impact of the Balance Scorecard in a small provider of outsourcing services was positively evaluated by managers and employees as a dynamic and modern tool for management and control of organizational strategies.

Key Words: Balanced Scorecard, non financial indicators; performance measurement, strategical alignment,

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	10
1.1	DEFINIÇÃO DO PROBLEMA.....	12
1.1.1	Caracterização do Ambiente	12
1.1.2	Situação Problemática.....	13
1.1.3	Dimensionamento do Problema	14
1.1.4	Delimitação do Estudo.....	15
1.2	OBJETIVOS	15
1.2.1	Objetivo Geral.....	16
1.2.2	Objetivos Específicos	16
1.3	RELEVÂNCIA DO ESTUDO	16
1.3.1	Para o mercado.....	16
1.3.2	Para a Academia	17
1.3.3	Importância pessoal	17
1.4	METODOLOGIA.....	18
1.4.1	Tipo da pesquisa	18
1.4.1.1	Tratamento dos dados.....	19
1.4.1.2	Limitações do método.....	19
1.4.1.3	Etapas do Projeto do estudo de caso.....	19
1.5	DEFINIÇÕES DOS TERMOS.....	20
1.5.1	Definições de termos técnicos.....	20
2.	REFERENCIAL TEÓRICO.....	21
2.1	CONCEITO DE TERCEIRIZAÇÃO.....	21
2.1.1	Origem da terceirização	22
2.1.2	Terceirização, uma tendência para o futuro	22
2.1.2.1	Contratar fora o trabalho Administrativo	23
2.2	REVISÃO DA LITERATURA SOBRE CONTROLE DE GESTÃO.	24
2.2.1	Relevância do Controle de Gestão.....	24
2.2.2	Evolução do Controle de Gestão.....	25

2.2.2.1	Escola Científica.....	25
2.2.2.2	Escola Estruturalista.....	27
2.2.2.3	Teoria Neo-Clássica.....	28
2.2.2.4	Teoria de Sistemas e da Contingência.....	33
2.2.2.5	Desenvolvimento de Modelos Integrativos de controle.....	35
2.3	CONTROLES ORGANIZACIONAIS E ESTRATÉGICOS.....	36
2.3.1	Sistema de Controle Gerencial e Estratégico.....	37
2.3.2	Instrumento de implementação de Estratégias.....	38
2.3.3	Sistema de Controle em Empresas Prestadoras de Serviços.....	38
2.4	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	40
2.5	FORMULAÇÃO E CONTROLE DE ESTRATÉGIAS.....	42
2.5.1	Formulação de Estratégias.....	42
2.5.2	Controle de Estratégias.....	42
2.6	A UTILIZAÇÃO DO "BALANCED SCORECARD" COMO UM SISTEMA DE GESTÃO ESTRATÉGICA.....	44
2.6.1	As quatro perspectivas do BSC.....	46
2.6.1.1	A Perspectiva Financeira.....	46
2.6.1.2	A Perspectiva dos Clientes.....	47
2.6.1.3	A Perspectiva dos Processos Internos da Empresa.....	49
2.6.1.4	A Perspectiva do Aprendizado e Crescimento.....	51
2.6.1.4.1	O Crescimento do Ser Humano.....	52
2.6.1.4.2	A Educação e Treinamento.....	52
2.6.1.4.3	Objetivos da Educação e Treinamento.....	53
2.6.1.4.4	Conceito Básico da Educação e Treinamento Conduzido dentro da Empresa.....	54
2.6.1.4.5	As Medidas de Desempenho Empresarial.....	54
2.7	A CONTABILIDADE GERENCIAL E O BALANCED SCORECARD ...	55
2.8	POR QUE UTILIZAR O BALANCED SCORECARD E COMO IMPLEMENTÁ-LO.....	58
2.8.1	Estabelecimento de premissas para a implantação do balanced scorecard.....	59
2.8.2	Os participantes.....	61
2.8.3	Problemas na implantação do balanced scorecard.....	61

2.8.4	O processo de construção do balanced scorecard.....	64
2.8.5	Prazo para implementação.....	71
2.9	MAPA ESTRATÉGICO.....	72
3.	DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO DE CASO	76
3.1	A EMPRESA ULTRASERV - ESTUDO DE CASO	76
3.1.1	Levantamento dos valores, visão e missão da empresa, sua estrutura organizacional, e a responsabilidade de cada departamento no BSC.	77
3.1.1.1	Valores Básicos da Ultraserv:	77
3.1.1.2	Missão Ultraserv:.....	78
3.2	FORMULAÇÃO DE ESTRATÉGIAS (ULTRASERV)	78
3.2.1	O Líder Visionário e empreendedor.....	80
3.3	ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA ULTRASERV	81
3.4	Objetivos e Metas estratégicas da empresa para 2006 a 2008. (Base para a construção do BSC)	81
3.4.1	1º Objetivo estratégico	82
3.4.2	2º Objetivo estratégico	82
3.4.3	3º Objetivo estratégico	83
3.4.4	4º Objetivo estratégico	83
3.4.5	5º Objetivo estratégico	84
3.4.6	6º Objetivo estratégico	85
3.5	OS IMPACTOS DA IMPLANTAÇÃO DO BSC.	85
3.5.1	Estrutura estratégica	85
3.5.2	Levantamento dos impactos organizacionais na implantação do BSC	86
3.5.2.1	Perguntas da Pesquisa.	87
3.5.2.2	Resultado das entrevistas.	87
3.5.2.2.1	Efeitos positivos:.....	87
3.5.2.2.2	Oportunidade de Melhoria	88
3.6	IMPACTOS POSITIVOS RELEVANTES LEVANTADOS.....	88
3.7	OPORTUNIDADES DE MELHORIAS	95
4.	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.	97

4.1	Recomendações para futuros estudos ou usos deste.....	98
5.	BIBLIOGRAFIA.....	100
6.	ANEXOS	104
6.1	ANEXO- I: MATRIZ SWOT DA ULTRASERV	104
6.2	ANEXO II: ORGANOGRAMA OPERACIONAL DA ULTRASERV.....	105
6.3	ANEXO III: CRONOGRAMA DE IMPLANTAÇÃO	107

1. INTRODUÇÃO

Vivemos o início de uma nova era da gestão empresarial, onde os parâmetros, premissas e sistemas de controles, usados durante a era Neoclássica (1950 a 1990), não se aplicam mais eficazmente, devido, principalmente à grande volatilidade e à dinâmica das novas tecnologias que se renovam em tempos cada vez mais curtos.

A nova era da informação e do conhecimento, fez surgir um novo cenário mundial. Esse novo cenário, marcado pela instabilidade e a incerteza, gera constantes mudanças e profundas transformações nos aspectos sociais, políticos, econômicos e culturais. Esta nova realidade faz com que a vida de pessoas e empresas tornem-se mais dinâmicas e integradas. (Bateman e Snell ,1998)

A globalização da economia faz desaparecer as barreiras do espaço e do tempo existentes entre as empresas, construindo um ambiente altamente competitivo, trazendo a abertura dos mercados, o aumento da concorrência, o encurtamento do ciclo de vida dos produtos, o aumento do grau de exigência do consumidor e a necessidade de atender a mercados mais complexos, onde quantidades cada vez maiores de empresas de todos os tamanhos competem para conquistar nichos de mercados usando as suas competências competitivas.

O impacto da era da informação e do conhecimento é ainda mais revolucionário para as empresas de serviços do que para as industriais, afirma Kaplan e Norton (1997). Muitas empresas de serviços conviveram por muitas décadas com confortáveis ambientes não-competitivos decorrentes de mecanismos de proteção mercados anteriores a era da globalização.

O ambiente da era da informação e do conhecimento exige novas capacidades de mobilizar recursos para assegurar o sucesso competitivo. As organizações industriais e comerciais tidas como competitivas, muitas vezes praticantes de técnicas de reengenharia e *downsizing*, procuram desenvolver parcerias estratégicas com outras empresas especialistas em serviços, para terceirizar tarefas, processos e serviços não essenciais, visando reduzir custos, melhorar a flexibilidade da mão-de-obra e incrementar a especialização.

Para atender a essa nova demanda do mercado, as empresas de serviços terceirizados, buscam crescer através do alinhamento de suas estratégias com as desses novos parceiros, para tanto, é necessário criar novos planos e ações estratégicas mais dinâmicas, capazes de inovar e desenvolver soluções em prestações de serviços que agreguem valor aos clientes. Para manterem-se competitivas, precisam investir na implantação e utilização de modernas e eficientes ferramentas de gestão estratégica. Ferramentas que, proporcionem uma integração de ações entre todas as áreas e seus processos, envolvam a todos na empresa, desde a alta cúpula até o mais simples dos funcionários, e que aumente o grau de comprometimento e motivação de todos, visando à busca pela melhoria contínua da qualidade dos serviços prestados. (Giosa, 1999).

1.1 DEFINIÇÃO DO PROBLEMA

1.1.1 Caracterização do Ambiente

O mundo está passando por uma fase de rápidas mudanças. Estas mudanças têm trazido ameaças à sobrevivência das empresas em todo mundo. Empresas desatualizadas podem ter sua sobrevivência ameaçada. Estudos e pesquisas realizados em todo mundo, têm disponibilizado diversos modelos e sistemas de gestão, utilizando equipamentos e softwares suficientemente fortes e ágeis para garantir um fluxo de informações relevantes para os gestores das empresas.

Um sistema de informação gerencial deve contribuir como suporte às estratégias adotadas para que elas possam ser acompanhadas e corrigidas em tempo hábil, e venha a produzir retornos positivos para a empresa.

Busca-se identificar, através deste estudo, os impactos da implantação *do Balanced Scorecard*, como um sistema de controle de estratégias de uma empresa prestadora de serviços terceirizados, onde o crescimento e o sucesso sustentável, passa pelo monitoramento constante das suas estratégias e da gestão da força de trabalho.

Segundo Kaplan e Norton (1997), é importante ressaltar que o *Balanced Scorecard* não é uma ferramenta destinada somente para as grandes empresas. Toda e qualquer empresa (independente do seu porte ou setor), interessada em garantir a implementação das suas estratégias, pode utilizar este sistema, da mesma forma que a análise ambiental é usado pela empresa para:

- Conhecer e melhor utilizar seus pontos fortes
- Conhecer e eliminar ou adequar os seus pontos fracos
- Conhecer e usufruir as oportunidades externas
- Conhecer e evitar as ameaças externas

1.1.2 Situação Problemática

Hoje a terceirização é uma tendência mundial, derivada de um mercado competitivo, onde as organizações precisam cada vez mais aumentar a qualidade, otimizar processos, encurtar os prazos, reduzir custos e evitar investimentos desnecessários. Assim, cresceu significativamente a parceria operacional entre clientes e fornecedores de serviços. Atividades tidas como estratégicas, anteriormente, foram totalmente terceirizadas. Entre estas se destacam: transporte, logística, armazenamento, movimentação e distribuição de carga, segurança patrimonial, vendas, folha de pagamento, recrutamento, contabilidade, cobrança, faturamento, assistência técnica, etc. Porém, nessa troca de “dono da atividade”, geralmente ocorrem problemas de alinhamento entre os parceiros, quando o que é contratado não é exatamente o que é executado, gerando assim conflito entre as partes. Segundo QUINN, HILMER (1994), se o mercado fornecedor fosse totalmente confiável e eficiente, empresas racionais poderiam terceirizar praticamente tudo, exceto aquelas atividades especiais que se destacam pela vantagem competitiva, isto é, derivam de competências essenciais. Infelizmente, muitos fornecedores terceirizados são imperfeitos e oferecem riscos, tanto para o comprador quanto para o vendedor com relação a preço, qualidade, tempo ou outros fatores chaves. Essa imperfeição gera uma

falta de confiabilidade dos clientes para com as empresas prestadoras de serviços.

O pressuposto da pesquisa é que esse problema, muitas vezes, é oriundo de três causas principais: 1) Falta de comunicação dos objetivos e estratégias traçadas pelos gestores para as suas equipes de frente, ou falta de estratégias apropriadas; 2) Falta de informações gerenciais que possibilitem ao gestor analisar e avaliar o desempenho e o alinhamento dos funcionários com os objetivos das equipes, da empresa e dos clientes; 3) Falta de ferramentas gerenciais estruturadas, que possibilitem ao gestor acompanhar o desempenho das ações estratégicas e fazer as correções necessárias visando alcançar os objetivos.

1.1.3 Dimensionamento do Problema

Uma das maiores dificuldades de gestão das empresas do mundo inteiro é conseguir que todo o corpo profissional opere de acordo com o pensamento estratégico da diretoria e da presidência da empresa. Torna-se difícil encontrar modelos adequados de gestão e de comunicação que mantenham todo o time agindo uniformemente em relação às metas estratégicas da organização.

Muitas empresas prestadoras de serviços perdem mercado por não possuírem informações gerenciais, que possibilitem acompanhar a coerência entre os planos estratégicos e as ações da força de trabalho. Outro problema decorre quando algumas empresas classificam os funcionários meramente como custo, determinando quase que impreterivelmente uma visão da força de trabalho com recurso físico. Essa visão míope da importância da contribuição dos

funcionários para o sucesso dos objetivos estratégicos acarreta o aumento dos conflitos e dos problemas entre o contratante e o contratado. Assim, a busca de encantar e fidelizar o cliente, através de serviços diferenciados prestados por funcionários envolvidos e engajados nos objetivos estratégicos da empresa e dos clientes, fica mais difícil. (Giosa, 1999).

- **Pergunta:**

A pesquisa proposta responderá a seguinte questão: “Quais os efeitos agregados á empresa, observados com a implementação do BSC como ferramenta gerencial”.

1.1.4 Delimitação do Estudo

O trabalho limita-se a um estudo de caso sobre a implantação de um conjunto de indicadores de desempenho estratégico com base no *Balanced Scorecard*, em uma empresa de médio porte, que atua na área de prestação de serviços terceirizados, localizada na zona norte da cidade do Rio de Janeiro levantar, no janeiro a setembro de 2006.

1.2 OBJETIVOS

O estudo se propõe a atingir e validar os seguintes pressupostos e objetivos:

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar os efeitos positivos e negativos da implementação do *Balanced Scorecard* na empresa Ultraserv, como uma ferramenta de controle da implementação de estratégias organizacionais.

1.2.2 Objetivos Específicos

- 1) Analisar a metodologia utilizada para a implementação do *Balanced Scorecard*.
- 2) Identificar e mapear as dificuldades operacionais e estratégicas encontradas por uma empresa prestadora de serviços para a utilização de um sistema de medição de desempenho das estratégias empresariais.

1.3 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

1.3.1 Para o mercado

Nos últimos 30 anos, foram feitos diversos trabalhos, pesquisas e livros sobre sistemas de medição do desempenho organizacional, porém a grande maioria utilizou-se de metodologias para medição e avaliação do desempenho nas organizações multinacionais, ou em empresas nacionais de grande porte, quase todos baseados em indicadores financeiros. Existe hoje no Brasil um aumento das pesquisas e estudos sobre a eficiência e a validade dos sistemas de gestão e controle das estratégias utilizadas por empresas brasileiras, porém estes

estudos ainda são relativamente pequenos no setor de prestação de serviços terceirizados.

Assim, queremos, ainda que reduzido pela amostra de um estudo de caso de somente uma empresa, demonstrar a importância do uso de uma metodologia de gestão estratégica, que ajude na medição e avaliação do desempenho das estratégias organizações.

1.3.2 Para a Academia

Como contribuição acadêmica, pretende-se analisar e validar as premissas e as metodologias do *Balanced Scorecard*, como um sistema viável para gestão estratégica das organizações de pequeno e médio porte, que utiliza diversos indicadores financeiros e não financeiros para acompanhamento e monitoramento das ações estratégicas. A busca para aumentar e melhorar os diferenciais competitivos na prestação de serviços, não pode ser avaliado somente por indicadores financeiros e econômicos. Kaplan e Norton (1997) comentam que, avaliar o desempenho organizacional exclusivamente com base nesses indicadores, poderia induzir gestores à tomada de decisão com dados de curto prazo e de pouca visão da complexidade e representatividade das necessidades no longo prazo.

1.3.3 Importância pessoal

Apesar de estar envolvido no estudo de caso, foi possível para o pesquisador vivenciar experiências de gestão de conflitos entre gestores,

funcionários e clientes e aumentar bastante seus conhecimentos sobre a formulação de estratégias corporativas deste dinâmico mercado.

1.4 METODOLOGIA

1.4.1 Tipo da pesquisa

Segundo Yin (1994) existem três condições para se identificar o tipo de estratégia da pesquisa a ser adotada: (a) o tipo de questão de pesquisa, (b) a extensão do controle exercido pelo pesquisador tem sobre os eventos e (c) o foco contemporâneo em oposição aos eventos históricos.

Para este estudo, a pesquisa foi definida pela análise interpretativa do problema, pelo tempo disponível e da relevância e envolvimento dos gestores da empresa (no estudo de caso). Assim, delineamos a pesquisa qualitativa descritiva de único caso, Roech (1999).

Utilizou-se entrevistas semi-estruturada que se caracteriza por articular questões abertas e estruturadas, possibilitando uma abordagem de certa forma livre, sem rigidez na formulação das questões, havendo a elaboração de um roteiro composto por poucas questões. O roteiro tem como objetivo servir de guia ao entrevistador, não sendo um instrumento de cerceamento para o entrevistado, ou seja, constitui-se num mecanismo para orientação de uma "conversa com finalidade", um facilitador de abertura, de ampliação e de aprofundamento da comunicação" (Yin, 1994)

1.4.1.1 Tratamento dos dados

Os dados pertinentes foram levantados em pesquisas constantes da literatura científica e em documentos da empresa Ultraserv. Após esses levantamentos, os dados selecionados serão analisados e avaliados pela sua aplicabilidade e relevância à realidade do estudo da ferramenta do BSC, posteriormente as observações serão copiladas e demonstradas de forma organizada, visando permitir aos envolvidos extrair mais facilmente as análises e conclusões do trabalho.

1.4.1.2 Limitações do método

Esse é um estudo de caso investigativo voltado para divulgar práticas de gestão e controles de estratégia empresariais, como fenômenos administrativos não lineares (Roehch,1999). Os resultados obtidos não esgotam o assunto em questão, pois se trata de visões e interpretações pessoais não conclusivas, obtidos em uma única empresa em um espaço temporal de 9 meses, (janeiro de 2006 a setembro de 2006)

1.4.1.3 Etapas do Projeto do estudo de caso

1ª. etapa: Definição do problema, justificativa do trabalho e metodologia de trabalho.

2ª. etapa: Revisar Bibliografia e referencial teórico.

3ª. etapa: Selecionar os envolvidos no projeto, criar agenda de trabalhos, acompanhar os trabalhos em campo.

4ª. etapa: Tabular os dados, analisar as informações apuradas através das observações e de uma pesquisa semi-estruturada feita no final do projeto com dez principais gestores da empresa .

5ª. etapa: Concluir as análises e fazer recomendações.

1.5 DEFINIÇÕES DOS TERMOS

1.5.1 Definições de termos técnicos

Downsizing – Expressão em inglês, usada em gestão empresarial: ressaltar a eliminação de camadas, seguida do esmagamento da burocracia (Mintzberg,2000)

Facility Management - Expressão em inglês, usada em gestão empresarial para marcar ou ressaltar o gerenciamento de facilidade . (MARQUES e DRAPER,1998).

Core Business - Expressão em inglês, usada em gestão empresarial para marcar ou ressaltar alguns determinados departamentos, processos ou atividades considerados de importância estratégica vitais para o negócio.(o coração do negócio). (GIOSA,1999).

Framework - Expressão em inglês, usada em gestão empresarial para descrever parte de uma estrutura ou composição organizacional. (MARQUES e DRAPER,1998).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TERCEIRIZAÇÃO

Terceirização é uma aliança estratégica do tipo “*non-equity*”, em que se repassam algumas atividades para terceiros, ficando a empresa concentrada apenas em tarefas essencialmente ligadas ao negócio em que atua. (Giosa, 1999).

Muitas empresas têm buscado aumento de produtividade e qualidade ao repassar a execução de atividades não fundamentais de seus negócios para outras empresas, cujas atividades fundamentais são aquelas que lhe foram repassadas.

A idéia é aumentar a qualidade e alavancar à produtividade individual, a partir do melhor uso das competências centrais de cada empresa. (Quinn, Hilmer, 1994).

A terceirização é uma tendência das empresas modernas que consiste na concentração de esforços nas atividades essenciais, delegando a terceiros as complementares (Giosa, 1999).

A terceirização é uma estratégia de relacionamento cliente-fornecedor, com a finalidade de melhorar a sua competitividade frente às concorrentes. A terceirização, conforme suas características, atende ao perfil da empresa competitiva do final dos anos 90 definido por Pagnoncelli (1993, p.115) como:

“Focalização: É a tendência que as empresas têm de se concentrarem em suas competências, ou seja, elas devem focalizar os

seus recursos, quer financeiros ou de mercado, quer humanos ou tecnológicos, naqueles serviços ou produtos que representem a essência do seu negócio”.

“Flexibilidade: É a tendência pela qual as empresas devem estar preparadas para sobreviver em ambientes de acelerada mutação. Para tanto, elas devem enxugar as suas estruturas, e buscar agilidade nas respostas às mudanças bruscas do ambiente”.

“Custos Competitivos: Esta é uma realidade, que cada vez mais obriga as empresas a se tornarem mais ágeis e enxutas, trabalhando com menor esforço de capital e trabalho”.

“Qualidade: Frente às novas exigências do mercado, não basta ter qualidade, é preciso ter obsessão pela qualidade, pois num ambiente desafiador em nível mundial, quem não satisfizer plenamente as necessidades do cliente estará condenado ao fracasso”.

“Produtividade: É o esforço que a organização deve despender, sempre, para melhorar a sua competitividade, e garantir a sua presença no mercado”.

“Parcerias: É a necessidade de formação de parcerias com todos os seus públicos relevantes”.

2.1.1 Origem da terceirização

Introduzida no cenário das organizações como processo e técnica de gestão administrativa-operacional, corrente nos países industrialmente competitivos, a terceirização originou-se nos EUA, logo após a eclosão da 2ª guerra mundial. As indústrias bélicas tinham como desafio concentrar-se no desenvolvimento da produção de armamentos a serem usados contra as forças do eixo, e passaram a delegar algumas atividades de suporte a empresas portadoras de serviços mediante contratação, conforme Giosa (1999).

No Brasil a terceirização começou com a vinda das empresas multinacionais para a implantação das industriais automobilística no decorrer da década de sessenta. Giosa (1999).

2.1.2 Terceirização, uma tendência para o futuro

Peter Drucker (2002), em seu livro *Administrando para o Futuro*, faz colocações importantes sobre cenários para o setor de serviços terceirizados, principalmente sobre a tendência mundial pela terceirização de serviços, como busca de melhorias contínuas dos administradores, para reduzir custo e aumentar a eficiência dos processos e das organizações.

Segundo Drucker, os hospitais tornaram-se um importante mercado somente há 25 anos. Mas naquele tempo, eles próprios compravam os bens que utilizavam. Hoje, uma parcela sempre crescente é comprada por terceiros, com os quais hospitais contratam manutenção, alimentação dos pacientes, faturamento, fisioterapia, farmácia, Raios x, laboratório de análises, e assim por diante.

2.1.2.1 Contratar fora o trabalho Administrativo

A tendência está acelerando, afirma Drucker (2002). Dentro de 10 ou 15 anos poderá ser a regra, escreve ele, com propriedade e defendendo que, de fato, essa poderá ser a única maneira de se conseguir produtividade em trabalhos administrativos, de manutenção e de apoio.

Quando uma empresa possui equipes de funcionários próprios fazendo esse tipo de serviços administrativos, de manutenção e de apoio, e são criticados por realizar trabalhos deficientes, geralmente os responsáveis na tentativa de sanar os problemas de qualidade dos serviços prestados, tomam a decisão de aumentar o quadro de funcionários e, conseqüentemente os custos. Nesta mesma linha de raciocínio, quando uma empresa prestadora de serviços terceirizados recebe reclamações da qualidade dos trabalhos prestados, sabe que se não melhorar a

qualidade e/ou reduzir os custos, poderá perder o contrato e ser substituída por outro concorrente de melhor desempenho.

Na verdade não existem incentivos nas atividades internas de serviços e apoio nas grandes empresas. Difícilmente um gerente responsável por esse trabalho, será bem visto, ou será promovido a esferas mais altas da empresa.

Drucker descreve um importante cenário para prestadores de serviços:

”Quarenta anos atrás, os custos dos serviços administrativos, de manutenção e de apoio não representavam mais que 10 ou 15 por cento do total de custos. Enquanto eles eram marginais, sua baixa produtividade não era importante. Agora, que eles estão próximos de 40 por cento, não mais podem ser postos de lado. Mas os sistemas de valores são difíceis de mudar. Afinal de contas, o negócio da escola superior não é alimentar rapazes e moças; é ensinar a pesquisar.

Porém, se os trabalhos administrativos, de manutenção e de apoio forem feitos por um contratante externo, ele poderá oferecer oportunidades, respeito e visibilidade. Como funcionários de uma escola, os gerentes de refeitório dos alunos nunca passarão de subalternos. Numa empresa de serviços de alimentação, eles podem chegar à vice-presidente, encarregados da alimentação de alunos em uma dúzia de escolas; podem até chegar a CEO’s de suas empresas. Se ocorrer um problema na sua própria empresa, existem pessoas experimentadas a quem recorrer. Se ele descobre como realizar melhor o trabalho, ou como aperfeiçoar o equipamento é bem recebido e ouvido. O mesmo vale para a firma independente que assume a contabilidade dos clientes na empresa de fundos mútuos. Numa grande empresa de manutenção de hospitais, algumas das mulheres que começaram, há 12 ou 15 anos, empurrando aspiradores de pó, são hoje chefes de divisão ou vice-presidente, e possuem parcelas substanciais de capital da empresa. Como funcionárias do hospital, a maioria delas ainda estaria empurrando aspiradores de pó.”(Drucker 2002, p.183)

2.2 CONTROLE DE GESTÃO.

2.2.1 Relevância do Controle de Gestão.

Um dos grandes problemas encontrados em diversos tipos de organização é relativo ao uso de medidas inadequadas no processo de avaliação de

desempenho, quer individual, de grupos quer de toda a entidade, como preconiza Gomes e Salas (1999).

“O Controle de gestão é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos programas e operações”. Gomes e Salas (1999, p 22).

2.2.2 Evolução do Controle de Gestão.

Do início do século XX até os anos 50, as teorias e escolas de administração, tiveram seu desenvolvimento impulsionado principalmente pelo crescimento das estruturas organizações, da segregação de funções, da transformação do homem em um fator importante no sucesso da empresa e da expansão da produção e dos mercados. Com o avanço da tecnologia e da competitividade, aumentou a necessidade dos gestores por informações sobre os fatores de produção, produtividade, pessoal e custos, mas somente a partir dos anos 60 e 70 surgiram novos enfoques que incorporam conceitos emprestados de outras áreas de conhecimento, como a economia, psicologia, antropologia, etc.

Nos anos 80 e 90 há diversos trabalhos sobre a crise existente na área de contabilidade de gestão e sobre a melhor utilização do controle de gestão que possa potencializar a tomada de decisão por parte dos usuários externos e internos à empresa. Gomes e Salas (1999).

2.2.2.1 Escola Científica.

Entre 1900-1915 com o advento da Gestão Científica, Taylor (*apud* Kwasnicka, 1989) cria os princípios da administração científica do trabalho – a responsabilidade pela organização do trabalho deve ser dos gerentes, utilização de métodos científicos para determinar a forma mais eficiente de fazer o trabalho, seleção da melhor pessoa para desempenhar um cargo, treinamento para fazer o trabalho eficientemente e fiscalização do desempenho do trabalhador. (Kwasnicka, 1989).

Suas idéias são construídas em torno da tecnologia em si mesma, tornando os trabalhadores servidores ou acessórios das máquinas, controlados pela organização e pelo ritmo do trabalho, desempenhando responsabilidades fragmentadas e altamente especializadas, de acordo com um sistema complexo de planejamento de trabalho e avaliação de desempenho.

A organização científica do trabalho – menos lírica e mais controvertida na sua aplicação pela desumanização das tarefas, inspira Henry Ford (*apud* Kwasnicka, 1989) e influencia todo o século. Mary Parker Follett (*apud* Kwasnicka, 1989) prega doutrinas mais humanistas. Mas poucos lhe dão crédito. Com o Modelo T Ford fez a decomposição do processo de fabricação e montagem do automóvel: demorava doze horas e vinte minutos - na década de 20 demorava apenas uma hora e vinte minutos. (Kwasnicka, 1989).

Em 1913, Harrington Emerson enuncia os «12 princípios da eficácia». Três anos depois, Henri Fayol (*apud* Kwasnicka, 1989) identifica 14, que apresenta na sua obra “*Administration Industrielle et Générale*. Taylor e Fayol complementam-se mas divergem em pontos essenciais como a unidade de comando, da qual Fayol não abdica.

Sem grandes repercussões, neste mesmo período, a norte-americana Mary Parker Follett (*apud* Kwasnicka, 1989) argumenta contra o pensamento de Fayol. Afirma que o interesse do indivíduo não pode desaparecer perante o do grupo. Defende também a lógica da responsabilidade face à da obediência, idéias que voltarão a surgir mais tarde com o modelo de gestão participativa, da Teoria Z de Ouchi (1983 *apud* Kwasnicka, 1989) e do “gestor-minuto”, de Blanchard e Johnson (1984 *apud* Kwasnicka, 1989).

2.2.2.2 Escola Estruturalista

Contrastando com os Universalistas - cuja teoria organizacional tem uma abordagem dedutiva e foi influenciada por forças sociais, económicas e tecnológicas e caracterizava as pessoas como seres racionais e económicos, com o como as novas formas de organização industrial poderiam ser estruturadas e como as pessoas dentro dessas estruturas poderiam ser motivadas: Divisão do Trabalho, Autoridade e Responsabilidade, Unicidade de Comando, Remuneração, Espírito de Equipe – a Escola Estruturalista adotou uma abordagem indutiva analisando diferentes organizações para determinar empiricamente os elementos estruturais comuns que poderiam caracterizar a forma como as organizações funcionam na realidade (Kwasnicka, 1989).

Max Weber (*apud* Kwasnicka, 1989), foi um dos principais fundadores da abordagem estruturalista. Descobriu empiricamente os aspectos básicos que caracterizavam o tipo ideal de organização, qual denominava de burocrata – Regras e procedimentos controlando as funções organizacionais, identificação do alto grau de diferenciação entre as funções organizacionais, organização de

cargos hierárquicos onde cada sub-unidade é diretamente subordinada a um cargo de um nível superior, regras prescritas e normas estabelecidas regulam o comportamento, a posse e a administração de uma organização são separadas, os atos administrativos regulados por escrito.

2.2.2.3 Teoria Neo-Clássica.

Surge a teoria Neo-Clássica de pensamento sob a tese de que se administrar é obter resultados com e através de pessoas o estudo da administração necessita ser centrado na compreensão das relações interpessoais sob argumento de que o comportamento humano é capaz de semear a desordem na estrutura e nas atividades organizacionais; os trabalhadores podem sentir a sensação de isolamento e anonimato devido a cargos insignificantes, os princípios de escalonamento e funcionais podem se deteriorar em decorrência de delegação mal feita, sobreposição ou vácuo de autoridade e, finalmente, a amplitude de controle de um gerente é função de fatores humanos e não de escalas universalmente aplicáveis (Ferreira,1997).

A teoria Neo-Clássica apresenta duas vertentes: a da Escola das Relações Humanas formada pelos sociólogos e psicólogos sociais que se dedicaram ao estudo da interação e das relações entre grupos, e a Escola Comportamental, formada pelos psicólogos que enfocaram o comportamento individual.

Considera-se que tudo começou com os *Hawthorne Studies*, pesquisa empreendida entre 1927 e 1932 na fábrica da *Western Electric* em *Hawthorne*, Chicago. Estudando as atitudes e comportamentos dos seus trabalhadores,

descobriu-se o «efeito *Hawthorne*», segundo o qual a produção melhora quando os trabalhadores acreditam que os gestores se preocupam com o seu bem-estar.

O mais apaixonado defensor destes estudos era o australiano Elton Mayo (1880-1949), que defendia que a auto-estima é vital para o bom desempenho. Mayo (*apud* Kwasnicka, 1989) alertou para a necessidade de canais de comunicação entre os trabalhadores e a gestão para que os indivíduos e os grupos se identifiquem com os objetivos da empresa (Kwasnicka, 1989).

A lógica dos custos e da eficácia se opõe, por isso, à lógica do sentimento. Surge com as pesquisas desta corrente o conceito de organização informal (Kwasnicka, 1989).

Teoria X e Y, segundo McGregor (*apud* Kwasnicka, 1989), na base de todas as decisões de qualquer dirigente, seja qual for o seu posicionamento hierárquico na empresa, encontram-se convicções a respeito da natureza e do comportamento humano. Algumas são notavelmente características e estão implícitas na literatura referente à organização, fazendo parte da política e da ação dos gerentes.

Desse modo, algumas das discrepâncias entre as metas organizacionais e as individuais, na opinião de McGregor (*apud* Kwasnicka, 1989), decorrem não tanto da negligência dos dirigentes quanto a motivação humana, mas de atitudes gerenciais fundamentadas em premissas inadequadas quanto às espécies de motivação envolvidas.

Na concepção da teoria X, o gerente parte do pressuposto que a maioria das pessoas prefere ser dirigida, não deseja assumir responsabilidades e procura segurança acima de tudo. O gerente, nesse caso, tem como posição filosófica a

convicção de que o empregado é motivado por dinheiro, vantagem do emprego e ameaça de punição.

Os executivos partidários da teoria X tentam estruturar, controlar e supervisionar rigorosamente seus subordinados, admitindo que o controle exterior é adequado para lidar com pessoas que não merecem confiança, que são irresponsáveis e imaturas.

Com o desenvolvimento das ciências sociais e a conseqüente contribuição de trabalhos de vários estudiosos desse campo para a administração, o advento da escola behaviorista, outros pressupostos sobre a natureza do comportamento humano ganharam força. Esses novos pressupostos são mais dinâmicos que estáticos, mais orgânicos que mecânicos, por indicarem a possibilidade de desenvolvido e aperfeiçoamento humanos, dando lugar, então, ao que McGregor denominou teoria Y (Kwasnicka, 1989).

Flui da teoria Y a convicção de que, na organização, a colaboração humana é dosada muito mais pela sensibilidade de os gerentes descobrirem como utilizar o potencial representado pela força de trabalho disponível do que pelos limites da natureza humana.

Num exame comparativo, a teoria X permite aos dirigentes a racionalização fácil para uma atuação organizacional ineficaz, atribuível à natureza dos recursos humanos disponíveis. Já a teoria Y transfere o problema para os gerentes, pois se os empregados são indolentes, relutantes em assumir responsabilidades, destituídos de espírito criador e não cooperativos, as causas devem ser pesquisadas nos métodos gerenciais de organização, direção e controle (Kwasnicka, 1989).

Simultaneamente Abraham Maslow (*apud* Kwasnicka, 1989) é de entendimento que o comportamento do homem pode ser analisado em função das necessidades que ele sente. Tornando-se ativa uma necessidade, tanto pode ser considerada como estímulo para a ação ou impulsionadora das atividades do indivíduo. Assim, a necessidade latente não só molda seu comportamento como indica o que será importante para o indivíduo. Portanto, um sistema constituído pelas necessidades do homem evidentemente se transforma em fonte de motivação.

O comportamento decorrente da motivação emerge da atividade a que o homem se dedica devido à tensão, confortável ou desconfortável, sentida quando uma necessidade se apresenta. Neste caso, a atividade é intencional, visando à consecução de um objetivo. Tendo sido satisfeita a necessidade, ela não mais será fonte de tensão, donde se conclui, segundo Maslow, que somente as necessidades insatisfeitas são fontes principais de satisfação.

Maslow (*apud* Kwasnicka, 1989), apresentou cinco sistemas fundamentais de necessidades (Básicas, Segurança, Associação, Ego-Status, Auto-realização) dispostos hierarquicamente, capazes de justificar o comportamento humano. Os indivíduos desenvolvem no seu íntimo a consciência da existência dessas necessidades, sendo por elas motivados em ordem ascendente, indo das básicas às mais sofisticadas. Via de regra, o homem percorre esse caminho como se estivesse subindo os degraus de uma escada, cada etapa por sua vez, só se conscientizando da próxima etapa, e sendo por ela motivado, quando ultrapassa totalmente o estágio inferior.

O psicólogo clínico Frederick Herzberg (*apud* Kwasnicka, 1989), pesquisando as fontes de motivação diretamente relacionadas com a realização

do trabalho, constatou que as pessoas, à medida que se desenvolvem profissionalmente, adquirem experiência, tornam-se maduras, passam a dar mais importância a fatores como estima e auto-realização. Partindo dessa premissa, desenvolveu uma teoria de motivação no trabalho, com amplas repercussões para a administração, no esforço de uma eficiente utilização de recursos humanos.

O homem, segundo Herzberg (*apud* Kwasnicka, 1989) tem duas categorias básicas de necessidades, independentes entre si, influenciando de diferentes maneiras no seu comportamento, a saber:

- quando se sente insatisfeito com seus afazeres, ele se preocupa em seu ambiente de trabalho;
- quando se sente bem em seu trabalho, isso se reflete positivamente no trabalho propriamente dito.

A primeira categoria é constituída dos fatores de higiene ou de manutenção, por descreverem o ambiente humano e servirem à função básica de impedir a insatisfação com o trabalho. Ex: Programa de treinamento Condições de trabalho, Relações interpessoais, Dinheiro e Segurança.

A segunda categoria foi denominada de fatores de motivação, por parecerem eficientes para motivar as pessoas para realizações superiores. Ex: Realização, Reconhecimento por realização, Trabalho desafiador, Maior responsabilidade, Crescimento e desenvolvimento (Kwasnicka, 1989).

Portanto, os fatores de higiene são aquelas que não provocam crescimento na capacidade de produção do homem; apenas impedem perdas na realização do empregado, devido às restrições do trabalho.

Já os fatores motivadores traduzem fontes de satisfação, indicando sentimentos de realização, crescimento profissional e reconhecimento que uma pessoa pode sentir na realização de um trabalho, que oferece desafio e amplitude, resultando um aumento de capacidade total de produção.

2.2.2.4 Teoria de Sistemas e da Contingência

A Teoria geral de Sistemas foi concebida como meio de interligar diferentes disciplinas científicas. Contempla certo número de assuntos-chave. Primeiramente dá ênfase sobre o ambiente dentro do qual a organização existe, o que foi relegado pelos teóricos da administração clássica. A atividade ambiental é definida pelas interações organizacionais diretas com clientes, concorrentes, fornecedores, sindicatos e governo bem como o ambiente geral, caracterizando que a estratégia organizacional deva ser decorrente da percepção e da sensibilidade do que ocorre com o mundo que cerca as organizações (Kwasnicka, 1989).

A visão sócio-técnica da organização é freqüentemente ampliada para levar em conta as relações entre os requisitos técnicos sociais, administrativos, estratégicos e ambientes, ajudando a encontrar formas de administrar as relações entre subsistemas críticos e o ambiente. O princípio da Variedade de Requisito é importante no planejamento de sistema de controle ou na administração dos limites internos e externos. O princípio da diferenciação e o da integração são úteis para organizar diferentes tipos de tarefas (Ferreira, 1997).

Outras pesquisas giram em torno de duas idéias principais: primeiro, diferentes tipos de organizações são necessárias para lidar com diferentes

condições de mercado e tecnologia; segundo, organizações que operam em ambientes incertos e turbulentos necessitam atingir um grau mais alto de diferenciação interna entre departamentos. No Livro Controle de Gestão, Gomes e Salas (1999) identificam as seguintes configurações ou tipos de organizações:

1) As da máquina burocrática e de forma departamentalizada que tendem a ser ineficazes e lentas quanto à instabilidade das tarefas e do ambiente;

2) A da burocracia profissional que modifica os princípios do controle centralizado para permitir maior autonomia ao pessoal, sendo indicada para ambientes relativamente estáveis e complexos – universidades, hospitais que exigem pessoas com habilidades e capacidades-chaves com grande autonomia e liberdade de escolha para serem eficazes;

3) As de estrutura simples funcionam melhor em ambientes instáveis, é informal e flexível, embora centralizada na figura do presidente ou fundador, e é ideal para a obtenção de mudanças e manobras rápidas – empresas jovens, inovadoras e empreendedoras – e;

4) As “adhocracias” – organizações temporárias – que funcionam melhor em ambientes instáveis e turbulentos, aproxima-se da forma orgânica e são orientadas por projeto – empresas de consultorias, agências de propaganda, indústria cinematográfica - . Este tipo de organização também pode emergir como uma unidade diferenciada de grande organização – grupos de tarefas *ad hoc* .

As adhocracias utilizam-se da organização matricial ou organização por projetos, aplicada tanto em organizações altamente formalizadas quanto em estruturas burocráticas mais orgânicas, combinando a estrutura organizacional por funções ou departamentalizada com a estrutura de equipes especialistas funcionais de projeto, priorizando áreas de negócio, programas ou produtos

específicos, fundindo aptidões e habilidades, aumentando a adaptabilidade das organizações para lidar com seus ambientes, incentivando a coordenação entre especialidades funcionais, otimizando a utilização dos recursos humanos, incentivando a participação dos níveis médios e inferiores. A duplicidade de responsabilidade e lealdade pode, entretanto desgastar a eficácia das equipes.

“A partir da década de 60 e 70, a literatura sobre controle de gestão experimenta uma fase de grande expansão, observando-se o aparecimento de escolas de pensamento que procuram abordar o assunto de forma sistemática, objetivando a construção de corpo de princípios que possam ser usados em trabalhos de pesquisa ou no design de sistemas de planejamento e controle, com predomínio de uso de modelos quantitativos e ainda fortemente influenciados pelas idéias oriundas da escola de administração científica do início do século”. (Gomes e Salas,1999, p 32).

Nas décadas de 80 e 90 percebe-se um interesse em alguns estudiosos em entender a estreita relação existente entre o contexto social e organizacional e o funcionamento da organização e, em especial, o processo de controle. Assim, Gomes e Salas (1999) afirmam que a crescente globalização da economia e da gestão empresarial promoveu um forte desenvolvimento das concepções tecnocráticas e racionais da contabilidade de gestão estimularam uma crescente atenção pela influência do contexto sociocultural, econômico e político.

2.2.2.5 Desenvolvimento de Modelos Integrativos de controle.

Nas décadas de 70 e 80, vários estudiosos desenvolveram vários modelos integrativos de controle de gestão, entre eles estão, Anthony, Lorange e Morton. (*apud* Gomes e Salas,1999).

Segundo Anthony (2002 *apud* Gomes e Salas,1999, p 37), “o controle de gestão é o processo pelo qual os gestores asseguram que os recursos sejam obtidos e usados eficaz e eficientemente numa combinação de atividades de planejamento e controle e é concernente à satisfação das motivações individuais”.

Anthony (2002) propõe um modelo focado na estrutura organizacional, baseado no conceito de centro de responsabilidade, e a eficiência de um sistema de controle decorre de uma precisa definição de indicadores relacionados com às principais variáveis chaves.

Enquanto isso, Lorange e Morton (1974 *apud* Gomes e Salas,1999, p 39), têm uma outra visão de sistema de controle de gestão. Para eles a escolha das variáveis de controle é feita com base no impacto causado por variáveis independentes – estrutura organizacional, pessoal, tecnologia e forças ambientais que condicionam as características organizacionais.

2.3 CONTROLES ORGANIZACIONAIS E ESTRATÉGICOS

O controle de gestão concerne o processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que são parte da organização conforme preconiza Gomes e Salas (1999).

O controle organizacional por parte de diversos setores da administração realiza-se de diferentes maneiras: mais formal, com o desenho explícito e formalizado, ou menos formal, quando não há. A influência da cultura organizacional ou do contexto social do país são elementos fundamentais que

devem ser levados em consideração na compreensão de diversos comportamentos individuais. (Gomes e Salas, 1999).

2.3.1 Sistema de Controle Gerencial e Estratégico

Anthony (2002) preconiza que qualquer sistema de controle tem pelo menos, quatro componentes:

1. Um componente detector ou sensor: dispositivo de medição que reage ao aparecimento de uma situação, no processo que está sendo controlado.
2. Um componente avaliador; dispositivo que determina a importância da situação que está ocorrendo. Geralmente, essa importância é avaliada por comparação com um padrão ou uma expectativa de o que deveria estar ocorrendo.
3. Um componente executante: dispositivo que altera o comportamento do sistema quando o componente avaliador indica a necessidade de alteração. Esse dispositivo é chamado de retroalimentador (*feed-back*).
4. Uma rede de comunicação: que transmite a informação entre o detector e o avaliador, e entre o avaliador e o executante.

O controle gerencial é um dos vários tipos das atividades de planejamento e controle que ocorrem numa organização, como:

- a) planejar o que a organização deve fazer;
- b) coordenar as atividades de varias partes da organização;
- c) comunicar a informação;
- d) avaliar a informação;
- e) decidir se deve ser tomada uma decisão, ou que decisão tomar

- f) influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento.

2.3.2 Instrumento de implementação de Estratégias

Sistemas de controle gerencial ajudam os gestores das empresas a conduzir os envolvidos da organização na direção de seus objetivos estratégicos. Por isso, o controle gerencial concentra-se na execução da estratégia. Assim, a formulação de estratégia é o processo pelo qual se decide a adoção de novas estratégias, e o controle gerencial é o processo pelo qual se decide a implementação de estratégias e a obediência a elas (Anthony, 2002).

Segundo Anthony (2002), a lógica para ligar os controles à estratégia fundamenta-se na seguinte linha de raciocínio:

- a) Organização diferentes operam em contextos estratégicos diferentes.
- b) Para eficaz cumprimento, estratégias diferentes exigem prioridades de tarefas diferentes, fatores de sucesso diferentes e diferentes capacidades, perspectivas e comportamentos.
- c) Sistemas de controles são sistemas de avaliação que afetam o comportamento das pessoas cujo desempenho está sendo avaliado.
- d) Assim, a preocupação constante na elaboração de um projeto de sistema de controle deve ser se o comportamento induzido pelo sistema é consistente com a estratégia.

2.3.3 Sistema de Controle em Empresas Prestadoras de Serviços

O controle gerencial em empresas prestadoras de serviços é diferente de empresas industriais ou agrícolas, principalmente pela intangibilidade inerente ao serviço. Não existe estoque, quando um avião levanta vôo com assentos vazios, eles não podem ser mais vendidos, os custos operacionais destas empresas de serviços são essencialmente fixos (mão de obra) e de curto prazo.

Em curto prazo um hotel não pode reduzir seus custos substancialmente, fechando aposentos, uma vez que mobilizar e desmobilizar pessoas em função das variações da demanda é muito complicado. Hotéis, Companhias Aéreas, Setor de Turismo, Hospitais, Horas de serviços vendidos em consultorias, etc.. são seguimentos de prestadoras de serviços que tentam alavancar a demanda de meses mais fracos com promoções e tarifas diferenciadas, visando a otimizar a força de trabalho e os custos fixos, preconiza Anthony (2002).

Algumas empresas aproveitam os meses mais calmos, para ajustarem a força de trabalho com treinamentos ou com banco de horas.

O controle de qualidade é outro problema, uma industria pode inspecionar seus produtos, durante e depois de serem construídos, através de diversos instrumentos de controle e medidas.

“Uma empresa prestadora de serviços não pode avaliar a qualidade dos seus serviços até o momento em que são prestados, e mesmo assim, as avaliações são freqüentemente subjetivas” (Anthony, 2002, p 801).

Como a força de trabalho tem grande peso na formação nos custos e na formação do preço de vendas dos serviços, muitos dos controles gerenciais são sobre as horas trabalhadas vendidas ou apropriadas a projetos.

“Os executivos de unidades prestadoras de serviços são motivados a controlar seus custos; caso contrário, os clientes desaparecem. Os executivos tomadores das unidades dos serviços são

motivados a decidir se uma solicitação de serviços vale seu custo". (Anthony, 2002, p 238).

2.4 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O planejamento estratégico envolve a capacidade de prever as conseqüências, á longo prazo, de ações atuais, a disposição de sacrificar ganhos á curto prazo e a habilidade de controlar o que é controlável, assim como prover à empresa de políticas estratégicas . Para isto, tem-se o planejamento estratégico á longo prazo e macroorientado, exigindo a participação integrada dos demais níveis da empresa.

A essência do planejamento é agir por meios táticos e operacionais para atingir os principais objetivos empresariais, fazer uma análise ambiental e uma análise interna da empresa e de seus recursos (Bateman e Snell,1998).

O planejamento resulta, portanto, de um esforço conjunto e dirigido, em lugar de uma atividade individual e fragmentada. Pode assim, substituir um fluxo de trabalho desigual por um fluxo equilibrado. Pode resultar em decisões estudadas e ações planejadas, em vez de crises recorrentes e decisões momentâneas (Bateman e Snell,1998).

Dois nomes contribuíram para a evolução do assunto e para a sua aplicação nas empresas. São eles H. Igor Ansoff (1977 *apud* Kwasnicka, 1989), que desenvolveu a teoria da estratégia empresarial, explicitada no famoso livro *Estratégia Empresarial*, e Russel Ackoff (1960 *apud* Kwasnicka, 1989) que se destacou através da sua obra *Planejamento Empresarial*.

Ackoff (1960 *apud* Kwasnicka, 1989), defende que o planejamento empresarial compreende quatro preocupações principais: horizonte de tempo de longo prazo; amplitude ou abrangência (no nível de administração de cúpula); especificação de objetivos e metas e meios para alcançá-las; e relacionamento da organização com o seu ambiente externo.

O pensamento de Anthony (2002), gira em torno de que o planejamento do futuro pode ser um consenso informal sobre a direção que a empresa tomará no futuro, ou pode ser uma estrutura formal de planos definidos. Esses planos formais são chamados planos estratégicos e o processo de elaboração e revisão desse plano é chamado de planejamento.

Para Anthony (2002, p. 384), um processo formal de planejamento estratégico pode dar várias vantagens a empresa:

1. uma estrutura para elaboração do orçamento anual;
2. um instrumento de aperfeiçoamento de executivos;
3. um mecanismo para levar os executivos a pensarem a longo prazo;
4. alinhamento dos executivos com as estratégias da empresa;
5. auxílio para a definição de providências á curto prazo necessárias ao cumprimento de estratégias de longo prazo.

O propósito do planejamento pode ser definido como o desenvolvimento de processos, técnicas, e atitudes administrativas, as quais proporcionam uma situação viável de avaliar as implicações futuras de decisões presentes em função dos objetivos empresariais que facilitarão a tomada de decisão no futuro, (Oliveira 2002, p. 36).

2.5 FORMULAÇÃO E CONTROLE DE ESTRATÉGIAS

2.5.1 Formulação de Estratégias

Segundo Bethlem (1999, p. 28), “o processo de determinação de estratégia inicia-se com a imposição dos desejos e aspirações da estrutura do poder, explicitados ou mantidos implícitos”.

No processo de formulação de estratégia, planejamento e implantação de estratégia, é preciso considerar a influência dos valores dos indivíduos que compõem a organização (Bethlem, 1999).

Os conceitos e as formulações que serão usados nos planos estratégicos genéricos e específicos são missão, objetivos, metas, negocio, domínio de ação, políticas, diretrizes, normas, estratégias e formas de avaliação (Bethlem, 1999).

2.5.2 Controle de Estratégias

Bethlen (1999), afirma que a avaliação de uma estratégia pode ser feita antes, durante e após sua implementação.

Antes da implementação, o julgamento é feito baseado parcialmente em estimativas, e pode interromper a implementação.

A avaliação durante e após a implementação será a verdadeira medida de eficácia da estratégia.

Existem diversos sistemas de controle de estratégias, como o assunto é bastante vasto, faremos menção somente ao BSC (*Balanced Scorecard*) (1), e ao PIMS (*Profit Impact on Market Strategies*).

Segundo Bethlen (1996), a idéia básica do PIMS (*Profit Impact on Market Strategies*), técnica estatística desenvolvida na *General Electric* e transferidas posteriormente para o *Marketing Science Institute* (MSI) ligada a *Havard Business School*. do PIMS, foi relacionar 37 fatores, como: fatia de mercado, gastos totais com marketing, qualidade de produto, gastos em P & D, volume de investimentos e outros, com os lucros em diversos tipos de negócios e diferentes condições competitivas.

O banco de dados do PIMS, conhecido sob o nome de “Efeito do Lucro sobre as Estratégias de Mercado”, começou a crescer rapidamente e em meados da década de 70, as publicações especializadas recolhiam os resultados da aplicação deste método.

No início dos anos 80, o banco de dados PIMS continha informações e dados estratégicos sobre mais de 1.500 empresas de bens ou serviços (na realidade, unidades estratégicas de negócio) que representavam cerca de 200 companhias (Bethlem,1996).

Obs (1): Como o BSC é o foco do nosso estudo de pesquisa, ele será aqui apenas mencionado como um sistema gerencial para controlar as ações estratégicas da empresa e direcionar as ações operacionais.

2.6 A UTILIZAÇÃO DO "BALANCED SCORECARD" COMO UM SISTEMA DE GESTÃO ESTRATÉGICA

O *Balanced Scorecard* surgiu em 1992 de uma Pesquisa do *Nolan Norton Institute*, o qual é um braço de pesquisa da KPMG nos EUA, que formou um grupo de estudos sobre o tema intitulado: “*Measuring Performance in the Organizations of the Future*”.

Segundo Kaplan e Norton (1997). o BSC - *Balanced Scorecard*, é mais do que um sistema de medidas, tendo sido motivado pela crença de que os métodos de mensuração existentes, em geral, apoiados em indicadores contábeis e financeiros, estavam se tornando obsoletos.

Nestes estudos sobre sistemas inovadores de mensuração de desempenho, está o da empresa *Analog Devices*, que descrevia uma abordagem para a mensuração do índice de progresso em atividades de melhoria contínua. O estudo mostrava também como a *Analog* estava utilizando um recém - criado *scorecard* corporativo que continha, além de várias medidas financeiras tradicionais, outras medidas de desempenho relativas a prazos de entrega ao cliente, qualidade e ciclo de processos de produção, e também eficácia no desenvolvimento de novos produtos. (Kaplan e Norton, 1997)

O *Balanced Scorecard* é descrito como um sistema de gestão estratégica para atingir propósitos de curtos, médios e longos prazos, de forma a integrar as perspectivas empresariais relevantes. O seu principal foco é o alinhamento da organização, dos indivíduos e das iniciativas interdepartamentais de maneira tal que propiciem identificar novos processos para o cumprimento da missão de uma organização (Kaplan e Norton, 1997).

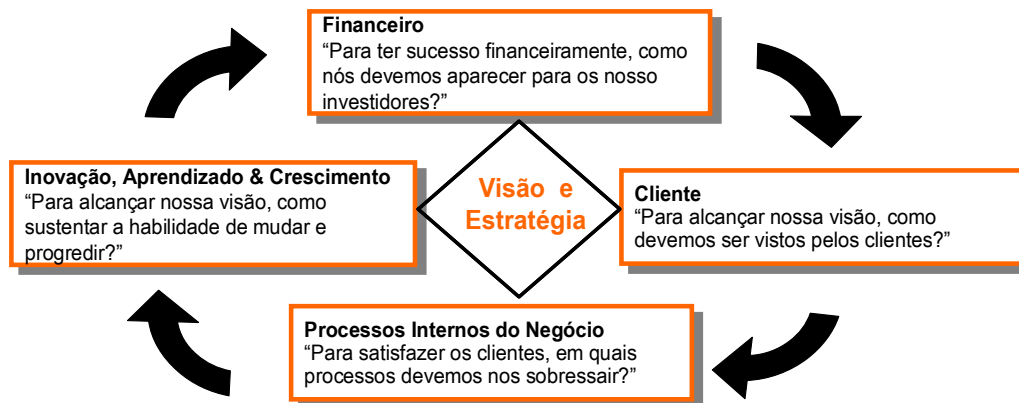
O BSC, tem se mostrado como um sistema eficiente, que permite traduzir as estratégias empresariais em um conjunto claro de objetivos das diversas unidades ou áreas de uma mesma empresa. Dessa forma, transforma a Visão em Estratégias que se desdobram em Ações adequadas para a sua realização, em termos de resultados.

O *Balanced Scorecard*, é acima de tudo, uma nova “filosofia de gestão” que permite alinhar o plano estratégico de negócio da empresa às iniciativas estratégicas (plano de ações) de seus executivos e colaboradores no dia a dia, através de vetores de desempenho futuro. (KAPLAN e NORTON,1997)

O Balanced Scorecard traduz missão e estratégia em objetivos e medidas, organizados conforme quatro perspectivas diferentes e importantes para o gerenciamento da organização:

1. Financeira,
2. Cliente,
3. Processos Internos e
4. Inovação, Aprendizado e Crescimento.

Figura 1: Balanceando a Performance



O Balanced Scorecard mede o balanceamento de quatro perspectivas. . . Um processo organizacional contínuo e repetitivo.

Fonte: Kaplan e Norton, 2001, p.124

2.6.1 As quatro perspectivas do BSC

2.6.1.1 A Perspectiva Financeira

O *Balanced Scorecard* serve de incentivo para que as unidades de negócios vinculem seus objetivos financeiros à estratégia da empresa, servindo como foco para os outros objetivos e medidas das outras perspectivas, fazendo parte de uma relação causa e efeito. O *Balanced Scorecard* deve contar a história de estratégia, começando pelos objetivos financeiros de longo prazo relacionando-os às ações que precisam ser tomadas em relação aos processos financeiros, dos clientes, dos processos internos e do desempenho econômico desejado.

Na grande maioria das organizações, temas financeiros como aumento das receitas, melhoria dos custos e da produtividade, incremento na utilização dos ativos e redução dos riscos, servem de base para integrar as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*, entretanto, muitas outras, adotam objetivos financeiros idênticos para todas as divisões e unidades de negócio. (KAPLAN e NORTON, 1997)

2.6.1.2 A Perspectiva dos Clientes

As empresas identificam os segmentos de mercado onde querem competir. Esses segmentos representam as fontes que irão produzir o componente receita dos objetivos financeiros da empresa. A perspectiva de clientes permite que as empresas alinhem suas medidas essenciais de resultados relacionadas aos clientes – satisfação, fidelidade, retenção, captação, lucratividade, com segmentos específicos de clientes e mercados e avaliação das propostas de valor dirigidas a esses segmentos.

Antes da globalização as empresas podiam concentrar-se em suas capacidades internas, enfatizando o desempenho dos produtos e a inovação tecnológica. Porém, atualmente as empresas que não percebem as necessidades dos clientes perdem mercado para concorrentes. Por isso as empresas hoje estão voltando sua atenção para o cliente, tendo como meta ser "o principal fornecedor para nossos clientes". Portanto a perspectiva "clientes" no BSC traduz a missão e a estratégia da empresa, em objetivos específicos, dando ênfase na segmentação dos mercados e comunicando-os de forma clara a toda organização. (KAPLAN e NORTON, 1997)

O grupo de medidas essenciais de resultados dos clientes é comum a todos os tipos de empresa e inclui indicadores de:

- Participação no mercado: reflete a proporção de negócios num determinado mercado em termos de clientes, valores gastos ou volume unitário vendido.
- Retenção de clientes: Controla em termos absolutos ou relativos a intensidade com que uma unidade de negócios retém ou mantém relacionamentos contínuos com seus clientes.
- Captação de clientes: Mede, em termos absolutos ou relativos, a intensidade com que uma unidade de negócios conquista novos clientes e negócios.
- Satisfação de clientes: Mede a satisfação dos clientes de acordo com critérios específicos de desempenho dentro da proposta de valor (TEMPO, QUALIDADE E PREÇO).
- Lucratividade de clientes: Mede o lucro líquido de clientes ou segmentos, depois de deduzidas as despesas específicas necessárias para a sustentação desses clientes.

Embora as propostas de valor variem de acordo com o setor de atividade e os diferentes segmentos de mercado, observamos a existência de atributos que permitem a ordenação em todos os setores para os quais são elaborados *scorecards*. Esses atributos são divididos em três categorias:

- Atributos de produtos e serviços;
- Relacionamento com os clientes;
- Imagem e reputação.

2.6.1.3 A Perspectiva dos Processos Internos da Empresa

Os executivos identificam os processos mais críticos para a realização dos objetivos dos clientes e acionistas. As empresas costumam desenvolver os objetivos e medidas para essa perspectiva, após estabelecer as medidas financeiras e do cliente. Cada empresa usa um conjunto específico de processos a fim de criar valor para os clientes e produzir resultados financeiros, entretanto uma cadeia de valor genérica serve de modelo para que as empresas possam adaptar e construir os indicadores relacionados com o processo interno. Esse modelo inclui três funções principais: 1) Inovação; 2) Operações; 3) Serviço pós-venda

1) INOVAÇÃO: Algumas cadeias de valor colocam a pesquisa e desenvolvimento como processo de apoio e não como um elemento básico de processo de criação de valor, mas para o BSC a inovação é um processo crítico.

A eficiência, eficácia e a oportunidade de atividades de inovação constituem fatores tão importantes quanto os de excelência em processos operacionais existentes. (KAPLAN e NORTON, 1997)

Na inovação duas perguntas são fundamentais para o sucesso da empresa no mercado:

- Que tipo de benefício os clientes valorizarão nos produtos de amanhã ?
- Como poderemos através da inovação oferecer esses benefícios ao mercado antes dos concorrentes?
- Faz-se importante num processo de *scorecard*, a avaliação de medidas de desempenho visando atingir os objetivos da empresa;
- Percentual de vendas gerado pelos novos produtos;

- Percentual de vendas gerado por produtos proprietários;
- Comparação novos produtos versus planejamento e também versus a concorrência;
- Capacidades técnicas do processo de produção;
- Tempo de desenvolvimento da próxima geração de produtos.

2) OPERAÇÕES: As atividades operacionais tem inicio no recebimento do pedido e terminam com a entrega do produto ou prestação do serviço. Esse processo enfatiza a entregue eficiente, regular e pontual dos produtos e serviços existentes aos clientes atuais. As atividades operacionais tendem a serem repetitivas, permitindo que técnicas de administração científicas sejam aplicadas para controlar e melhorar o recebimento, processamento dos pedidos, suprimentos, produção e entrega. Tradicionalmente esses processos eram medidos através de custo - padrão, orçamentos e variações, porém a influência recente da qualidade total fez com que as empresas complementassem as medidas tradicionais de custos e finanças com medidas de qualidade e de tempo de ciclo, aplicados diretamente ao processo. (KAPLAN e NORTON,1997)

3) SERVIÇO PÓS-VENDA: Inclui garantia e conserto, correção de defeitos e devoluções. As empresas para controlar essa cadeia de valor, utilizam os seguintes medidas:

- Taxa de defeito em peças; Índice de acerto; Desperdício; Retrabalho; Devoluções; Percentual de processos sob controle estatístico.

2.6.1.4 A Perspectiva do Aprendizado e Crescimento

Esta perspectiva, na opinião de Kaplan e Norton (1997), fornece a infraestrutura necessária para a execução dos objetivos nas outras perspectivas. Os objetivos são os vetores de resultados nas três primeiras perspectivas do BSC.

O *Balanced Scorecard* não é uma *camisa de força* e, sim, um sistema (*framework*). Por outro lado, este sistema protege os usuários potenciais de dois perigos: o primeiro deles, de uma perspectiva vir a dominar as outras à revelia e, o segundo, de perder uma das quatro dimensões.

Segundo Kaplan e Norton (1997), muitos executivos, quando tentam implementar as estratégias do negócio fornecem aos empregados apenas algumas descrições limitadas sobre o que deveriam fazer e porquê aquelas tarefas são importantes. Sem informações mais claras ou detalhadas é quase impossível colocar a estratégia em execução. É preciso utilizar ferramentas que auxiliem a comunicar tanto a estratégia quanto os processos e sistemas que ajudarão na sua implementação. O papel dos mapas estratégicos é, justamente, fornecer uma representação visual dos objetivos críticos da companhia e os principais relacionamentos entre eles que dirigem o desempenho organizacional. Além disso, mostram as relações de causa-efeito pelas quais as melhorias específicas criam os resultados desejados.

Vale notar a ressalva “todos prestaram sua contribuição” revela uma preocupação velada dos autores em relação às possíveis contestações sobre o caráter centralizador do BSC. A mesma ressalva e preocupação aparece em outro ponto do texto: “...o *scorecard* não pretende manter as unidades individuais e organizacionais em conformidade com um plano preestabelecido, que é o objetivo dos sistemas de controle tradicionais. O *Balanced Scorecard* deve ser utilizado como um sistema de comunicação, informação e aprendizado, não como um sistema de controle.” (Kaplan; Norton, 1997, p. 25).

2.6.1.4.1 O Crescimento do Ser Humano

O conceito de crescimento do ser humano está baseado na intenção de que as pessoas devem fazer sempre serviços de valor agregado (trabalho no qual se escreve, fala, ordena, mostra, instrui, etc.) cada vez mais complexo; significa utilizar cada vez mais a mente do indivíduo e não somente a força braçal. (Kaplan e Norton 1997).

Numa empresa voltada para o "melhoramento contínuo", as pessoas são sempre desafiadas a utilizarem suas mentes, ninguém fica ocioso. É interessante observar que nas empresas japonesas existe um esforço contínuo de "reduzir a necessidade de mão-de-obra", não de "reduzir o número de pessoas". Existe sempre trabalho criativo de melhoria contínua no qual as mentes podem ser utilizadas.

2.6.1.4.2 A Educação e Treinamento

Quando o grupo da *Kamatsu*, no Japão, foi questionado sobre quanto tempo leva desde a hora em que se recruta uma pessoa até o momento em que ela assume plenamente suas funções, recebeu-se como resposta: um ano e dois meses. A mesma pergunta, feita na usina de *Kimitsu da Nippon Steel Corporation* deu como resposta: um ano e seis meses! (Kaplan e Norton 1997). Defende-se, portanto, que só é possível pensar em educação e treinamento voltado para o crescimento do ser humano dentro de um contexto de estabilidade no emprego. Do contrário, não dá nem para entender o que os japoneses estão fazendo na área.

Yamada (*apud* Kaplan e Norton 1997) da *Toyota Motor Corporation*, afirma que a estabilidade no emprego é uma das características marcantes das práticas gerenciais japonesas. Yamada relata que as conseqüências da política de estabilidade no emprego sobre a educação e treinamento são:

- a) Recrutamento e seleção de pessoas de alto potencial;
- b) Investimento no desenvolvimento e utilização das habilidades das pessoas;
- c) Desenvolvimento da percepção de que o futuro é construído pelo próprio esforço.

2.6.1.4.3 *Objetivos da Educação e Treinamento*

A educação e treinamento são um meio para o crescimento do ser humano e deve ser utilizado tendo como grande objetivo à sobrevivência da empresa, através do desenvolvimento das habilidades e desejo de trabalhar.

A educação e treinamento têm, segundo Yamada (*apud* Kaplan e Norton 1997). , os seguintes objetivos imediatos:

- a) Desenvolver o raciocínio das pessoas;
- b) Desenvolver a sensibilidade e a tenacidade para mudanças;
- c) Desenvolver a consciência de que a empresa é sua. A empresa deve ser vista como uma oportunidade de se realizar uma "visão do futuro".

2.6.1.4.4 *Conceito Básico da Educação e Treinamento Conduzido dentro da Empresa*

Segundo Kaplan e Norton (1997), a base para a educação e o treinamento é a motivação do empregado da empresa, obtida pelo gerenciamento do item de controle MORAL por todas as chefias da empresa. A educação e treinamento são conduzidos de três formas:

- a) "Treinamento no trabalho" ("*On The Job Training*") - São a educação e treinamento conduzidos pelos superiores hierárquicos, no local de trabalho da rotina do dia -a- dia, tendo como objetivo colocar a experiência e conhecimento no uso prático. O chefe de seção é o responsável por estabelecer o "Plano Anual de Treinamento no Trabalho" para todos os membros de sua equipe;
- b) Autodesenvolvimento - Este tipo de educação e treinamento é conduzido ao nível individual através de esforço do próprio empregado. Para isto ele deve ser desafiado a resolver problemas;
- c) Treinamento em grupo - É o tipo de duração e treinamento conduzidos ao nível de toda a empresa. Este tipo de educação e treinamento é planejado pelo departamento de treinamento ou por áreas especializadas: por exemplo, o treinamento em controle da qualidade é planejado pelo Escritório de qualidade.

2.6.1.4.5 *As Medidas de Desempenho Empresarial*

A maioria das empresas, traça objetivos para os funcionários extraídos de uma base comum de três medidas de resultados. Essas medidas essenciais são complementadas por vetores situacionais. As três medidas essenciais são segundo Kaplan e Norton (1997):

1. Satisfação dos funcionários: Envolvimento nas decisões, reconhecimento pela realização de um bom trabalho, acesso a informações para a realização do trabalho, incentivo constante ao uso da criatividade e iniciativa, qualidade do apoio administrativo e satisfação geral com a empresa;
2. Retenção dos funcionários: A empresa procura manter seu capital intelectual, mediante manutenção dos funcionários com os quais a empresa se interesse em longo prazo;
3. Produtividade dos funcionários: Mede o resultado do impacto agregado da elevação do nível de habilidade e do moral dos funcionários, pela inovação, pela melhoria dos processos internos e pelos clientes satisfeitos.

2.7 A CONTABILIDADE GERENCIAL E O BALANCED SCORECARD

Um sistema de contabilidade gerencial ineficaz pode trazer grandes malefícios à uma organização, como demonstrar resultados equivocados sobre processos de desenvolvimento e produção de produtos ou sobre a eficiência da comercialização e do marketing. O trabalho a ser realizado pela contabilidade gerencial é criar a conexão entre as ações locais dos gerentes e a lucratividade da empresa, para que estes tenham certeza de quais os caminhos que deverão ser seguidos. Medindo corretamente o impacto de ações locais no desempenho global, a contabilidade gerencial também serve como o agente motivador, pois premia as pessoas que contribuem significativamente ao objetivo da empresa (Kaplan e Norton, 1997).

A contabilidade gerencial tem como objetivo principal fornecer informações para que os gerentes possam decidir qual o melhor caminho para a empresa (Anthony, 2002).

Atualmente, as informações financeiras continuam sendo importantes, mas somente elas não são suficientes para o bom gerenciamento do negócio, principalmente, quando o administrador utiliza tais informações para obter maior lucro possível em curto prazo, sacrificando os resultados e a sobrevivência da empresa em longo prazo. Neste contexto, o BSC é utilizado, pois muitos sistemas demonstram preocupação com o curto prazo; muitos sistemas demonstram preocupação com os aspectos financeiros e; sistemas de informações sobre as áreas – muitas vezes não são confiáveis (Jiambalvo, 2002).

O BSC não elimina o papel dos indicadores financeiros, mas integra esses indicadores a um sistema gerencial mais equilibrado que vincula o desempenho operacional de curto prazo e os objetivos estratégicos de longo prazo.

O BSC é alinhado com as metas e compatibilizado com o orçamento, que é estruturado e consolidado em função das medidas possibilitando o gerenciamento da empresa em um único instrumento, tendo como objetivo geral comunicar a estratégia corporativa a toda empresa; analisar os objetivos estratégicos e correlacionar com as recompensas pessoais; identificar; analisar os resultados obtidos em relação às metas estabelecidas e dar o feedback. (Kaplan e Norton, 2001).

O BSC funciona como uma alternativa aos sistemas tradicionais de avaliação e gestão, preconiza Kaplan e Norton (1997), que quase sempre são voltados para a perspectiva financeira. Para a contabilidade, a perspectiva financeira é a usual e o desafio é agregar outras perspectivas.

Ao fazer uso do BSC, a contabilidade gerencial passa a ser um tipo de fornecedora de informações, sendo cada vez mais exigida, principalmente quanto à profundidade e abrangência dos informes que fornece, visto que é o segmento da contabilidade que usa a linguagem dos negócios e tem como ocupações, avaliar, mensurar, demonstrar e informar fatos econômicos, assim como a satisfação dos clientes, o índice de produtividade dos processos internos e treinamento de funcionários determinantes que influenciam e influenciarão os resultados econômicos da entidade (Kaplan e Norton, 1997).

O BSC é uma contribuição para o desenvolvimento da contabilidade gerencial, uma vez que revista temas antigos, levantando os vínculos entre os principais pontos que pela concepção tradicional da contabilidade não eram vistos de maneira clara, demonstrando como conhecimentos estabelecidos podem ser articulados para serem aplicados aos tempos globais, para atender às novas exigências, aumentando, assim, a compreensão dos vínculos entre a estratégia e as operações de uma empresa, aperfeiçoando a literatura de contabilidade gerencial.

Para Kaplan e Norton (1997), os sistemas de contabilidade, movidos pelos procedimentos e pelo ciclo do sistema de relatórios financeiros da organização, são demasiadamente tardios, agregados e distorcidos para terem relevância para as decisões de planejamento e controle dos gerentes.

A utilização destes instrumentos é o mesmo que tentar guiar um carro orientado pelo retrovisor. Se a estrada for reta, tudo bem. Porém, a estrada em ambiente competitivo, é muito sinuosa, sendo que a orientação pelo retrovisor não nos dá nenhuma indicação de quais manobras devem ser feitas para se manter dirigindo nessa estrada. (Kaplan, Norton, 2001).

2.8 POR QUE UTILIZAR O BALANCED SCORECARD E COMO IMPLEMENTÁ-LO

Muitas organizações estão utilizando o BSC com ênfase no planejamento ao invés de enfatizar o controle. É, também, utilizado como uma ferramenta para encorajar os gerentes a pensar estrategicamente sobre a organização e seu futuro (Kaplan, Norton, 2001).

A cada dia, são identificados novos papéis para o BSC. Entre eles estão: de melhorar os sistemas existentes na organização fornecendo informação relevante de forma concisa e equilibrada para os gerentes, contribuindo para reduzir o tempo de “digestão” da informação e aumentando o tempo para a tomada de decisão; o de fornecer informações críticas para serem utilizadas no processo de reflexão estratégica; o de compor parte importante do sistema de gerenciamento da organização fornecendo *feedback* aos gestores dos objetivos estratégicos e dos indicadores que estão sendo utilizados para medir seus talentos (Kaplan, Norton, 2001).

Outra vantagem, é que esta abordagem enfatiza a necessidade de reter e reciclar os funcionários, e como alinhar o conhecimento e competências essenciais dos colaboradores com os objetivos estratégicos da empresas que busca a satisfação dos clientes, através de prestações de serviços acima do esperado encantando e fidelizando os clientes.

A visão do BSC como ideologia está implícita no discurso dos autores principalmente no livro “Organização orientada para a estratégia” (Kaplan, Norton, 2001), no qual os autores utilizam expressões como fazer os funcionários “comprarem a estratégia” e “cativar o coração e a mente” de todos.

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 a serem alcançados.

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. (Kaplan, Norton, 1997).

- Deve ser criado através de um processo sistemático que busque consenso e clareza sobre como traduzir a missão e a estratégia da unidade de negócios em objetivos e medidas operacionais;
- Exige um responsável capaz de estruturar e facilitar o processo, além de coletar informações básicas relevantes;
- Deve representar o pensamento e as energias da equipe executiva da unidade de negócios;
- A equipe deve estar engajada no processo;
- É necessário o apoio e a participação ativa dos altos executivos.

2.8.1 Estabelecimento de premissas para a implantação do balanced scorecard

Segundo Kaplan e Norton (1997), o primeiro passo para a construção de um BSC bem sucedido, é obter o consenso e o apoio entre a alta administração com relação aos motivos para o desenvolvimento do *scorecard*. A cúpula

administrativa deve chegar a um acordo quanto aos principais propósitos do projeto.

As principais atividades deste passo servirão para:

- Orientar o estabelecimento de objetivos e medidas para o *Scorecard*;
- Obter o consenso entre os participantes do projeto;
- Esclarecer a estrutura para os processo de gestão e de implementação que decorrem da construção do primeiro *scorecard*.
- Algumas Motivações Iniciais para o desenvolvimento de um *Balanced Scorecard*:
- Busca de Clareza e Consenso em relação à Estratégia;
- Obtenção de Foco;
- Descentralização e Desenvolvimento de Lideranças;
- Intervenção Estratégica.

Em suma, o ímpeto inicial para a construção do BSC pode advir da necessidade de oito pontos básicos:

- 1ª.) Esclarecer e chegar a um consenso em relação a visão e a estratégia.
- 2ª.) Desenvolver uma equipe executiva.
- 3ª.) Comunicar a estratégia.
- 4ª.) Vincular recompensas a realização dos objetivos estratégicos.
- 5ª.) Estabelecer metas estratégicas.
- 6ª.) Alinhar recursos e iniciativas estratégicas.
- 7ª.) Sustentar investimentos em ativos intelectuais e intangíveis.
- 8ª.) Fornecer a base para o aprendizado estratégico.

2.8.2 Os participantes

Alcançado o consenso em relação aos objetivos e ao papel futuro do BSC, a organização deverá selecionar a pessoa que deverá atuar como Arquiteto ou Líder do Projeto, essa pessoa deve ser um executivo de alto nível dentro da organização, e desempenhar as seguintes funções segundo Kaplan e Norton (1997);

- Ser responsável pela Organização, Filosofia e Metodologia;
- Orienta o processo, supervisiona o cronograma de reuniões e entrevistas, garante à equipe de projeto a disponibilidade de documentação, material de leitura e informações competitivas e de mercado.
- Exemplo de cargos do arquiteto, já visto em algumas empresas :
- Vice-presidente de planejamento estratégico ou desenvolvimento empresarial;
- Vice-presidente de qualidade;
- Vice-presidente financeiro ou *controller* de divisão;

Algumas organizações usam consultores externos para dar assistência ao arquiteto; Alta Administração – Deve estar totalmente engajada no processo.

2.8.3 Problemas na implantação do balanced scorecard

Kaplan e Norton (1997) citam casos de insucesso na implantação do *Balanced Scorecard*, onde altos executivos encabeçavam a implantação. Dentre as falhas mais graves às quais o BSC está sujeito, Kaplan cita a tentativa de um

membro da alta administração de construir o BSC sozinho, já que sem o envolvimento de toda a alta gerência, as mudanças não se concretizariam.

Os autores atribuem esse fator aos seguintes problemas:

- Não houve o engajamento da equipe executiva;
- O projeto era visto como uma iniciativa com finalidade de aperfeiçoar o sistema de medição, e não para realizar mudanças fundamentais na gestão da empresa.
- O envolvimento de poucas pessoas.
- Encastelamento do BSC no topo.
- Processos de desenvolvimento muito longos.
- Contratação de consultores inexperientes.
- Implementação do BSC apenas para fins de remuneração.

O BSC também não consiste em uma solução milagrosa para empresas em crise. Diversas organizações o utilizaram em situações financeiras difíceis, embora seus melhores resultados possam ser sentidos em momentos de crescimento.

O momento mais adequado para converter-se em organização orientada para a estratégia é quando a empresa ou divisão ainda não apresenta as dificuldades financeiras experimentadas pela Mobil, CIGNA, AT&T Canada e Zeneca AG. Em termos ideais, o *Balanced Scorecard* deve ser adotado pelas organizações prestes a embarcar numa estratégia de crescimento agressiva – de modo a orientar a jornada, desenvolver o sistema gerencial para o crescimento rápido e alinhar os atuais e novos empregados com a estratégia para o desenvolvimento, retenção e aprofundamento de relacionamentos profundos com os clientes almejados. (Kaplan e Norton, 2001:p 33).

Talvez um dos mais claros e incisivos exemplos de apoio e comprometimento da alta administração mostre-se em momentos de adversidade,

tal como exemplificado de forma contundente por Bob McCool, executivo principal da Mobil NAM&R, em uma reunião com gerentes:

Pelo que vejo, tivemos um bom trimestre, embora os resultados financeiros tenham sido decepcionantes. Os maus resultados foram provocados por um inverno anormalmente quente, que deprimiu as vendas de gás natural e de óleo para aquecimento doméstico. Como vocês sabem, este é também o primeiro trimestre em que estamos operando com o *Balanced Scorecard*; assim, consigo analisar o desempenho ao longo de um amplo conjunto de indicadores. As fatias de mercado em nossos principais segmentos de clientes aumentaram. As despesas operacionais com o refino estão mais baixas. E os resultados de nossa pesquisa sobre a satisfação dos empregados melhoraram. Em todas as áreas sob controle, movimentamos a agulha na direção certa. De fato tivemos um trimestre muito positivo. Continuem assim. (McCool apud Kaplan e Norton, 2001:p 70).

Os autores acima citam como formas de um projeto inadequado do BSC o uso de poucos indicadores, o que leva a não alcançar um equilíbrio entre os resultados desejados e os condutores de desempenho destes resultados. Em outros casos, indicadores demais são utilizados, dando-se pouca atenção aos que são realmente relevantes; ou a empresa não consegue identificar os condutores adequados aos resultados desejados. Dentre as falhas comuns na elaboração do BSC.

A não identificação das relações de causa e efeito, um dos pontos críticos do sucesso do BSC, está na habilidade de reconhecer quais objetivos de curto prazo são necessários para a consecução dos objetivos estratégicos de longo prazo. Essas ações de curto prazo são efetivamente gerenciáveis e devem receber o foco dos executivos das organizações pois delas dependem o sucesso na consecução dos objetivos de longo prazo.

A ferramenta BSC vem contribuir para o estabelecimento de cestas de indicadores de desempenho que contenham indicadores de tendência ou condutores e de ocorrência ou resultantes ("*drivers*" e "*outcomes*"), mas na

maioria das vezes essa relação ocorre apenas entre perspectivas (Kaplan e Norton, 2001)

De forma genérica a melhoria dos processos internos levará a um aumento da satisfação dos clientes e provável aumento dos lucros. Nem sempre são reconhecidos indicadores de tendência ou condutores dentro de uma mesma perspectiva ou relacionados a um dos aspectos fundamentais para o sucesso.

Por exemplo, quais fatores de insatisfação dos clientes precisam ser atenuados para aumentarem-se os níveis globais de satisfação? Melhoria dos prazos de entrega, redução de erros na execução dos serviços ou agilizar o atendimento na prestação de serviços de assistência técnica?

Finalmente, a partir de pesquisas sobre implementações bem sucedidas do BSC, Kaplan e Norton (2001) descrevem cinco princípios básicos de sucesso ou “Organizações Orientadas para a Estratégia”, a saber: traduzir a estratégia em termos operacionais, alinhar a organização à estratégia, transformar a estratégia em tarefa de todos, converter a estratégia em processo contínuo e mobilizar a mudança por meio da liderança executiva.

2.8.4 O processo de construção do balanced scorecard

Kaplan e Norton (1997) afirmam que toda organização tem suas próprias características, não havendo portanto um padrão para a construção do *Balanced Scorecard*. Entretanto é possível delinear um plano típico e sistemático que pode ser utilizado para várias organizações. Esse processo de quatro etapas produzirá um *Balanced Scorecard* útil e ajudará alcançar os objetivos de seus programas:

1ª.) Etapa: Definição da Arquitetura de Indicadores;

2ª.) Etapa: O Consenso em Função dos Objetivos Estratégicos;

3ª.) Etapa: Escolha e Elaboração dos Indicadores;

4ª.) Etapa: Elaboração do Plano de Implementação.

- **1ª) Etapa : Definição da Arquitetura de Indicadores;**

➤ **Tarefa 1 – Selecionar a Unidade Organizacional**

O arquiteto deve, consultando a alta administração, selecionar as empresas ou unidades de negócios que irão participar do projeto. Deverá ser uma unidade que seja relativamente fácil criar medidas de desempenho e não seja demasiadamente restrito na sua operação, tenha clientes, fornecedores e desempenho financeiro diferenciado.

➤ **Tarefa 2 – Identificar as Relações entre a Unidade de Negócios e a Holding**

Definida e selecionada a unidade / departamento, o arquiteto deve analisar o relacionamento da unidade com outras unidades, além da estrutura divisional e corporativa. O arquiteto realizará entrevistas com os principais executivos nos níveis divisional e corporativo, identificando Kaplan e Norton (1997):

- Os objetivos financeiros estabelecidos para a unidade (crescimento, lucratividade, fluxo de caixa, volumes de extração);
- Os temas corporativos primordiais (meio ambiente, segurança, políticas em relação aos funcionários, relacionamento com a comunidade, qualidade, competitividade de preços, inovação);
- Relações com outra unidade (clientes comuns, competências essenciais, oportunidades para abordagens integradas e clientes, relacionamento entre fornecedores e clientes internos).

- **2ª) Etapa: Consenso em Função dos Objetivos Estratégicos**

Nesta fase segundo Kaplan e Norton (1997), o arquiteto já deve ter obtido e passado as informações internas sobre a visão, a missão e a estratégia da empresa e da unidade. Deve ter selecionado e transmitido aos executivos também, as informações sobre o setor e o ambiente competitivo da unidade, tendências significativas de tamanho e crescimento dos mercados concorrentes e produtos concorrentes, preferências de clientes e inovações tecnológicas.

➤ **Tarefa 3 – Realizar a Primeira Série de Entrevistas**

Depois dos executivos analisarem o material, o arquiteto realizará as entrevistas com cada um deles, tendo como finalidade:

- Obter informações sobre os objetivos estratégicos e as idéias preliminares da empresa para as medidas do *Balanced Scorecard*;
- Comunicar o conceito do *Balanced Scorecard* aos executivos;
- Obter informações iniciais sobre a estratégia organizacional e saber como isso se traduz em objetivos e medidas para o *scorecard*;
- Objetiva o início do processo de indução da empresa a pensar e traduzir a estratégia e os objetivos em medidas operacionais tangíveis;
- Conhecer melhor as possíveis preocupações dos principais interessados em relação ao desenvolvimento e à implementação do *scorecard*;
- Identificar conflitos potenciais entre os participantes.

➤ **Tarefa 4 – Sessão de Síntese**

Realizada todas as entrevistas, o arquiteto e outros membros da equipe de projetos se reúnem para discutir as respostas obtidas nas entrevistas procurando:

- Sintetizar as informações que servirão de base para a primeira reunião com a equipe da alta administração;

- resultado deve ser uma lista e uma classificação de objetivos nas quatro perspectivas.

➤ **Tarefa 5 – Workshop Executivo: Primeira Etapa**

O arquiteto marca e realiza uma reunião com a equipe da alta administração para dar início ao processo de geração do BSC, buscando:

- Consenso em relação ao *Scorecard* (missão e estratégia).
- Respostas a obter: 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 minha capacidade de crescer e melhorar.

- **3ª) Etapa: Escolha e Elaboração dos Indicadores**

➤ **Tarefa 6 – Reuniões dos Subgrupos**

O arquiteto criará subgrupos individuais e cada subgrupo terá quatro objetivos principais:

- Refinar a descrição dos objetivos estratégicos, de acordo com as intenções expressas no primeiro workshop executivo.
- Para cada objetivo, identificar o indicador ou indicadores que melhor captam e comunicam a intenção do objetivo.
- Para cada indicador proposto, identificar as fontes das informações necessárias e as ações que podem ser validadas para tornar essas informações acessíveis.
- Para cada perspectiva, identificar as relações críticas entre os indicadores, bem como entre ela e as outras perspectivas do *scorecard*. Tentar identificar de que maneira cada medida influencia a outra.

O objetivo essencial da seleção de indicadores específicos para o *scorecard* é a identificação dos indicadores que melhor comuniquem o significado da estratégia. Como a estratégia é única, cada *scorecard* deve ser único e conter vários indicadores financeiros e não financeiros.

Exemplo de Indicadores financeiros mais usados:

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

Exemplo de Indicadores dos clientes mais usados:

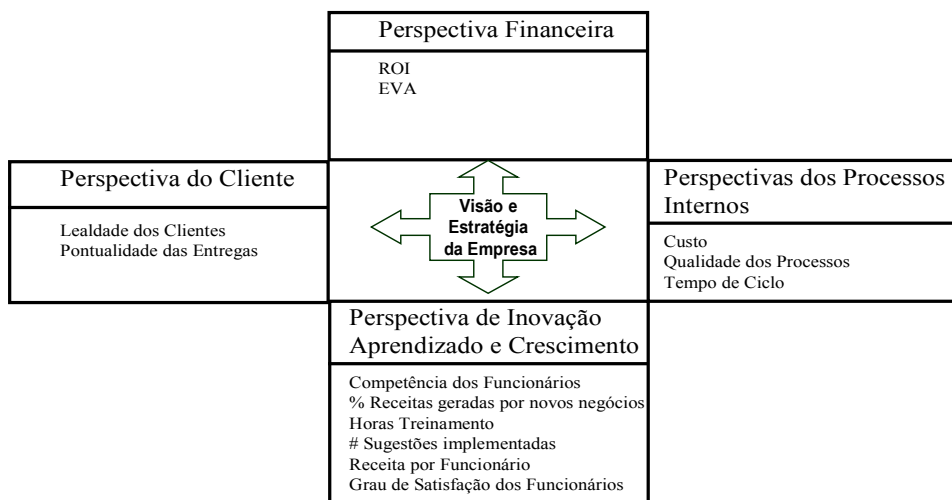
- Medidas Essenciais dos Clientes:
- Participação de mercado;
- Aquisição de clientes;
- Retenção de clientes;
- Lucratividade dos clientes;
- Satisfação dos clientes.

Exemplo de Indicadores de Aprendizado e Crescimento mais usados:

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

Outros indicadores importantes para o BSC.

Figura 2: Exemplos de Indicadores por Perspectiva



Fonte: Kaplan e Norton, 1997, p 285

➤ Tarefa 7 – Workshop Executivo: Segunda Etapa

Um segundo workshop deve ser marcado, para envolver, além da equipe da alta administração, os seus subordinados diretos e um maior número de gerentes de nível médio, com os seguintes objetivos:

- Debater a visão, estratégia e os objetivos e indicadores experimentais da organização para o *scorecard*;
- Validar os resultados que devem ser apresentados pelos próprios executivos integrantes dos subgrupos;
- As apresentações devem criar a sensação de "posse" dos objetivos e indicadores e comprometimento com todo o processo de desenvolvimento do *scorecard*;
- Posteriormente os participantes devem comunicar as intenções e o conteúdo do *scorecard* a todos os funcionários da unidade de negócios.

Um objetivo secundário seria incentivar os participantes a formular objetivos de superação para cada um dos indicadores propostos, inclusive com índices de melhoria desejados.

- **4ª) Etapa- Elaboração do Plano de Implementação**

➤ **Tarefa 8 – Desenvolver o Plano de Implementação**

Uma nova equipe, em geral composta pelos líderes de cada subgrupo deve formalizar as metas e desenvolver:

- Um plano que deve incluir a maneira como os indicadores se ligam aos bancos de dados e sistemas de informações;
- comunica o *Balanced Scorecard* a toda organização, incentivando e facilitando o desenvolvimento de métricas de segundo nível para as unidades descentralizadas;
- desenvolver um novo sistema de informações que vincule as métricas do alto nível das unidades de negócio ao nível tático e às medidas operacionais de cada local.

➤ **Tarefa 9 - Workshop Executivo: Terceira Etapa**

A equipe executiva se reunirá uma terceira vez para chegar a uma decisão final sobre a visão, aos objetivos e aos indicadores, buscando;

- Identificar programas de ação preliminares para alcançar as metas;
- Chegar a um acordo em relação a um programa de implementação que terá por objetivo comunicar o *scorecard* aos funcionários;
- Integrar o *scorecard* à filosofia gerencial;
- Desenvolver um sistema de informações que sustente o *scorecard*.

➤ **Tarefa 10 – Finalizar o Plano de Implementação**

O *Balanced Scorecard* só cria valor se integrado ao sistema gerencial da organização.

Um plano de implementação progressiva precisará ser desenvolvido, mas podemos utilizar as "melhores informações disponíveis" no intuito de focalizar a ação gerencial sobre as prioridades do *Scorecard*. Com o tempo os sistemas de informações gerenciais serão ajustados ao processo.

2.8.5 Prazo para implementação

O projeto típico de introdução do BSC, segundo Kaplan e Norton (1997), duram em média 16 semanas, é importante fazer um cronograma discriminando cada etapa do projeto. A unidade ou divisão escolhida para a implantação, já tem acesso a todos os sistemas de controles das ações estratégia e obrigatoriamente formulou suas estratégias em função de:

- Definição de objetivos e medidas em nível corporativo;
- Associação dos objetivos corporativos aos objetivos e medidas individuais das linhas de negócios; e
- Associação dos objetivos e medidas das linhas de negócio com os processo críticos.

Tabela 1: Cronograma do projeto de implantação do BSC

		SEMANAS															
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
ATIVIDADES																	
I	Arquitetura do programa de Medição	→															
1	Escolha da Unidade operacional																
2	Identificação das relações entre a unidade e a corporação																
II	Definição dos objetivos estratégicos				→												
3	Entrevista da primeira etapa																
4	Sessão de Síntese																
5	Workshop Executivo: primeira etapa																
III	Escolha dos Indicadores Estratégicos							→									
6	Reunião com os Subgrupos																
7	Workshop Executivo: segunda etapa																
IV	Elaboração do plano de implementação												→				
8	Desenvolvimento do plano de implementação																
9	Workshop Executivo: terceira etapa																
10	Finalização do plano de implementação																

Fonte: Kaplan e Norton ,1997,p 323

2.9 MAPA ESTRATÉGICO

Para reforçar a importância do tema, os autores lançam mão de metáfora, na qual o mapa estratégico estaria para o gestor como um mapa da localidade a ser atacada estaria para um General de Exército. (Kaplan e Norton, 2003).

Por mais que ambos tenham se debruçado sobre suas táticas e estratégias e as conheçam em profundidade, e por mais que sejam didáticos e eloqüentes, dificilmente conseguirão transmiti-las com a acurácia necessária a seus subordinados, sejam esses gerentes ou soldados. Assim, como o General de Exército precisa de um mapa razoavelmente preciso da localidade, para descrever, através de uma linguagem particular de setas e símbolos, sua estratégia de ataque, também o gestor necessita de instrumento similar, a fim de

que suas idéias, objetivos, estratégias e planos de ação não se transformem em um conjunto disforme de palavras, cuja incompreensão levará a não implementação. (Kaplan e Norton, 2003).

Esse instrumento seria, então, os mapas estratégicos, cujas principais características serão exploradas a seguir.

O mapa estratégico fornece uma representação visual dos objetivos estratégicos de uma organização, bem como as relações de causa e efeito entre eles, que conduziriam à performance almejada. A figura 3 mostra uma aplicação do mapa estratégico aplicado a uma empresa atuante na indústria de derivados de petróleo. Pode ser percebido que a ferramenta utiliza-se do mesmo conceito de perspectivas do BSC. Os objetivos estratégicos são devidamente alocados em quatro camadas, que correspondem visão geral do BSC. (Rodrigues, 2001)

Essas camadas são intencionalmente hierarquizadas, sendo a dimensão financeira eleita como a parte superior. Em seguida, alinham-se as camadas correspondentes às vistas do cliente, dos processos internos e da aprendizagem e inovação.

Assim, os objetivos financeiros, alocados sempre no topo do mapa e, portanto, representando, no limite, a razão de ser da organização, têm seu atingimento condicionado ao cumprimento dos objetivos da vista do cliente, os quais, por sua vez, são condicionados aos objetivos da dimensão dos processos internos, já que estes são os meios utilizados para perfazer os resultados esperados pelos consumidores. Os indicadores de processos internos, por fim, têm seu êxito dependente do sucesso no atingimento dos objetivos da dimensão de aprendizagem e inovação, capaz de tratar do capital intelectual da organização. Apesar de suscetível a críticas, essa hierarquia de objetivos possui

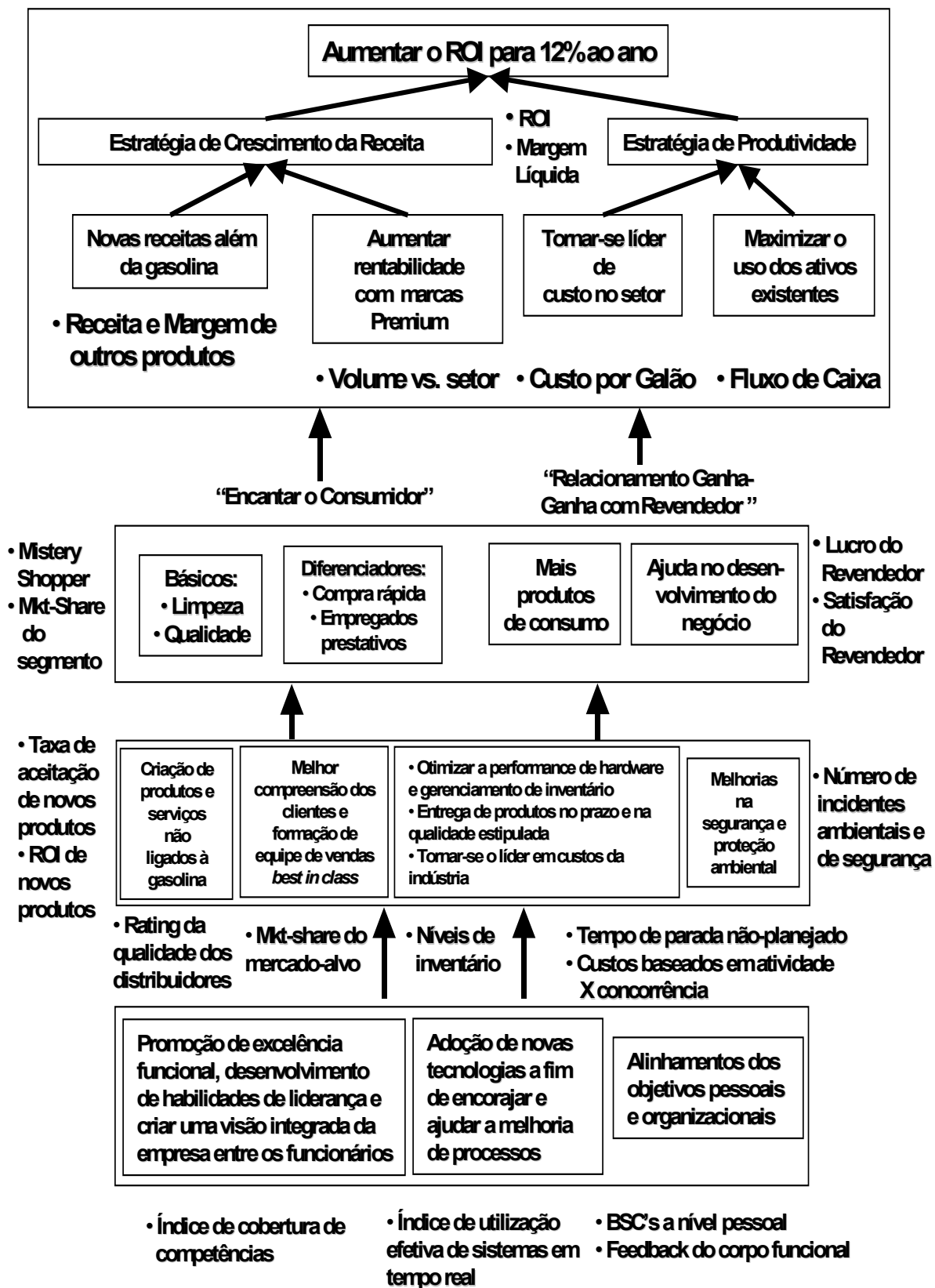
forte apelo, pois assumindo que o objetivo maior de uma organização é otimizar o retorno do investimento dos acionistas, mostra, de forma unívoca, o “mapa da mina” de como alcançá-lo (Kaplan e Norton 2003).

O apelo do mapa estratégico não se resume, contudo, à hierarquização dos objetivos. Seus criadores propõem, com base em experiências de implementação do BSC, que o mapa estratégico seja como um *template* universal, a partir do qual os gestores de organizações empresariais, com ou sem fins lucrativos, desenvolvam suas próprias estratégias.

Em relação à primeira perspectiva, o mapa apresenta dois objetivos para materializar uma estratégia financeira: o crescimento das vendas e a produtividade. O primeiro, apresenta como *drivers* o desenvolvimento de uma rede de vendas para atingir novos mercados e novos clientes, e o aprofundamento das relações com os clientes atuais, através de criação de valor para esses. O segundo objetivo, a produtividade, também está apoiado em dois alicerces: a otimização da estrutura de custos da organização, e a utilização mais eficiente dos ativos por ela empregados (Kaplan e Norton 2003).

Resumindo o mapa estratégico do BSC, explica a hipótese da estratégia, e cada indicador se converte em parte integrante de uma cadeia lógica de causa e efeito que conecta os resultados almejados da estratégia. O mapa estratégico descreve o processo de transformação de ativos intangíveis em resultados tangíveis para os clientes e, por consequência, em resultados financeiros. Exemplo de um mapa estratégico:

Figura 3: Mapa estratégico de uma empresa de derivados de petróleo



Fonte: Rodrigues 2001, p 29

3. DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO DE CASO

3.1 A EMPRESA ULTRASERV - ESTUDO DE CASO

No final do ano de 2005, o Diretor Geral da Ultraserv, constatou que 40% das ações delineadas no planejamento estratégico não haviam sido cumpridas, sendo que das 60% restante, não teve a sua eficácia efetivamente avaliada.

Diante deste quadro buscou-se um sistema gerencial para acompanhar e verificar as ações estratégicas da empresa. Durante 6 meses pesquisou-se diversos sistemas e o escolhido foi o BSC como ferramenta ideal.

O nosso estudo de caso pretende fazer uma análise do impacto da implantação do BSC em uma empresa prestadora de serviços de pequeno e médio porte no Brasil.

O estudo foi desenhado em cinco etapas distintas que se completam:

1ª.) ETAPA: levantamentos dos valores, visão e missão da empresa, sua estrutura organizacional, a responsabilidade de cada departamento e importância deste no BSC.

2ª.) ETAPA: Levantamento dos Objetivos estratégicos da empresa de 2006 a 2008.

3ª) ETAPA: Análise da construção do BSC.

4ª).ETAPA: Análise dos impactos organizacionais da utilização do BSC como ferramenta de gestão estratégica e os resultados obtidos.

5ª).ETAPA: Conclusões e Recomendações.

Em um mundo de mercados competitivos, dinâmicos e globalizados, como fazer para manter, melhorar, garantir as estratégias, informações e *expertise* importantes, que agreguem valor ao serviço?

No estudo de caso sobre a implantação do BSC na Ultraserv, procurou-se mapear o planejamento estratégico adotado pela empresa, depois foram analisados os seus indicadores estratégicos reunidos pela metodologia proposta por Kaplan e Norton (1997) e identificados os impactos organizacionais que a empresa sofreu.

3.1.1 Levantamento dos valores, visão e missão da empresa, sua estrutura organizacional, e a responsabilidade de cada departamento no BSC.

3.1.1.1 Valores Básicos da Ultraserv:

1)-Ser Humano, A folha da empresa com salários, encargos, benefícios contratuais, programa de capacitação, treinamento e reciclagem não pode ser tratada na coluna despesa. Ela deve ser contabilizada na carteira de investimentos com retorno garantido. Isto significa investimento na valorização permanente daquele que na nova economia passa a ser o principal ativo da empresa.

2)-Clientes, Mesmo clientes satisfeitos podem abandonar sua empresa. É preciso ir além da satisfação e conseguir encantá-los para sempre.

3)-Produtividade, Promova-a usando três segredos: velocidade, simplicidade e autoconfiança. É preciso muita autoconfiança para ser simples. A burocracia

tem horror à velocidade e detesta a simplicidade. Empresas que enfatizam a velocidade, simplicidade e autoconfiança serão as organizações produtivas capazes de mudar em função do ambiente e do mercado.

4)-Marketing. Temos de modificar nossas estratégias para nos adaptarmos ao novo ambiente hipercompetitivo. Temos que mudar o gerenciamento do produto para gerenciamento de clientes.

5)-Crescimento. Nosso crescimento não pode jamais nos distanciar dos nossos clientes. Nosso norte será a mercadoria da esquina. Numa mercearia de bairro você sabe quem são os seus clientes, o nome de cada um deles, o que eles compram e necessitam.

6)-Mudança. Quando sopram os ventos da mudança alguns constroem abrigos e se colocam a salvo; outros constroem moinhos e ficam ricos.

3.1.1.2 Missão Ultraserv:

Oferecer aos nossos clientes e ao mercado soluções empresariais, na área de apoio, voltadas a facilidade, bem estar, conforto e saúde. Esses serviços serão oferecidos de forma personalizada – técnica e economicamente – e com objetivo de aumento de produtividade.

3.2 FORMULAÇÃO DE ESTRATÉGIAS (ULTRASERV)

Para entendermos melhor como ocorre a formulação de estratégias na empresa Ultraserv, observamos e analisamos suas principais características

organizacionais que indireta ou diretamente, influenciam na elaboração das suas estratégias empresariais.

A Ultraserv tem como estratégia de negócio atuar na atividade de apoio de infra-estrutura, posicionando-se como uma empresa multiserviços (*facilities management*), o que facilita operar em diversos segmentos de prestação de serviços de apoio que se completam ganhando assim, agilidade e escala ao mesmo tempo.

Segundo Porter (1986), as atividades primárias são as atividades envolvidas na criação física do produto e na sua venda e transferência para o cliente, bem como na assistência após a venda. Elas podem ser divididas em cinco categorias genéricas apresentadas no quadro abaixo.

As atividades de apoio sustentam as atividades primárias e a si mesmas, fornecendo insumos, tecnologia, recursos humanos etc.

O modo como cada atividade é executada determinará se uma empresa tem custo alto ou baixo em relação à concorrência e também sua contribuição para o atendimento das necessidades do cliente e, assim, para a diferenciação. (Porter, 1986).

Figura 4: Cadeia de Valores



Fonte: Porter 1989 p 36.

3.2.1 O Líder Visionário e empreendedor

A Ultraserv ao longo dos seus sete anos de existência (1999-2006), sempre teve as suas principais estratégias organizacionais marcadas pelas perspectivas do seu líder e acionista principal, que mesmo em tempos conturbados como os de hoje, lidera e motiva os colaboradores a buscar novas ações para alavancar os resultados almejados. Esse líder empreendedor tem uma visão pessoal bem definida de futuro para a empresa. Ele também incentiva as equipes de gestores e colaboradores a trabalharem como empreendedores, a buscarem novos negócios, a otimizarem os processos internos e externos, fazendo da Ultraserv uma empresa dinâmica e comprometida com a eficiência e o sucesso, porém atrelada à visão de futuro do líder empreendedor. Quando a Ultraserv, através de seu líder, traçou a estratégia de estabelecer sistemas produtivos em três divisões

operacionais, com a finalidade de que operassem em perfeita sintonia com as culturas das empresas clientes e os valores locais, desenvolvendo fornecedores e fazendo parcerias com clientes regionais, também ficou claro a influencia do poder do líder nessa empreitada de sucesso da Ultraserv com os clientes.

3.3 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA ULTRASERV

A Ultraserv é uma empresa de multi-serviços, estruturada para oferecer toda a grade de serviços de apoio necessários ao funcionamento de Organizações de qualquer porte através das suas Divisões Operacionais: Ultrasabor – Serviços de Alimentação de coletividade (Local ou Transportada); Ultrapred - Serviços Prediais (Limpeza, Conservação, Jardinagem, Mensageria, Portaria, Recepção, Ascensorista, e demais serviços de apoio Administrativo); Ultratemp - Mão de Obra Temporária.

Os gerentes e supervisores das unidades operacionais estão subordinados aos seis gerencias corporativas pelas suas competências e áreas de atuação.(Marketing / Qualidade, Comercial, Gestão Operacional, Gestão de Talentos, Suprimentos, Controladoria), que por sua vez são subordinados a Diretoria Geral. Esses sete executivos formam o Comitê diretivo da Ultraserv (CDU).

Organograma Operacional

(VER ANEXOII)

3.4 OBJETIVOS E METAS ESTRATÉGICAS DA EMPRESA PARA 2006 A 2008. (BASE PARA A CONSTRUÇÃO DO BSC)

3.4.1 1º Objetivo estratégico

⇒ Atingir o seguinte crescimento no faturamento da empresa.

2006 - duplicar em relação a 2004

2007 - crescer 20% em relação a 2005

2008 - crescer 46% em relação a 2006

- Metas

Crescimento líquido por área:

➤ **Alimentação:** R\$ 253.000,00 (Duzentos E Cinqüenta E Três Mil Reais)/ Ano

➤ **Predial:** R\$ 244.000,00 (Duzentos E Quarenta E Quatro Mil Reais)/Ano

➤ **Mão de obra :** R\$ 4.000,00 (Quatro Mil Reais)/Ano

- Mensuração

Faturamento bruto / Ano das 3 divisões (Dados do balancete)

3.4.2 2º Objetivo estratégico

⇒ Atingir em 2006, um resultado líquido (Lair) de 5% ou seja 65% acima da média do mercado.

- Metas

Tipo	Economia	2006	2007	2008
	Faturamento Líquido	100%	100%	100%
	Resultado Oper.	12%	11%	10%

Resultado Finan.	1%	1%	1%
Custo de Estrutura	10%	8%	6%
Resultado Líquido	3%	4%	5%

- **Mensuração**

- a) Resultados operacionais mensais
- b) Balancetes mensais
- c) Balanço anual

3.4.33º Objetivo estratégico

⇒ Aperfeiçoar a administração da empresa, integrando seus sistemas.

- **Metas**

- **Mapear os processos operacionais**
- **Mapear os processos administrativos**
- **Criar e implantar o sistema de gestão predial**
- **Aperfeiçoar o rdo(relatório de despesas operacionais)**

- **Mensuração**

- a) Manual de processos operacionais
- b) Manual de processos administrativos
- c) Sistema de gestão predial em funcionamento
- d) Novo relatório de despesas (RDO) e fichas técnicas em uso

3.4.44º Objetivo estratégico

⇒ Consolidar os serviços de administração predial

- **Metas**

➤ **Elaborar e implantar o manual de operações prediais.**

- **Mensuração**

a) Manual aprovado e implantado no prazo.

3.4.5 5º Objetivo estratégico

⇒ Atingir níveis de satisfação dos clientes acima de 85% sendo reconhecida como uma empresa qualitativa.

- **Metas**

➤ **Manter permanente qualificação dos colaboradores nos aspectos comportamentais e técnicos – aplicação do programa de treinamento.**

➤ **Estimular as equipes para mantê-las comprometidas com os objetivos da empresa – aplicação do programa de motivação**

➤ **Normatizar e aplicar calendários de eventos.**

➤ **Ter total conformidade nos controles microbiológicos dentro dos padrões legais vigentes – programa de controles microbiológicos**

➤ **Responder imediatamente as não conformidades**

- **Mensuração**

a) Painel de satisfação restaurantes (usuário)

b) Ordem de serviços adm predial (usuário)

c) Pesquisa semestral de satisfação (cliente)

d) Laudos microbiológicos

3.4.66º Objetivo estratégico

⇒ Possuir lideranças operacionais multifuncionais

- **Metas**

- **Concluir 1º jornada de desenvolvimento de competências**
- **Definir 2º jornada de desenvolvimento de competências e atualização dos novos contratados**
- **Esquematizar o mix de conhecimentos operacionais necessários ao gerente multiproduto**

- **Mensuração**

a) programas aprovados e cronograma de aplicação cumprido

3.5 OS IMPACTOS DA IMPLANTAÇÃO DO BSC.

3.5.1 Estrutura estratégica

A Ultraserv montou uma estrutura estratégica chamada de CDU - Comitê Diretivo da Ultraserv, composta por gerencias corporativas da empresa estruturadas nas áreas de: (*Marketing /* Qualidade, Comercial, Gestão

Operacional, Gestão de Talentos, Suprimentos, Controladoria e a Diretoria Geral), esse comitê é o responsável pelo o planejamento e gestão estratégica da empresa.

Comitê Diretivo da Ultraserv, reúne-se mensalmente para avaliar a implantação do projeto do BSC e seus impactos e variâncias nas estratégias adotadas, e eleger as ações corretivas prioritárias caso seja necessário.

Na elaboração do projeto BSC, O Gerente de controladoria corporativa, foi eleito pelo CDU como o "arquiteto" do projeto, com a missão de:

a) Equacionar os Objetivos estratégicos de 2006 a 2008, com os quatros princípios do BSC. (Construir o mapa estratégico para aprovação do CDU).

b) Ajudar e apoiar os outros membros do CDU, na construção dos seus indicadores de desempenho para o BSC Corporativo.

c) Elaborar, um Cronograma das atividades do BSC Corporativo.(ver Anexo III)

d),Disponibilizar uma ferramenta informatizada (*software*), para agilizar o acompanhamento do BSC.

3.5.2 Levantamento dos impactos organizacionais na implantação do BSC.

Após o primeiro mês de implantação do BSC na Ultraserv (ago/06), aplicou-se uma pesquisa qualitativa para capturar as impressões, ainda que recentes, dos usuários. Foram elaboradas duas perguntas abertas para os sete gerentes corporativos e três gerentes operacionais. As respostas foram tabuladas e resumidas.

3.5.2.1 Perguntas da Pesquisa.

1ª. Pergunta: Em sua opinião, quais são os principais efeitos decorrente da utilização do BSC como ferramenta de implementação e controle das ações estratégicas no dia a dia do seu trabalho?

2ª. Pergunta: Em sua opinião, quais correções necessitam ser implementadas, para aumentar a eficiência do BSC como ferramenta de implementação e controle das ações estratégia no dia a dia do seu trabalho?

3.5.2.2 Resultado das entrevistas.

3.5.2.2.1 *Efeitos positivos:*

1. As estratégias tabuladas no planejamento estratégico, ficaram mais transparentes para o gestor da ação, facilitando a elaboração de planos de ações e o alinhamento das equipes operacionais com os objetivos estratégicos.
2. A divulgação e a explicação do mapa estratégico para os colaboradores, possibilitou-lhes a visualizar quais ações estratégias planejadas tem interdependência com ações estratégias de outros departamentos. Isso dinamizou o planejamento e a execução de ações estratégicas em conjunto, dividindo custos e otimizando os recursos.
3. Com o aumento dos indicadores de controle, ficou mais rápido diagnosticar os desvios e preparar ações corretivas.

4. A mobilização e a sinergia dos gerentes corporativos com os gerentes de unidades, ficaram mais fáceis e mais simples, pois todos tinham as informações padronizadas ao mesmo tempo, evitando conflitos de divergências de resultados.

3.5.2.2.2 Oportunidade de Melhoria

1. Houve um aumento de trabalho burocrático, com a introdução de novos controles e relatórios.
2. Com o maior envolvimento dos gestores das unidades com os resultados estratégicos, criou-se uma expectativa de remuneração variável pelos ganhos adicionais conseguidos.
3. Falta ainda um entendimento maior do potencial do BSC, principalmente no nível operacional mais baixo.
4. Algumas resistências às mudanças ocorrem, principalmente nos colaboradores que têm mais tempo de casa, aparentemente eles não gostam de controles sobre as suas ações.

3.6 IMPACTOS POSITIVOS RELEVANTES LEVANTADOS.

Com base nos sete meses de observação durante a implantação do BSC na Ultraserv, e do resultado da pesquisa realizada com os dez colaboradores, identificamos os impactos relevantes e positivos e os impactos com oportunidades de melhorias para a gestão estratégica da empresa.

1ª.- O aumento da integração dos trabalhos entre os gestores das principais atividades estratégicas da empresa. Observamos que o simples fato de se falar, pensar e construir os indicadores de desempenho, que medem os resultados estratégicos cruzando variáveis de diversas áreas, fez com que todos os gestores se empenhassem em identificar e a melhorar as ações estratégicas ineficientes.

2ª- O levantamento e a normatização de alguns processos internos que anteriormente eram informais e/ou pouco confiáveis e que aparentemente não tinham importância. Essa revisão nos processos internos foi importante, visando principalmente que as não conformidades nesses processos viessem a comprometer o resultado geral das ações estratégicas. Assim durante o processo de planejamento e implantação do BSC, proporcionou-se a todos os envolvidos, uma revisão e a unificação das diferentes visões que os gestores tinham sobre a importância dos seus processos internos, bem como os seus impactos nos indicadores corporativos.

3ª- Identificação da importância da média gerencia (supervisão, encarregado e gerente de unidade) no sucesso da implantação e utilização do BSC. A gerencia média ou intermediária é que efetivamente supervisiona e coordena o trabalho das equipes operacionais nos diversos contratos da empresa, e muitas vezes fica relegada a um papel estritamente operacional e pouco estratégico, teve a sua importância estratégica revista. Assim os membros do Comitê Diretivo da Ultraserv (CDU), redefiniram a missão da média gerencia, e identificaram a necessidade de definir suas novas competências, sem as quais todo o trabalho de repasse do planejamento estratégico para as operações ficaria comprometido.

A Ultraserv definiu as novas competências essenciais de liderança, como sendo aquelas identificadas como as mais importantes para o sucesso do negócio e o cumprimento das estratégias organizacionais.

Competências essenciais das Lideranças operacionais da Ultraserv

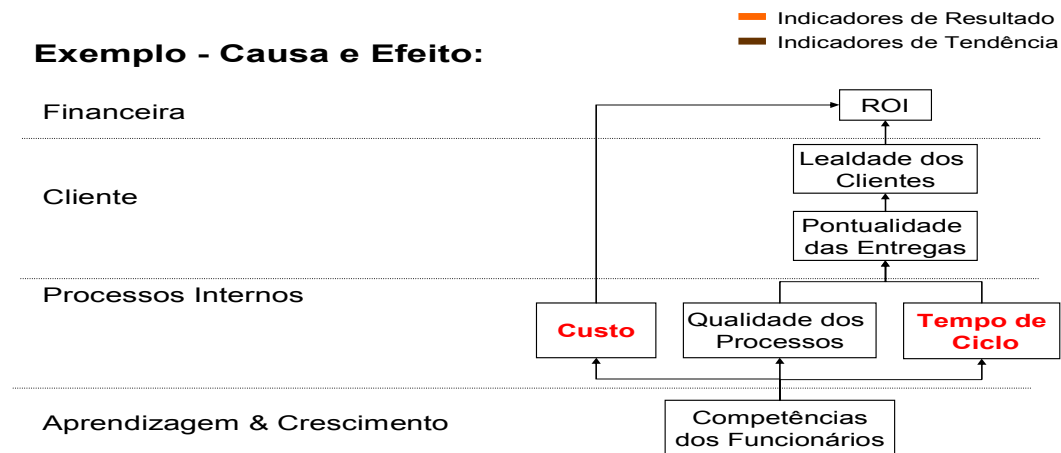


- Foco no Cliente Tomada de Decisão
- Qualidade Planejamento e Organização
- Criatividade
- Trabalho em Equipe Liderança
- Capacidade de trabalhar sob pressão
- Relacionamento Interpessoal
- Negociação
- Comunicação
- Visão Sistêmica
- Flexibilidade
- Capacidade Empreendedora Motivação

Decorrente do aumento da importância do papel da média gerencia, gerou-se um plano inédito de qualificação e treinamento bastante amplo, que beneficiará não só a qualidade do trabalho executado rotineiramente, como também vai repassar a visão e o entendimento de todos da importância do sucesso da implantação do BSC nas áreas operacionais da empresa.

4^a.- Visualização para a equipe implantação envolvida e para os operacionais, de como o BSC estabelece relações de causa e efeito, através das informações que seus indicadores estratégicos disponibiliza. Mostrando as interferências e as interligações de desempenho entre ações estratégicas que aparentemente não teriam a melhor correlação.

Figura 5: Diagrama de Causa e efeito



Fonte :Kaplan e Norton;1997, p 31

A identificação das relações de causa-e-efeito, passa a ser um dos pontos críticos do sucesso do projeto do BSC. A habilidade de reconhecer quais objetivos de curto prazo são necessários para a consecução dos objetivos estratégicos de longo prazo é fundamental. Essas ações de curto prazo são efetivamente gerenciáveis e devem receber o foco dos executivos das organizações pois delas dependem o sucesso na consecução dos objetivos de longo prazo.

As relações de causa-e-efeito, vem contribuir para o estabelecimento de cestas de indicadores de desempenho que contenham indicadores ou condutores e de ocorrência ou resultantes ("*drivers*" e "*outcomes*"), mas na maioria das vezes essa relação ocorre apenas entre perspectivas.

De forma genérica a melhoria dos processos internos levará a um aumento da satisfação dos clientes e provável aumento dos lucros. Nem sempre são reconhecidos indicadores de tendência ou condutores dentro de uma mesma perspectiva ou relacionados a um dos aspectos fundamentais para o sucesso. (Kaplan e Norton, 2003)

Por exemplo, quais fatores de insatisfação dos clientes precisam ser atenuados para aumentarem os níveis globais de satisfação? Melhoria dos prazos de entrega, redução de erros na execução dos serviços ou agilizar o atendimento na prestação de serviços de assistência técnica?

5ª.- Alto envolvimento da alta administração no projeto do BSC, COM pouca resistência por parte do comitê diretivo da empresa, e a colaboração de todos evidenciada pelo empenho que demonstraram durante todo o processo de avaliação e implementação do programa. Em termos gerais pode-se afirmar que, como iniciativa de cunho estratégico, o BSC depende fundamentalmente da Alta Administração, tanto pelo seu conhecimento e visão do assunto, como também pela capacidade de liderar e quebrar resistência e disponibilizar recursos físicos e financeiros necessários.

6ª.- Criação do processo de “*feedback*” estratégico, que representa um avanço em relação ao sistema de planejamento e controle descendente. Ainda que as metas continuem sendo determinadas pelos níveis hierárquicos superiores, as mesmas passaram a ser transmitidas de forma mais clara para que cada um dos membros da organização as compreenda, já que todos estarão capacitados para contribuir com novas idéias. Assim, ao entender os objetivos que a empresa pretende alcançar, os gerentes de nível médio e o pessoal de linha de frente passaram a ter os conhecimentos necessários para fazer sugestões sobre como implementar as estratégias traçadas pela alta gerência. O grande desafio do BSC é alinhar as ações e obter um comprometimento contínuo entre a gerência média e os funcionários de linha de frente.

7ª.- Criação do mapa estratégico da Ultraserv. Segundo Kaplan e Norton (2000), o mapa estratégico do BSC explica a hipótese da estratégia, e cada

indicador se converte em parte integrante de uma cadeia lógica de causa e efeito que conecta os resultados almejados da estratégia. O mapa estratégico descreve o processo de transformação de ativos intangíveis em resultados tangíveis para os clientes e, por conseguinte, em resultados financeiros.

A Ultraserv desenvolveu seu mapa estratégico com todos os principais objetivos estratégicos, bem como as metas para o período de 2006 a 2008. Deixando a todos uma visão Holística e clara das ações importantes para o sucesso das estratégias organizacionais.

Tabela 2: mapa estratégico da Ultraserv -2006 / 2008

OBJETIVOS ESTRATÉGICOS	Controles		Balanced
	METAS		
1º OBJETIVO ESTRATÉGICO	2006 - DUPLICAR EM RELAÇÃO A 2004 2007 - CRESCER 20% EM RELAÇÃO A 2005 2008 - CRESCER 46% EM RELAÇÃO A 2006		PERSPECTIVA FINANCEIRA
2º OBJETIVO ESTRATÉGICO ATINGIR EM 2006, UM RESULTADO LÍQUIDO (LAIR) DE 5% OU SEJA 65% ACIMA DA MÉDIA DO MERCADO.	Economia Tipo	2006	PERSPECTIVA FINANCEIRA
	Faturamento Líquido	100	
	Resultado Oper.	12%	
	Resultado Finan.	1%	
	Custo de Estrutura	10%	
	Resultado Líquido	3%	
	Economia Tipo	2007	
	Faturamento Líquido	100	
	Resultado Oper.	11%	
	Resultado Finan.	1%	
	Custo de Estrutura	8%	
	Resultado Líquido	4%	
	Economia Tipo	2008	
	Faturamento Líquido	100	
	Resultado Oper.	10%	
Resultado Finan.	1%		
Custo de Estrutura	6%		
Resultado Líquido	5%		
3º OBJETIVO ESTRATÉGICO APERFEIÇOAR A ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA, INTEGRANDO SEUS SISTEMAS.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ MAPEAR OS PROCESSOS OPERACIONAIS ➤ MAPEAR OS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS ➤ CRIAR E IMPLANTAR O SISTEMA DE GESTÃO PREDIAL ➤ APERFEIÇOAR O RDO(relatório. de despesas operacionais) 		PERSPECTIVA PROCESSOS INTERNOS
4º OBJETIVO ESTRATÉGICO CONSOLIDAR OS SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PREDIAL	ELABORAR E IMPLANTAR O MANUAL DE OPERAÇÕES PREDIAIS.		PERSPECTIVA PROCESSOS INTERNOS
5º OBJETIVO ESTRATÉGICO ATINGIR NÍVEIS DE SATISFAÇÃO DOS CLIENTES ACIMA DE 85% SENDO RECONHECIDA COMO UMA EMPRESA QUALITATIVA.	<ul style="list-style-type: none"> ➤ MANTER PERMANENTE QUALIFICAÇÃO DOS COLABORADORES NOS ASPECTOS COMPORTAMENTAIS E TÉCNICOS – APLICAÇÃO DO PROGRAMA DE TREINAMENTO. ➤ ESTIMULAR AS EQUIPES PARA MANTÊ-LAS COMPROMETIDAS COM OS OBJETIVOS DA EMPRESA – APLICAÇÃO DO PROGRAMA DE MOTIVAÇÃO ➤ NORMATIZAR E APLICAR CALENDÁRIOS DE EVENTOS. ➤ TER TOTAL CONFORMIDADE NOS CONTROLES MICROBIOLÓGICOS DENTRO DOS PADRÕES LEGAIS VIGENTES – PROGRAMA DE CONTROLES MICROBIOLÓGICOS ➤ RESPONDER IMEDIATAMENTE AS NÃO CONFORMIDADES 		PERSPECTIVA CLIENTES
6º OBJETIVO ESTRATÉGICO POSSUIR LIDERANÇAS OPERACIONAIS MULTIFUNCIONAIS	<ul style="list-style-type: none"> ➤ CONCLUIR 1º JORNADA DE DESENVOLVIMENTO DE COMPETÊNCIAS ➤ DEFINIR 2º JORNADA DE DESENVOLVIMENTO DE COMPETÊNCIAS E ATUALIZAÇÃO DOS NOVOS CONTRATADOS ESQUEMATIZAR O MIX DE CONHECIMENTOS OPERACIONAIS NECESSÁRIOS AO GERENTE MULTIPRODUTO		PERSPECTIVA APRENDIZADO E INOVAÇÃO

Fonte: arquivos internos da Ultraserv, 2006.

3.7 OPORTUNIDADES DE MELHORIAS

1ª. Observou-se a falta de ferramentas de gestão para as equipes em campo, tais como o TQM (*Total Control Manager*) ou GQT (Gestão pela Qualidade Total,) que aumentam as possibilidades para as empresas resolverem os seus problemas operacionais com mais rapidez e segurança. Segundo Falconi (1992), o TQM é um conceito de controle que proporciona às pessoas, mais do que gerentes e diretores, a responsabilidade pelo alcance de padrões de qualidade. Desenvolvido na década de 60 por Deming e Juran, o TQM adota o sistema PDCA (*Plan, Do, Check, Action*) método para controle de processos visando as melhorias contínuas, e do SDCA (*Standard, Do, Check, Action*) método para controle de processos para manter os processos padronizados e estáveis, para isso são utilizadas diversas ferramentas de acompanhamento e controle das rotinas e para identificar, analisar e resolver as anomalias ocorridas no trabalho, como: Histograma de Hishikaua, teoria de Pareto, índice histórico dos processos com gráficos de barra para a gestão a vista, plano de ação etc...

Falconi (1994) afirma que a busca por melhorias contínuas deve ser uma preocupação de todos, as empresas que já trabalham com essa metodologia teriam uma vantagem na hora de solucionar os problemas identificados com as ações estratégicas da empresa. Kaplan e Norton (2001) confirmam que o TQM é perfeitamente compatível com o BSC.

“Iniciativas para a qualidade, responsabilidade e eficiência dos processos internos pode refletir na área operacional da perspectiva interna do *Balanced Scorecard*”. (Kaplan e Norton, 2001 p 392)

2ª. Outro Impacto observado na organização, foi o elevado número de reuniões em todos os níveis. Talvez isso seja um processo temporário decorrente de os processos não estarem totalmente dominados e ajustados, mas de uma maneira geral todos os gestores reclamaram da falta de tempo por causas do aumento do número de reuniões.

3ª. O custo de implantação foi 25 % maior que o esperado. Observou-se que muito deste aumento nos custos, foi devido ao desenvolvimento de novas rotinas e processos que antes não estavam contemplados e no aumento das horas/custos de desenvolvimento de sistema administrativos. Esses sistemas antigos eram deficientes e inadequados para o acompanhamento do BSC corporativo. Assim, recomenda-se que durante o planejamento do projeto de implantação do BSC, seja feita uma análise mais detalhadas dos sistemas, processos e rotinas internas e externas para evitar surpresas como essa.

4ª. E observa-se a falta que indicadores de medição importantes, como por exemplo: muitos clientes têm indicadores que medem o desempenho do trabalho dos terceiros. Sugere-se que esses indicadores internos dos clientes, sejam incluídos nos indicadores do BSC, pois se a empresa prestadora de serviços não acompanha como o cliente a esta avaliando, pode ocorrer um desalinhamento de visões estratégicas e gerar conflitos de interesse. Kaplan e Norton (2001) afirmam que não é incomum empresas começarem a usar o BSC com o quadro de indicadores incompleto, sendo que as vezes as empresas precisam de mais tempo para elaborarem e validarem todos os indicadores necessários, esse e um processo continuo e faz parte do aprendizado da organização.

4. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.

O objetivo deste trabalho é apresentar a viabilidade e a aplicabilidade de um modelo de gestão e controle dos planos estratégicos denominado *Balanced Scorecard*, no âmbito de uma empresa prestadora de serviços terceirizados, utilizando os ensinamentos e a experiência de Kaplan e Norton, os grandes mentores deste modelo.

Esse trabalho foi constituído de duas partes: uma teórica, onde foi feita uma revisão bibliográfica e conceitual sobre estratégia e sobre a metodologia do BSC, bem como as características das empresas prestadoras de serviços terceirizados. A outra, uma pesquisa de campo, foi utilizado para observar os eventos à medida que eles foram acontecendo. Nesta ocasião foram Realizadas entrevistas informais com os principais gestores da empresas, com a média gerencia e os funcionários operacionais envolvidos na implantação do BSC. Interagiu-se de forma indireta nas reuniões internas da Ultraserv, visando a extrair o maximo de informações para validar o BSC como um modelo de gestão estratégica, aplicável a uma empresa de serviços terceirizados de médio porte.

Os resultados da pesquisa sugerem que, apesar de não ter sido possível identificar ou comprovar algum ganho financeiro ou de redução de custos até a conclusão deste trabalho, na Empresa Ultraserv, o BSC funcionou de forma adequada como ferramenta de gestão estratégica, pois facilitou o desenvolvimento e o controle das estratégias empresariais, permitiu aos gestores alinharem as ações operacionais com os objetivos e metas do planejamento estratégico, ajudou a visualizar melhor os impactos das ações fundamentais para

o sucesso das estratégias corporativas, através da análise dos indicadores que servem como “*driveis*” multidirecionais para a correção das ações estratégicas.

Assim, pode-se afirmar que o BSC adicionou valor para o crescimento da empresa, através da criação de um ambiente para a aprendizagem e para o amadurecimento das estratégias organizacionais, usando informação concisa, relevante e equilibrada. Partindo da constatação que a eficiência das ações estratégicas da empresa aumentou, pode-se afirmar que as perspectivas do aprendizado e crescimento e dos processos internos contribuem para a satisfação do cliente que, por sua vez, contribuem para o alcance de um bom resultado financeiro para a empresa Ultraserv.

“O *balanced scorecard* inclui medidas de vários aspectos e condições que são importantes para um negócio. Temos enfatizado que as medidas, em si mesmas, não são o que interessa. O fato de apenas se colocar algumas medidas no papel não nos dará um *balanced scorecard*. A essência do *scorecard* é o processo de discussão relativa às medidas – antes, durante e depois...” (OLVE; ROY; WETERR, 2001, p. 129).

4.1 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS OU USOS DESTES.

A pesquisa bibliográfica realizada – segundo Soares Júnior (2003) - indica a existência de uma ampla literatura sobre este sistema. Porém, esta literatura é mais centrada na explicação do que é e para que serve o BSC, isto é, na apresentação do seu referencial enquanto sistema equilibrado de mensuração e gestão estratégica e menos sobre experiências na fase de implantação.

Verifica-se ainda, uma pequena disponibilidade de estudos que apontam problemas e soluções presentes na implantação e utilização de sistemas de

gestão estratégica, especialmente dentro da realidade das empresas prestadoras de serviços instaladas no Brasil.

Esperamos ter contribuído de forma positiva para que novos pesquisadores possam utilizar essa pesquisa para desenvolver estudos em outras empresas.

5. BIBLIOGRAFIA

ABRAMS, Rhonda M. – Business Plan: **Segredos e estratégias para o sucesso**. Ed Érica . São Paulo, 1994.

ANTHONY, Robert. N. e GOVINDARAJAN, Vijay – **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo : Editora Atlas, 2002.

BATEMAN, Thomas. S. e SNELL, Scott . A – **Administração: Construindo vantagem competitiva**. São Paulo : Editora Atlas, 1998..

BETHLEM, Agrícola – **Avaliação Ambiental e Competitiva** ed. UFRJ (Coppead) edição fechada . Rio de Janeiro, 1996.

_____ - **Estratégia Empresarial: conceitos, processos e administração estratégica**. São Paulo : Editora Atlas, 1999.

CAMPOS, Vicente Falconi - **TQC Controle da qualidade total: no estilo japonês** - Fundação Christiano Ottoni, Universidade Federal de Minas Gerais, Rio de Janeiro: Bloch 1992 - 2ª edição.

_____ - **TQC Gerenciamento da rotina do trabalho do dia- a - dia** - Fundação Christiano Ottoni, Universidade Federal de Minas Gerais, Rio de Janeiro: Bloch 1994 - 1ª edição.

COSTA. Ana Paula Paulino. **Contabilidade Gerencial: um estudo sobre a contribuição do balanced scorecard**.. Dissertação de mestrado. Universidade de São Paulo - controladoria e contabilidade .2001.

DRUCKER, Peter .F - **Administrando em Tempos de Grandes Mudanças** - São Paulo, Pioneira, 1999.

_____ - **Administrando para o Futuro** - São Paulo, Pioneira, 2002.

EILER, R. G.; CUCUZZA, T. G. **Crise também na Contabilidade Gerencial**. HSM Management, ed. 36. HSM: janeiro-fevereiro/ 2003.

FERREIRA A.A - **Gestão Empresarial: de Taylor aos nossos dias - Evolução e Tendências da moderna Administração de Empresas** - São Paulo, Pioneira, 1999.

FONTES. André Cardoso - **Balanced Scorecard em Empresas da Área de Saúde - Avaliação da Viabilidade de Implementação em Hospitais Públicos e Privados. Profissionalizante.** Fundação Getúlio Vargas/SP - Administração de Empresas .2003.

FONSECA, Antônio Carlos - **Reflexos da implantação da metodologia do balanced scorecard na área de recursos humanos de uma empresa do pólo petroquímico.. Profissionalizante.** Centro Universitário Nove de julho – administração .2004.

GAJ, Luiz. O Estrategista – **Do pensamento á Ação Estratégica na Organização.** Ed Pearson Education do Brasil. – São Paulo: Atlas, 2002.

GAZ, Ricardo - **Ser Total: Reflexões para tornar a organização triunfante respeitando o ser humano: uma abordagem transdimensional.** Rio de Janeiro: Editora Suma., 2002.

GOMES, Josil e SALAS Joan M.A.- **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional** - São Paulo, Atlas, 1997.

GIOSA,Livio A. – **Terceirização: Uma abordagem Estratégica.** 5ª Ed. Pioneira 1999.

HAMEL, G e PRAHALAD.C. K- **Competindo pelo Futuro – Estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã.** Rio de Janeiro: Editora Campus, 2ª edição, 1995.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial.** Tradução Tatiana Carneiro Quirino. Rio de Janeiro: LTC – Livros técnicos e Científicos Editoras S.A., 2002.

KAPLAN, S, ROBERT e NORTON .P. DAVID- **ALINHAMENTO - Utilizando o Balanced Scorecard para criar sinergias corporativas.** Rio de Janeiro: Editora Campus, 1ª edição, 2006.

_____ - **Organização orientada para a estratégia – como as empresas que adotam o Balanced Scorecard, prosperam no ambiente de negócio.** Rio de Janeiro: Editora Campus, 2ª edição, 2001.

_____ - **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1997.

_____ - **Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System**. Harvard Business Review, January-February, 1996.

_____ - **Putting the Balanced Scorecard to Work**. Harvard Business Review, September-October, 1993.

KARDEC, Alan – **Gestão Estratégia e avaliação empresarial**. Rio de Janeiro: Ed. Qualitymark: Petrobrás, 2005.

KWASNICKA, Eunice L. – **Teoria Geral da Administração: Uma Síntese**. 2 ed. – São Paulo: Atlas, 1989.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARQUES, Amadeus e DRAPER David. **Dicionários Ingleses, portugueses e português inglês**. 18ª Ed. Ática, 1998.

MINTZBERG, Henry E. Al. **Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Tradução Nivaldo Montingelli Jr. Porto Alegre: Bookman, 2000.

NONAKA, I, e TAKEUCHI, H, **Criação do Conhecimento na Empresa; Como as Empresas Japonesas Geram a Dinâmica da Inovação**; tradução de Ana Beatriz Rodrigues e Priscila M. Celeste, 5ª Ed. Campus, 1997.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologias e práticas** - 20 ed. – São Paulo: Atlas, 2004.

OLVE, NILS-GORAN; ROY, JAN; WETTER, MAGNUS - **Condutores da performance: um guia prático para o uso do balanced scorecard, Qualitymark**, Rio de Janeiro. 2001.

PAGNONCELLI, Denirzo – **Terceirização e Parceirização: estratégia para o sucesso empresarial**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1993.

PORTER, E. Michael – **Estratégia Competitiva – Técnicas para Análise de indústrias e da concorrência**. 24ª Ed. Campus, 1986.

_____ – **Vantagens Competitiva – Criando e sustentando um desempenho superior**. 20ª Ed. Campus, 1989.

QUINN, James B. e HILMER, Frederick G. – **Strategic outsourcing**. *Sloan Management Review*. Summer, 1994.

RESENDE, Jose Francisco de Carvalho e Sapiro,. **Balance Scorecard e a Gestão do capital Intelectual: Alcançando a performance balanceada na economia do conhecimento**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

ROESCH, Sylvia. M. A. – **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração**. 2ª Ed. Atlas-1999.

RODRIGUES, J. R.; Nunes, P. M. **O uso do Balanced Scorecard como núcleo de Business Intelligence: um poderoso habilitador da excelência das decisões sobre temas qualitativos e estratégicos da organização moderna**. In: ENANPAD, 25, 2001, Campinas. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2001.

RODRIGUES, L. H.; SCHUCH, C.; PANTALEÃO, L. H. **Uma abordagem para Construção de Sistemas de Indicadores Alinhando a Teoria das Restrições e o Balanced Scorecard**. In: ENANPAD, 27, 2003, Atibaia. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2003

RODRIGUES, M. C. P. **Marco Lógico e Balanced Scorecard: um Mesmo Método e uma Velha Idéia?** In: ENANPAD, 25, 2001, Campinas. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2001.

SENGE, Peter M. – **A Quinta Disciplina; Arte Teoria e prática da organização de aprendizagem.**: Ed Best Seller . São Paulo, 1990.

SOARES Junior, H. - **Experiências de Implantação do Balanced Scorecard: como as empresas estão implantando o BSC no Brasil**, Dissertação de mestrado, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), Rio de Janeiro. (2003).

YIN, R. – **Estudo de caso: Planejamento e métodos** .Porto Alegre Ed. Bookman, 2001.

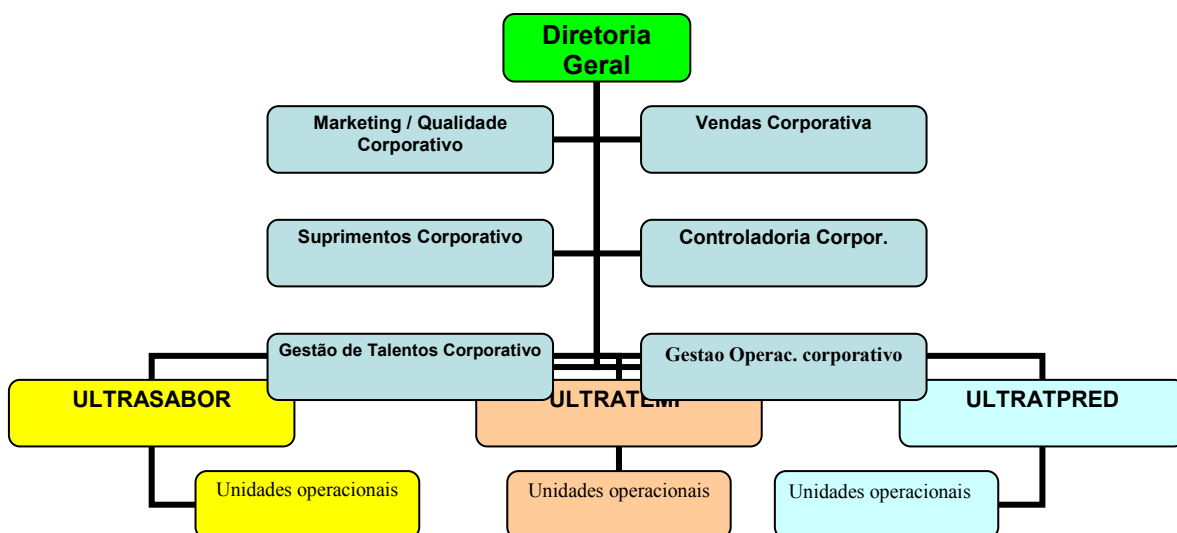
6. ANEXOS

6.1 ANEXO- I: MATRIZ SWOT DA ULTRASERV

Strength - Pontos Fortes	Weakness - Pontos Fracos
DOMÍNIO DO NEGÓCIO	SERVIÇOS NÃO DIFERENCIADOS DA CONCORRÊNCIA
AGILIDADE NAS RESPOSTAS	FALTA DE PADRONIZAÇÃO
PROXIMIDADE DO CLIENTE	FALTA DE CONTROLE NOS PROCESSOS ADMINIST.
EQUIPE COMPROMETIDA	
Opportunities - Oportunidades	Threats - Ameaças
ANSEIO E INCENTIVO A QUALIDADE DE VIDA	CONCORRENTES C/ PREÇOS MENORES
MERCADO FOCADO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERSONALIZADOS	INVESTIMENTOS ALTOS
EMPRESAS COM FOCO EM CUSTO	CONCORRÊNCIAS CORPORATIVAS
NOVOS NICHOS PARA TERCEIRIZAÇÃO	FORNECEDORES
VALORIZAÇÃO À ÉTICA E RESPONSABILIDADE SOCIAL	NOVA LEGISLAÇÃO AMBIENTAL
FORNECEDORES	
CRESCIMENTO DO MERCADO REGIONAL	
NOVA LEGISLAÇÃO AMBIENTAL	
PIB EM CRESCIMENTO	
TAXA DE JUROS BAIXA	
TAXA DE INFLAÇÃO ESTABILIZADA	

Fonte: arquivo interno do Comitê Diretivo da Ultraserv- CDU

6.2 ANEXO II: ORGANOGRAMA OPERACIONAL DA ULTRASERV



Fonte: arquivo interno do Comitê Diretivo da Ultraserv- CDU

6.3 ANEXO III: CRONOGRAMA DE IMPLANTAÇÃO

CRONOGRAMA DE ATIVIDADES DE IMPLANTAÇÃO DO BSC																							
EVENTOS	resp.	mai/06				jun/06					jul/06				ago/06				set/06				
		03	10	17	24	02	08	15	22	29	05	12	19	26	03	10	17	24	31	07	14	21	
		A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	
		07	14	21	28	05	12	19	26	02	09	16	23	30	07	14	22	29	04	11	18	25	
Sistema planej. e controle Estratégico - BSC																							
ajuste do Plano Estratégico	controller	█																					
Aprovação dos Ajustes	CDU		█	█	█																		
aprovar Índices por atividade	controller			█	█																		
definir rotinas operac.	CDU					█	█	█	█	█													
ajuste do programa	controller						█	█	█	█													
validar rotinas	controller									█	█												
treinar pessoal unidades	CDU										█		█										
Análise das informações	controller										█		█										
início da operação do BSC	controller													█									
avaliar e ajustar BSC	CDU													█	█	█	█						

Fonte: arquivo interno do Comitê Diretivo da Ultraserv- CDU