Campus de São Carlos

**SISTEMA DE APOIO AO PROCESSO DECISÓRIO: A
GESTÃO ECONÔMICA UTILIZANDO INDICADORES
BALANCEADOS NAS DECISÕES ESTRATÉGICAS E
DE LONGO PRAZO.**

André Carlos Busanelli de Aquino

Orientador: Prof. Dr. Wilson Kendy Tachibana

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

**ESCOLA DE ENGENHARIA
DE SÃO CARLOS**

Serviço de Pós-Graduação EESC/USP

EXEMPLAR REVISADO

Data de entrada no Serviço: 12/02/01

Ass.:

**SISTEMA DE APOIO AO PROCESSO DECISÓRIO:
A GESTÃO ECONÔMICA UTILIZANDO INDICADORES
BALANCEADOS NAS DECISÕES ESTRATÉGICAS E
DE LONGO PRAZO.**

André Carlos Busanelli de Aquino

Dissertação apresentada à Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção.

DEDALUS - Acervo - EESC

31100017157

Orientador: Prof. Dr. Wilson Kendy Tachibana

São Carlos
2001

Classe.	TESE
Cutt.	0363
Tombo	T0065/01

st 1134378

Ficha catalográfica preparada pela Seção de Tratamento
da Informação do Serviço de Biblioteca - EESC/USP

A657s Aquino, André Carlos Busanelli de
Sistema de apoio ao processo decisório : a gestão econômica utilizando indicadores balanceados nas decisões estratégicas e de longo prazo / André Carlos Busanelli de Aquino. -- São Carlos, 2001.

Dissertação (Mestrado) -- Escola de Engenharia de São Carlos-Universidade de São Paulo, 2001.

Área : Engenharia de Produção.

Orientador: Prof. Dr. Wilson Kendy Tachibana.

1. Apoio à decisão. 2. Estratégias. 3. Indicadores de desempenho. 4. Gestão econômica. I. Título.

FOLHA DE APROVAÇÃO

Candidato: Engenheiro **ANDRÉ CARLOS BUSANELLI DE AQUINO**

Dissertação defendida e aprovada em 19-01-2001
pela Comissão Julgadora:

Prof. Doutor **WILSON KENDY TACHIBANA (Orientador)**
(Escola de Engenharia de São Carlos - Universidade de São Paulo)

Prof. Doutor **EDMUNDO ESCRIVÃO FILHO**
(Escola de Engenharia de São Carlos - Universidade de São Paulo)

Prof. Doutor **MARCELO SEIDO NAGANO**
(Faculdade de Economia e Administração de Ribeirão Preto - Universidade de São Paulo)

Prof. Associado **RENATO VAIRO BELHOT**
Coordenador do Programa de Pós-Graduação
em Engenharia de Produção

JOSÉ CARLOS A. CINTRA
Presidente da Comissão de Pós-Graduação da EESC

Dedicatória

Aos meus pais, dedico este e todo meu trabalho.

Agradecimentos

Ao meu orientador, Prof. Dr. Wilson K Tachibana, por sua presença importante nos momentos certos e na dose certa.

Aos meus amigos, Ewang Bruce Ekane, Rodrigo Portugal, Kléber Naccarato e João Roberto Fernandes, que estiveram presentes nos momentos bons e também nos caminhos difíceis desta fase de minha vida, me mantendo em movimento.

À toda minha família, por sua paciência e compreensão durante minha ausência. Ao meus avós Querino (in memoriam) e Rosa, pelo exemplo de conduta e palavras de perseverança.

Ao Departamento de Engenharia de Produção da EESC-USP, pelo incentivo e apoio dos funcionários e colegas, e pelo conhecimento de seus docentes que foram meus professores nas disciplinas relacionadas à Engenharia de Produção.

Pelo privilégio de ter participado das turmas nas disciplinas de Análise de Custos, Controladoria e Controladoria Avançada, do programa de mestrado e doutorado em Contabilidade e Controladoria, ministradas com inabalável teor acadêmico e científico pelo Prof. Dr. Armando Catelli.

Agradeço, aos colegas de turma e ao Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP, pela forma atenciosa com que fui tratado.

Ao Prof. Dr. Martinho I R Almeida, com quem iniciei os estudos sobre Administração Estratégica, e que sabiamente fez-me aplicar na prática os conceitos teóricos da disciplina de Planejamento Estratégico.

Ao departamento de Administração da FEA-USP por receber-me como aluno especial, e possibilitar meu convívio com a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.

Sumário

LISTA DE FIGURAS	v
LISTA DE TABELAS	viii
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	ix
RESUMO	x
ABSTRACT	xi
APRESENTAÇÃO	1
1 A GESTÃO ECONÔMICA	5
2 BALANCED SCORECARD	58
3 PENSAMENTO ESTRATÉGICO	80
4 INTEGRAÇÃO DE CONCEITOS ATRAVÉS DE UM SISTEMA	106
5 O SISTEMA DE APOIO AO PROCESSO DECISÓRIO	135
6 CONCLUSÕES	170
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	175

Lista de figuras

FIGURA 1 - O sistema empresa e seus subsistemas.....	6
FIGURA 2 - Dimensões operacional, econômica, financeira e patrimonial do resultado	12
FIGURA 3 - Visão sistêmica do modelo de gestão.....	16
FIGURA 4 - Critério de decisão	24
FIGURA 5 - Formação de um modelo de decisão para o evento "compras"	25
FIGURA 6 - Processo de gestão e sua integração à escolha das alternativas de rumo da empresa.....	28
FIGURA 7 - Tomada de decisão e processo de gestão.....	29
FIGURA 8 – Conceitos de avaliação de desempenhos e avaliação de resultados da gestão econômica.....	36
FIGURA 9 - A avaliação de desempenho como mecanismo que aciona e subsidia o processo decisório durante a fase de controle.....	37
FIGURA 10 - Processo de acumulação e o modelo de identificação e acumulação de resultado.....	48
FIGURA 11 – Sistema de informação conceitual integrado ao processo de gestão	49
FIGURA 12 - Sistema de informação integrado ao processo de gestão	55
FIGURA 13 - Processo de decisão e os modelos de mensuração, de decisão e de comunicação, integrado ao processo de gestão.....	56
FIGURA 14 - A estratégia como uma relação de causa-efeito pelas perspectivas de desempenho do BSC.....	62

FIGURA 15 – Perspectivas de desempenho como alicerce para o desempenho financeiro	64
FIGURA 16 – Perspectivas segundo uma linha temporal de causa e efeito.....	65
FIGURA 17 - A perspectiva do cliente – medidas essenciais	68
FIGURA 18 - A proposta de valor.....	68
FIGURA 19 - A perspectiva dos processos internos: o modelo da cadeia – genérica – de valores	69
FIGURA 20 - A estrutura de medição do aprendizado e crescimento.....	72
FIGURA 21 - Desdobramento da estratégia e indicadores ao longo das perspectivas do BSC	75
FIGURA 22 - Um sistema gerencial diferente para a implementação estratégica.....	77
FIGURA 23 a - Evolução das escolas prescritivas.....	83
FIGURA 23 b - Evolução das escolas descritivas.....	84
FIGURA 24 - Pensamento estratégico e a formulação de estratégias.....	101
FIGURA 25 - Formação do pensamento estratégico, como base da visão estratégica	101
FIGURA 26 - Gerência de estratégias e operações segundo hierarquia	102
FIGURA 27 - Plano mental de gerência – pensamento estratégico	103
FIGURA 28 - Plano mental de gerência	104
FIGURA 29 - Identificação do contexto de uma empresa	108
FIGURA 30 - Variação do contexto: resultante de dois movimentos de mudança....	109
FIGURA 31 - Estratégias e variáveis incontroláveis alterando os contextos da empresa	109
FIGURA 32 - Como as decisões impactam no LUCRO através dos contextos futuros da empresa	110

FIGURA 33 - Alteração do valor da empresa ao longo do tempo segundo a variação dos contextos e das estratégias	112
FIGURA 34 - A geração da visão estratégica.....	116
FIGURA 35 - Ampliando o controle estratégico	124
FIGURA 36 - O impacto da estratégia no LUCRO passando pelos critérios de eficácia	129
FIGURA 37 - Dificuldade no entendimento do problema no processo decisório de controle	133
FIGURA 38 - Conceitos integrados ao Gecon através do sistema de apoio ao processo decisório	134
FIGURA 39 - O SAPD reproduzindo o mecanismo de geração de visão estratégica, segundo o pensamento estratégico do gestor	137
FIGURA 40 - Contexto traduzido por indicadores.....	144
FIGURA 41 - Gestão de contextos por indicadores.....	145
FIGURA 42 - Acompanhamento de indicadores e a geração de aprendizado	145
FIGURA 43 - SAPD e o processo de gestão e decisão.....	147
FIGURA 44 - União dos subsistemas, partes e conexões do SAPD no processo de decisão	150
FIGURA 45 - Avaliação do desempenho estratégico como ligação	160
FIGURA 46 - Objetos de gestão e o sistema de gestão.....	165
FIGURA 47 - Relatório gerencial típico como ferramenta do SAPD	167
FIGURA 48 - Alinhamento e integração dos subsistemas do sistema empresa	168

Lista de tabelas

TABELA 1 - Princípios de mensuração de ativos para determinação do lucro econômico	19
TABELA 2 - Conceitos de mensuração do sistema Gecon	22
TABELA 3 - Tipos de variações no orçamento.....	41
TABELA 4 - Como são formados os subsistemas em relação aos conceitos, características de informações e interações sistêmicas de oportunidade de uso da informação	51
TABELA 5 - Objetivos e requisitos do sistema.....	140 e 141
TABELA 6 - Os vários subsistemas e processos relacionados ao SAPD.....	149
TABELA 7 - Comparação de perspectivas entre BSC e Gecon.....	154
TABELA 8 - Comparação entre o sistema Gecon e o sistema de gestão resultante da integração do SAPD	173

Lista de abreviaturas e siglas

BSC	- Balanced Scorecard
EESC	- Escola de Engenharia de São Carlos
FASB	- Financial Accounting Standards Board
FEA	- Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
GEC	- Gestão estratégica de custos
GECON	- Modelo de gestão econômica
Gecon	- Modelo de gestão econômica
LUCRO	- Lucro econômico segundo modelo de gestão econômica
POLI	- Escola Politécnica
SAPD	- Sistema de apoio ao processo decisório
SI	- Sistema de Informação
S.W.O.T.	- Strenghts, Weaknesses, Opportunities, Threats
UEN	- Unidade estratégica de negócio
USP	- Universidade de São Paulo

Nota: As demais siglas estão descritas nas legendas das figuras nas quais são utilizadas.

Resumo

AQUINO, A. C. B. (2001). *Sistema de apoio ao processo decisório: a gestão econômica utilizando indicadores balanceados nas decisões estratégicas e de longo prazo*. São Carlos, 2000. 182p. Dissertação (Mestrado) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo.

A velocidade necessária de resposta das empresas na busca de vantagens competitivas pede estruturas rápidas e decisões descentralizadas, reunindo várias pessoas, áreas e unidades de negócios que interagem e trocam competências. Neste ambiente de decisão, o tratamento da atuação do gestor, de forma individual, começa a perder cada vez mais sentido. Estabelece-se, então, a preocupação com a visão do corpo de gestores, representada pela visão estratégica, que traz à tona, no momento da decisão, as considerações necessárias à decisão otimizadora, além de incentivá-lo na diligência pela postura e comportamento dele desejado. Neste ambiente, o aprendizado organizacional em torno das estratégias torna-se fundamental na geração de capital intelectual relacionado a este nível do negócio. Tendo como base conceitual o modelo de gestão econômica – GECON – com seus modelos de mensuração econômica, a inclusão de um sistema de apoio ao processo decisório permite a gestão dos contextos estratégicos da empresa, criando uma visão estratégica que completa e interage com a visão econômica da mesma.

Palavras-chave: apoio à decisão; estratégias; indicadores de desempenho; gestão econômica.

Abstract

AQUINO, A. C. B. (2001). *Supporting system to the decision process: the economical management using balanced indicators on the strategic and long term decisions*. São Carlos, 2000. 182p. Dissertação (Mestrado) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo.

The necessary reply speed from enterprises searching competitive advantages requires fast structures and decentralized decisions, gathering several people, areas and business units that interact and exchange competence. In this decision environment, the manager's acting treatment individually starts losing sense more and more. It is, then, established the preoccupation with view of the manager's corpus represented by the strategic view, which brings about, in the moment of the decision, the necessary considerations to the optimizing decision, besides, it motivates the corpus on the diligence by the posture and desired behavior. In this environment the organizational learning around the strategies becomes fundamental providing intellectual capital related to this level of business. Having as a conceptual basis the economical management model, - GECON – with its economical measuring models, the inclusion of a supporting system to the decision process allows the management of the strategic contexts of the enterprise, creating a strategic view that completes and interacts with its economical view.

Keywords: support to the decision; strategies; balanced scorecard; economic management.

Apresentação

Vários trabalhos e pesquisas estão sendo desenvolvidos na área de estratégias com o intuito de fornecer às empresas, cada vez mais dependentes do comportamento de um ambiente dinâmico e competitivo, uma forma efetiva de gerenciar o desempenho. No universo de tratados sobre o tema proposto, três linhas de pesquisa, acompanhadas em sua evolução, foram primordialmente selecionadas, as pesquisas sobre administração estratégica, contabilidade de custos e mensuração de desempenho, e gestão econômica.

Em uma breve perspectiva pode-se citar que nos últimos 40 anos o tema de estratégias tem evoluído consideravelmente, passando por várias escolas e estudiosos, procurando atender às necessidades empresariais com os tratamentos dados. Henry Mintzberg, Bruce Ahlstrand e Joseph Lampel, contribuíram para esta percepção com o livro "Safari de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico". Na contabilidade de custos e sistemas de medição de desempenho, os pesquisadores Robert Kaplan e David Norton, em grande iniciativa, canalizando suas pesquisas sobre indicadores de desempenho e gestão de custos, trataram no livro "A estratégia em ação: *balanced scorecard*" da lacuna entre formulação de estratégias e suas implantações, que a muito vem dificultando o mundo empresarial. Por fim, na gestão econômica, Armando Catteli, cujas pesquisas tiveram início nos anos 70, coordenou o livro "Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON", onde reúne os anos de pesquisa e desenvolvimento de um modelo de gestão econômica, junto ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Junto a esta evolução, o desenvolvimento de novas tecnologias de informação, em resposta às necessidades do meio empresarial, torna viável a aplicação dos modelos de decisão e mensuração de resultados mais abrangentes e eficazes.

Muitos dos atuais sistemas de medição de desempenho não captam os benefícios futuros das iniciativas de melhoria e desenvolvimento a longo prazo, devido aos seus conceitos de mensuração e acumulação, prejudicando e distorcendo o resultado. Tais iniciativas, como programas de qualidade, treinamentos e desenvolvimento de competências, sistemas de informação, etc, têm sua aceitação dificultada nas decisões, e, sendo agregadoras de valor futuro para empresa, torna-se fundamental fazer o valor, dessas iniciativas, ser evidenciado às empresas.

A questão relevante é como mostrar aos gestores os impactos de suas decisões atuais no futuro da empresa e fazê-los agregar experiências com estes impactos, diminuindo o risco nas próximas decisões, principalmente em nível de estratégia, onde estão os maiores impactos e a maior distância entre decisão atual e impacto futuro. Daí a justificativa de tratar os sistemas de gestão destas empresas para que as decisões de investimento, produção entre outras, estivessem ligadas à geração de lucro (como variação do patrimônio) a longo prazo. Que é o real interesse da empresa.

Para tanto, cinco requisitos do modelo de gestão de uma empresa são relevantes no estabelecimento de um modelo que apoie as decisões de longo prazo, sem prejudicar a gestão no curto prazo: o critério de decisão e objetivo da gestão: de custo para lucro e de eficiência para eficácia; o método de custeio: custeio por absorção para custeio direto; o processo de gestão: incluindo o nível da estratégia, possibilitando a busca da eficácia; o processo de gestão: de desintegrado a integrado nos níveis de estratégias e operacional; alinhando os objetivos estratégicos da organização às suas operações; e o sistema de medição de desempenho: de unicamente financeiro para balanceado.

Dentre estes requisitos, os três primeiros são atendidos pelo sistema de gestão econômica Gecon e os dois últimos são gerados a partir da inclusão de um sistema de apoio ao processo decisório, que pretende levar os gestores a tomarem as decisões e dirigirem a empresa no sentido do lucro, da eficácia, a longo prazo, ao invés da eficiência a curto prazo, privilegiando iniciativas de desenvolvimento e aprendizado. Este sistema, trazendo ao momento da tomada de decisão conceitos da tecnologia do *balanced scorecard* e conceitos do pensamento estratégico, potencializa a geração de uma visão estratégica no corpo de gestores, contribuindo ao enfoque da gestão.

Desta forma, o objetivo deste trabalho é propor tal sistema, tendo como base o sistema de gestão econômica – Gecon – englobando os conceitos do *balanced scorecard* e do pensamento estratégico, em prol do apoio ao processo decisório nas questões estratégicas e de longo prazo.

O principal foco do trabalho, que também trata da gerência da estratégia, está em possibilitar a representação na simulação dos resultados futuros das decisões atuais. No sistema de informação apresentar o lucro, com variação patrimonial pelo método de fluxo de caixa descontado, sendo que na projeção das receitas e despesas, os gestores devem ter o apoio de como os indicadores balanceados irão influenciar o fluxo de benefícios futuros, podendo assim, a simulação, ter maior acurácia e gerar aprendizado, e não ser um processo de *feeling* e apostas.

A contribuição do trabalho volta-se para a proposição de um “mecanismo” que possibilite na gestão de uma empresa que a direção estratégica (no sentido de construir o valor futuro das decisões atuais) da mesma, seja baseada em experiências dos indicadores e avaliação de resultados econômicos, provendo um sistema de informação que coloque lado a lado o lucro futuro esperado e a variação atual de indicadores balanceados; englobe o controle do resultado de estratégias no Gecon; promova a união entre o uso de indicadores balanceados e a mensuração correta dos resultados operacionais; e que, por fim, possibilite a orientação mental dos gestores aos resultados da estratégia.

Em relação à metodologia utilizada para elaboração desta dissertação, pode-se citar duas fontes de contribuição à formação de conceitos.

Primeiramente foi realizada uma pesquisa bibliográfica detalhada, selecionando-se todo material que pudesse ser útil à pesquisa. Tal pesquisa incluiu livros, teses, dissertações, trabalhos desenvolvidos durante a fase de realização de créditos do programa de pós-graduação e artigos de revistas especializadas.

Em seguida, após a realização dos créditos obrigatórios junto à Escola de Engenharia de São Carlos - EESC, outras disciplinas foram realizadas junto à Escola Politécnica - POLI e junto à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FEA, ambas da USP, para concretizar a vivência sobre o assunto, estando próximo à fonte de conhecimentos e discussões acadêmicas que apoiaram esta dissertação. Entre tais disciplinas pode-se citar: Planejamento Estratégico, Estratégias da Produção na Construção Civil, Análise de Custos, Controladoria e Controladoria Avançada.

Ao longo da pesquisa deparou-se com duas linhas de pensamento, distintas em alguns conceitos, a respeito da gestão empresarial: a gestão estratégica de custos e a gestão econômica.

Estas linhas de pensamento foram investigadas exaustivamente durante a realização dos créditos. A linha conceitual de Gestão Estratégica de Custos (GEC), da qual pertencem Robert Kaplan e David Norton, foi confrontada com os conceitos da Gestão Econômica (GECON), preconizada por Armando Catelli. Ao longo da revisão sobre o tema de estratégias, os conceitos tratados pela linha da GEC e pela controladoria de empresas baseada no GECON, unidos aos conceitos fundamentados principalmente na obra de Henry Mintzberg, Bruce Ahlstrand e Joseph Lampel, possibilitaram a criação da base conceitual para apoiar a pesquisa do tema da dissertação.

Paralelamente também foram realizadas investigações na Gestão pela Qualidade e na Teoria das Restrições, dando embasamento, respectivamente, às discussões a respeito de gestão em nível de operações e questionamentos sobre a contribuição da contabilidade de custos à tomada de decisão.

Em relação à sua estruturação, o presente trabalho foi dividido em 6 capítulos. No primeiro capítulo é descrito o sistema de gestão Gecon, destacando-se as bases conceituais do sistema e os pontos relevantes ao entendimento posterior quando da discussão sobre o sistema proposto. No segundo capítulo, é tratado o tema de indicadores de desempenho balanceados apresentando-se a tecnologia do *Balanced Scorecard*, da mesma forma destacando-se os pontos relevantes ao entendimento posterior. No capítulo 3, apresenta-se a evolução do tema de estratégias segundo várias escolas, finalizando com o conceito do pensamento estratégico. No quarto capítulo, são estabelecidas as premissas e evidenciados os problemas a respeito da integração dos conceitos. No quinto capítulo, constam os requisitos do sistema proposto – sistema de apoio ao processo decisório – assim como a descrição e proposição do mesmo. No capítulo final, sexto capítulo, destacam-se as principais considerações deste trabalho.

1 A GESTÃO ECONÔMICA

1.1 - Histórico da Gestão Econômica - GECON

O sistema GECON – Gestão Econômica de Empresas – , baseado na visão de gestão por resultado econômico , começou a ser desenvolvido por Armando Catelli, nos anos 70, junto ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Segundo seus precursores o sistema Gecon, como grande diferencial frente aos sistemas tradicionais, induz à otimização dos resultados, usando conceitos lógicos, racionais, que espelham a realidade operacional, com expressão dos valores econômicos. Seu grande diferencial é a forma com que mensura os eventos econômicos das empresas, utilizando conceitos de vanguarda junto a tradicionais princípios contábeis, e o direcionamento dos gestores ao longo do processo de gestão e decisão.

Utilizando da Teoria dos Sistemas, as diversas bibliografias acerca do sistema Gecon abordam os conceitos envolvidos distribuídos em: o sistema empresa; gestão e processo de gestão; sistemas de informação; modelos de mensuração, decisão, acumulação e comunicação de resultados.

O sistema Gecon será apresentado a seguir, em parte seguindo a abordagem utilizada nas referências, em especial "*Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*" sob coordenação de Armando Catelli, porém procurando evidenciar os pontos importantes para discussão do modelo objeto deste texto no Capítulo 5.

1.2 - O sistema empresa e seus subsistemas

A Teoria dos Sistemas, segundo LODI¹ apud CATELLI (1999), permite que sistemas sejam entendidos em sua totalidade, pois muitos desses sistemas não são passíveis de

---

¹ LODI, J. B. (1987). *História da Administração*. 9.ed. São Paulo, Pioneira apud CATELLI, A. coord. (1999). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo, Atlas. p. 36.

estudo quando visualizados em áreas disciplinares separadas, pois "só o *todo* possibilita uma explicação".

CHIAVENATO² apud CATELLI (1999) entende que sistemas são "conjuntos de elementos inter-relacionados desenvolvendo uma função para atingir um ou mais objetivos ou propósitos". Portanto uma empresa pode ser vista como um sistema, composto por vários subsistemas. Segundo CATELLI (1999), no sistema empresa podem ser vistos pelo menos 6 subsistemas: institucional, processo de gestão, organizacional, social, de informação e físico. Contudo, CATELLI (1999b)³ retifica CATELLI (1999), propondo que o "modelo de gestão" está fora do sub-sistema institucional, constituindo um sétimo subsistema. (Figura 1)

FIGURA 1 - O sistema empresa e seus subsistemas.

A empresa, enquanto sistema, é um processo de transformação de recursos formado por *inputs*, processamento e *outputs*. O processo em funcionamento nos dá a noção da troca de recursos do sistema com o ambiente através do recebimento de entradas, processamento e geração de saídas. A empresa obtém, no meio ambiente os recursos necessários, processa esses recursos e gera produtos e/ou serviços, que acabam se caracterizando como novos recursos para as entidades usuárias do meio ambiente, assim a empresa cria a cadeia, fornecedor/cliente - cliente/fornecedor.

O sistema empresa é um sistema aberto e dinâmico. Para a consecução de seus objetivos a empresa ordena, organiza e sistematiza suas atividades, dentro de um conjunto

² CHIAVENATO, I. (1979). *Teoria geral da administração*. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil apud CATELLI, A. coord. (1999). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo, Atlas. p. 37.

³ CATELLI (1999b). *Controladoria*. Notas de aula de disciplina. São Paulo, FEA-USP, mar/jul.

de elementos que interagem entre si na direção de um fim comum, constituindo um sistema por definição. A empresa interage com o ambiente, influencia e é influenciada, sendo um sistema aberto. E ao realizar atividades, têm suas características alteradas conforme a ocorrência dos eventos, como um sistema dinâmico.

Internamente, os subsistemas interagem na consecução do objetivo em comum. Cada qual com sua função dentro do sistema empresa. Na figura 1, pode-se verificar com as direções das setas o sentido de influência principal entre os sistemas considerado como natural. A influência intersistemas se estende desde as crenças e valores dos proprietários até o subsistema físico onde as operações são realizadas. Através de subsistemas intangíveis e muitas vezes imperceptíveis ao gestor desatento a estas dimensões, os subsistemas transformam crenças, valores, paradigmas, em normas, procedimentos e processos, estes em recursos e finalmente em resultados.

As experiências, crenças, valores e expectativas dos proprietários da empresa definem as crenças e valores da empresa e em relação à forma – normas, princípios e conceitos – de administrá-la.

No sistema empresa, os subsistemas institucional e do modelo de gestão são, respectivamente, os que representam as crenças e valores da empresa e as normas, princípios e conceitos de como a empresa deverá ser administrada.

O subsistema institucional irá, segundo influência das experiências, crenças e valores dos proprietários, definir o conjunto de crenças e valores na empresa. Irá nortear a empresa em relação ao *"comportamento diante de seus clientes, fornecedores, empregados, comunidade, governo, segmento, tais como: ética, imagem no ambiente externo, credibilidade, confiança em seus produtos, etc."* (CATELLI, 1999, p.55). Além das crenças e valores da empresa, esse subsistema define a missão da organização, sua "razão de existir". Sendo de importância ímpar à formação da imagem que clientes, funcionários, fornecedores e sociedade em geral farão da empresa.

O subsistema do modelo de gestão é o subsistema que contém os princípios e normas que irão orientar a atuação dos gestores em relação à forma de administrar a empresa. Funciona como um instrumento para que as definições dos proprietários sejam atendidas de forma ampla. Segundo CATELLI (1999b)⁴, *"o modelo de gestão está para uma empresa como a constituição está para um país"* de forma que esse modelo apresenta as diretrizes e princípios básicos de atuação para a organização não podendo ser desrespeitado ao longo da vida da mesma. Esse subsistema irá nortear a constituição dos

⁴ CATELLI (1999b). *Controladoria*. Notas de aula de disciplina. São Paulo, FEA-USP, mar/jul.

demais subsistemas do sistema empresa e o comportamento de todo sistema, como por exemplo: "os critérios de avaliação de desempenho".

O subsistema de gestão é o sistema responsável pela dinâmica da empresa, onde as decisões são tomadas, é o processo decisório da empresa para atingir seus objetivos. Nele as crenças e valores dos proprietários, assim como a maneira de administrar a empresa são delineadoras na tomada de decisão, onde os gestores, através de planos e diretrizes claras, objetivas e formalizadas, passam a orçamentos, executam, controlam e avaliam os resultados, buscando levar a empresa a uma situação futura desejada. É apoiado pelo subsistema de informação que subsidia o processo decisório.

O subsistema de informação é o sistema que recebe os dados, processa e gera as informações, tem como objetivo apoiar o processo de gestão no processo de tomada de decisão, assemelhando-se a um "centro nervoso" da empresa que faz a interação com os demais sistemas.

O subsistema social é composto pelas pessoas da empresa, com suas culturas individuais, necessidades, objetivos, experiências. Através da motivação, integração, liderança e ativação dessas pessoas, espera-se atingir um clima organizacional ótimo ao cumprimento das funções da empresa.

O subsistema organizacional refere-se à formalização da divisão das atividades e a distribuição de responsabilidade e autoridade entre as pessoas da organização. Objetiva catalizar a sinergia entre as várias áreas da empresa com uma divisão eficiente e racional de atividades.

O subsistema físico é formado pelos processos físicos, além de englobar os recursos físicos propriamente ditos, como as instalações, os elementos materiais necessários para a consecução dos objetivos, em outras palavras, os bens corpóreos. O sistema físico não abrange o elemento humano, pois este faz parte do subsistema social.

1.3 - Continuidade e eficácia empresarial

Empresas são sistemas organizacionais voltados *"para o atendimento dos propósitos para que foram constituídas, realizam atividade econômica, isto é, adquirem, consomem, produzem e distribuem bens e serviços"* (CATELLI, 1999, p.35), sendo assim entidades econômicas.

Para atender estes propósitos, parte-se da premissa que a empresa foi constituída com o objetivo de continuar. Como menciona CATELLI (1999, p.46), *"um dos pressupostos básicos da criação de uma empresa é sua continuidade"*.

A continuidade, tema complexo e abrangente de ser tratado, é abordado por CATELLI (1999) baseado em três pilares fundamentais: adaptabilidade, autocontrole e aspectos econômicos.

Adaptabilidade significa o sistema empresa manter em equilíbrio seu "estado" em relação ao ambiente dinâmico onde atua, devendo, as relações com esse ambiente, garantir-lhe condições superiores de negociação. O "estado" do sistema, segundo CATELLI (1999), evidencia-se por um conjunto de variáveis que indicam sua situação mercadológica, social, política, financeira, econômica e patrimonial.

A adaptabilidade objetiva a continuidade da empresa e procura para isto manter o equilíbrio interno e externo em relação a todos os fatores (variáveis), pois *"o equilíbrio de toda empresa decorre tanto do equilíbrio de cada um desses fatores quanto do equilíbrio resultante do conjunto deles"* (CATELLI, 1999, p.47).

BEER⁵ apud CATELLI (1999) relaciona o sistema empresa a um organismo vivo afirmando que *"a empresa certamente não tem vida, mas tem de se comportar de maneira bastante semelhante a um organismo vivo. É essencial que a empresa desenvolva técnicas de sobrevivência num ambiente econômico, comercial, social e político, devendo aprender pela experiência"*

Desta afirmação CATELLI (1999) propõe que dentre as "técnicas de sobrevivência" que a empresa necessita desenvolver estão os mecanismos de autocontrole e *feedback*.

O autocontrole é uma tendência natural ao equilíbrio dos sistemas, que procuram voltar ao normal, quando submetido a alguma ação externa ou interna, procurando manter certas variáveis dentro dos limites da normalidade. Este, aliado à atuação de um processo de retroalimentação ou *feedback*, confere aos sistemas a capacidade de reduzir os níveis de desvios das variáveis a serem controladas, segundo uma expectativa ou um padrão definido, ampliando seus resultados.

Os aspectos econômicos dizem respeito à necessidade de a organização ser capaz de repor, como condição mínima, seus ativos consumidos por ela em suas atividades. Esses aspectos influenciam na capacidade da empresa de reinvestir em seu

---

⁵ BEER, S. (1969). *Cibernética e administração industrial*. Rio de Janeiro, Zahar apud CATELLI, A. coord. (1999). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo, Atlas. p. 48.

desenvolvimento, na capacidade de cumprir os compromissos regulares, e na capacidade de manter o interesse do capital do acionista.

Partindo do pressuposto da continuidade na criação da empresa, a garantia do cumprimento de sua missão ao longo do tempo leva a atenção dos gestores para a busca da eficácia empresarial, no sentido de ratificar o pressuposto citado.

O conceito estabelecido por CATELLI (1999) em que a empresa é eficaz quando cumpre sua missão, e para isso deve garantir sua continuidade, sugere que a empresa deve atender às expectativas e necessidades dos envolvidos, ou seja, os acionistas, colaboradores, clientes, fornecedores, governo e sociedade. No atendimento às expectativas dos envolvidos, a empresa busca, dentro da realidade de existência de mercados alternativos, aumentar sua competitividade, ou seja, sua capacidade de concorrer com as condições e alternativas oferecidas pelo mercado. Buscando superar algum mercado alternativo que estiver satisfazendo de uma melhor maneira, a seu cliente ou a seu fornecedor, a ponto da empresa ser descartada de certa transação ou operação, se não conseguir adquirir um determinado recurso ou distribuir determinado produto ou serviço.

Para chegar à eficácia empresarial, a empresa deve então assegurar que as decisões que estão sendo tomadas por seus responsáveis, ou gestores, estão levando a empresa na direção da satisfação dos critérios de eficácia empresarial, que CATELLI (1999) define como sendo: sobrevivência, adaptabilidade, capacidade de produção, eficiência, desenvolvimento e satisfação de todos os envolvidos.

1.4 - A importância das decisões

Procurando entender a origem dos insucessos nas empresas de forma simples, mas não limitada, vê-se que os resultados obtidos são iniciados nas ações tomadas pelos gestores da empresa. Ainda neste raciocínio, essas ações foram, antes de serem executadas, originadas por uma decisão de um dos homens de decisão da empresa, ou seja, por um dos gestores da empresa.

Assim, os resultados que a empresa alcança no futuro, seja ele próximo ou distante, são originados nas decisões presentes dos gestores. Ou seja, a busca da continuidade e da eficácia empresarial passa por melhores decisões no presente em vista dos resultados esperados no futuro.

A escassez de recursos característica do ambiente econômico, faz das decisões, tomadas em todos os níveis da empresa, o determinante da utilização adequada ou

inadequada dos recursos da empresa para seu objetivo. Sendo assim, estas decisões são responsáveis pela eficácia da organização.

Para que as decisões sejam "as melhores decisões" é necessário que existam informações corretas e em tempo, que os gestores sejam competentes, ou seja, sejam capacitados a tomar as decisões que a eles foram dirigidas e que exista um processo que oriente a tomada de decisão de modo a levar os resultados de cada decisão na direção do resultado global desejado para a empresa. Especificamente, a respeito da competência dos gestores, CATELLI (1999) menciona que a competência dos gestores *"é uma premissa para o modelo"*.

1.4.1 – Decisões: estratégicas x operacionais

As decisões, em relação ao seu escopo (abrangência de seu impacto) e relevância de seu impacto (na continuidade do negócio), podem ser classificadas em: estratégicas e operacionais. As decisões estratégicas dizem respeito às formas, políticas, manobras e meios que a empresa pretende seguir na busca da adaptabilidade e da eficácia. Estão ligadas à continuidade do negócio. Já as decisões operacionais, estão relacionadas à eficiência, ou seja, à execução eficiente das diretrizes estabelecidas.

As decisões estratégicas geram os planos estratégicos - um conjunto de políticas, ações e diretrizes estratégicas. As decisões operacionais, geram um plano operacional – uma programação, cronogramas e orçamentos -, e são balizadas por uma direção definida em uma decisão estratégica anterior.

Desta forma, um plano estratégico é um plano relacionado ao nível de decisões estratégicas. E o planejamento estratégico o processo de geração desse plano. De outro lado, plano e planejamento operacional estão relacionados às decisões operacionais.

1.5 - Momento de formação dos resultados : transações

A obtenção da eficácia está nas ações tomadas pela empresa que são originadas nas decisões. Essas decisões estão baseadas em transações executadas a cada instante. Como exemplos, a decisão de comprar uma matéria prima é baseada em uma transação de compra; a decisão de produzir um certo lote de produtos é baseada em uma transação de produção; a decisão de vender esse lote, por uma transação de vendas, etc.

As diversas atividades realizadas pela empresa, em si, não definem a correta localização do consumo de recursos e não reconhecem as receitas no momento e procedência correta em que elas acontecem.

Para a tomada de decisão, é necessário que a identificação dos custos e das receitas sejam feitos no momento em que as decisões são tomadas, no momento em que os gestores atuam, e esse momento está nas transações por eles executadas.

1.6 - Dimensões do resultado

O sistema enfoca quatro dimensões (figura 2) para garantir a adequada mensuração do resultado: dimensão econômica, financeira, operacional e patrimonial.

FIGURA 2 - Dimensões operacional, econômica, financeira e patrimonial do resultado: Adaptado de CATELLI (1999, p.283).

A dimensão operacional *"diz respeito aos aspectos físicos dos eventos, ou seja, quantidade de serviços e produtos gerados, quantidade de recursos consumidos, qualidade e cumprimento de prazos"* (CATELLI, 1999, p.71) em que a materialização destes recursos e serviços em uma determinada data gera um fluxo operacional.

Após mensurados, estes recursos e serviços, pelo processo de mensuração, são transformados em valores econômico-operacionais, na dimensão econômica. Utilizando valores de mercado na condição de pagamento à vista, forma-se o resultado econômico-operacional do fluxo econômico.

A dimensão financeira surge quando se analisa o fluxo de caixa das operações realizadas. Do conceito econômico do “valor do dinheiro no tempo” mensurado em forma de custo e receita financeira resulta o fluxo financeiro, caracterizando um resultado econômico-financeiro.

Enfim, o fluxo patrimonial, na dimensão patrimonial, evidencia a mutação das contas patrimoniais entre os instantes t_0 e t_1 relativo aos impactos econômicos e financeiros das transações realizadas neste período. O fluxo patrimonial reflete o resultado das decisões tomadas e implementadas pelos gestores. Sendo que graças à *“sinergia de fatores intangíveis, o patrimônio líquido é o quanto vale a empresa para seus donos”*. (CATELLI, 1999, p.72) Com isso, a variação do patrimônio líquido entre t_0 e t_1 , é igual ao resultado econômico do período.

Cada transação executada pela empresa tem um certo impacto patrimonial nas áreas envolvidas e na empresa como um todo. Retomando o exemplo, a transação de compras de matéria prima a prazo, impacta o contas a pagar e o estoque; esta mesma transação à vista, impactaria o caixa e o estoque.

Este impacto operacional, ainda deve ser complementado pelo impacto financeiro, que trata da movimentação do dinheiro ao longo do tempo. Se a transação de compras foi efetuada à prazo, o capital que deixou de ser desembolsado à vista deveria ser remunerado por uma taxa a custo de oportunidade de aplicação, e os juros cobrados pelo fornecedor pela compra à prazo são despesas financeiras dessa transação.

O resultado então tem uma dimensão operacional e um dimensão financeira, sendo que essas dimensões devem ser corretamente refletidas nas informações a serem utilizadas pelos gestores no momento das decisões.

1.7 - Otimização do resultado

A otimização do resultado objetiva criar valor patrimonial à empresa, traduzido pela variação do resultado econômico corretamente medido, ou seja, representando a variação do valor da empresa.

Desta forma difere da tradicional busca pela maximização de resultados de departamentos ou áreas individualmente, como a busca por uma maior participação de mercado pelo departamento de marketing e vendas, ou por uma maior produtividade pela produção. Todas as áreas devem atuar na busca do resultado ótimo para sua área, que é o resultado que irá proporcionar o resultado ótimo para empresa. Em vista disto, as ações

tanto estratégicas quanto operacionais devem estar integradas e apoiadas sobre um mesmo objetivo de gestão. Alinhadas no objetivo em comum.

O sistema Gecon considera *"que é de fundamental importância, para a otimização do resultado, a identificação dos modelos de decisão compatibilizados com a apuração dos impactos patrimoniais, aplicados a cada natureza de evento, que favoreçam a atuação competitiva da empresa"*. (CATELLI, 1999,p.283)

Segundo o Gecon, cada evento diferenciado por sua natureza (compras, vendas produção, investimento, etc.), ou seja, na forma como impacta as contas patrimoniais, deveria ter um modelo de decisão, como parte de um processo decisório que identificasse alternativas e possibilitasse ao gestor escolher a melhor delas segundo um critério de decisão. Esse critério de decisão deveria estar de acordo com o objeto de gestão da empresa como um todo e ser único a todos os modelos de decisão e a todos os gestores.

Na busca da otimização do resultado, através de um processo de gestão, os gestores planejam, executam e controlam as ações da empresa.

1.8 - Gestão, decisão, gestores

Gestão é o processo de decisão caracterizado *"pela atuação em nível interno da empresa que procura otimizar as relações recursos-operação-produtos/serviços, considerando as variáveis dos ambientes interno e externo que impactam as atividades da empresa"*.(CATELLI, 1999, p.57) É a responsável pela eficácia do sistema empresa.

Os gestores, como atores desta busca pela eficácia, segundo CATELLI (1999), são responsáveis pela busca do equilíbrio *"das relações da empresa com o ambiente, bem como entre as partes (subsistemas) que a compõe"* (CATELLI, 1999, p.57) procurando , neste equilíbrio, garantir a continuidade e o cumprimento da missão da empresa. Para tanto devem estar entendidos e comprometidos com a missão e objetivos da empresa.

Desta forma nota-se duas orientações básicas aos gestores no processo de gestão:

1. Primeira orientação: atender à missão e aos objetivos da empresa;
2. Segunda orientação: otimizar o resultado econômico da empresa, seguindo acima de tudo a primeira orientação.

Em relação à orientação pela otimização, os gestores ao longo do processo de gestão, ao empenhar uma ação para o resultado ótimo, tomam decisões, escolhem alternativas, sejam estas na fase de planejamento, durante a execução ou já na fase de controle e avaliação de resultados e desempenho. Essas decisões relacionam-se a transações de compra, vendas, investimentos, produção, estocagem, etc. Cada qual impactando segundo sua natureza econômico-financeira o patrimônio da empresa.

Portanto, a otimização do resultado, passa pela decisão do gestor, pela efetivação de uma ação ou operação através das transações econômicas que a formam. A base da busca pela otimização está na busca pelo melhor conjunto de alternativas que gerem o melhor conjunto de transações econômicas em termos de resultado econômico.

Para assegurar a melhor atuação dos gestores na tarefa de gestão é necessária a interação positiva entre: modelo de gestão, processo de gestão e sistemas de informação.

1.9 - Modelo de gestão, processo de gestão, sistema de informação

1.9.1 - Modelo de gestão

Segundo CRUZ⁶ apud CATELLI (1999), o modelo de gestão é o *"conjunto de normas, princípios e conceitos, que tem por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização para que esta cumpra a missão para a qual foi constituída"* e constitui em si o subsistema do modelo de gestão.

Toda empresa possui um modelo de gestão *"fortemente influenciado pelas crenças e valores dos principais executivos da empresa, principalmente de seus proprietários e da alta administração"* (CATELLI, 1999, p.58). Formalizado ou não, trata das regras de relacionamento entre acionistas e gestores, evidenciando as preocupações e as necessidades dos acionistas relativas à condução dos negócios da empresa.

O modelo de gestão, no seu papel de alinhar os demais subsistemas na direção dos princípios administrativos, gera uma série de diretrizes sobre como a empresa deve ser gerenciada, a qual impacta os demais subsistemas empresariais, assim como o

⁶ CRUZ, R. I. (1991). *Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para a gestão econômica*. São Paulo. 132p. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo apud CATELLI, A. coord. (1999). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo, Atlas. p. 57.

comportamento de todo sistema empresa, condicionando a atuação dos gestores. (Figura 3)

FIGURA 3 - Visão sistêmica do modelo de gestão: Adaptado de CATELLI (1999, p.112).

No ambiente gerencial da empresa, vêem-se duas partes claramente definidas, os proprietários e os gestores, cada qual com seus interesses e características próprias e algumas comuns.

Os proprietários (acionistas) têm seus objetivos, sua cultura, sua personalidade, que determinam seu comportamento específico. Este conjunto de características e desejos, em cada empresa gera um modelo de gestão com características particulares decorrentes da história e das experiências vividas por seus acionistas.

Por sua vez, os gestores têm suas características pessoais, sua cultura específica e uma personalidade própria, e necessitam de determinadas condições para atuar de acordo com os objetivos dos acionistas.

O modelo vem resolver a necessidade de convergência de crenças e valores entre proprietários e gestores, atendendo anseios dos donos do capital como também gerando condições para potencializar a atuação dos gestores.

Para ocorrer a convergência, o modelo de gestão deve ser norteado por princípios de:

- Poder e responsabilidade, onde são definidas autoridade e responsabilidade para cada gestor;
- Estilo, como a forma de relacionamento entre gestores e seus recursos humanos;
- Postura e papel, requeridos como comportamento para o gestor;
- Amplitude do processo de gestão, na definição da estrutura de planejamento e controle;
- Critério da avaliação de desempenho, sendo definido o critério de avaliação de desempenho, devendo esse estar baseado no objetivo da gestão;

- Ritual de relacionamento entre acionista e gestores, como uma definição dos níveis e formas de interações entre os gestores e acionistas, tanto para assuntos programados como para os fatos extraordinários;
- Regras para sistema de informação, como as definições gerais para garantir as informações necessárias para o suporte do processo de gestão e de avaliação de desempenho.

A constante turbulência no ambiente empresarial traz a necessidade de rapidez do processo decisório, atingido com a descentralização do processo de decisão. Porém para que a descentralização seja eficaz, o modelo deve dar regras claras e consistentes quanto à definição de poder e responsabilidade, garantindo o controle aos acionistas, mas também condições aos gestores de atuação.

Com o intuito de atender a este requisito, o sistema Gecon, propõe os seguintes princípios administrativos:

- Processo decisório descentralizado;
- Funções e responsabilidades decorrentes da missão das áreas da empresa, evitando áreas cinzentas;
- Autoridade compatível com as funções e responsabilidades que foram atribuídas aos gestores;
- Os gestores como responsáveis pela gestão operacional, financeira, econômica e patrimonial dos recursos a eles confiados pelos acionistas ou gestores superiores;
- Estilo participativo de relacionamento entre as pessoas;
- Postura empreendedora do gestor exercendo o papel de dono do empreendimento;
- Processo de gestão englobando planejamento estratégico, operacional, programação, execução e controle, agindo assim como um grande processo de controle, para lidar com as variáveis ambientais sobre as quais o gestor não tem controle, fazendo o realinhamento dos planos;
- Resultado econômico como objetivo da gestão;
- Resultado econômico como critério da avaliação de desempenho;
- Relacionamento entre gestores e acionistas definido previamente;
- Sistema de informação observando a qualidade das informações requeridas para decisão de acordo com a disponibilidade, oportunidade, confiabilidade, e acessibilidade das informações.

Por fim, cada área operacional pode possuir um modelo de gestão, bastante influenciado pelo modelo de gestão geral da empresa, possuindo sua maneira de fazer suas atividades especializadas.

1.9.1.1 - Entendimento do conceito de “resultado econômico”

A discussão sobre como considerar o resultado, deriva da necessidade da escolha de um critério de decisão para gestão da empresa. Esse critério, considerado no modelo de gestão, único para toda empresa, deve orientar os gestores na condução de suas áreas na busca do resultado ótimo da empresa como um todo. Este critério deve ser utilizado como base de todas as decisões da empresa, produzindo um alinhamento do objetivo das decisões: o resultado ótimo da empresa.

A empresa como uma entidade econômica, constituída com fim de atingir uma missão, necessitando para tanto ter continuidade, depende da mínima reposição dos recursos consumidos para o cumprimento desta missão, incluindo aí a remuneração do capital nela investido.

Desta forma a gestão da empresa deveria ter uma preocupação de natureza econômica, buscando manter o interesse do capital em continuar nela empregado, garantindo assim um dos requisitos para sua continuidade.

Em CATELLI (1999, p.91) é proposto que o *“modelo de decisão do proprietário, do ponto de vista racional-econômico, ou seja, independentemente de valores sociais ou não econômicos, considera: (1) a continuidade do investimento no empreendimento é reservada, se o montante de riqueza a ser produzido pelo mesmo é superior ao seu valor de venda; (2) a continuidade do investimento no empreendimento é preservada, se o montante de riqueza a ser produzido pelo mesmo é superior ao montante de riqueza a ser produzido por outro tipo de investimento com o mesmo nível de risco.”*

Portanto, o resultado de uma empresa, como informação, deveria atender ao objetivo de servir de base de comparação do acionista (ou proprietário) da empresa quando este verifica os benefícios de manter o capital nela aplicado em relação à outras oportunidades de mesmo risco.

Por sua vez, os administradores devem ter seus modelos de decisão voltados para otimização do resultado de suas áreas de responsabilidade, otimização esta obtida através da transformação de insumos em produtos e serviços, e no aproveitamento de

oportunidades - proporcionadas pelo mercado - de ganhos na valorização de ativos que estejam sob sua responsabilidade.

O resultado utilizado como critério de decisão, chamado "resultado econômico", reflete as variações econômicas da empresa, e na sua evidenciação recebe vários conceitos de mensuração, que objetivam torná-lo representação real da variação da riqueza da empresa em determinado período.

Em CATELLI (1999, p.81-95), são abordadas discussões e reflexões acerca do lucro contábil e do lucro econômico (LUCRO), e em relação ao lucro econômico, que é o conceito base para o resultado econômico, propõe que tal LUCRO é apurado pelo incremento no valor presente do patrimônio líquido, onde os ativos são avaliados pelo valor presente do fluxo de benefício futuros.

Desta forma tornam-se relevantes os conceitos envolvidos na mensuração dos ativos da empresa. Segundo CATELLI (1999, p.91) *"os ativos devem ser avaliados de forma que o patrimônio líquido da empresa represente efetivamente o quanto vale a empresa em determinado momento."* Afirma ainda que *"o patrimônio líquido deve representar seu custo de oportunidade, ou seja, quanto seus proprietários deixarão de ganhar em uma tomada de decisão alternativa à continuidade da empresa"*.

Para realizar a *"tradução dos potenciais de serviços em unidades monetárias equivalentes"*, ou seja, a mensuração dos ativos da empresa, CATELLI (1999) discorre sobre os princípios básicos de mensuração dos ativos no contexto da determinação do lucro econômico, que são organizados a seguir em forma de tabela. (Tabela 1)

TABELA 1 - Princípios de mensuração de ativos para determinação do lucro econômico segundo CATELLI (1999, p.90-91).

P. 1	O mercado é validador do "potencial de serviços" dos diversos ativos;
P. 2	Deve ser levado em consideração o valor do dinheiro ao longo do tempo;
P. 3	A empresa opera de acordo com o postulado da continuidade;
P. 4	A empresa, na hipótese da descontinuidade, deve avaliar seus ativos a valores de realização;
P. 5	Do ponto de vista econômico, "potencial de serviços", "serviço futuros", "benefícios futuros" dizem respeito ao montante de riqueza que o ativo pode gerar para empresa;
P. 6	O potencial de serviço de cada natureza de ativo deve ser analisado à luz de sua função dentro da empresa, na continuidade de suas operações, estando de acordo com o postulado da continuidade da entidade;
P. 7	O enfoque da depreciação do ativo deve reconhecer a perda de potencial de serviços futuros, sendo a diferença entre o valor presente do potencial de serviços futuros do ativo no começo e no fim do período.

P. 8	O valor do ativo deve refletir as valorizações e desvalorizações dos mesmos ao longo do tempo em decorrência da dinâmica do mercado;
P. 9	Deve considerar que o aumento da riqueza ocorre pela adição de valor durante o processo de transformação, portanto a receita deve ser reconhecida no momento da produção,
P. 10	Em um ambiente econômico inflacionário os valores do patrimônio líquido inicial e o valor das transações do período devem ser corrigidos para data da apuração do resultado, por meio da utilização de índice gerais de preços da economia;
P. 11	O potencial de serviço do ativo independe da forma como ele é financiado;
P. 12	Determinado ativo pode possuir um potencial de serviço diferente, dependendo da empresa que o possui;
P. 13	Um ativo cuja função é totalmente dissociada das operações da empresa, em sua continuidade normal deve ser avaliado por valor de venda;
P. 14	A riqueza de uma empresa aumenta à medida que o mercado reconhece um maior ou menor valor para os bens e serviços que ela possui;
P. 15	A riqueza de uma empresa aumenta pela agregação de valor proporcionado por seu processo de transformação de insumos em produtos e serviços
P. 16	A mensuração do ativo deve espelhar o quanto vale "hoje" e não quanto valia quando foi adquirido;
P. 17	Deve ser reconhecido o valor do <i>goodwill</i> da empresa, como a diferença entre os fluxos de benefícios futuros produzidos pela empresa e o valor da soma dos valores econômicos individuais dos ativos da empresa.

Estes conceitos de mensuração de ativos, assim como outros conceitos de mensuração do resultado fazem parte do modelo de mensuração do sistema Gecon.

1.9.1.2 - Descrição dos modelos que compõem o modelo de gestão do GECON

Modelo é a representação parcial ou total de um sistema real através da construção de teoria que descreve e serve como suporte à definição de tal sistema, escolhendo-se um grupo de variáveis e especificando suas inter-relações.

BUEREN (1998, p.18) coloca que *"um modelo caracteriza-se como uma importante ferramenta para conceber algo e representar, simular ou idealizar essa realidade por meio de objetos, fluxos, idéias ou palavras, pois ele sumariza os efeitos e relacionamentos mais relevantes de determinada situação ou problema específico"*.

A abstração de uma realidade em um "modelo" facilita o entendimento e a manipulação das variáveis e de suas relações, que integram um sistema real.

Na abstração de uma forma de gestão ideal, o Gecon, proposto como um modelo de gestão, deve ser suportado por outros modelos, como suas partes integrantes:

- Modelo de mensuração;
- Modelo de decisão;
- Modelo de evidenciação e comunicação; e
- Modelo de identificação e acumulação de resultados.

1.9.1.2.1 - Modelo de mensuração

Como parte do conjunto de modelos importantes no suporte ao modelo de gestão, o modelo de mensuração tem sua relevância na garantia da representação fidedigna da realidade empresarial em que o sistema empresa está inserido, transformando, assim, as informações para os processos de decisão e de gestão, junto com estes mesmos processos, em úteis e pertinentes à tomada de decisão. Pois, levando em consideração que as decisões dos gestores estarão baseadas nas informações, a existência de informações distorcidas e não confiáveis que gerem *“qualquer nível de descrédito é o fim de um sistema de informação”*. (CATELLI, 1999, p.174)

Assim, no sentido de garantir a acurácia das informações, o modelo de mensuração tem o papel de possibilitar a representação da realidade empresarial nas informações para decisão, levando o gestor a atuar sobre alternativas que possam realmente levar à consecução do resultado ótimo.

Segundo GLAUTIER⁷ & UNDERDOWN apud BEUREN (1998), *mensuração* tem sido definida como a *“atribuição de números a objetos de acordo com regras, especificando o objeto a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões da unidade”*

Desta forma pode-se entender modelo de mensuração como o conjunto de conceitos e critérios adotados na quantificação e valoração das ocorrências. Compreendendo também as fórmulas e equações necessárias ao processo de mensuração.

A formação de um modelo de mensuração pode ser exposta em dois grupos: de objetos e de conceitos.

O grupo de objetos consiste na identificação dos objetos que serão mensurados. O grupo de conceitos consiste nos conceitos que serão utilizados para mensurar tais objetos.

Para o Gecon, o grupo de objetos é formado pelos eventos econômicos, pelos ativos e pelos passivos. Ou seja, o modelo de mensuração considera como base da formação dos resultados, as transações típicas para cada evento econômico identificado em um sistema

⁷ GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. (1976). *Accounting: theory and practice*. London, Pitman Publishing Limited apud BEUREN, I. M. (1998). *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo, Atlas. p.22.

empresa específico. Tendo como base o fluxo operacional de cada transação, o modelo mensura a dimensão econômica e financeira da transação. Então, tendo mensurado os eventos econômicos, os impactos destes no ativo e passivo geram a dimensão patrimonial do resultado. Desta forma o modelo de mensuração, em relação aos seus objetos, atende às quatro dimensões do resultado econômico.

O grupo de conceitos de mensuração, preconizado pelo Gecon, é formado pelos princípios de mensuração, dentre os quais, segundo CATELLI (1999, p.146) pode-se citar:

- 1) Dentro da margem de contribuição do gestor entram apenas os custos e receitas controláveis por ele;
- 2) O resultado econômico de um evento tem uma dimensão operacional e uma dimensão financeira;
- 3) A mensuração desse resultado econômico ocorre de acordo com conceitos econômicos, entre os quais destacam-se: reconhecimento da receita pelo regime de competência, preços de transferência, custeio direto, valor presente, moeda constante e custo de oportunidade. (Tabela 2)

TABELA 2 - Conceitos de mensuração do sistema Gecon: Adaptado de CATELLI (1999, p.280-281).

Conjunto de conceitos de mensuração GECON	
• Reconhecimento da receita pelo regime de competência;	• Equivalência de capitais;
• Resultados temporais/conjunturais;	• Custos correntes à vista;
• Reconhecimento de receita pela produção de bens e serviços;	• Custos controláveis versus não controláveis;
• Reconhecimento de ganhos pela valorização dos ativos;	• Custos fixos identificáveis;
• Resultados econômicos operacionais;	• Moeda constante;
• Resultados econômicos financeiros;	• Valor de mercado;
• Depreciação econômica;	• Orçamento (original, corrigido, ajustado);
• Custeio direto;	• Realizado(em nível do padrão efetivo);
• Margem de contribuição;	• Controlabilidade;
• Preço de transferência;	• Goodwill;
• Custo de oportunidade;	• Centro de resultado, centro de investimento;
• Variações (inflação, ajuste de plano, volume, eficiência).	

1.9.1.2.2 - Modelo de decisão

Os gestores, enquanto executam o processo de gestão, tomam decisões na busca da eficácia empresarial, incluindo a otimização do resultado. O modelo de decisão, como um dos modelos que suportam o modelo de gestão, tem o papel de representar a forma como a decisão deve ser processada, em seu processo e conceitos envolvidos.

KOTLER⁸ apud BEUREN (1998) classifica os tipos de modelo de decisão em:

- Modelos de decisão de simulação: permitem a formulação e avaliação de alternativas, antes de sua implementação, onde o decisor, através de cenários futuros possíveis por ele criados, testa as alternativas;
- Modelos de decisão de otimização: modelos estruturados, com relações matemáticas, buscando uma alternativa ótima; e
- Modelos de decisão heurísticos: utilizam rotinas, computadorizadas geralmente, para encontrar uma solução satisfatória, eliminando soluções inadequadas na solução de problemas complexos.

No sistema Gecon, o modelo de decisão utilizado é do tipo de simulação.

O modelo de decisão considera a caracterização do objeto da decisão, do critério da decisão, da rotina do cálculo do resultado das alternativas e do processo de decisão em si.

A formação do resultado acontece na realização das transações e estas são antecedidas por uma decisão. Desta forma, a decisão de proceder uma transação é o início da formação do resultado, sendo a transação o objeto da decisão.

O critério de decisão atende ao modelo de gestão, dirigindo o gestor a optar pela alternativa que propicie à empresa o melhor resultado econômico. Atende aos princípios de mensuração, utilizando os conceitos de margem de contribuição, custos diretos, entre outros. (Figura 4)

FIGURA 4 - Critério de decisão.

Outra caracterização feita pelo modelo de decisão refere-se à rotina do cálculo do resultado das alternativas.

Para cada classe de evento econômico ocorre um impacto nas contas patrimoniais da empresa. Um evento de compra impacta de forma distinta as contas em relação à uma venda. Desta forma, identifica-se para uma empresa em específico um plano de eventos. Desse plano de eventos, serão extraídos na realidade física-operacional todos os tipos de eventos realizados pela empresa. Por exemplo, pode-se extrair eventos de compra de matéria-prima, estocagem, movimentação interna, produção, distribuição pelos canais externos, investimentos, contratação de serviços, vendas, etc.

Para cada classe de eventos, a decisão deve ser suportada por um processo de cálculo, do resultado da alternativa, diferente (figura 5):

"O modelo de decisão deve ser específico para cada natureza de evento e corresponder ao processo decisório lógico utilizado pelo gestor, o qual norteia a escolha de alternativas" (BEUREN, 1998, p.19)

⁸ KOTLER, P. (1993). *Administração de marketing: análise, planejamento e controle*. 3.ed. São Paulo, Atlas. p.160-165. apud BEUREN, I. M. (1998). *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo, Atlas. p. 21.

FIGURA 5 - Formação de um modelo de decisão para o evento "compras".

O modelo de decisão representando a realidade física-operacional de um evento de compras, por exemplo, é formado por variáveis operacionais, características do próprio evento de compra, como preço de compra à vista, prazo para pagamento, quantidade comprada, etc., e por variáveis financeiras, que buscam refletir a movimentação do dinheiro ao longo do tempo. Esses dois tipos de variáveis, respectivamente, objetivam conduzir ao resultado operacional e financeiro de uma transação de compra.

Na escolha das variáveis devem ser levados em consideração os conceitos do modelo de mensuração, o qual estabelecerá quais variáveis devem ser consideradas para que a formação do resultado da transação esteja de acordo com os conceitos envolvidos na mensuração do resultado do evento.

Por fim, o processo de tomada de decisão, segundo GLAUTIER⁹ & UNDERDOWN apud BEUREN (1998) é constituído das seguinte etapas:

1. Reconhecimento da existência de um problema ou a necessidade de tomar uma decisão;
2. Definição de todas alternativas de solução para o problema;
3. Coleta de todas informações relevantes para as alternativas de solução;
4. Avaliação e classificação do mérito das alternativas de solução;
5. Decisão da melhor alternativa de solução, selecionando a mais bem classificada;
6. Validação da decisão por meio de informações de *feedback*.

1.9.1.2.3 - Modelo de evidenciação e comunicação

Nas referências sobre o Gecon encontra-se a denominação "modelo de informação" para tal modelo, porém para fim deste texto optar-se-á pelo termo "modelo de evidenciação e comunicação" para dar destaque e diferenciação ao termo "informação", em vista de o modelo se preocupar além do conteúdo, com a transmissão da informação.

Como terceiro suporte ao modelo de gestão, o modelo de evidenciação e comunicação, preocupa-se em abstrair a forma como a informação deve ser constituída, evidenciada e comunicada ao gestor para que este proceda à tomada de decisão. Ou seja, que esta seja útil ao gestor no momento de sua decisão.

BEUREN (1998, p.28) menciona a respeito da relação entre informação e decisão que *"quanto maior for a sintonia entre a informação fornecida e as necessidades informativas dos gestores, melhores decisões poderão ser tomadas"*.

A necessidade da informação para decisão vai desde a identificação do problema, até a escolha da alternativa, passando pela formulação e avaliação de alternativas, dentro do processo decisório.

Na identificação da decisão a ser tomada, a informação tem o objetivo de representar uma realidade, em geral diferente da desejada, onde visualiza-se a necessidade de ação. Em seguida, na formulação de alternativas, a informação dá subsídio aos gestores para formular suposições que teriam probabilidade de resolver o problema identificado, levando em consideração os recursos disponíveis, as limitações envolvidas e os objetivos

⁹ GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. (1976). *Accounting: theory and practice*. London, Pitman Publishing Limited. p.30. apud BEUREN, I. M. (1998). *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo, Atlas. p.20.

desejados. Após a mensuração das alternativas, os gestores deveriam ser informados sobre o resultado simulado dessas alternativas. Após decidirem, essa decisão deveria ser comunicada a quem de interesse para que fosse dado andamento à sua execução. Após executada, o atingimento ou não do resultado esperado fará parte da nova realidade a ser identificada pelo gestor, surgindo ou não uma nova necessidade de decisão.

Assim, a cada fase da atuação do gestor, a informação assume um conteúdo e uma forma de ser evidenciada e comunicada.

De forma geral, as informações para decisão devem seguir conceitos e requisitos básicos, segundo o FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB¹⁰ apud BEUREN (1998), dentre os quais podem ser citados:

- Quanto à qualidade da informação, deve ter relevância e confiabilidade, deve ter tempestividade, ou seja, as informações devem ser oportunas no momento da ocorrência dos eventos, verificabilidade, neutralidade e fidelidade representativa, além de comparabilidade;
- Quanto à qualidade aos usuários específicos, deve ser compreensível e de utilidade à decisão;
- Quando à sua viabilidade, deve ter relação custo-benefício e ter valor resultante da alteração no comportamento da decisão, causada pela existência desta informação; e
- Quanto à materialidade, deve espelhar a realidade operacional.

CATELLI (1999) menciona requisitos complementares, relativos à distribuição e armazenamento da informação:

- Quanto à distribuição, a informação deve ser distribuída e acessada diretamente pelos gestores, conforme suas necessidades, e permitir a facilidade de interação do usuário;
- Quanto ao processamento, a informação deve ser processada em um processamento eletrônico de dados; e
- Quanto ao armazenamento, a informação deve ser armazenada em um banco de dados estruturado e unificado.

¹⁰ FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1980). *Statement of financial accounting concepts*. n.2. Qualitative characteristics of accounting information. May. p.9.069. apud BEUREN, I. M. (1998). *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo, Atlas. p.31.

1.9.2 - Processo de gestão

A realização dos objetivos empresariais é iniciada nas decisões tomadas pelos gestores. Quando uma decisão é tomada, ou não tomada, provoca-se uma determinada consequência para a empresa.

Segundo GUERREIRO¹¹ apud CATELLI (1999): “o processo de tomada de decisões, a nível empresarial, tem uma perfeita correspondência com o ciclo gerencial de planejamento, execução e controle”. A este ciclo gerencial dá-se o nome de processo de gestão.

Assim, o processo de gestão é a maneira pela qual os gestores direcionarão seus esforços no sentido de levar a empresa de uma situação atual, para uma situação futura desejada. Na constante escolha de alternativas de atuação e operação, o processo de gestão desempenha importante papel integrado às decisões empresariais. (Figura 6)

FIGURA 6 - Processo de gestão e sua integração à escolha das alternativas de rumo da empresa: Adaptado de AQUINO & TACHIBANA (1999).

Qualquer decisão envolve, segundo CATELLI (1999), um conjunto de expectativas quanto ao ambiente futuro, sendo que o gestor não tem controle sobre as variáveis ambientais e, mesmo sobre as variáveis de decisão, tem controle sobre parte delas, no entanto, tem influência e responsabilidade pelo seu impacto no patrimônio da empresa.

Para isso o processo de gestão deve orientar os gestores a posicionarem a empresa da melhor maneira possível para que a mesma, em um ambiente externo em constante mudança, aproveite as oportunidades e evite as ameaças, tomando ações na busca da otimização de seu resultado.

¹¹ GUERREIRO, R. (1989). *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade*. São Paulo. 385p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. apud CATELLI, A. coord. (1999). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo, Atlas. p. 119.

Segundo o sistema Gecon, a otimização do resultado requer as seguintes características no processo de gestão:

- O processo deve ser estruturado em planejamentos estratégico e operacional, além da execução e controle;
- Os planos gerados devem ser estabelecidos com base em alternativas operacionais;
- O controle visa assegurar o alcance dos planos estabelecidos;
- O processo de gestão deve ser apoiado por sistemas de informação em todas as suas fases; e
- O processo de gestão deve ser estruturado na base lógica do processo decisório.

O processo de gestão, proposto no modelo Gecon (figura 7), é composto por planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle. A atuação dos gestores neste processo está parametrizada pela missão, crenças e valores da empresa e pelos princípios administrativos do modelo de gestão.

FIGURA 7 - Tomada de decisão e processo de gestão: CATELLI (1999, p.120).

Ao longo deste processo, tanto na fase de planejamento, quanto na de controle, os gestores tomarão decisões segundo um processo de decisão, selecionando as melhores alternativas para a otimização do resultado econômico.

A seguir serão descritas as fases do processo de gestão e os instrumentos de gestão utilizados pelo Gecon relevantes ao modelo a ser proposto posteriormente.

1.9.2.1 - Planejamento estratégico

É a fase do processo de gestão que tem como premissa fundamental a garantia da sobrevivência da empresa. Tem como entradas variáveis ambientais internas e externas à empresa, gerando um conjunto de diretrizes de caráter qualitativo que visa orientar a fase de planejamento operacional. Além das diretrizes o planejamento estratégico orienta políticas e visão comum de cenários.

O processo proposto do sistema Gecon é baseado na identificação das oportunidades e ameaças do ambiente e dos pontos fracos e fortes da empresa. Para tanto o processo contempla as etapas de estabelecimento de cenários, análise externa com a identificação de ameaças e oportunidades, análise interna com a identificação de pontos fortes e fracos e finalmente a formulação de estratégias, ou diretrizes estratégicas.

1.9.2.2 - Planejamento operacional

Com base nas diretrizes do planejamento estratégico, são identificadas, integradas e avaliadas alternativas de ação na escolha de um plano de ação a ser implementado.

Como processo as etapas são: estabelecimento dos objetivos operacionais; definição de meios e recursos; identificação de alternativas de ação; simulação das alternativas identificadas; escolha das alternativas e incorporação ao plano; estruturação e quantificação do plano; aprovação e divulgação do plano.

Este plano operacional pode ser traduzido em planos de médio e curto prazo, detalhando alternativas de acordo com a proximidade da sua realização. O planejamento de longo prazo é composto do pré-planejamento e planejamento. No pré-planejamento são feitas simulações com alternativas traçadas para realizar os planos estratégicos definidos anteriormente. Feitas as simulações, algumas alternativas mostram-se mais próximas aos interesses da empresa e passam a ser detalhadas em termos de recursos consumidos das diversas áreas e receitas geradas. Com o plano operacional de longo prazo, a cada período desdobra-se este plano em planos de curto prazo, levando em consideração os níveis de atividade desejados para o período. Assim, o planejamento operacional a curto prazo, também chamado de programação, recebe os planos de operação de longo prazo, detalha-os segundo o próximo período e dá origem ao orçamento, que conjugado com os padrões, é o instrumento de gestão a ser utilizado no controle operacional.

1.9.2.3 - Execução

Corresponde à etapa da ação, da implementação dos planos, onde os recursos são consumidos e os produtos são gerados. Podem nesta etapa, ocorrer alterações e ajustes no programa.

1.9.2.4 - Controle

A atividade de controle é baseada na comparação entre um resultado esperado, planejado e um resultado realizado. Essa comparação pode ser feita em relação aos planos operacionais, e também em relação ao comportamento das variáveis analisadas no planejamento estratégico.

Assim, caso seja verificado pelo gestor, algum desvio no comportamento das variáveis previstas no plano estratégico, este efetua o controle podendo tomar uma decisão e ação corretiva. Ou verificando-se um desvio no orçamento planejado com o realizado, o gestor decide e age sobre a programação, ou sobre o plano estratégico para buscar o desejado.

O controle pode ser executado nas ações operacionais, na administração das áreas operacionais e na administração da empresa como um todo.

Como descrito em CATELLI (1999, p.201) o controle é um processo decisório que em termos de desempenho, envolve as seguintes etapas:

- O estabelecimento de um padrão de desempenho desejado (planejado);
- Observação ou sensoramento de um desempenho;
- Avaliação de desempenho (pela comparação entre o desempenhos-padrão e observado); com a identificação de eventuais desvios e levantamento de soluções alternativas frente a problemas identificados;
- Avaliação destas alternativas, em função de suas contribuições para a solução dos problemas identificados; e
- Uma decisão, que corresponde à escolha e implementação de alguma alternativa de ação, podendo ser: nada a fazer, alterar um desempenho que vem sendo realizado ou alterar um padrão de desempenho.

Inserida no processo de controle está a avaliação de desempenho, que é uma forma de se identificar a necessidade ou oportunidade de se decidir, bem como subsidiar a

formulação de alternativas de ação ou a solução de problemas identificados. A avaliação de desempenho é requisito do controle, e *"integra-se ao processo decisório, como um mecanismo que aciona e subsidia um sistema de decisões de planejamento, de execução e de controle."*(CATELLI, 1999, p.202)

1.9.2.4.1 - Avaliação de desempenho

1.9.2.4.1.1 - Entendimento do termo *avaliação*

O termo avaliação pode referir-se à atribuição de valor, no sentido qualitativo ou no sentido quantitativo. O sentido quantitativo da avaliação é a quantificação dos atributos de um objeto, chamado aqui de mensuração. O sentido qualitativo da avaliação, segundo CATELLI (1999) é o julgamento, formação de juízo ou atribuição de conceitos aos atributos de um objeto, por exemplo ao desempenho econômico: bom, ótimo, eficaz; de acordo com certas qualidades que este tenha.

A mensuração é utilizada na avaliação e no controle, pois para se julgar um desempenho, necessita-se compará-lo com uma expectativa estabelecida, sendo que ambos os desempenhos, o esperado e o realizado, necessitam ser mensurados, ou seja, ter seus atributos identificados e quantificados.

1.9.2.4.1.2 - Entendimento do termo *desempenho*

Segundo CATELLI (1999) o desempenho de um sistema aberto, como o sistema empresa, *"caracteriza-se pelas alterações em seu estado"*. Por sua vez, as alterações do estado do sistema resultam da alteração da posição relativa da empresa em relação ao ambiente e das atividades realizadas pela mesma, as quais consomem recursos, ocasionando custos e geram receitas através da venda de seus produtos/serviços.

O desempenho da empresa tem várias dimensões. CATELLI (1999) propõe as seguintes dimensões: da amplitude, do tempo, da qualidade, da ocorrência e da natureza.

Em relação à amplitude das atividades a serem avaliadas, a avaliação do desempenho pode ser desdobrada em avaliação do desempenho divisional ou das áreas da empresa e avaliação do desempenho funcional ou individual.

Em relação à dimensão temporal, o desempenho pode ser visto como de curto, médio ou longo prazo, e a utilização de um ou outro dependerá de que tipo de informação para decisão é desejada.

Na dimensão da qualidade, pode estar sendo visto um desempenho em relação à eficiência ou em relação à eficácia.

Na dimensão da ocorrência, o desempenho pode ser planejado, realizado ou em realização, e por fim na dimensão da natureza das atividades o desempenho pode ser operacional, econômico e financeiro.

1.9.2.4.1.3 - Sentido da expressão *avaliação de desempenho*

Segundo GIBSON¹² apud CATELLI (1999) usa-se *"o conceito de desempenho todas as vezes que há expectativas anteriormente estabelecidas."* Ainda afirma que este conceito é materializado nos processos de planejar, executar e controlar: *"o planejamento estabelece as expectativas, o organizador implanta estas expectativas e o controlador avalia o desempenho das expectativas estabelecidas e implantadas."*

Da avaliação de desempenho fazem parte o objetivo da avaliação, o objeto a ser avaliado, padrões de comparação, critérios, conceitos, princípios e um juízo de valor.

1.9.2.4.1.4 - Objetivo da avaliação

Além de um conceito, e de um processo, a avaliação de desempenho é um instrumento de gestão, parte do processo de controle, que atua no sentido de direcionar o comportamento dos gestores e dos colaboradores da empresa no sentido dos interesses da organização, na busca da eficácia do sistema como um todo. É um meio para se tomar decisões adequadas.

Segundo CATELLI (1999, p.189) *"quando aplicado aos desempenhos na organização, um modelo de avaliação não visa a outro maior propósito senão o de servir como instrumento capaz de proporcionar uma gestão eficaz desses desempenhos"*, desta forma *"não pode ter um fim em si próprio"*.

¹² GIBSON, J. L.; IVANCEVICH, J. M.; DONNELLY, J. H. (1988). *Organizações: comportamento, estrutura e processos*. São Paulo, Atlas apud CATELLI, A. coord. (1999). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo, Atlas. p. 191.

Assim, a avaliação de desempenho existe em função dos objetivos do processo de controle e tem dois propósitos fundamentais: permitir o acompanhamento do desempenho dos gestores e subsidiar e motivar uma gestão eficaz de desempenhos.

1.9.2.4.1.5 - Objeto a ser avaliado

Como objetos de avaliação, CATELLI (1999) propõe as seguintes possibilidades:

- desempenho de toda empresa;
- desempenho de áreas que estão sob a responsabilidades dos gestores;
- desempenho associado aos eventos econômicos;
- desempenho de atividades relacionadas a produtos/serviços específicos; e
- desempenho de atividades relacionadas a funções ou cargo.

A avaliação pelo Gecon concentra-se nos desempenhos das áreas de responsabilidades, sobre as quais cada um dos gestores respondem. Paralelamente é realizada a avaliação de resultados que diz respeito à contribuição dos vários produtos e serviços ao resultado da empresa.

A proposta desta última é permitir uma gestão eficaz das contribuições desses produtos/serviços, de forma que os resultados gerados sejam os melhores possíveis.

1.9.2.4.1.6 - Padrões de comparação

Os padrões de comparação utilizados são os orçamentos e padrões (físicos e monetários), refletindo as diretrizes, objetivos, metas, políticas e níveis de eficácia e eficiência desejados para a operação da empresa.

CATELLI (1999, p.254) evidencia a ligação importante dos orçamentos e padrões com a estratégia da empresa:

"Se bem concebidos, os orçamentos e padrões guardam consonância com as estratégias da empresa, o que torna a avaliação de desempenho na gestão econômica um mecanismo de controle operacional e estratégico".

Assim, a avaliação de desempenho está baseada nos orçamentos quantitativos da operação da empresa.

1.9.2.4.1.7 - Critérios, conceitos e princípios

Inicialmente, como conceito geral, verifica-se a utilização do resultado econômico, do tratamento dos custos fixos e a utilização do custeio direto, aplicados à avaliação de resultados e à avaliação de desempenho, à qual aplica-se também o conceito de *accountability*. Estes conceitos originam os critérios utilizados na avaliação de resultados e na de desempenho.

Na avaliação de resultados, onde são avaliadas as contribuições do produto e serviços ao resultado da empresa, a cada produto/serviço são associados as receitas e os custos variáveis necessários para gerá-lo, desde que, com o produto/serviço, perfeitamente identificados, sem rateios de custos fixos. Onde a informação para avaliação – critério - é a margem de contribuição, sendo as variações identificadas com a comparação de cada elemento que compõe as receitas e os custos dos produtos e serviços.

Na avaliação de desempenhos, que se refere à avaliação dos resultados gerados pelas atividades que estão sob a responsabilidade dos gestores, identifica-se a contribuição dessas áreas ao resultado global. As informações para avaliação de desempenho, no sistema Gecon, referem-se às atividades que estão sob a responsabilidade dos gestores, que segundo a autoridade que lhes foi delegada, irão gerir seus recursos visando ao objetivo da empresa.

Incluem-se, então, nas responsabilidades dos gestores e de suas áreas, os custos fixos diretamente associados a essas áreas, sem rateios entre as mesmas. CATELLI (1999, p. 215) evidencia a formação do resultado dessas áreas justificando que *“os custos indiretos, que normalmente são de natureza fixa, representam um potencial de produção ou geração de benefícios, sendo associáveis, portanto, às atividades produtivas e não aos produtos, para fins de avaliação. Dessa forma, evita-se o rateio desses custos aos produtos/serviços, eliminando-se a arbitrariedade envolvida nos tradicionais processos de custeio.”*

Assim, as bases informativas para avaliação de desempenho – critério - referem-se aos resultados obtidos (realizados) e aos desejados (planejados), das áreas, expressos pelos orçamentos. (Figura 8)

FIGURA 8 – Conceitos de avaliação de desempenhos e avaliação de resultados da gestão econômica: Adaptado de CATELLI (1999, p.216).

A avaliação de desempenho, como parte do processo de controle, está relacionada com o processo decisório dos gestores, integrando-se a este processo. Assim, respeita os mesmos princípios do modelo de gestão, de decisão, de mensuração e de informação que serão comentados nos conceitos do sistema de informação.

1.9.2.4.1.8 - Juízo de valor

A avaliação, no sentido de julgamento do resultado, requer a mensuração de resultados planejados e de resultados realizados. A mensuração do resultado planejado pode ser entendida com a quantificação dos planos em forma de orçamentos ou padrões, devendo a mensuração do resultado realizado ter as mesmas bases de mensuração para que estes sejam comparáveis, podendo só assim os resultados serem avaliados.

Na comparação entre os resultados planejados e os realizados forma-se o juízo de valor, concluindo-se sobre a qualidade do desempenho obtido, contemplando os conceitos de eficácia e eficiência relativa às operações.

1.9.2.4.1.9 - O processo de avaliação de desempenho

FIGURA 9 - A avaliação de desempenho como mecanismo que aciona e subsidia o processo decisório durante a fase de controle: Adaptado de CATELLI (1999, p.205).

Na figura 9, o processo de avaliação de desempenho, destacado pelas etapas enumeradas: 1,2,3 e 4, atua como mecanismo que aciona e subsidia o processo de tomada de decisão na fase de controle. Através de sensores que monitoram a realidade dos ambientes interno e externo, inserido no sistema de informação, a avaliação de desempenho, irá:

- 1) Identificar as transações econômicas realizadas, mensurando-as sob a luz de conceitos econômicos e contábeis presentes no modelo de mensuração e descrever estes resultados segundo atributos do desempenho; em seguida
- 2) Classificar, acumular segundo as áreas, produtos, funções, unidades de negócios, grupos de clientes, etc. Comparar os resultados alcançados com os

esperados (padrão), identificando os desvios, tendo como saída um conjunto de informações sobre o desempenho.

A seguir, agora fora do sistema de informação e dentro do processo de gestão, o processo de avaliação de desempenho deixa de ser responsabilidade do sistema de informação e passa a ser exercido pelo gestor. Assim, o gestor, recebendo as informações de desempenho irá:

- 3) Interpretar as informações de desempenho, e
- 4) Concluir sobre a qualidade dos desempenhos.

A partir deste ponto, com as conclusões em mente, o gestor entra no processo decisório, característico de todo processo de gestão, porém, neste momento, parte do controle.

Sendo a variação dos cenários estratégicos a causa dos desvios identificados, o gestor pode proceder uma tomada de decisão que contemple a revisão das ações estratégicas, estando o processo decisório ligado ao planejamento estratégico, seguindo para a redefinição dos planos operacionais.

Caso as causas dos desvios identificados estejam relacionadas à variáveis operacionais, como quantidades produzidas, por exemplo, o processo decisório estará ligado ao planejamento operacional, seja de longo, médio ou curto prazo. Pode ainda a variação ser resolvida durante a fase de execução das operações da empresa, onde o processo decisório atua na fase de controle, porém alimentando em tempo as alterações na execução para melhoria do desempenho.

1.9.2.4.1.10 - Padrões e orçamentos: as bases informativas para avaliação de desempenho

CATELLI (1999) cita as necessidades específicas das fases do processo de gestão, ligadas à avaliação de desempenho: necessidade de *feedback* nas fases de planejamento e execução, a obtenção de um planejamento participativo e a identificação dos problemas (causas dos desvios) na fase de controle.

Essas entre outras necessidades utilizam bases informativas, que quando da simulação das alternativas, seleção das mesmas (transformadas em planos), execução e comparação entre o resultado realizado e planejado, dá aos gestores a direção para suas decisões de correção destas alternativas.

A avaliação do desempenho requer comparabilidade entre o planejado e o realizado, assim as bases informativas devem estar voltadas para o momento futuro, o qual, será avaliado. Bases formadas por dados históricos de determinado período tornam-se limitadas para a comparação do desempenho realizado em outro período, pois as condições ambientais (internas e externas) alteraram-se, não possibilitando a comparabilidade entre bases históricas dos períodos $t-1$, $t-2$, $t-3$, etc., e desempenho realizado no período t 0.

Desta forma, as bases informativas devem referir-se ao mesmo período, submetidas às mesmas condições ambientais. Segundo CATELLI (1999), os orçamentos e padrões constituem a base de comparação para avaliação de desempenhos na gestão econômica – Gecon.

Ao se utilizar os padrões pode-se determinar os custos-padrão. Esse último contribui para formação do orçamento, fornecendo o custo-ideal, segundo o que se espera em relação às operações da empresa. Assim, as duas bases – padrões e orçamentos - estarão totalmente integradas no processo de gestão.

1.9.2.4.1.10.1 - Padrões

Os padrões indicam o modo certo de fazer as coisas. Com um caráter científico, os padrões são determinados segundo *“conceitos da engenharia, metrologia e outras ciências exatas, (...) conceitos administrativos, contábeis, econômicos, psicológicos, etc.”*, indicando como os custos *“deveriam ser”* (NAGAKAWA, 1993, p.65).

Relacionado à eficiência das operações, o custo-padrão, segundo MATZ¹³ apud CATELLI (1999), *“é o custo cientificamente predeterminado para produção de uma única unidade, ou um número de unidades de produto, durante um período específico do futuro imediato.. Baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume”*.

Os padrões voltam-se ao controle operacional, podendo identificar os níveis de eficiência das operações realizadas, por meio da comparação destas com os padrões predeterminados. Estes padrões constituem um sistema, o sistema de padrões, que será descrito posteriormente como parte do sistema de informação.

¹³ MATZ, A. (1978). *Contabilidade de custos*. São Paulo, Atlas apud CATELLI, A. coord. (1999). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*. São Paulo, Atlas. p. 240.

1.9.2.4.1.10.2 - Orçamentos

Em CATELLI (1999) verifica-se que o conceito de orçamentos estabelece que estes devem expressar os planos de administração da empresa em termos financeiros, funcionando como instrumento de controle, orientando o desenvolvimento de planos, a atuação no dia a dia e possibilitando a avaliação da performance real.

Este instrumento de gestão tem importante papel na representação de uma direção comum das ações na empresa. Esta direção definida no plano estratégico, desdobrada em ações específicas na fase de planejamento operacional, representa em si a missão, visão, os grandes objetivos, e políticas da empresa, que serviram de orientação no processo de planejamento estratégico. Enfim, os orçamentos *"expressam quantitativamente os planos de ação, coordenando os esforços que serão desenvolvidos pela diversas áreas e gestores da empresa para o atingimento de seus objetivos da empresa em sua totalidade"* (CATELLI, 1999, p.242)

O orçamento enquanto instrumento de gestão pode assumir duas formas quanto ao seu papel e ao seu nível de detalhamento, o pré-orçamento e o orçamento.

Na fase de pré-planejamento, levantam-se alternativas, essas são avaliadas e selecionadas, definido um curso de ação alternativo. Para essa simulação e seleção, gera-se um pré-orçamento, com base nas previsões do comportamento das variáveis internas e externas, procurando conciliar as atividades e recursos setoriais na direção mais favorável para empresa como um todo.

Na fase de planejamento operacional, o orçamento reflete as quantificações desses planos, tanto nos aspectos operacionais, quanto nos econômicos-financeiros.

Uma preocupação da validade do uso de orçamentos é a comparabilidade na avaliação de desempenho, não obtida nos denominados orçamento fixos, que não consideram variações nos níveis de atividade orçados. O orçamento utilizado no sistema Gecon é o do tipo flexível ou variável, pois considera variações de custos e receitas decorrentes da variação do volume de produção, ou seja, dos níveis de atividade. Como destaca CATELLI (1999, p.243), os orçamentos flexíveis *"(...) incorporam padrões estabelecidos para um nível real de atividades, bem como flutuações nos valores-padrão dos recursos e produtos/serviços."*

Na visão do Gecon, o orçamento como instrumento da avaliação de desempenho deve permitir a identificação das razões que motivaram eventuais desvios, de forma analítica, a fim da atuação nas origens dos desvios. Desta forma, CATELLI (1999) evidencia que as divergências entre os resultados planejados e os realizados, ocorrem devido a:

- Alterações nos preços dos recursos e produtos/serviços, em função da inflação específica desses elementos;
- Alterações ou ajustes nos planos originais;
- Atingimento de níveis de atividade diferentes dos planejados, em termos de quantidade ou volumes de produtos/serviços;
- Eficiência relativa das operações diferentes dos planejados; e
- Preços obtidos para os recursos, produtos/serviços, divergentes dos padrões.

Desta forma os orçamentos podem ser decompostos em:

- Orçamentos originais – refletem os planos operacionais quantificados física e monetariamente;
- Orçamentos corrigidos – resultam dos ajustes dos valores constantes dos orçamentos originais, com o ajuste dos preços-padrão pela inflação de cada elemento no período;
- Orçamentos ajustados – resultam dos orçamentos corrigidos devido às alterações sofridas nos planos originais;
- Padrões – resultam dos orçamentos ajustados, considerando os níveis reais de atividade, ou seja, ajustar os índices-padrão e valores-padrão, mantendo-se os níveis de atividades reais;
- Real a valores-padrão - refere-se à quantificação do desempenho realizado no respectivo período orçado, considerando-se alterações nas quantidades físicas dos recursos consumidos; e
- Real a índices-padrão – refere-se à quantificação do desempenho realizado considerando-se as alterações nos preços dos recursos, produtos e serviços.

As variações ocorridas no período podem ser expressas da seguinte forma (tabela 3):

TABELA 3 - Tipos de variações no orçamento.

<u>Variação relativa à inflação</u> = orçamento original – orçamento corrigido
<u>Variação relativa ao ajuste de planos</u> = orçamento corrigido – orçamento ajustado
<u>Variação de volume</u> = orçamento ajustado – padrão
<u>Variação de eficiência</u> = padrão – real a valores-padrão
<u>Variação de preço</u> = padrão – real a índices-padrão
<u>Variação total</u> = Variação de inflação + variação de ajuste de planos + variação de volume + variação de eficiência + variação de preço

A avaliação de desempenho deve, portanto, ter um sistema de informação que garanta a base informativa adequada a esta avaliação. Este sistema de informação, através do binômio orçamentos e padrões, deve possibilitar ao sistema de gestão julgamentos corretos e válidos para a tomada de decisões, objetivando a gestão eficaz das atividades.

1.9.3 - Sistema de Informação

1.9.3.1 - Entendimento do termo *Informação*

Deve-se fazer, inicialmente, a distinção entre o significado de dado e informação. MOCK¹⁴ apud NAKAGAWA (1993) distingue dados de informação da seguinte forma:

"Em um sentido geral o dado deriva do verbo latino "dare" (dar) significando fatos dados a conhecer e, aparentemente, de pouco interesse às necessidades de decisão. Contrastando com isso, a informação está relacionada com o verbo latino "informare" (dar estrutura a). Desta forma, a informação é considerada como dados que foram selecionados e organizados, tornando-se relevantes (...) para alguma questão."

Segundo MCGEE & PRUZAK (1994, p.23) *"a informação não se limita a dados coletados; na verdade informações são dados coletados, organizados, ordenados, aos quais são atribuídos significados e contexto."*

Assim, a informação depende da exposição dos dados a um contexto e à uma interpretação.

NAKAGAWA (1993) baseado nas afirmações de Loureiro Gil conclui que dado é a matéria-prima que o sistema de informação vai trabalhar e que informação é o produto final desse sistema, devendo ser apresentada em forma e conteúdo adequados ao usuário.

1.9.3.2 - Necessidade da informação:

A informação na administração de uma empresa é o combustível fundamental para a tomada de decisão, que alimenta o processo realizado por um gestor ou por um processador eletrônico.

¹⁴ MOCK, T. J. (1976). *Measurement and accounting information criteria*. AAA. p.3. apud NAKAGAWA, M. (1993). *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo, Atlas. p.59-60.

A utilização da informação no ambiente empresarial é de interesse específico no processo de gestão, como entrada para os processos decisórios. Ela *“configura-se como um conhecimento disponível, para uso imediato, que permite orientar a ação, antes cercada de incerteza possibilitando sua condução a um nível de risco adequado.”* (CATELLI, 1999, p.307)

Assim evidencia-se a importância da informação, com a redução das incertezas acerca de uma decisão, e aumento da precisão da mesma, é a possibilitadora, junto a um processo decisório e à competência dos gestores, da otimização dos resultados.

Para assegurar a geração e distribuição da informação para tomada de decisão na empresa surge a necessidade de estabelecer-se conceitualmente um sistema de informação como um dos subsistemas da empresa. Sendo que suas premissas, princípios devem estar de acordo com os princípios do modelo de gestão da empresa, e integrado ao processo de gestão e de decisão.

1.9.3.3 - Sistema de informação – abordagem conceitual

Sob um enfoque sistêmico, o sistema de informação é um subsistema do sistema empresa responsável por *“atender às necessidades de informações para a tomada de decisões dos gerentes dos diversos níveis hierárquicos e funcionais da empresa.”* NAKAGAWA (1993, p.63)

NASH¹⁵ & ROBERTS apud NAKAGAWA (1993) definem um sistema de informação como *“uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles, com os quais se pretende manter canais de comunicação relevantes, processar transações rotineiras, chamar atenção dos gerentes e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para tomada de decisões inteligentes”*

A formação conceitual do sistema de informação pode ser abordada segundo dois aspectos:

- Conteúdo da informação;
- Integração das informações entre si e aos mecanismos de gestão.

¹⁵ NASH, J. F.; ROBERTS, M. B. (1984). *Accounting information systems*. New York, Mcmillan apud NAKAGAWA, M. (1993). *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo, Atlas. p.63.

1.9.3.4 - Conteúdo das informações

CATELLI (1999, p.63) propõe a formação do sistema de informação, quanto aos tipos, ou categorias de informações, da seguinte maneira:

- Informações sobre ambiente externo e interno;
- Informações operacionais;
- Informações econômico-financeiras.

1.9.3.5 - Integração sistêmica

A integração do sistema de informação com o processo de gestão determina a eficácia dos mecanismos de auto controle e *feedback*, os quais são requisitos para continuidade da empresa. Esta integração refere-se à geração de informações oportunas para gestão pelo sistema, que possibilita a diminuição da incerteza na decisão, a cada fase do processo de gestão. A informação necessária às etapas de gestão, além de ter diferentes características em relação à sua amplitude e objeto, difere em relação ao fator temporal.

A integração sistêmica é conseguida através da estruturação do sistema nos seguintes módulos, quanto à oportunidade para utilização da informação:

- Módulo de simulações;
- Módulo de planejamento;
- Módulo do realizado.

Nas fases de planejamento procura-se simular, evitando-se decidir por alternativas que não se mostram tão interessantes e viáveis como de princípio. Após estudar algumas das alternativas mais detalhadamente pode-se abandonar uma ou outra, ou cada vez mais especificá-las, diminuindo as incertezas nelas envolvidas. Assim, a informação objetiva a simulação.

Após reduzidas as incertezas, pode-se planejar a alternativa escolhida, dando assim orientação na fase de execução das atividades e a base de comparação para o desempenho das atividades e dos gestores e respectivo controle.

E , na etapa de controle do processo de gestão, as informações referem-se ao acontecido, unindo o desempenho passado ao planejado anteriormente, avaliando o desempenho e verificando as causas dos desvios, gerando informações para correção de rumo.

Desta forma, o sistema de informação deve ser integrado em relação ao fator temporal e oportunidades das informações para uso.

1.9.3.6 - Integração conceitual

O sistema de informação tem suas entradas (*input's*), seu processamento e suas saídas (*output's*). Para que atenda às necessidades do processo de gestão, o sistema de informação, deve ter consigo, embutidos na entrada de dados, no processamento e na comunicação das informações por ele geradas, conceitos compatíveis com o modelo de gestão e estar adaptado ao processo de gestão e de decisão.

Segundo CATELLI (1999, p.144) os postulados do Gecon em relação do sistema de informação para atender a otimização do resultado, são os seguintes:

- 1) Sistemas de informação totalmente integrados ao processo de gestão, apoiando os gestores em todas suas fases;
- 2) Sistemas de informação integrados entre si, produzindo informações comparativas entre desempenhos orçados, padrões e realizados, numa mesma base conceitual, para fins de avaliação de desempenho e de resultados;
- 3) Orçamentos flexíveis, que permitam ajustes dos planos a uma nova realidade identificada e evidenciação das causas de variações entre os desempenhos planejados e realizados;
- 4) As variações orçamentárias evidenciam os impactos das variáveis externas e internas sobre o desempenho da empresa;
- 5) As diversas atividades da empresa são organizadas na forma de áreas de responsabilidade, permitindo avaliações de desempenho justas;
- 6) Os relatórios devem atender às necessidades decisórias dos usuários: módulos de comunicação e evidenciação, de decisão, de mensuração; e
- 7) Avaliação de desempenho global e analítica (por áreas, atividades, produtos e serviços, segmentos, clientes, etc.).

Assim, a integração conceitual do sistema é obtida com os conceitos inseridos nos seguintes modelos:

- Modelo de decisão;

- Modelo de mensuração;
- Modelo de evidenciação e comunicação;
- Modelo de identificação e acumulação de resultados.

1.9.3.6.1 - Modelo de identificação e acumulação de resultados

No sistema Gecon este modelo assume o papel que o tradicional sistema de apuração de resultado, ou sistema de custos, representava nos modelos tradicionais de informações contábeis.

CATELLI (1999, p.352) define o modelo como o "*conjunto coordenado de atividades que, dentro de uma estrutura lógica, identifica, coleta e acumula dados dos diversos eventos econômicos de uma organização, compondo as características de um sistema de apuração de resultado*".

O modelo de identificação e acumulação de resultados tem o papel de apoiar a gestão representando as relações entre os sistemas organizacional, operacional e de informação. Ou seja, representar as responsabilidades pela produção das receitas e consumo dos recursos, segundo:

- o organograma relacionado às funções e autoridades; e
- o conjunto de produtos e serviços, processos, atividades e eventos característicos da organização, as necessidades de informações para decisão, de acordo com os recursos consumidos e as receitas na geração de resultado econômico.

No sentido de garantir a qualidade das informações produzidas pelo sistema de identificação e acumulação de resultados, o modelo atende aos requisitos de confiabilidade, oportunidade, objetividade e utilidade.

O modelo é definido sob quatro conceitos (figura 10), a saber:

- Quanto à forma de acumulação: A acumulação dos dados de custos e receita pode ser por ordem, por processo, ou híbrido, dependendo das características do sistema operacional da área em questão;
- Quanto ao momento de apuração do resultado: Através dos eventos econômicos, o modelo reconhece as ocorrências que alteram o valor do patrimônio da empresa, segundo o princípio da realização da receita;

- Quanto à composição dos custos: Atendendo aos requisitos de controlabilidade e variabilidade do sistema, para correta segregação dos custos dos produtos e os custos do período utiliza-se o método de custeio direto;
- Quanto aos conceitos de mensuração dos produtos e recursos, o sistema de custeio e mensuração, adota o custo-padrão para avaliação de resultado, e segue os conceitos do modelo de mensuração.

Para sua melhor definição pode ser dividido em: modelo de identificação e modelo de acumulação.

O modelo de identificação compreende o conjunto de definições sobre as variáveis requeridas para a perfeita identificação das diversas ocorrências e mensuração de seus impactos, contemplando um plano de eventos, um plano de entidades e um plano de contas. O plano de eventos deve abranger todos os eventos econômicos (ocorrências) passíveis de ocorrer na organização. O plano de entidades viabiliza a identificação do agente causador do evento (atividade, área, divisão, lote de produtos etc.). O plano de contas relaciona-se com a natureza dos recursos e produtos.

O modelo segue as funções de reconhecimento, classificação e registro da transação.

No momento do reconhecimento da transação o modelo aplica o princípio da realização da receita e confrontação com os custos, verificando a geração de riqueza e realização de resultado não apenas na transferência de produto ao cliente externo, mas a todo momento, possibilitando a avaliação do resultado das atividades, áreas e gestores responsáveis em toda cadeia produtiva da empresa. Para tanto, conceitos como custo de oportunidade e preço de transferência, presentes no modelo de mensuração são essenciais.

Na classificação da transação identifica-se a natureza econômica dos recursos, com a utilização do plano de contas e o destino da transação, através do plano de entidades. A forma com que cada transação impacta as diversas contas patrimoniais da empresa e como são relacionadas com as entidades, depende da definição do plano de eventos, onde serão relacionados os eventos identificados na organização. Cada qual terá um modelo de decisão próprio, em que é descrito o direcionamento da formação do resultado em cada evento, assim como os impactos por ele causados.

O modelo de acumulação representa como serão acumulados os resultados das transações. Neste modelo existem cinco "agentes acumuladores": evento, conta, unidade causadora, objeto e tempo.

Segundo CATELLI (1999, p.359), no armazenamento de dados, *"a partir que a transação é reconhecida, classificada e registrada, seus dados são armazenados junto aos*

demais dados das transações de mesmo evento, destino, natureza e período de tempo." Em seguida, processa-se a acumulação de resultado.

Apresenta-se a seguir o processo de identificação e acumulação de resultado, como parte do modelo de identificação e acumulação.

Evidenciando como parte do modelo de identificação: os planos de entidades, contas e de evento; e como conceitos do modelo: os métodos de custeio e sistemas de mensuração.

Destaca-se também o modelo de acumulação, conjuntamente com o processo de acumulação.(Figura 10)

FIGURA 10 - Processo de acumulação e o modelo de identificação e acumulação de resultado: Adaptado de CATELLI (1999, p.360).

Algumas características do modelo de identificação e acumulação de resultados do Gecon, segundo CATELLI (1999, p.363), confrontadas com os sistemas tradicionais de acumulação de custos, são as seguintes:

- O modelo é voltado para eficácia do sistema contábil, atendendo ao princípio de *accountability*;
- Atende às necessidades informativas do usuário, e não apenas aos princípios e convenções contábeis;
- Adota a dimensão temporal do usuário;
- Acumula dados enfocando os eventos, e não atividades;
- Acumula custos e receitas; contrariamente ao tradicional que acumula custos;

- Tem ênfase no resultado, e não no custo do produto;
- É aplicado a todas as atividades da empresa, além da produção;
- Propicia a apuração do resultado econômico; além do resultado contábil;
- Possibilita controlabilidade total, quando fornece avaliação em toda cadeia produtiva interna à empresa, com correta segregação do resultado.

1.9.3.7 - O sistema conceitual integrado ao processo de gestão

Por fim, pode-se descrever conceitualmente o sistema de informação como sendo formado por três subsistemas menores (figura 11), um sistema de informação sobre o ambiente externo e interno que subsidia a fase de planejamento estratégico, um sistema de informação operacional, que reúne informações sobre aspectos físico-operacionais das atividades da empresa e um sistema de informação econômico-financeiro.

FIGURA 11 – Sistema de informação conceitual integrado ao processo de gestão: Adaptado de CATELLI (1999, p.129).

O sistema de informação econômico-financeiro, através dos conceitos dos modelos de mensuração, acumulação e informações, processa as informações físico-operacionais em informações econômico-financeiras para apoio à decisão no planejamento operacional, execução e controle. Para tanto o subsistema de informação econômico-financeiro é

composto por três módulos: o de simulações que ajuda a antecipação dos resultados das alternativas tanto na fase de planejamento operacional, quanto na execução e no controle; o módulo de planejamento, importante da fase de planejamento e controle e o módulo realizado, utilizado na medição dos resultados realizados na fase de controle.

Resumido a um sistema de informação contábil, a mesma visão é compartilhada por NAKAGAWA (1993) a respeito do sistema de informação para o Gecon, que divide os vários subsistemas interdependentes em dois grandes grupos:

1) Sistema de apoio às operações, no qual são processados dados relativos a transações rotineiras, recorrentes e portanto, programáveis, podendo ser ligados a transações individualizadas, como por exemplo compras e faturamento, que afetam a eficiência da empresa, ou ligados a transações agregadas como planejamento e controle da produção, custos, contabilidade, as quais afetam a eficácia da empresa; e

2) Sistema de apoio à gestão, onde são processados dados para a tomada de decisões e atividades de solução de problema dos gerentes, não programáveis, tais como previsão de vendas, análise de custos, elaboração de orçamentos, etc. Este sistema destina-se a auxiliar o processo decisório dos gerentes; dar suporte às avaliações e aos julgamentos dos gerentes e aumentar a eficácia do processo decisório.

NAKAGAWA (1993) enfatiza que esta divisão não significa que os dois grupos acima devem ser distintos, pelo contrário, ambos têm a mesma origem: as transações contábeis.

Em sua proposição, NAKAGAWA (1994) não torna explícito o tratamento das variáveis ambientais externas ou internas, no sistema de informação, como base para fase de planejamento estratégico.

1.9.3.8 - O sistema na prática

Além desta formação conceitual, o sistema é formado por sensores, módulos de banco de dados, processamento, e interfaces de comunicação com o usuário e interfaces ente seus subsistemas.

Para cada fase do processo de gestão é necessário informação com características e conteúdo que atendam às características específicas de decisão.

Em CATELLI (1999) identifica-se, explícita ou implicitamente, como parte do sistema de informação para o Gecon seis subsistemas, cada qual respondendo por um tipo de informação:

- Sistema de informação sobre variáveis ambientais;
- Sistema de simulação de resultados econômicos;
- Sistema de padrões;
- Sistema de orçamentos;
- Sistema de informação de resultados realizados;
- Sistema de informação para avaliação de desempenho e resultados.

Os conceitos abordados em relação à característica das informações, integração sistêmica e oportunidade para uso da informação e integração conceitual são reunidas nestes 6 subsistemas, que na prática, compõe o sistema de informação para o Gecon. (Tabela 4)

TABELA 4 - Como são formados os subsistemas em relação aos conceitos, características de informações e interações sistêmicas de oportunidade de uso da informação.

Subsistemas	Características de informações	Integração sistêmica	Integração conceitual		
			Modelo de mensuração	Modelo de acumulação	Modelo evidênciação e comunicação
Sistema de informação sobre variáveis ambientais	Informações sobre ambiente externo e interno	-	-	-	-
Sistema de simulação de resultados econômicos	Informações operacionais Informações econômico-financeiras	Módulo de simulações	Mensura variáveis operacionais	Identifica e acumula as variáveis	Comunica os resultados simulados das várias alternativas
Sistema de padrões	Informações operacionais Informações econômico-financeiras	É entrada (recurso) para os Módulos de simulação, planejamento e realizado	Mensura variáveis operacionais	Identifica e acumula as variáveis	Comunica o desempenho operacional, econômico e financeiro considerado padrão
Sistema de orçamentos	Informações operacionais Informações econômico-financeiras	Módulo de planejamento	Mensura variáveis operacionais	Identifica e acumula as variáveis	Comunica os resultados planejados
Sistema de informação de resultados realizados	Informações econômico-financeiras	Módulo de realizado	Mensura variáveis operacionais	Identifica e acumula as variáveis	Comunica os resultados realizados
Sistema de informação para avaliação de resultados e desempenho	Informações econômico-financeiras	Módulo de realizado	-	Identifica e acumula as variáveis	Comunica os desvios identificados

A seguir são descritos os subsistemas.

Sistema de informação sobre variáveis ambientais

Tem como papel subsidiar os gestores, durante a fase de planejamento estratégico, com informações sobre o ambiente externo. Constituído em forma de banco de dados, este módulo trata de informações de diversas naturezas sobre o ambiente externo. Sendo altamente flexível e pouco estruturado, deve-se utilizar como fontes de informações para este sistema: revistas especializadas, jornais, vídeos, pesquisas de mercado, opiniões e, segundo CATELLI (1999b)¹⁶, devem ser considerados até os "boatos" acerca dos assuntos relevantes à empresa.

Sistema de simulação de resultados econômicos (pré-orçamentário)

Tem como papel o subsídio aos gestores, na fase de planejamento operacional de longo-prazo (que pode ser dividida em pré-planejamento e planejamento), com informações econômicas das alternativas simuladas.

Para tanto constitui-se de forma descentralizada, mensurando receitas, custos e resultados, contemplando as variáveis relevantes definidas no planejamento estratégico. É interativo com o usuário, sendo flexível nas alternativas simuladas, com tempo de resposta rápido, permitindo ao gestor simular as várias alternativas no cumprimento da ação estratégica proposta. Este sistema segue o modelo de mensuração proposto em todo sistema de informação.

Sistema de padrões

Tanto CATELLI (1999) quanto NAKAGAWA (1993) apresentam a utilização de padrões como base para comparação na avaliação de desempenho. Sendo que CATELLI (1999) apresenta os padrões como parte dos orçamentos e NAKAGAWA (1993) apresenta os padrões como um subsistema, ao lado do sistema de orçamentos e do sistema de informação contábil.

Este subsistema tem o papel de alimentar o subsistema de orçamentos com as características físicas dos processos e produtos a serem realizados. Através da engenharia, relaciona quantidades e características produtivas, que quando ligadas aos volumes de produção e preços, determinados no módulo de orçamento, possibilitarão a

---

¹⁶ CATELLI (1999b). *Controladoria*. Notas de aula da disciplina realizada na FEA-USP, março a julho de 1999.

determinação do consumo de recursos, do total de itens possíveis de serem produzidos, de custos e de receitas.

Estes padrões devem ser analíticos, resultando de estudos científicos que lhe garantam a confiabilidade como uma meta a ser permanentemente perseguida. Devem ser revistos sempre que se alterarem as condições consideradas para seu estabelecimento, espelhando a eficiência relativa aos vários elementos de custo envolvidos nas atividades da empresa.

Sistema de orçamentos (gerenciais)

O sistema orçamentário, ou de orçamentos, subsidia os gestores, durante a fase de planejamento operacional de longo, médio e curto prazo, gerando informações detalhadas sobre os eventos planejados. No planejamento de longo prazo, o sistema de simulação dá a direção geral a seguir em primeiro instante, transformando informações qualitativas e desestruturadas em resultados econômicos, a seguir o sistema de orçamentos detalha as alternativas selecionadas entre muitas, atingido um maior nível de acurácia dos resultados e diminuindo o risco da decisão. Já a curto prazo, o sistema orçamentário detalha os planos de longo prazo adaptados a um período de curta duração, detalhando ainda mais os resultados das operações.

É centralizado, pois deve reunir em si os recursos de toda empresa, representando-a como um único corpo. Detalha as informações no mesmo nível das operações a serem realizadas, é altamente estruturado, possibilitando assim a compatibilidade entre planejado e realizado, necessário à comparação da avaliação de desempenho e, por fim, obedece aos conceitos de mensuração do sistema de informação.

Os dois próximos subsistemas subsidiam os gestores, na fase de controle, gerando informações detalhadas sobre os resultados econômicos dos eventos realizados.

Em CATELLI (1999) apesar de apresentado conjuntamente, torna-se interessante a divisão do subsistema de informação de resultados realizados em dois subsistemas. Esta divisão justifica-se pelo fato do subsistema para avaliação de resultados e desempenho ser parte integrante do processo de avaliação de desempenho e ao mesmo tempo ser dentro deste processo executado pelo sistema de informação, enquanto todo o restante do processo é executado pelo gestor.

Sistema de informação de resultados realizados

Inicialmente o subsistema de informação de resultados realizados faz a mensuração dos resultados.

É centralizado, reúne as operações de toda empresa, assim como o sistema orçamentário, detalha as informações no mesmo nível das operações em que foram planejadas, é altamente estruturado, possibilitando assim a compatibilidade entre planejado e realizado, necessário à comparação da avaliação de desempenho, feita no subsistema a seguir, e obedece aos conceitos de mensuração do sistema de informação.

Corresponde à etapa 1 do processo de avaliação de desempenho. (figura 9)

Sistema de informação para avaliação de resultados e desempenho (Integrado ao sistema de orçamentos)

Recebe, classifica e acumula o resultado para as várias entidades, imputando aos gestores a responsabilidade pelo desempenho. Comunica a variação na comparação entre planejado (orçamentos) e realizado, dando as causas dos desvios, servindo como entrada ao processo de decisão inserido na fase de controle do processo de gestão.

Corresponde à etapa 2 do processo de avaliação de desempenho. (figura 9)

1.9.3.9 - O sistema Gecon como um todo e o alinhamento dos sistemas

A figura 12 a seguir representa todo sistema, o fluxo de processo de gestão e a integração do sistema de informação ao longo do mesmo. Sendo um sistema único, atendendo às duas categorias de necessidades, apoio às operações e apoio à gestão, o sistema *"deve ser capaz de aceitar, armazenar, processar e comunicar as informações requeridas por seus usuários, através de um banco de dados comum."* (NAKAGAWA, 1993, p.64)

Legenda:

- 1 - Comportamento de um conjunto de variáveis ambientais captadas pelos sensores
- 2 - Plano estratégico
- 3 - Alternativas simuladas, viáveis, que cumprem o plano estratégico
- 4 - Plano operacional, com níveis de atividade para o período
- 5 - Padrões de operação da empresa em relação à eficiência de suas atividades, custos-padrão, etc.
- 6 - Orçamento para o período
- 7 - Dados das transações realizadas nos vários eventos, como compras, vendas, produção, etc.
- 8 - Relatório de desempenho realizado
- 9 - Desvios identificados entre desempenho planejado e realizado
- 10 - Após julgamento sobre causas dos desvios, o gestor cria uma ação de correção, em âmbito estratégico, operacional, ou no decorrer da própria execução.

Legenda:

- SVA - Sistema de informação sobre variáveis ambientais;
 SSRE - Sistema de simulação de resultados econômicos;
 SP - Sistema de padrões;
 SO - Sistema de orçamentos;
 SIRR - Sistema de informação de resultados realizados;
 SIAD - Sistema de informação para avaliação de resultados e desempenho.

FIGURA 12 - Sistema de informação integrado ao processo de gestão.

A figura 13 mostra a integração dos modelos conceituais e como estes atuam no processo de decisão.

FIGURA 13 - Processo de decisão e os modelos de mensuração, de decisão e de comunicação, integrado ao processo de gestão.

1.10 – *Balanced Scorecard*: segundo conceito

Até este ponto foram apresentados, dentro da visão sistêmica da empresa, o modelo de gestão, o processo de gestão e o sistema de informação segundo o Gecon.

Dentre os conceitos apresentados, o lucro econômico como objetivo central da gestão, e como indicador principal, é utilizado em todas as fases do processo de gestão, direcionando assim a atuação dos gestores.

Através deste indicador central os gestores orientam-se, sabendo que esse lucro econômico origina-se nas transações da empresa, e dependem das condições em que a empresa opera, representando o comportamento dos critérios de eficácia – mesmo que de forma implícita.

Tratado o primeiro conceito - Gecon -, dos três a serem explicitados neste trabalho, a seguir será abordado o segundo conceito, - *Balanced Scorecard* – que trará à tona a utilização de um conjunto de indicadores de desempenho para orientação da gestão, como forma - explícita - de representar o comportamento dos formadores do LUCRO.

2 **BALANCED SCORECARD**

2.1 - Histórico do Balanced Scorecard

O conceito do *Balanced Scorecard* (BSC) surgiu em 1990, em um estudo, reunindo representantes de várias empresas, em torno do desenvolvimento de sistemas inovadores de mensuração de desempenho. Deste grupo faziam parte, além dos executivos das empresas, David Norton, como líder do estudo, e Robert Kaplan, como consultor acadêmico.

O estudo concluiu a viabilidade e os benefícios de um sistema equilibrado de medição estratégica, sendo que vários executivos iniciaram a utilização dos novos conceitos em suas respectivas empresas.

Após este estudo, nos anos de 1992, 1993 e 1996, foram publicados, por David Norton e Robert Kaplan, artigos sobre o tema, respectivamente abordando uma sintetização das conclusões do grupo, a relação dos indicadores com os processos relevantes à estratégia da empresa e seu uso como sistema de gerência estratégica. No ano de 1996, os mesmos autores publicaram o livro *"The balanced scorecard"*.

2.1 - BSC: Uma visão geral

"Durante a era industrial sistemas de controle financeiro foram desenvolvidos (...) com o intuito de facilitar e monitorar alocação eficiente de capital financeiro e físico" (KAPLAN & NORTON, 1997, p.3). As empresas procuravam aproveitar os benefícios da economia de escala. A tecnologia permitia o aumento da eficiência na produção em massa com produtos padronizados.

As premissas fundamentais da era industrial tornam-se obsoletas com a chamada era da informação: *"as medidas financeiras contam a história de acontecimentos passados, uma história adequada para a empresa da era industrial, quando os investimentos em*

capacidades de longo prazo e relacionamentos com os clientes não eram fundamentais para o sucesso.” (KAPLAN & NORTON, 1997, p.8)

A gestão de ativos e passivos financeiros não garante em si só a eficácia da organização. Estes tipos de ativos acabam por tornar-se uma consequência de perspectivas pautadas na intangibilidade, como valor de marca, fidelidade de clientes e competências internas.

Desta forma a gestão dos outros tipos de ativos, os intangíveis, passa a ser mais crítica para as organizações.

As novas premissas operacionais, segundo KAPLAN & NORTON (1997) são as seguintes:

- Processos interfuncionais de negócios;
- Ligação com clientes e fornecedores, através de seus processos de negócios;
- Segmentação de clientes, customização de produtos e serviços;
- Escala global, combinando sensibilidade às expectativas locais;
- Inovação, prevendo as expectativas futuras de clientes; e
- Trabalhadores de conhecimento, agregando valor a empresa pelo que sabem.

Segundo KAPLAN & NORTON (1997), as empresas, no sentido de se adaptarem ao novo ambiente e solucionar problemas de desempenho, passaram por vários programas, como Gestão da Qualidade Total, Gestão de Custos, Reengenharia, entre outros. Porém, todos estes possuíam tratamento desintegrado com a estratégia organizacional e não causavam o resultado esperado.

O processo de transformação voltado a melhorias de desempenho exige grandes mudanças, o que inclui mudanças nos sistemas de medição e gestão utilizados pelas empresas.

KAPLAN & NORTON (1997) mencionam a limitação da contabilidade tradicional em se adaptar como um sistema de medição superior pois este, segundo os autores, tem dificuldade de captar os valores econômicos dos ativos intangíveis de uma organização, o que seria fundamental para comunicar este valor aos funcionários e acionistas da empresa.

As empresas utilizam de certa forma um conjunto de medidas financeiras e não-financeiras de desempenho, porém as medidas não-financeiras são utilizadas para dar *feedback* tático e operacional das operações de frente, com clientes, e as financeiras agregadas, utilizadas para sintetizar o resultado financeiro das operações realizadas pelo pessoal da produção. Assim, este sistema de indicadores tem uma visão de curto prazo.

Para KAPLAN & NORTON (1997) um sistema de indicadores de desempenho deve compreender as medidas financeiras e não-financeiras, fazendo parte de um sistema de informação e chegando a todos os níveis de funcionários da organização, de forma que todos compreendam o impacto de suas decisões e ações na perspectiva financeira. Ainda neste sistema os executivos deveriam poder acompanhar a agregação de valor a longo prazo. O sistema traduzindo a missão e a estratégia a todos os níveis da organização, direcionaria o pensamento de todos ao que é importante. O equilíbrio desse conjunto de indicadores estaria no alinhamento entre os mesmos e destes com a estratégia da empresa, e na existência de indicadores voltados para o ambiente externo, como clientes e acionistas, e indicadores voltados para o ambiente interno, processos e aprendizado.

O sistema de medidas proposto, o BSC, *“traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.”* Medindo o desempenho organizacional sob quatro perspectivas, de forma equilibrada, permite *“que as empresas acompanhem o desempenho financeiro, monitorando, ao mesmo tempo, o progresso na construção de capacidades e na aquisição dos ativos intangíveis necessários para o crescimento futuro”* (KAPLAN & NORTON, 1997, p.2) Une uma visão de curto prazo com uma visão de longo prazo.

Os autores ainda mencionam que as empresas estão utilizando o BSC para solucionar problemas em seus processos gerenciais críticos, como:

- Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia;
- Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas;
- Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas;
- Melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico.

O *Balanced Scorecard*, da maneira como é proposto, pode vir a preencher, e segundo KAPLAN & NORTON (1997) o faz, uma *“lacuna existente na maioria dos sistemas gerenciais – a falta de um processo sistemático para implementar e obter feedback sobre a estratégia”* alinhando e focalizando, pela construção de processos gerenciais a partir da estratégia, a implementação desta estratégia de longo prazo.

2.3 - Necessidade de um BSC

A essência da justificativa de um sistema balanceado de indicadores é resumido por KAPLAN & NORTON (1997): *"O que não é medido não é gerenciado"*. É necessário medir o desempenho para gerenciá-lo. O desempenho tem várias dimensões, ou perspectivas, sendo que uma dessas perspectivas é a financeira. O questionamento estende-se então para a limitação da gerência, única e restritamente, na perspectiva financeira.

Na prática das empresas, KAPLAN & NORTON (1997) destacam que quando executivos são pressionados a produzirem desempenho financeiro regular e excelente a curto prazo, são feitas opções pelos mesmos as quais limitam a busca por investimentos em oportunidades de crescimento, reduzindo investimentos em desenvolvimentos de produtos, treinamento de pessoas, melhoria de processos, tecnologia de informação e bancos de dados, e desenvolvimento e satisfação de clientes. Ou seja, os executivos, motivados pelos indicadores e pelo que são avaliados, deliberam ações que corroem o resultado a longo prazo.

No mesmo sentido, o modelo de contabilidade financeira reporta os cortes de investimentos feitos pelos executivos, ou seja, corte de despesas, como aumento da lucratividade, mesmo quando estas reduções cortam a capacidade de geração de lucros futuros. Apoiando as ações limitadoras de desenvolvimento dos mesmos.

Segundo KAPLAN & NORTON (1997, p.24) *"as medidas financeiras são inadequadas para orientar e avaliar a trajetória organizacional em ambientes competitivos. São indicadores de ocorrências (...) incapazes de captar grande parte do valor criado ou destruído pelas ações dos executivos no último período contábil. As medidas financeiras contam parte, mas não toda, história das ações passadas e não fornecem orientações adequadas para as ações que devem ser realizadas hoje e amanhã para criar valor financeiro futuro."*

Os sistemas de investimento mundiais ainda não estão aptos a reconhecer o valor dos benefícios futuros das ações voltadas para desenvolvimento e melhoria. Privilegiam a realização de lucros a curto prazo. Assim o mercado de investimentos, apoiado por informações contábeis, não consegue captar formalmente o valor das iniciativas de desenvolvimento, ao mesmo tempo que vêem, com estas iniciativas, o lucro diminuindo a curto prazo. Esses lucros menores tendem a causar diminuição no valor das empresas no mercado.

Apesar deste mercado acompanhar notícias e toda uma gama de indicadores qualitativos do comportamento dessas empresas, os dados contábeis informam outro panorama acerca do desempenho. Técnicas de avaliação de empresas, como o fluxo de

caixa descontado e tentativas de valoração de ativos intangíveis ainda não são totalmente aceitas pelos sistemas internacionais e governos, não estando incorporadas no mercado de capitais.

Desta forma, a avaliação de uma empresa, pelos investidores e acionistas, ainda está apoiada em grande parte em indicadores financeiros, tendenciando a realização de lucros a curto prazo e a corrosão da geração de lucro futuro.

2.4 - O BSC como sistema de mensuração da estratégia

2.4.1 - Estratégia, vetores de desempenho e medidas de resultado

Para KAPLAN & NORTON (1997), estratégia é um “conjunto de hipóteses sobre causas e efeitos”. E o sistema de medição deve tornar explícitas as relações (hipóteses) entre os objetivos e as medidas nas várias perspectivas de desempenho, para que essas relações possam ser gerenciadas e validadas.

As perspectivas de desempenho propostas por KAPLAN & NORTON (1997), como será detalhado a seguir, são as seguintes: financeira, dos clientes, dos processos internos, do aprendizado e crescimento. Essas perspectivas seguem, e são permeadas, por uma cadeia de causa e efeito, partindo da estratégia da empresa (ou da UEN) a que se refere o BSC.(Figura 14)

FIGURA 14 - A estratégia como uma relação de causa-efeito pelas perspectivas de desempenho do BSC.

“Um BSC bem elaborado deverá contar a história da estratégia da unidade de negócios, tornando explícita a seqüência de hipóteses sobre as relações de causa e efeito

entre as medidas de resultado e os vetores de desempenho deste resultado.” (KAPLAN & NORTON, 1997, p.32)

KAPLAN & NORTON (1997) evidenciam a relação causa e efeito no relato da estratégia através dos conceitos de vetores de desempenho e medidas de resultado respectivamente.

Medidas de resultado são medidas de desempenho de uma variável-fim no sistema empresa, seja na perspectiva financeira, (lucratividade da unidade, retorno sobre investimento, etc.), na perspectiva de clientes (satisfação do cliente, etc.) na perspectiva de processos internos (capacidade de produção, etc.) como na perspectiva de aprendizado e crescimento (satisfação dos funcionários, motivação, etc.).

O comportamento de uma medida de resultado é explicado por um conjunto de vetores de desempenho, que indica os motivos do comportamento desta medida. Por exemplo, a satisfação dos funcionários depende do clima organizacional, entre outras variáveis. Neste caso, o “clima organizacional” é um vetor de desempenho, da medida de resultado “satisfação dos funcionários”.

Assim, vetores de desempenho são vetores que descrevem o comportamento das variáveis que compõem as medidas de resultado; são as “causas dos resultados”.

O escopo da estratégia em estudo é a unidade estratégica de negócios (UEN), como a unidade onde deve iniciar a aplicação do BSC.

Uma unidade estratégica de negócios para aplicação do BSC possui seus próprios produtos, serviços, clientes, canais de marketing e distribuição, fazendo parte ou não de uma empresa controladora, devendo possuir uma estratégia própria bem definida, ou ter possibilidade e autonomia para tanto.

KAPLAN & NORTON (1997) mencionam a aplicabilidade da metodologia em áreas da empresa (partes de uma UEN) e na corporação, ou seja, um conjunto de UEN’s que atuam em vários segmentos ou negócios independentes.

Recomendam que, empresas que são um conjunto de negócios, iniciem seus *scorecard*’s pelos seus negócios individuais, com estratégias ligadas ao negócio central, caso seja necessário sinergia e otimização do *portfólio* de negócios da empresa controladora. Estas unidades de negócio terão sua estratégia, e a partir dela será construído seu *balanced scorecard*.

2.4.2 - Perspectivas do desempenho empresarial

KAPLAN & NORTON (1997) classificam o desempenho empresarial em quatro perspectivas: financeira, de clientes, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. Este conjunto de perspectivas, segundo os autores, tem sido suficiente na maioria das aplicações da metodologia, porém não está limitado a estas quatro. Podem ser incluídas outras perspectivas, desde que seja tomado o cuidado que a inclusão seja justificada por fortes motivos estratégicos. Como por exemplo, a proteção ambiental para empresas sujeitas a penalidades como multas e perda de direito de operação ou perda de valor acionário e até mesmo perda de valor e respeito junto ao cliente.

Essas perspectivas seguem uma linha de causa e efeito. A satisfação de funcionários, assim como sua capacitação, o desenvolvimento de novas tecnologias de processos e produtos, presentes na perspectiva de aprendizado e crescimento – influenciam o desempenho da operação da empresa – monitorado pela perspectiva dos processos internos. Isso impacta o desempenho da entrega de produtos e serviços de valor aos clientes, assim como o relacionamento com os mesmos – presente na perspectiva dos clientes – e gera maior ou menor retorno financeiro à empresa, pela variação da receita, dos custos, produtividade, utilização dos ativos e grau de risco – desempenho este visto na perspectiva financeira.

Perspectivas vistas como “alicerce” para formação do resultado financeiro da empresa (figura 15):

FIGURA 15 – Perspectivas de desempenho como alicerce para o desempenho financeiro.

Perspectivas vistas em uma linha temporal de formação do resultado financeiro (figura 16):

FIGURA 16 – Perspectivas segundo uma linha temporal de causa e efeito.

2.4.2.1 - Perspectiva financeira

A empresa é um sistema que em suas operações consome recursos e entrega produtos e serviços, objetivando criar valor ao seu patrimônio. Tendo o pressuposto de sua continuidade, a empresa, no cumprimento da missão, deve no mínimo, repor os recursos econômicos consumidos em sua operação. Estas operações são representadas em última instância pela troca de valor econômico entre os atores do mercado. Assim a eficiência e a eficácia, são transformadas de quantidades e volumes físicos em valores econômicos, para compor o LUCRO da empresa, como variação positiva do seu patrimônio líquido.

Para que esta transição seja feita, a perspectiva financeira é o primeiro objetivo a ser desdobrado da estratégia, representando assim os objetivos dos proprietários e acionistas em relação ao desempenho econômico da empresa. São estabelecidos objetivos financeiros, que devem ser buscados no desdobramento da estratégia global, pela formulação das ações estratégicas nas várias perspectivas. Assim, estes *“objetivos financeiros servem de foco para os objetivos e medidas das outras perspectivas do BSC”*. (KAPLAN & NORTON, 1997, p.49)

Os objetivos e medidas financeiros têm o papel de:

- Definir o desempenho (financeiro) esperado da estratégia da empresa; e
- Servir de meta principal para os objetivos e medidas de todas as outras perspectivas do *scorecard*.

A empresa ao longo de sua existência, passa por vários estágios: crescimento, sustentação e colheita. KAPLAN & NORTON (1997) sugerem que dependendo do estágio

do ciclo de vida pelo qual a empresa esteja passando, existem estratégias que melhor se enquadram neste estágio.

Uma empresa no estágio de crescimento, possui produtos e serviços com potencial de crescimento. Para aproveitar este potencial terá de comprometer recursos enquanto desenvolve e melhora estes produtos e serviços, como também desenvolver canais de marketing e relacionamento com clientes. Podem atuar com fluxo de caixa negativo e baixas taxas de retorno. Desta forma, neste estágio do ciclo de vida, os investimentos no futuro consomem mais recursos do que os gerados a curto prazo.

O objetivo de uma empresa como esta é o crescimento percentual da receita em relação ao aumento de vendas para determinados mercados ou grupos de clientes.

Um empresa na fase de sustentação, ainda consegue atrair investimentos, mas estes necessitam ter excelentes retornos sobre o capital investido. Espera-se destas empresas que tenham desenvolvida participação no mercado, buscando melhoria contínua. As medidas destas unidades são a geração de receita contábil com o nível de capital investido na empresa, retorno sobre o investimento, valor econômico agregado, etc.

Por fim, as empresas que estão na fase da colheita, para KAPLAN & NORTON (1997), não justificam mais investimentos significativos, sendo a meta principal maximizar o fluxo de caixa. Os objetivos financeiros são o fluxo de caixa operacional e a diminuição da necessidade de capital de giro por exemplo.

KAPLAN & NORTON (1997) propõem ainda que nos três estágios do ciclo de vida existem temas financeiros que norteiam a estratégia:

- Crescimento e mix de receita;
- Redução de custos/melhoria de produtividade; e
- Utilização dos ativos/estratégia de investimento.

A partir dos estágios, crescimento, sustentação e colheita e dos temas financeiros, o autor cria uma matriz de vetores dos objetivos financeiros, a serem escolhidos na medição desta perspectiva.

KAPLAN & NORTON (1997) mencionam a importância do gerenciamento do risco, como parte importante da gestão financeira e recomendam que *“as empresas devem equilibrar os retornos esperados com o gerenciamento e o controle do risco.”* (KAPLAN & NORTON, 1997, p.53). Propõem objetivos e medidas relacionados à administração do risco,

quando estrategicamente importante, como por exemplo: dependência de determinados segmentos ou grandes clientes como fonte de receita.

Assim, tem-se o conjunto de medidas financeiras que irão servir de meta para a perspectiva de clientes, que deverá gerar valor aos mesmos justificando o desempenho financeiro desejado.

2.4.2.2 - Perspectiva dos clientes

A idéia central desta perspectiva é identificar os segmentos de clientes nos quais as unidades de negócios atuarão e as medidas de desempenho que devem ser utilizadas neste segmento alvo.

Através de pesquisas de mercado, são revelados, em profundidade, os segmentos de clientes e suas preferências. O mercado atendido por uma empresa ou seu potencial mercado pode apresentar heterogeneidade, caso os clientes possuam expectativas diferentes e valorizem atributos de forma distinta. Com isso, a empresa, na formulação de sua estratégia, deve identificar a que segmento de mercado pretende atender, e em seguida, definir o conjunto de atributos que deve ser trabalhado para geração de valor ao cliente desejado.

Portanto, na composição das medidas de desempenho desta perspectiva, devem ser levados em consideração os objetivos financeiros e os atributos valorizados pelo mercado alvo.

Em KAPLAN & NORTON (1997) é proposto que a perspectiva de clientes seja formada por um *"grupo de medidas essenciais de clientes"*, comum a todos tipos de empresas, e por *"medidas extraídas da proposta de valor"*.

As medidas essenciais de clientes são as seguintes: participação no mercado, retenção, captação, satisfação e lucratividade de clientes.

A proposta de valor, segundo KAPLAN & NORTON (1997, p.71) *"responde o que uma empresa deve oferecer aos seus clientes para alcançar altos níveis de satisfação, retenção, captação e, conseqüentemente, participação de mercado"*. Ou seja, a proposta de valor é responsável pelo desempenho das medidas essenciais de clientes. Então, o conteúdo dessa proposta de valor são os vetores de desempenho, que irão explicar o comportamento das medidas essenciais de clientes. (Figura 17)

FIGURA 17 - A perspectiva do cliente – medidas essenciais: Adaptado de KAPLAN & NORTON (1997, p.72).

A proposta de valor é formada por atributos dos produtos/serviços, relacionamento com clientes e imagem e reputação. Sendo que os atributos de produtos e serviços englobam como parâmetros: a funcionalidade, a qualidade, o preço e o tempo de resposta do serviço/produto ao cliente. (Figura 18)

FIGURA 18 - A proposta de valor: Adaptado de KAPLAN & NORTON (1997, p.79).

Os atributos - da proposta de valor - são os vetores de desempenho, que irão explicar o desempenho da satisfação do cliente.

Em relação aos atributos de produtos e serviços, podem ser utilizados indicadores como preço unitário médio no mercado (para uma empresa que coloca seu produtos em uma rede de distribuição), prazo de entrega, tempo de duração do produto com funcionalidade. Para a marca e a imagem da empresa, podem ser utilizados indicadores como preço especial em marcas de grife e participação de mercado. E o relacionamento pode ser medido através de indicadores como a experiência de compra. Estes indicadores, como mencionado em KAPLAN & NORTON (1997) *"devem contar a história da estratégia"*, sendo, o conjunto deles, único para cada empresa.

Estas medidas, como objetivos, servirão de metas para a perspectiva dos processos internos, ou seja, irão orientar processos de produção, distribuição e marketing, etc., para atender as expectativas dos clientes na busca do desempenho financeiro desejado.

2.4.2.3 - Perspectiva dos processos internos

Tratando esta perspectiva após as perspectivas financeira e a de clientes, a empresa pode focalizar as *"métricas dos processos internos nos processos que conduzirão aos objetivos de clientes e acionistas"*. (KAPLAN & NORTON, 1997, p.97)

KAPLAN & NORTON (1997) destacam que o simples fato de melhoria de produtividade, de qualidade, reengenharia de processo, redução de custo, não necessariamente levará uma empresa a objetivos melhores aos acionistas e clientes. Estas melhorias locais são perseguidas, de alguma forma, pelas empresas. Porém, se a empresa não *"superar o desempenho dos concorrentes em todos processos de negócios (...) as vantagens competitivas distintas e sustentáveis não serão alcançáveis."* (KAPLAN & NORTON, 1997, p. 99)

A proposta de integração do BSC, ligando estratégia à satisfação por novas propostas de valor ao cliente, sugere que novos processos surjam e alinhem as operações à estratégia. Ou seja, os processos seriam realmente além de voltados ao cliente, voltados à estratégia.

A empresa cria valor ao cliente, através da produção de produtos/serviços que satisfaçam a proposta de valor do cliente. Para tanto produz estes produtos/serviços pelos seus processos internos. Estes processos seguem uma cadeia de valor genérica, que segundo KAPLAN & NORTON (1997), é formada por: inovação, operações e serviço pós-venda. Ou seja, formada pela identificação de novos processos (que irão aumentar a proposta de valor originada na perspectiva de clientes), e pelos atuais processos de operação e suporte (pós-venda). (Figura 19)

FIGURA 19 - A perspectiva dos processos internos: o modelo da cadeia - genérica - de valores: Adaptado de KAPLAN & NORTON (1997, p.102).

O processo de inovação é formado por uma pesquisa de mercado, onde os gestores identificam o mercado a ser atendido, os clientes, e segundo uma "proposta de valor", passam a idealizar a oferta de produtos e serviços.

Na idealização da oferta surge a readequação dos processos de negócio, quando então, tem-se a efetivação da melhoria do processo de geração de valor. O que acontece normalmente é que a alteração de um atributo de um produto ou serviço não está intimamente ligada à readequação dos processos, sendo, esta ligação direta, visível apenas no caso de novos produtos ou serviços, ou quando as mudanças são grandes e vindas formalmente de um departamento de engenharia de produtos.

Nesta etapa, para perspectiva de processos internos, propõem-se indicadores voltados para pesquisa e desenvolvimento de produtos, como percentual de vendas gerado por novos produtos, tempo de desenvolvimento de novos produtos, tempo de equilíbrio (em que o lucro do novo produto paga seus investimentos em projeto), etc. Ou seja, indicadores que estimulem o processo de inovação e desenvolvimento.

Seguindo na cadeia de valor genérica, o processo de operações tem início no recebimento do pedido do cliente e termina na entrega do produto ou a prestação de serviço e tem como objetivo a entrega eficiente, regular e pontual do produto e serviço aos clientes atuais.

Como indicadores podem ser estabelecidas medidas de desempenho relacionadas à eficiência do processo em termos de qualidade, custo e tempo, relacionados à estratégia e à proposta de valor do cliente.

Terminando a cadeia de valores, o processo de serviço pós-venda, segundo o BSC, é o final da cadeia de valor interna, e este deve incluir o funcionamento dos produtos adquiridos pelo cliente ou os serviços por ele adquiridos conforme os atributos no momento da aquisição. Assim, o equipamento comprado por um cliente deve ter o máximo tempo de funcionamento, ou seja, ficar o menor tempo possível parado por motivo de manutenção, o recebimento de faturas ser realizado de forma simples e rápida, os procedimentos de devoluções e correção de defeitos serem eficientes, etc. Todo atributo presente no pós-venda, após a aquisição do produto ou prestação do serviço, deve ser monitorado buscando atender a proposta de valor definida.

Nesta fase também estabelece-se indicadores que irão medir o desempenho desses processos, como o número de retornos de serviços prestados pela assistência técnica, ou a cobrança efetuada de forma correta uma única vez.

Estes indicadores de todas as etapas da cadeia de valor dos processos internos, medem o desempenho do "mecanismo" de produção e criação de valor ao cliente, e estes servirão de metas para a capacitação interna e competências vistas na perspectiva de aprendizado e crescimento.

2.4.2.4 - Perspectiva do aprendizado e crescimento

A operação dos processo de negócios, em última instância, acontece na interação entre homem e sistemas. Em empresas automatizadas, em seus processos de produção, a interação homem-sistemas torna-se crítica nos processos de desenvolvimento, engenharia e projeto, *marketing*, entre outros. Em empresas de serviço, esta interação é relevante inclusive na operação e prestação dos serviços.

Desta forma a melhoria do negócio e a operação eficiente dos processos existentes estão no grau de eficácia da interação entre homem e sistemas. Procura-se assim, nesta perspectiva, desenvolver o funcionário e os sistemas de informação, gestão, decisão, entre outros.

Esta perspectiva "*desenvolve objetivos e medidas para orientar o aprendizado e o crescimento organizacional.*" (KAPLAN & NORTON, 1997, p.131). Segue as metas colocadas pelos processos internos, ou seja, realizar a proposta de valor para os clientes e atingir as metas financeiras, através do desenvolvimento das competências internas para execução eficiente e eficaz dos processo internos.

A importância dos indicadores desta perspectiva está no apoio à decisão de investimento em capacitação, e no alinhamento de metas e sistemas organizacionais em prol dos atributos relevantes desta perspectiva.

KAPLAN & NORTON (1997) propõem as três principais medidas para a perspectiva do aprendizado e crescimento: capacidade do funcionário, sistemas de informação capazes e motivação (*empowerment* e alinhamento).

A capacidade dos funcionários tem como vetores de desempenho, ou seja, variáveis impactantes em seu desempenho: a satisfação, a retenção e a produtividade dos funcionários. Significando que quanto mais satisfeitos os funcionários estiverem tão mais eficientes serão as operações internas da empresa. Ainda, com alta retenção, potencializar o aproveitamento da capacidade atual dos funcionários, evitando reinvestimentos em treinamento e perda de conhecimento tácito na organização. A retenção é também

influenciada pela motivação dos funcionários em relação à empresa e ao seu papel dentro dela.

A satisfação dos funcionários, como vetores de desempenho, possui a influência da competência do quadro de funcionários e reciclagem da força de trabalho; da infra-estrutura tecnológica e do clima para ação.

A figura 20 mostra os vários relacionamentos entre os vetores de desempenho, as medidas de resultado e o melhor desempenho desejado nos processos internos.

FIGURA 20 - A estrutura de medição do aprendizado e crescimento: Adaptado de KAPLAN & NORTON (1997, p.135).

A satisfação dos funcionários, ao mesmo tempo que é uma medida de resultado, explicada pelos vetores de desempenho das competências, infra-estrutura e clima, é vetor da produtividade e retenção dos funcionários, que influenciam na capacidade dos mesmos como um todo.

O alinhamento das metas organizacionais com a metas pessoais dá aos funcionários, inicialmente, conhecimento das metas da organização, no momento em que fazem o alinhamento, e estes posteriormente, passam a fazer parte da organização. Obtém-se assim uma união entre realização profissional e as metas organizacionais, sabendo o funcionário “o porquê” ele deve fazer certa atividade ou assumir determinada responsabilidade. Daí

surge sinergia de ações, de pensamento, de foco e motivação intrínseca. Essa motivação influencia na satisfação dos funcionários, a satisfação gera motivação e melhoria de clima para ação.

Segundo a proposta de KAPLAN & NORTON (1997), os ativos intangíveis, representados nesta perspectiva por competências, foco e sinergia, motivação e clima organizacional, juntamente com infra-estrutura de informações, são responsáveis pelo melhor desempenho nos processos internos.

Estes são a base da geração de valor na empresa.

2.4.3 - Integração dos indicadores

Segundo KAPLAN & NORTON (1997), a configuração de um BSC, para ser aprovado enquanto mecanismo de gestão, deve atender a dois critérios: criticidade e transparência. O BSC não *"deve apenas derivar da estratégia organizacional, mas tem que deixar transparecer essa estratégia"*, permitindo que quem o observa enxergue além dele, a estratégia que está por trás do mesmo. Para tanto deve deixar clara a seqüência de hipóteses estabelecidas na estratégia, assim como toda medida selecionada para o BSC deve ter um significado na estratégia e ser integrado em todos os seus indicadores e perspectivas.

KAPLAN & NORTON (1997) citam três mecanismos a serem utilizados para integração do BSC:

- Relações de causa e efeito;
- Vetores de desempenho; e
- Relação com os fatores financeiros.

O primeiro mecanismo, as relações de causa e efeito, é criado no momento da construção do "mapa da estratégia". Como a estratégia *"é um conjunto de hipóteses sobre causa e efeitos"*, para KAPLAN & NORTON (1997), essas relações podem ser expressas por seqüências de afirmativas do tipo "se-então", por exemplo:

"Se intensificarmos o treinamento dos funcionários em produtos, eles adquirirão, então, mais conhecimento sobre a gama de produtos que podem vender; se os funcionários passarem a conhecer melhor os produtos, a eficácia de suas vendas, então, aumentará. Se

a eficácia das vendas aumentar, as margens médias dos produtos que eles vendem, então, também aumentarão” (KAPLAN & NORTON, 1997, p.155)

Após a formulação das estratégias, este mapa com as relações de causa e efeito deve explicar o pensamento sobre o qual o estrategista apoia suas expectativas, englobando premissas, evidenciando possíveis paradigmas e seus objetivos.

O segundo mecanismo, os vetores de desempenho, é a explicação das medidas de resultado, pois representa as variáveis que influenciam uma determinada medida. Por exemplo, a satisfação de clientes (medida de resultado) depende de variáveis como prazo de entrega, preço e qualidade (vetores de desempenho). KAPLAN & NORTON (1997) mencionam que os vetores de desempenho são os diferenciadores entre estratégias, responsáveis pela “singularidade” de uma estratégia. Isto se explica pelo fato de que, apesar de todas as empresas procurarem a satisfação do cliente, o “como” elas irão alcançar este resultado está relacionado com a proposta de valor - preço, prazo, qualidade - (vetores de desempenho) embutida nesta satisfação.

Na visão de causa e efeito ainda, denomina-se as medidas de resultado de “indicadores de ocorrência” e os vetores de desempenho de “indicadores de tendência”, ou seja, enquanto o primeiro indica o que ocorreu, o segundo indica qual a tendência da próxima ocorrência. Os vetores de desempenho, na conotação de indicadores de tendência, revelam as ocorrências (resultados) futuras.

O terceiro mecanismo de integração é a relação com as medidas financeiras. Estas são importantes para evitar medidas desligadas da realização do lucro. Iniciativas voltadas para qualidade, ou reengenharia de processos, unicamente podem não representar lucro a longo prazo. Devem deixar de ser tratadas como estanques para serem parte de uma estratégia única e global para toda unidade de negócios.

Assim, todas iniciativas devem ter uma relação de causa e efeito com os resultados financeiros. Para tanto, KAPLAN & NORTON (1997), sugerem que se desdobre a relação de causa e efeito, que irá servir de mapa da estratégia, pela perspectiva financeira.

Da perspectiva financeira, partiria a perspectiva de clientes, da qual partiria a perspectiva dos processos internos, da qual partiria a perspectiva do aprendizado e crescimento. Desta forma, as ações estratégicas que surgissem, em determinada perspectiva, estariam vinculadas a um objetivo financeiro anterior, desdobrado nos objetivos da perspectiva superior à qual se pretende propor a ação estratégica. (Figura 21)

FIGURA 21 - Desdobramento da estratégia e indicadores ao longo das perspectivas do BSC.

2.4.4 - Medidas estratégicas e de diagnóstico

O BSC não substitui o sistema de medição cotidiana da empresa, que segundo KAPLAN & NORTON (1997), mede os “fatores de higiene”, necessários ao monitoramento da operação da empresa.

Neste ponto, KAPLAN & NORTON (1997), distinguem medidas de diagnóstico e medidas estratégicas, citando que as medidas de diagnóstico devem existir para monitorar a operação da empresa no curto prazo. Além disso as medidas de diagnóstico podem englobar indicadores que sejam destinados a equilibrar as medidas estratégicas, evitando disfunções causadas por subotimização. Por exemplo, uma medida do BSC pode motivar os gestores a reduzirem prazo de entrega, o que poderia causar piora da qualidade em alguns processos, porém os indicadores de qualidade de produto, na inspeção final, equilibram uma possível disfunção.

As medidas estratégicas atuam com uma visão de maior longo prazo, considerando que a operação da empresa está sendo vista pelas medidas de diagnóstico, e desta forma pode-se vislumbrar mudanças de longo prazo em busca de uma vantagem competitiva superior.

Ou seja, as medidas de diagnóstico citadas, voltam-se ao dia-a-dia, ao operacional, próximo à noção de eficiência, e as medidas de estratégia voltam-se, no longo prazo, aos "fatores críticos de sucesso" da empresa, ou aos critérios da eficácia.

2.5 - BSC incorporado ao processo gerencial

Segundo KAPLAN & NORTON (1997), as empresas enfrentam uma lacuna entre a formulação de estratégias e sua implementação. O autor cita as barreiras causadas pelos sistemas gerenciais tradicionais que dão origem à incoerência entre formulação de estratégias e a implementação das mesmas:

- a) A visão e estratégias da empresa não são executáveis, pois não são traduzidas de forma compreensível e factível. A visão e estratégias não são consenso entre a alta administração, por falta de clareza seguindo cada gestor sua própria agenda de iniciativas;
- b) As estratégias não são associadas às metas de departamentos, equipes e indivíduos. Os departamentos continuam a cumprir orçamentos financeiros como parte do processo de controle tradicional, ficando as equipes e pessoas tendo suas metas vinculadas às metas departamentais de orçamento de curto prazo. Além disso os programas de incentivos e recompensas vinculam os prêmios às metas de curto prazo, dificultando a visão de longo prazo por parte dos funcionários;
- c) As estratégias não são associadas à alocação de recursos de longo e de curto prazos, dificultando a alocação correta dos recursos segundo as prioridades estratégicas; e
- d) O *feedback* é tático, apenas sobre o desempenho operacional, e pouco ou nenhum *feedback* é dedicado ao sucesso da implementação da estratégia. Desta forma, não há como testar e aprender com a estratégia na prática.

Segundo KAPLAN & NORTON (1997), estas barreiras são criadas pelos sistemas de gestão segundo a forma como estes:

- Criam e comunicam suas estratégias e direções;
- Definem metas e direções para departamentos, equipes e indivíduos;

- Alocam recursos; e
- Fornecem *feedback*.

Para os mesmos autores, um sistema de gestão integrado, com visão estratégica deveria possibilitar:

- O esclarecimento e a tradução da visão e da estratégia; onde a estratégia é o ponto de referência para todo o processo gerencial e a visão compartilhada é a base para o aprendizado estratégico;
- A comunicação e vinculação, onde o alinhamento das metas ocorre de cima para baixo, a educação aberta sobre estratégia constitui uma base para *empowerment* dos funcionários, estando a remuneração vinculada à estratégia;
- O planejamento e estabelecimento de metas, onde metas de superação são estabelecidas e aceitas, iniciativas estratégicas são claramente identificadas, investimentos são determinados pela estratégia, e os orçamentos anuais são vinculados a planos de longo prazo; e
- *Feedback* e aprendizado estratégicos (através de um sistema de *feedback* utilizado para testar as hipóteses nas quais a estratégia se baseia) de solução de problemas em equipe, sendo o desenvolvimento da estratégia um processo contínuo.

Assim o sistema integrado proposto por KAPLAN & NORTON (1997) é representado pela figura 22 a seguir:

FIGURA 22 - Um sistema gerencial diferente para a implementação estratégica: KAPLAN & NORTON (1997, p.205).

O alinhamento obtido entre os recursos humanos da empresa e a estratégia acontece quando vinculam-se metas departamentais, de equipes e individuais e sobretudo o sistema de avaliação de desempenho e o sistema de remuneração.

Além do alinhamento dos recursos humanos, KAPLAN & NORTON (1997) propõem o alinhamento dos recursos físicos e financeiros quando estabelecem a orçamentação de longo prazo como parte do processo gerencial de implementação da estratégia.

Esta orçamentação é composta por quatro passos:

1. Estabelecimento de metas de superação, onde os gestores procuram vislumbrar as metas que podem consumir mais energia e aquelas que estão mais próximas de serem alcançadas;
2. Identificação e racionalização das iniciativas estratégicas, quando os gestores irão estabelecer prioridades nas iniciativas, e em qual ritmo irão levar as várias iniciativas por que passa a empresa;
3. Identificação de iniciativas críticas que envolvam mais de uma unidade de negócio, para que possam desta forma identificar sinergias a serem alcançadas com certa forma de alocação de recursos; e
4. Vinculação das estratégias com a alocação anual de recursos, tornando estes processos únicos, evitando caminhos paralelos entre estratégias e alocação de recursos.

Com estas informações os gestores irão alocar os recursos para implementação das estratégias, garantindo assim os recursos necessários às mesmas.

Por fim, o *feedback*, análise e reflexão, através de sistemas de informação que divulguem o desempenho dos indicadores financeiros e não financeiros – balanceados – ,que “contem a história da estratégia”, permitem aos gestores administrar todo processo de implementação e, acima de tudo, testar e adaptar a estratégia às condições emergentes.

2.5 – Pensamento estratégico: terceiro conceito

Neste capítulo tratou-se a tecnologia do *Balanced Scorecard*, e a utilização de indicadores balanceados como instrumento de gestão.

A mensuração do desempenho e como esta mensuração pode ligar todos os sistemas de gestão., foram as preocupações centrais do BSC.

A seguir, o terceiro conceito – pensamento estratégico – através apresentação da evolução das escolas de formulação estratégias, irá tratar da forma da geração da estratégia e seu controle.

3   *PENSAMENTO ESTRATÉGICO*

3.1 - Perspectiva histórica da estratégia

A noção de estratégia foi desenvolvida pelos gregos com uma conotação militar. Tratava-se da definição de um objetivo a ser atingido e da definição de planos de ação a serem executados para vencer um inimigo em um certo cenário. Este conceito desenvolveu-se ao longo do tempo, passando ao ambiente empresarial e a partir da Segunda Grande Guerra teve sua aplicação difundida na indústria norte-americana e européia.

O entendimento do estudo e da utilização da administração estratégica está relacionado com a evolução industrial no mundo.

No início da moderna história comercial americana, nas décadas de 1820 e 1830, a construção de canais e um sistema ferroviário, possibilitaram a unificação econômica do país, pela distribuição dos benefícios de invenções básicas como a máquina a vapor, proporcionando uma rápida largada industrial.

De 1880 a 1900 foi montada uma nova infra-estrutura industrial, com o surgimento da "firma" como instrumento central e privilegiado do progresso social, período este conhecido como revolução industrial. Com o surgimento da "firma", ou seja, da empresa, na natural busca da mesma por melhores resultados, a necessidade de estudar e obter respostas sobre o desempenho e a forma de gerir estas empresas, aflora nesta nova formação do ambiente comercial.

De 1900 a 1930, ocorreu o desenvolvimento e consolidação da estrutura industrial com a elaboração e aperfeiçoamento da "produção em massa". Objetivando redução do custo unitário dos produtos, as empresas dentro de limites industriais bem traçados, tinham pouca interferência do governo e contavam com uma política econômica protecionista em relação aos produtores externos. Estas eram orientadas para produção, com perspectiva introvertida, voltada para dentro de si mesma.

A saturação da demanda por bens de consumo padronizados, de massa, por volta de 1930, faz com que o consumidor comece a exigir mais que o desempenho básico. As empresas, então, passam a ter uma orientação para o *marketing*, com uma perspectiva extrovertida e aberta. Com uma lenta penetração da mentalidade de *marketing*, a era do “*marketing em massa*”, se estende pela Segunda Grande Guerra, e possibilita a criação de novas tecnologias e produtos. Nas empresas de tecnologia, a criação de laboratórios internos, como os da Du Pont e General Eletric, institucionaliza a inovação dentro da empresa.

Em meados da década de 1950, na chamada “era pós-industrial”, o aumento da complexidade do ambiente, repleto de novas tecnologias desenvolvidas pela guerra, causa o surgimento de empresas em base tecnológica e a obsolescência de empresas e indústrias inteiras. Indústrias emergem para atender as necessidades do consumo de luxo, como viagens, serviços e diversão, dos novos consumidores afluentes. A chegada da afluência lança a dúvida: qualidade x quantidade, quando pode-se notar o fim da “era da produção em massa”. No Japão, neste momento, inicia-se o estudo de temas que tornariam-se a base do movimento da Qualidade Total, repercutido mundialmente pelo sucesso da indústria japonesa na década de 80.

Nos anos 50, o gigantismo industrial e a aquisição de pequenas empresas passam a ser questionados pelo governo norte-americano, devido à redução da concorrência e acomodação das grandes empresas em relação ao aumento da eficiência, já que estavam preocupadas em aumentar de tamanho. Práticas monopolistas, publicidade extravagante, manipulação de consumidores, inflação, baixa qualidade de serviços de pós-venda, poluição ambiental, são alguns dos fatores que fizeram com que as “firmas” deixassem de ser vistas como as “vacas sagradas” pela sociedade. Esta última solicitava responsabilidade social, além do lucro buscado pelas empresas. O aumento do poder do consumidor – como indivíduo – por seu poder de consumo, leva os mesmos a desafiar as empresas e pressionarem o governo para aumentar o controle sobre a economia. Na Europa, iniciativas de regulamentação dos governos, com o socialismo pós-guerra, causam o aumento do controle governamental.

Pode-se notar a mudança do ambiente seguro que as empresas operavam, para um ambiente cada vez mais mutável e complexo:

“A evolução industrial até a década de 1950 foi “seqüencial”. Constituiu em uma sucessão de períodos: de orientação para a empresa, de orientação para produção, de orientação para o marketing. À medida que os períodos se sucediam, a atenção e as prioridades de administração se deslocavam, correspondentemente, de uma preocupação

central para a outra. Porém na década de 1970, as prioridades não substituíam, mas ao contrário, se sobrepunham às anteriores". (ANSOFF, 1988, p. 38)

Neste ambiente em transição, no início nos anos 60, de limites definidos entre indústrias e proteções governamentais, à complexidade e aparecimento das indústrias emergentes, a administração estratégica surge. A partir de então, várias escolas sobre o tema, podem ser identificadas, principalmente nas décadas de 70 e 80, que, por sua vez, deram origem a várias frentes de pesquisa na década de 90.

ANSOFF (1988), sugerindo a continuidade da evolução da complexidade do ambiente e todas as suas exigências em relação à sua gestão, propôs que o século XX possuiria um aumento progressivo de turbulência, justificado pelo:

- Aumento de eventos desligados da experiência do passado, que afetam as empresas, causando "novidades";
- Crescimento da intensidade do ambiente, necessitando a empresa procurar manter seus elos com atores do mercado, colaboradores e clientes, governo e suas posições e ligações, investindo para tanto recursos e energia;
- Aumento da velocidade da transformação ambiental; e
- Aumento da complexidade do ambiente.

Desta forma, vê-se, ao longo da história econômica dos últimos cem anos, a evolução do centro da administração passar da eficiência para eficácia. Esta eficácia traduzida como o "fazer as coisas certas" com eficiência, ou seja, "da melhor forma possível". E para fazer as coisas certas, ou seja, acertar as ações da empresa em relação a um contexto atual e futuro, a administração estratégica exerce papel fundamental.

O significado de estratégia é amplo e existem várias definições aceitas a respeito. MINTZBERG et al.(2000) relacionam cinco significados para estratégia. Primeiro, a estratégia é um plano, elaborado para direcionar a empresa. A estratégia pode, também, ser entendida como um padrão de comportamento que uma determinada empresa segue ao longo de sua história, direcionando suas ações e decisões importantes. A estratégia pode ser uma posição no mercado, na busca de vantagens competitivas, escolhida por uma empresa para obter melhores condições de negociação. Estratégia é uma perspectiva, segundo uma grande visão da empresa em relação ao que pode ser esperado do futuro e o que será feito a respeito. Estratégia, enfim, pode ser uma manobra para obter uma posição privilegiada, relacionada à manutenção de posições ou busca de poder.

3.2 - A evolução da formulação da estratégia

As cinco perspectivas de definição de estratégia, plano, padrão, posição, perspectiva e poder, caracterizam formas de tratamento da formulação de estratégias, que podem ser vistas em 10 escolas de pensamento em relação à formulação de estratégias, propostas por MINTZBERG et al. (2000), as quais foram influenciadas em sua concepção pelo momento histórico em que foram estudadas e empregadas.

As escolas, como mostram os gráficos abaixo (figura 23, a e b), nasceram em momentos diferentes no tempo, de acordo com o envolvimento de pesquisadores de diversas áreas com o tema e com o momento histórico político-econômico que gerava a necessidade do estudo estratégico nas empresas e nos governos.

Entre 1965 e 1970, além das escolas prescritivas, as escolas do aprendizado, a empreendedora e a de configuração tiveram seu início, sendo que a partir de meados da década de 70 surgem as escolas de poder, ambiental, cultural e cognitiva.

Apesar do surgimento próximo das escolas, sucederam-se períodos de domínio de cada uma das escolas. Por exemplo, nos primeiros anos ocorreu o domínio sucessivo das 3 escolas prescritivas – *design* nos primeiros anos, planejamento nos anos 70 e posicionamento nos anos 80, e nos anos 90 as outras escolas ganharam importância.

Todas as escolas estão em desenvolvimento, umas com maior produção e evolução conceitual e aplicação prática que outras. E cada qual com seus pesquisadores e defensores.

FIGURA 23 a - Evolução das escolas prescritivas: MINTZBERG et al. (2000, p.258).

FIGURA 23 b - Evolução das escolas descritivas: MINTZBERG et al. (2000, p.258).

3.2.1 - As escolas prescritivas

Estas escolas de pensamento vêem o processo de formulação de estratégias como um provedor de estratégias. Ditando como a empresa deve se comportar no futuro e como espera-se que o ambiente deva se transformar, estando assim a empresa pronta para tal ambiente ou nele melhor posicionada. Ou seja, prescreve suas ações.

3.2.1.1 - Escola do design

Esta escola continua sendo a mais influente no processo de formação de estratégia, tendo seus conceitos a formar grande parte da prática da administração estratégica. Trata a formação da estratégia como um processo de concepção.

A peça central é a abordagem SWOT (*Strenghts, Weaknesses, Opportunities, Threats*) de análise de pontos fortes e fracos e de identificação de ameaças e oportunidades. Busca a adequação entre capacidades internas e oportunidades externas. O processo é cerebral, simples e informal, arbitrário e deliberado, visando "projetar" estratégias únicas e sob medida para cada organização. Estas estratégias, apenas depois de estarem definidas e explícitas devem ser implementadas, como uma seqüência lógica.

Desta forma sendo um processo prescritivo. Tem no executivo principal o “arquiteto” da estratégia, com uma liderança arbitrária e dominante.

A mudança organizacional, segundo esta escola, ocorre de forma ocasional, sendo as organizações ordenadas e complacentes, dentro de um ambiente que é fonte de ameaça e de oportunidades.

A escola do *design* teve como maiores contribuições as obras de Philip Selznick, 1957; Alfred Chandler, 1962; e Kenneth Andrews, 1965.

3.2.1.2 - Escola do planejamento

A escola do planejamento nasceu praticamente ao mesmo tempo em que a escola do *design*, porém tomou um caminho distinto. Naqueles anos, a administração estratégica estava sendo fixada como campo oficial de cursos e conferências, assim como dava início à utilização do planejamento estratégico no ensino em administração e na prática empresarial e governamental.

Segundo esta escola, a formação de estratégia acontece como um processo formal, através do mesmo modelo de pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades, dividido em etapas claramente definidas terminando com orçamentos e planos operacionais. Esta escola pretendia formalizar o processo de geração de estratégias, as quais deveriam ser decompostas em planos e em subestratégias e programas.

O processo é básico e deliberativo, formal e decomposto. Vários processos foram propostos, geralmente compostos por uma fixação de objetivos, análise ambiental externa e interna, avaliação da estratégia (sob enfoque financeiro), operacionalização da estratégia e programação, estas duas últimas sendo marcadas por desdobramentos em planos de áreas, orçamentos e cronogramas. Um dos últimos movimentos dessa escola foi o incremento de construção de cenários no processo.

Pode-se ver que o processo segundo esta escola é o próprio binômio planejamento e controle. MINTZBERG et al. (2000) entendem que o processo de planejamento tem como principal objetivo o controle, e não a formação de estratégias, já que as formula objetivando o posterior controle nos orçamentos.

O controle então nesta escola passa a ser explícito, realizado através dos orçamentos e cronogramas.

A escola propõe uma mudança periódica e incremental. Os agentes centrais do processo de formação de estratégia são os planejadores cuja principal função é a de transformar em dados quantitativos a visão do estrategista. A liderança no processo é sensível aos procedimentos, listas de verificação e modelos. O processo é típico de organização estruturada em ambiente visto como sendo complacente, ou seja, se comportará conforme o planejado.

Teve em 1965, Igor Ansoff como seu principal precursor.

3.2.1.3 - Escola do posicionamento

A escola do posicionamento passa a dar maior importância à estratégia ao invés do processo de formulação da própria estratégia. Surgiu tendo como disciplinas de base a economia (organização industrial) e a estratégia militar. Nesta escola a administração estratégica teve grande impulso devido às boutiques de estratégia que surgiram.

A proposição da escola estava centrada na estratégia, como posições genéricas planejadas, visando defender posições no mercado de seus concorrentes para proteger o lucro e consolidar suas posições. Estratégias genéricas, grupo estratégico, análise competitiva, *portfólio*, curva de experiência são temas que foram discutidos e propostos nesta escola. O papel do planejador nesta escola passa para o analista, que estudava dados factuais para recomendar as melhores estratégias genéricas. O processo de formulação é analítico, sistemático e deliberado, feito de análises estatísticas para propor a melhor estratégia genérica para organização.

Ao contrário da visão de proposição de estratégias únicas das escolas do *design* e do planejamento e escola do posicionamento propõe poucas estratégias chaves, como posições de mercado.

O controle não é evidenciado quanto à sua forma de realização nesta escola, devendo este acontecer na comparação dos resultados financeiros numa perspectiva histórica, principalmente nas análises contidas nas ferramentas propostas pelas empresas de consultoria, ou boutiques de estratégia.

A mudança deveria acontecer aos poucos, de forma freqüente, sendo as organizações fonte de vantagens competitivas, inseridas em um ambiente competitivamente exigente, mas economicamente analisável e complacente quando compreendido.

Esta escola teve 3 ondas, a da origem nas máximas militares, por Sun Tzu; com *The Art of War*, 1971 e Von Clausewitz, com *On War*, 1989; a da busca por imperativos de consultoria, nos anos 70 e 80, quando surgem as ferramentas propostas pelas boutiques de estratégia (Matriz de crescimento x participação e as curvas de experiência, para análise de portfólio do *Boston Consulting Group*) e a do desenvolvimento de proposições empíricas de Michael Porter, 1980 e 1985, com os conceitos de análise competitiva, conjunto de estratégias genéricas e cadeia de valor.

3.2.2 - Escolas descritivas

As escolas descritivas vêem a formulação de estratégias como a abstração de um contexto segundo uma visão do mundo, para concepção de idéias e planos, objetivando adaptar a organização ao contexto a até procurar melhorar o contexto a seu favor. Procura-se entender o processo de estratégia à medida que este se desdobra.

3.2.2.1 - Escola empreendedora

Os escritos iniciais desta escola foram feitos pelos economistas Schumpeter, 1950, e Cole, 1959.

Apesar de ser uma escola descritiva, a perspectiva nesta escola é menos coletiva e cultural, em relação às demais escolas descritivas, e mais voltada para a figura do líder, ou seja, mais pessoal.

A formulação de estratégia nesta escola é vista como um processo visionário, um pressentimento, através de um golpe ousado, uma visão, uma perspectiva pessoal e única do estrategista. O processo é visionário, intuitivo, em grande parte deliberado (como guarda-chuva) e descritivo (nas especificidades), ou seja, a estratégia é deliberada em suas linhas gerais e emergente em seus detalhes para serem adaptadas ao longo do curso. O líder do negócio atua segundo sua intuição, julgamento, sabedoria, experiência e critério, promovendo uma visão da estratégia como *perspectiva*, associada com imagem e senso de direção, isto é, visão (seu conceito central, como representação mental da estratégia). A mudança, segundo esta escola, é ocasional, oportunista e revolucionária em uma organização maleável e simples. A liderança exercida é dominante e intuitiva e está centrada no visionário, no líder como indivíduo.

O controle é realizado com base nos resultados operacionais, os quais servem de informação para completar o julgamento intuitivo do líder na definição de novos planos.

Além destas informações, a própria intuição do líder capta as variações não previstas que podem deflagrar e deliberar novas estratégias específicas, dentro da visão e perspectiva geral desse líder.

Vê o ambiente como sendo manobrável, ou seja, pode mover-se dentro desse ambiente encontrando nichos. Assim, não apenas pode se posicionar, como também alterar as condições internas e externas de forma mais profunda.

3.2.2.2 - Escola cognitiva

Esta escola é uma transição entre as escolas objetivas prescritivas e as escolas subjetivas. A psicologia, enquanto disciplina, exerce a base dos conceitos desta escola. A formulação da estratégia, nesta escola é vista como um processo mental. Veio a estudar o que nas escolas anteriores era uma incógnita: a mente do estrategista.

O processo mental de geração de estratégia forma-se na mente de cada um dos estrategistas, os quais " (...) são, em grande parte, autodidatas: eles desenvolvem suas estruturas de conhecimento e seus processos de pensamento, principalmente através da experiência direta. Essa experiência dá forma àquilo que eles sabem, que, por sua vez, dá forma ao que eles fazem, moldando assim sua experiência subsequente." (MINTZBERG et al., 2000, p.116)

Duas alas diferentes, uma positivista e uma subjetiva, dividem a escola cognitiva segundo a forma pela qual o ambiente é visto.

A ala positivista da escola trata o processamento e a estruturação do conhecimento como a tradução do mundo (ambiente) em um filme. Esta ala procura evidenciar as implicações da cognição na geração da estratégia, porém ligada a processos de formulação de estratégia típicos das escolas anteriores, procurando entender a mente do estrategista. Assim estuda as tendências da tomada de decisão, o processamento de informações e seus filtros e o mapeamento de visões.

A ala subjetiva propõe que a estratégia é uma espécie de interpretação do mundo, segundo o estrategista, dependendo dos filtros mentais que este exerce sobre a tradução do mundo. A implicação desta diferença é que se a interpretação do mundo sofre a influência das percepções do estrategista, ele está criando o ambiente, sendo este subjetivo. Cada estrategista vê um ambiente, segundo suas percepções e procura criar novos ambientes ideais para sua empresa. O ambiente então existe apenas na mente do estrategista.

Com uma abordagem construcionista, SMIRCICH¹⁶ & STUBBART apud MINTZBERG et al. (2000), sugerem que se deva *“abandonar a prescrição de que as organizações devem adaptar-se aos seus ambientes (...) Os executivos de uma indústria não podem simplesmente se manter fora da ação e ajustarem-se às tendências; suas ações fazem as tendências...”*.

A escola cognitiva, segundo MINTZBERG et al. (2000, p.131) tem com premissa que a *“formação da estratégia é um processo cognitivo que tem lugar na mente do estrategista”*, emergindo *“como perspectivas – na forma de conceitos, esquemas e molduras – que dão forma à maneira pela qual as pessoas lidam com as informações vindas do ambiente”*.

A formulação da estratégia procura enquadrar a percepção do estrategista através de mapas e esquemas mentais buscando uma interpretação para tais construções, deliberando estratégias de forma descritiva.

O agente principal da formulação é a mente. A mudança é infreqüente e a organização é vista como incidental, liderada passiva ou criativamente, sendo esta liderança uma fonte de cognição. O ambiente é visto, nesta escola, como sendo esmagador (ala positivista) ou construído pelo pensamento do estrategista (ala subjetiva).

Sendo as estratégias deliberadas, a etapa de controle existe, porém pode resumir-se a controles subjetivos, mentais, baseados nas mesmas bases que a geração da estratégia, dentro do mesmo processo mental, e ainda estando apoiado por informações e comparações de resultados operacionais.

3.2.2.3 - Escola do aprendizado

A escola do aprendizado dá a noção que a administração estratégia é feita ao longo do caminho, e não de tempos em tempos, através de planos prescritos como propõe a escola do planejamento e do *design*.

Estratégias deliberadas são pensadas e implantadas pelos gestores e focalizam o controle, estando presas à realização de intenções explícitas, ou seja, implementação. Nesta escola as estratégias são emergentes, as quais focalizam o aprendizado, possibilitando com que a organização aprenda ao longo do processo.

Sugere que as ações estratégicas estejam sendo realizadas, em uma sobreposição

¹⁶ SMIRCICH, L. STUBBART, C. (1985). Strategic Management in an enacted world. *Academy of management review*. p.728-732 apud MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. (2000). *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Trad. por Nivaldo Montingelli Júnior. Porto Alegre, Bookman. p.130.

do pensar com o agir, da inexistência entre a linha do planejar e controlar.

A formação de estratégia é vista como um processo emergente, onde os estrategistas aprendem ao longo do tempo. Através do espírito empreendedor e de aventura, baseados na competência essencial da organização, com incrementalismo, procura-se descrever estratégias únicas, dentro de padrões de comportamento estratégico. O processo é emergente, informal, confuso e descritivo, ocorrendo o controle e emergindo soluções a todo momento, como parte da correção de rumo da organização.

Segundo QUINN¹⁷ apud MINTZBERG et al. (2000), a *“administração estratégica significa procurar desenvolver ou manter, nas mentes dos altos executivos, um padrão consistente entre as decisões tomadas em cada subsistema”* da organização, ou seja, em cada área de responsabilidade destes executivos. Quinn ainda propõe que *“a verdadeira estratégia tende a evoluir à medida que decisões internas e eventos externos fluem em conjunto para criar um novo e amplo consenso para ação dos membros-chave da equipe gerencial (...) os gerentes guiam (...) ações e eventos, de forma incremental, na direção de estratégias conscientes...”*

A mudança é contínua e incremental, sendo os agentes todos os aprendizes que puderam participar do processo de aprendizado estratégico, dentro de uma organização flexível, com uma liderança sensível ao aprendizado, dentro de um ambiente elaborado e imprevisível.

Seus precursores são Lindblom, 1959 e 1968; Quinn em 1980; Cyert e March em 1963; Weick em 1969 e Prahalad e Hamel, no início dos anos 90.

Nesta escola pode-se encontrar as novas direções para o aprendizado estratégico, como por exemplo: a organização que aprende; a teoria evolucionária; a criação do conhecimento; a abordagem das capacidades dinâmicas; e a teoria do caos.

3.2.2.4 - Escola do poder

Esta escola aborda explicitamente o tema política e sua influência no processo de formulação de estratégia. Vê a formulação da estratégia como um processo de negociação e concessões entre indivíduos, grupos e coalizões. Afirma que não é possível formular e implementar *“estratégias ótimas, pois as metas concorrentes de cada indivíduo e coalizões*

¹⁷ QUINN, J. B. (1980). *Strategies for change: logical incrementalism*. Homewood, IL, Irwin. p. 52. apud MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. (2000). *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Trad. por Nivaldo Montingelli Júnior. Porto Alegre, Bookman. p.137.

garantem que qualquer estratégia pretendida irá ser perturbada e distorcida a cada passo do caminho.” (MINTZBERG et al., 2000, p.175)

As relações de poder, podem ser internas, como os conflitos de interesses de grupos da organização, e externas, como pressão ao governo por obtenção de empréstimos. Respectivamente, poder micro e macro.

A formulação de estratégia segue um incrementalismo desarticulado, lógico, onde a administração estratégica busca manter na mente dos executivos um padrão consistente nas decisões. Esse processo gera conflito, é agressivo, confuso, emergente (em nível micro, ou seja, interno), deliberado (em nível macro) e descritivo.

Tendo a ciência política como disciplina básica, a definição de estratégia segundo o poder, pretende agarrar, barganhar, resolver conflitos, aglutinar coalizões e interessados, travar jogos políticos, desenvolvendo estratégias coletivas, baseadas em redes e alianças, onde estratégias são padrões e posições políticas e cooperativas, assim como maquinações abertas e ocultas.

A mudança é freqüente, pouco a pouco. O agente da formulação de estratégia é qualquer um com poder (em nível micro), e a organização inteira (em nível macro). Para esta escola a organização é conflitiva, desarticulada, incontrolável, agressiva, controladora ou cooperativa, atuando em um ambiente contencioso (em nível micro) e complacente ou negociável (em nível macro).

Seus precursores são Allison, 1971; Pfeffer e Salacik, 1978 e Astley, em 1984.

3.2.2.5 - Escola cultural

Ao contrário da escola do poder que acaba por fragmentar a organização com a visão de coalizões e conflitos, a escola cultural junta uma coleção de indivíduos em uma entidade integrada chamada organização, focalizando o interesse comum ao invés do interesse próprio. Preocupa-se com a influência da cultura na manutenção da estabilidade estratégica.

Seu objetivo é aglutinar, apesar de muitas vezes ser transformado em perpetuar, o que causa certa resistência a mudanças estratégicas.

A cultura pode estar associada à cognição coletiva, pois passa a ser a “mente da organização” orientando a deliberação de estratégias. Quanto mais forte for a cultura da empresa, sua ideologia, seu conjunto de crenças, valores, paradigmas, sua maneira de ver

o mundo, maior será a influência cognitiva coletiva na geração de estratégias. Desta forma, a cultura pode tornar-se um trilho que orienta em linhas gerais o rumo estratégia da empresa ao longo do tempo, dando estabilidade, mas também ser o trilho que prende a empresa a um conjunto de paradigmas estratégicos, que podem tornar-se prejudiciais.

Enfim, a formação de estratégia é um processo coletivo, ideológico, forçado e deliberado. A estratégia é uma perspectiva coletiva, única, relacionada a valores, crenças, mitos, cultura e ideologia. A liderança na formulação é a coletividade. A mudança é infrequente (enfrenta resistência ideológica) em uma organização normativa, coesiva, atuando em um ambiente incidental.

Tendo a antropologia como disciplina base, a escola tem em Rhenman e Normann, no final dos anos 60 na Suécia, seus principais precursores e como seus principais defensores pessoas voltadas para o espiritual, coletivo, social (principalmente no Japão e Escandinávia).

3.2.2.6 - Escola Ambiental

Nas escolas anteriores, até então, o papel central do processo de formulação de estratégia era do estrategista, executivo, líder, individual ou coletivo. E o ambiente era tratado em segundo plano ou pouco mencionada sua relevância. A escola ambiental coloca o ambiente como o centro do processo de formulação de estratégia, sendo este processo reativo pela organização.

Algumas linhas vão ao extremo ao considerar que não existem opções estratégicas para empresa exceto seguir as restrições do ambiente, outras linhas da escola consideram que o ambiente limita em um conjunto de opções, mas não exclui, o papel do estrategista ou do líder na escolha da melhor opção deste conjunto limitado .

Assim, o ambiente passa a ter papel fundamental no estudo da estratégia.

A escola ambiental tem suas origens da teoria da contingência, em que, na definição de uma maneira melhor de administrar uma organização "tudo depende", por exemplo, do porte da empresa, da sua tecnologia, da estabilidade, da hostilidade externa, da complexidade do ambiente. MINTZBERG et al. (2000) propõem quatro dimensões do ambiente que influenciam as diferenças entre as contingências nas organizações: estabilidade, complexidade, diversidade de mercado e hostilidade.

Danny Miller, em estudo realizado em 1988 mencionado em MINTZBERG et al. (2000, p.213), foi além, e observou a influência que o ambiente tem sobre o tipo de

executivo que atua em uma empresa de uma certa indústria, citando que *“..os empreendedores que assumem riscos (...) tendem (...) a estar associados a ambientes dinâmicos”*. Sobre a influência do ambiente no conteúdo do conjunto de estratégias da empresa, Miller afirma que *“as estratégias serão mais abrangentes e multifacetadas em ambientes que apresentam maior número de desafios e oportunidades”*. Por fim, em relação à influência do ambiente no tipo de processo de geração de estratégia a ser utilizado, Miller menciona que *“...os executivos irão escolher entre um conjunto de estratégias viáveis e processo de geração de estratégia dentro de qualquer contexto, adotando aqueles que não só sejam adequados aos seus ambientes, mas também reflitam seus objetivos pessoais, predileções e capacidades (...) Estratégias diferentes requerem estruturas diferentes, assim como maneiras diferentes de gerar estratégias”*.

Desta forma, o ambiente representa imperativa influência em todo conteúdo da formulação estratégica, desde as características do líder e do processo de geração, até o conteúdo da estratégia.

Sendo o ambiente o ator principal desta escola, à empresa resta, quanto à sua estratégia, adaptar-se, buscando posições específicas, para que a evolução do ambiente, através da seleção natural não afete sua sobrevivência.

O processo de formulação de estratégias é passivo, imposto e por isso emergente (descritivo). A mudança é rara e de acordo com a evolução e exigência do ambiente.

Suas disciplinas de base são a sociologia política e a biologia e seus principais precursores são Hannan e Freeman, em 1977.

3.2.2.7 - Escola da configuração

A escola da configuração tem como base dois conceitos: o de configuração e o de transformação. Estes conceitos são complementares quando vistos sob o enfoque dinâmico do ambiente:

“...se uma organização adota estados de ser, então a geração de estratégia torna-se um processo de saltar de um estado para outro (...) a transformação é uma consequência inevitável da configuração.” MINTZBERG et al. (2000, p.222)

Dois aspectos caracterizam a escola como “de configuração” a saber:

a) As organizações se agrupam segundo diferentes características, em torno de um "estado" ou "tipo-ideal", por exemplo, organizações em indústrias emergentes tendem a ter estratégias emergentes e líderes visionários; e

b) O fato dos "estados de ser" serem seqüenciados ao longo do "ciclo de vida" da organização e ligados às estratégias e movimentos do ambiente. Por exemplo, no caso desta mesma organização na indústria emergente, à medida que esta indústria amadurece a estrutura e estratégias da organização acompanham este amadurecimento, tornando-se mais formalizada.

A formação da estratégia como um processo de transformação tem a pretensão de integrar os vários "estados de ser" e possibilitar a evolução da organização por esses estados, dentro do seu ciclo de vida, por meio de mudanças evolutivas ou por revitalizações e reformulações.

O processo de formulação de estratégia é interativo, episódico, sequenciado, visto sempre dentro de um contexto (descritivo para configurações, deliberado e prescritivo para transformações). A mudança é ocasional e revolucionária (outras vezes incremental). Os agentes, dependendo do estágio no ciclo de vida em que a empresa estiver inserida, podem advir da estrutura formal ou de um líder.

O ambiente é parte importante dentro do contexto da formulação da estratégia, e define, juntamente com o ciclo de vida da empresa, a estrutura, a estratégia, as linhas de liderança e o processo de geração de estratégia.

Assim, a escola da configuração é uma união dos conceitos das escolas, mencionando que para cada situação em que a empresa estiver inserida existe um tipo de pensamento em relação à formulação de estratégias que melhor se adapta.

Dentre todas as escolas, a de configuração, preocupa-se com a implantação das estratégias, ou seja, com a mudança organizacional, com a transformação entre os estados da empresa.

Procura traçar arquétipos relacionando comportamento de empresas segundo suas estratégias ao longo do tempo, tipos de estruturas organizacionais e estilos de liderança. Da combinação ideal destes estilos e comportamentos, a empresa consegue um estado superior de administração.

A escola deixa clara a mensagem do relacionamento do ambiente, com estágio do ciclo de vida da organização, processo de formulação de estratégias, estrutura organizacional, liderança e outros aspectos de uma empresa. Estes aspectos devem estar

alinhados em seus conceitos em determinado instante. A escola enfatiza a importância do processo de transformação como efetivador da estratégia, levando a empresa entre períodos de estabilidade estratégica, evolução contínua e redefinições bruscas a novos estados, através de visões deliberadas e estratégias emergentes, durante seu ciclo de vida.

Como principais precursores pode-se citar Chandler, em 1962; e o grupo de pesquisadores da McHill University (Mintzberg, Miller, etc.) no final anos 70.

3.2.3 - O equilíbrio entre as escolas

Após a descrição das várias escolas da formulação de estratégias, a questão de qual delas é a melhor torna-se natural. Vê-se que as escolas são diferentes em vários aspectos, ao mesmo tempo que são complementares.

Cada uma das escolas olha, à sua maneira, para o mesmo processo. Porém necessita-se além das estratégias prescritivas, das emergentes. Além de considerar o ambiente com certa dose de impotência, buscando melhores posicionamentos e estratégias contingenciais, deve-se olhar as oportunidades de criação e construção. Aprender com os erros anteriores, mas também desprender-se, possibilitando a renovação do pensamento. Ter o líder visionário, mas permear a visão da empresa a todos que possam contribuir com sua capacidade criativa, dentro de uma sinergia e foco.

Estar entre os extremos, considerados por cada escola, segundo MINTZBERG et al. (2000), é o caminho para o pensamento estratégico. Nesse entendimento, o autor discute as diferenças e complementaridades em relação ao conteúdo e ao processo estratégico nas escolas.

Em relação ao conteúdo estratégico surge a questão da complexidade, da integração, e da abordagem genérica.

MINTZBERG et al. (2000) colocam na questão da complexidade o ponto em que uma estratégia deve ser complexa ou simples, e até que ponto as estratégias devem ser cheias de nuances ou compreensíveis e gerais. Na questão da integração discute até que ponto a estratégia deve ser integrada. Se deve seguir uma descrição de *portfólios* como peças com pouca união, ou sair de uma visão única de todo empreendimento. Cita que mecanismos de integração de estratégias têm sido propostos, como a cultura para integrar normativamente, cognição ou visão para integrar mentalmente, planos para integrar formalmente e ajustes para integrar coletivamente.

Na questão genérica, menciona a busca do equilíbrio entre uma estratégia genérica e uma estratégia única, sob medida.

Nas questões relativas ao processo estratégico, MINTZBERG et al. (2000) discutem o controle, a coletividade, a mudança, a opção e o pensamento.

Na questão do controle, a estratégia puramente emergente impede o controle ao passo que a estratégia puramente deliberada impede o aprendizado. Quanto mais emergente uma estratégia, mas controle deve ser aplicado ao direcionamento das pessoas para que estas mantenham-se alinhadas ao institucional da empresa, às suas crenças e valores e à missão. Quanto mais deliberada, maior controle pode ser aplicado à estratégia em si.

Na coletividade, da geração da estratégia, a questão está centrada em quem deve estar à frente do processo, o líder, o coletivo ou o ambiente. Ou todos eles.

A mudança estratégica, em relação à sua presença, seu padrão e sua fonte, MINTZBERG et al. (2000) propõem que esses atributos da mudança dependem do contexto interno e externo em que a organização está inserida.

A opção estratégica diz respeito a dois extremos discutidos nas escolas de formulação de estratégias, um extremo que coloca o estrategista como capaz de "quase tudo" e outro extremo para o qual o ambiente sobrepuja todo líder, os quais estão à mercê das mudanças do ambiente. O equilíbrio está na visão do estrategista estar lidando com um ambiente difícil e complexo, adquirindo aprendizado. Algumas organizações precisam aceitar determinadas condições do ambiente e outras podem dominar parte dele.

E na questão do pensamento, a dúvida: pensar x agir, está no centro da discussão. A análise não deve paralisar o processo, mas do outro lado a ação deve fazer sentido, ou seja, ter razão de ser voltada a uma compreensão anterior de sua necessidade e validade.

Enfatizando esta visão de complementaridade, o equilíbrio entre as escolas é o caminho para o pensamento estratégico:

"A formação de estratégia é um designio arbitrário, uma visão intuitiva e um aprendizado intuitivo; ela envolve transformação e também perpetuação, deve envolver cognição individual e interação social, cooperação e conflito, ela tem de incluir análise antes e programação depois, bem como negociação durante; e tudo isso precisa ser em resposta àquele que pode ser um ambiente exigente." (MINTZBERG et al., 2000, p.274)

3.3 - Evolução da formulação e controle de estratégias

Ao longo do desenvolvimento e influência das várias escolas de formulação de estratégias, pode-se destacar entre as características das escolas, as etapas de planejamento e controle de estratégias. Estas etapas, partes fundamentais do processo de administração estratégica, foram sofrendo alterações na forma, intensidade e com quais objetivos essas etapas eram aplicadas.

Nas escolas prescritivas, do *design* e do planejamento, as etapas de planejamento e controle da estratégia eram centralizadas no estrategista, que através dos planos e orçamentos tinha a função de manter a execução da estratégia como planejado.

MINTZBERG et al. (2000) classificam três falácias relativas à forma como essas escolas aplicavam as etapas de planejamento e controle. Pela característica do ambiente pouco dinâmico, tal rigidez respondia às necessidades de adaptabilidade. Porém a previsibilidade e a estabilidade do ambiente, necessárias para escolas baseadas em concepção e controle de inflexíveis "planejamentos estratégicos" representam a primeira falácia, devido às descontinuidades do mercado. A segunda falácia está na proposição das escolas em que a formulação e implementação das estratégias são executadas por pessoas diferentes, pois ao se desligarem dos detalhes operacionais, os estrategistas não conseguem extrair a "mensagem" estratégica dos detalhes do dia-a-dia, como seriam capazes se estivessem imersos nele, criando uma lacuna entre realidade e estratégia. A terceira falácia é a formalização do processo de planejamento, que levado ao extremo, abafa o processo criativo e cognitivo.

A escola do posicionamento, assim com as outras escolas prescritivas, trata o planejamento estratégico com uma análise numérica, sugerindo estratégias genéricas e controlando o resultado das mesmas. Incentivado pelas consultorias e economistas, os resultados controlados eram indicadores de participação de mercado e redução de custos de forma geral, utilizados como imperativos. Acabava por limitar a formulação de estratégia a uma "escolha" entre estratégias genéricas e não como criação de uma estratégia única.

Já as escolas descritivas, como a empreendedora, possuem visão, intuição, das quais emergem estratégias, e o controle ocorre também intuitivamente no acompanhamento do ambiente. Outra forma de controle é através do acompanhamento do resultado operacional, pouco estruturado e relacionado com as estratégias formuladas. Principalmente a escola cognitiva trata a formulação de estratégias como um processo mental, onde a tomada de decisão sofre influência das limitações da cognição humana e de tendências na decisão; e de o ambiente externo ser complexo ao ponto de "*não poder ser totalmente compreendido*". Na escola do aprendizado a estratégia emerge com as

experiências passadas, sendo observadas e estudadas, assim o processo de formulação é desarticulado, porém o controle é meticuloso e estruturado para captar as informações necessárias e identificar o surgimento das mesmas no aprendizado. Uma das linhas de conceitos da escola do aprendizado, trata da aplicação da "Teoria do Caos" à administração estratégica, que vê oportunidade para as empresas rápidas na adaptação a um ambiente imprevisível e altamente dinâmico. Neste ambiente, o aprendizado a respeito das complexas interações entre variáveis e do próprio processo de mudança e adaptação, é fonte de vantagem competitiva. As escolas do poder, ambiental, cultural e da configuração, tratam mais da formulação da estratégia, as três primeiras diferenciando-se em como vêem o papel do ambiente – passivo ou ativo - neste processo, e a escola da configuração tratando da formação organizacional como parte da estratégia, preocupada com a mudança organizacional na execução (decorrência) da estratégia ou como sendo a própria estratégia. O controle do resultado das estratégias nestas escolas permanece secundário, porém menos baseado em orçamentos e planos, pois estes não são largamente utilizados. O controle tende a estar baseado em indicadores subjetivos e intuições, característicos das escolas descritivas.

Nota-se então uma evolução de planejamento estruturado, rígido, com prazos de validade; e um controle voltado para o acompanhamento dos planos e orçamentos, para uma busca por estratégias emergindo de idéias, intuições e aprendizado, com um processo de controle sobre o desempenho global da organização. Tal controle avalia vários aspectos, relevantes ao contexto do momento, incluindo aí aspectos ambientais (através das variáveis externas) e indicadores os mais variados possíveis, desde os voltados à cultura organizacional, os que procuram evidenciar o aprendizado e competências internas, até aqueles preocupados com o desempenho para os acionistas.

3.4 - Escolha dos modelos de formulação e controle de estratégias

A utilização de um ou outro modelo de formulação e controle de estratégias depende das necessidades da empresa que fará uso do mesmo. O estágio de desenvolvimento da indústria, o porte da empresa e o estágio da empresa no ciclo de vida da mesma, dentre outros aspectos, podem influenciar na adoção de um modelo com características mais prescritivas ou mais descritivas, mais ou menos formalizado, mais analítico ou mais cognitivo.

No que diz respeito ao nível de desenvolvimento da indústria, o modelo de formulação e controle de estratégias deveria seguir as necessidades da empresa em ter diretrizes de ação, através da formalização de planos prescritivos ou orientações para suas

ações altamente flexíveis e adaptativas ao ambiente, objetivando o cumprimento de sua missão e sua continuidade.

Empresas que estão em indústrias maduras, como por exemplo a indústria siderúrgica, podem valer-se de modelos analíticos, com construção de planos prescritivos até mesmo com periodicidade definida, os tradicionais "planejamentos" estratégicos. Já as empresas em indústrias novas e voláteis, como por exemplo as de telecomunicação e biotecnologia, necessitam de processos que possibilitem o surgimento da capacidade criativa de seus gestores, para criarem um ambiente futuro até então não imaginado, utilizando-se de linhas de atuação e estratégias emergentes, até então nunca pensadas.

Da mesma forma, segundo o porte da empresa, faz-se necessária uma distinção entre os modelos mais indicados. Empresas de menor porte, que dependem da figura do líder, do empreendedor, serão mais beneficiadas com o desenvolvimento da visão empreendedora de seu líder, de sua intuição, de suas experiências, que podem tornar-se planos, mas que devem ser tão flexíveis e rápidos quanto à capacidade de refletir as diretrizes emergentes do empreendedor.

Empresas de maior porte podem valer-se de uma estrutura para tornar o processo de formulação e controle da estratégia mais formal, prescritivo e analítico.

Em relação ao ciclo de vida da empresa, a formulação e o controle da estratégia também podem ser tratados de forma distinta. Em ADIZES (1998), é descrito o ciclo de vida de uma empresa, desde seu nascimento até sua possível morte, citando que as empresas jovens são flexíveis e pouco controláveis e as empresas maduras são mais rígidas e possuem um maior controle. Assim, a flexibilidade e a controlabilidade são as variáveis de distinção nos vários estágios do ciclo de vida de uma organização.

De acordo com o momento do ciclo de vida pelo qual a empresa passa, os processos podem ser declarados e formais, quando a empresa atinge a maturidade, ou informais, quando ela está em sua juventude.

Geralmente empresas jovens tem sua gestão centrada em seu criador, numa posição e atitude empreendedora e centralizadora, onde as decisões estratégicas tendem a ser emergentes e descritivas, baseadas na intuição, segundo a visão do empreendedor.

Já empresas maduras, possuem processos formais, estrutura hierárquica, e certa divisão de funções que favorecem a definição de estratégias por processos de planejamentos e prescrição de planos.

Várias composições podem ser feitas entre estágio no ciclo de vida, segmento da indústria e porte da empresa, assim como outros fatores distintivos. Por exemplo, uma empresa de grande porte, em um segmento de alta tecnologia, rejuvenescida em sua estrutura organizacional, pode optar por um modelo descritivo. Assim como uma empresa de porte médio, já consolidada, na indústria da construção civil pode optar por um modelo mais prescritivo.

3.5 - Pensamento estratégico

Na literatura de administração estratégica, o termo planejamento estratégico é largamente utilizado para descrever a fase do processo gerencial, em nível estratégico, onde serão elaborados os planos de atuação futura, políticas e diretrizes para empresa e suas áreas. Como visto na evolução das escolas, o processo de planejamento, evolui, junto com as exigências do dinamismo dos mercados, para uma forma menos estruturada, intermitente e cognitiva de tratar a elaboração de estratégias.

Torna-se necessário fazer a transição desta etapa do processo gerencial, de prescritivo para descritivo, de "parte de uma agenda corporativa" para intermitente, "a todo momento". O planejamento enquanto estruturação de planos passa a atuar após a formulação das estratégias e deixa de ser o responsável pela geração das mesmas. Em MINTZBERG et al. (2000, p.65) é proposto que o planejamento formal possa ser utilizado para programar as estratégias *"que saíam da caixa preta – para codificá-las, elaborá-las, traduzi-las em programas ad-hoc e planos e orçamentos rotineiros, usando-os para fins de comunicação e controle."*

Existe uma leve diferença entre pensar e planejar estrategicamente. A formulação de estratégias, em seu cerne, ou seja, na concepção da estratégia, tem uma base cognitiva, originada do "pensamento estratégico", e o planejamento, por sua vez, é o instrumento para formalizar este pensamento.

No processo de gestão, a etapa de planejamento estratégico, para possibilitar o pensamento estratégico, segundo MINTZBERG et al. (2000), seria substituída pela formulação de estratégias, com *"análise antes e programação depois"*, etapas estas orientadas por este pensamento. Onde a etapa de programação pode ser dividida em desdobramento, que seria a transformação das ações estratégicas, enquanto idéias, em políticas, diretrizes e ações operacionais; e programação. (Figura 24)

FIGURA 24 - Pensamento estratégico e a formulação de estratégias: Adaptado de MINTZBERG et al. (2000, p.65).

O pensamento estratégico é o estado, individual e coletivo desenvolvido nos gestores e colaboradores na organização, de estar constante e mentalmente orientado pelas e para as estratégias organizacionais. É a base potencializadora para que estratégias sejam concebidas, formuladas, desdobradas, implantadas e controladas.

Este estado individual ou coletivo dos gestores, forma-se em cada gestor, em maior ou menor grau, de acordo com: a orientação externa dos sistemas organizacionais, a motivação do gestor e as características individuais deste gestor. (Figura 25)

FIGURA 25 - Formação do pensamento estratégico, como base da visão estratégica.

Neste pensamento, através de filtros e recursos mentais, como o conhecimento tácito, interesses próprios, paradigmas, etc. o gestor desenvolve uma visão acerca da realidade. Esta visão é denominada "visão estratégica", quando originada em um pensamento estratégico.

3.5.1 - Plano mental de gerência: integração de estratégias e operações no pensamento estratégico

O processo de gestão, que deveria acontecer em todos níveis organizacionais, em algumas abordagens é diferenciado para níveis executivo e operacional da organização, fazendo relações a tipos e abrangência das decisões características desses níveis. Procurando reconfigurar a abordagem, para possibilitar o pensamento estratégico, trata-se a seguir do estabelecimento de um plano mental de gerência.

Inicialmente destaca-se que a gestão estratégica, gerência estratégica, ou administração estratégica, é tratada normalmente na visão do planejamento e controle ao nível estratégico. Ou seja, através de um processo de planejamento estratégico, tiram-se ações, políticas e diretrizes, que são controladas com relação à sua execução, pelos seus resultados planejados e esperados. Algumas descrições de administração estratégica tratam o tema de tal forma a suscitar a idéia de que políticas e diretrizes originadas, exclusivamente, nos níveis executivos, transformam-se em ações táticas e operacionais no chão-de-fábrica ou áreas de frente.

Sabe-se que, através das estruturas de cargos e funções de uma organização, a estratégia é desdobrada em ações que são necessárias à sua implementação, segundo as autoridades e responsabilidades delegadas à cada função. Porém acredita-se que estratégica, tática e operacional relacionada a cargos, funções ou posição no organograma (figura 26), numa situação dinâmica, podem não ser dimensões tão distintas como as estruturas sugerem. Tampouco ocorre uma distinção temporal, onde primeiro faz-se um plano estratégico para toda uma área ou organização, e a seguir faz-se o plano operacional dentro de um período preestabelecido.

FIGURA 26 - Gerência de estratégias e operações segundo hierarquia.

A distinção entre o que é estratégico e operacional está no impacto que tal ação ou decisão possa causar na continuidade do negócio. (Figura 27)

FIGURA 27 - Plano mental de gerência – pensamento estratégico.

Os gestores em maior grau que os colaboradores com menores responsabilidades, a cada decisão, estão agindo operacionalmente - delegando, programando, analisando – e pensando estrategicamente, sob a égide das estratégias, da missão, valores e princípios da empresa.

O mesmo acontece com colaboradores com menor poder de decisão, ou seja, com responsabilidades de menor escopo. Serão orientados pelo pensamento baseado nas estratégias da empresa e principalmente pelas de suas áreas, e visão, missão e valores da empresa.

Por este pensamento a todo momento os colaboradores, segundo sua capacidade de atuação, compreensão e visão, serão sensores do sistema de informação da empresa, trazendo informações para dentro da organização que, segundo suas percepções, tenham algum valor estratégico.

Este plano mental de gerência, acontece em cada gestor simultânea e individualmente, orientado pelo mesmo sistema de crenças, valores e missão. Ou seja, a partir da missão da empresa e da visão de sua alta administração, disseminada aos seus gestores, estratégias podem surgir a todo momento, em tempo de serem estudadas e validadas segundo uma pauta formal, assim como decisões de alto impacto –estratégicas – podem surgir dentro do escopo de decisão de um determinado gestor, e este com competência, deverá decidir racionalmente sobre a mesma. Em seguida, este gestor, irá delegar e desdobrar segundo o escopo de sua função, as ações táticas e operacionais à sua equipe. (Figura 28)

FIGURA 28 - Plano mental de gerência.

Portanto, mesmo que apenas visando a sistematização do tema: estratégico – tático – operacional, a separação em gestão estratégica, que suscite uma separação da gestão operacional, perde sua validade, pois cria um cenário que na prática não acontece, prejudicando a criação de um modelo dinâmico.

Sendo assim, o planejamento e controle de estratégias, tratado como “Gestão de estratégias”, deveria, em um mesmo sistema de gestão, ser suficiente para englobar o planejamento e controle, de forma integrada, das iniciativas dos gestores, de alto ou pequeno impacto, de curto ou de longo prazos, estratégicas ou operacionais.

Como tratado em MINTZBERG et al. (2000), o pensamento estratégico é a forma de atuação do corpo de gestores que possibilita a migração de uma forma prescritiva de atuação, rígida e pautada em agendas, para uma forma cognitiva, intuitiva - porém orientada - de formulação e controle de estratégias. Substitui a atuação normativa dos gestores na confecção de planos periódicos por uma atuação descentralizada, porém integrada, do corpo de gestores, de forma contínua e constante.

Enfim, a organização, para atender os requisitos de flexibilidade exigidos pelos mercados dinâmicos, deve se descentralizar, de forma a possibilitar a tomada de decisão rápida e mais próxima do referido ambiente operacional, sem perder a controlabilidade. Desta forma, é fundamental que a empresa chegue a um ponto de equilíbrio entre a formalização do processo, em documentos, processos, seqüências, cronogramas, etc., e a cognição e processos intuitivos, flexíveis, para que o processo mental de administração estratégica em cada gestor não seja "amarrado" tampouco "descontrolado", consiga ser criativo e emergente, ao mesmo tempo que permite controle.

O ponto de equilíbrio, entre formalização e flexibilidade, dependerá, como citado anteriormente, do estágio de desenvolvimento da indústria em que a empresa está inserida, do porte da empresa e do estágio da empresa em seu ciclo de vida, dentre outros aspectos. Porém, independentemente do modelo de formulação e controle de estratégia a ser adotado por uma empresa, o "pensamento estratégico" deve ser uma constante em toda e qualquer organização.

4 INTEGRAÇÃO DE CONCEITOS ATRAVÉS DE UM SISTEMA

4.1 - A eficácia e o ambiente empresarial

Nos critérios da eficácia propostos por CATELLI (1999), a continuidade depende principalmente da adaptabilidade. Na visão da eficácia empresarial, antes da eficiência operacional, critérios como desenvolvimento, satisfação de funcionários, clientes, fornecedores, sociedade em geral, e capacidade de produção definem condições anteriores à produção eficiente para formação do resultado ótimo. Pode-se dizer que a eficácia considera, além da estrutura interna da organização preconizada pela noção de eficiência, o ambiente em que opera.

Na busca pelo pressuposto da continuidade a empresa deve buscar estar adaptada ao seu ambiente externo. Desta forma conseguirá melhores condições de negociação, compra, venda, produção, investimentos, tendo em suas operações melhores oportunidades de otimizar seu resultado econômico.

A adaptabilidade possibilita à organização desenvolver corretamente suas competências internas, escolher as formas e meios de satisfazer todos envolvidos, decidir por aumentar ou reduzir sua capacidade produtiva, os caminhos de seus investimentos em tecnologia para melhoria de eficiência, entre outros pontos impactantes nos critérios de eficácia.

Desta forma, a adaptabilidade impacta diretamente na continuidade e necessita de que os gestores da empresa tratem este critério de forma sistêmica e como parte integrante do sistema de gestão.

Com o passado e constante advento da globalização, cada vez mais parte-se para um sistema econômico único. O sistema empresa, dentro deste sistema globalizado, sofre o impacto das variáveis políticas, econômicas, sociais entre outras, agora consideradas no ambiente global, sendo que sobre algumas delas a empresa possui controle e sobre muitas

outras não possui, devendo posicionar-se no mercado de forma a obter as melhores condições de negociação nas suas transações internas e externas.

Uma empresa, que não vê as novas condições de mercado, pode estar “miope” em relação ao ambiente em que opera, pois o vê de forma distorcida, onde aquelas condições que ela considera em suas decisões não mais existem, são condições do passado.

A adaptabilidade, que sempre deveria ter sido preocupação das empresas, cada vez mais sua análise, torna-se imperativa para as organizações. A velocidade sem precedentes em que as mudanças se processam faz com que a mudança reativa, lenta e evolutiva, não seja suficiente para manter a empresa viva. A cada acréscimo no ritmo das mudanças e avanços do ambiente fazem-se necessárias posturas e ações pró-ativas de atuação, com características evolutivas rápidas, com saltos e rupturas em relação aos conceitos envolvidos na organização até então.

Para liberar esse movimento interno é necessário uma sistematização de formas e condutas que levem os gestores a repensarem constantemente a empresa inserida em um ambiente dinâmico.

4.2 - A empresa como parte de um ambiente dinâmico: caracterização de um contexto

4.2.1 - Noção de contexto

Apresenta-se a noção de contexto, a qual será tratada no decorrer do texto, como proposta de objeto de gestão em nível de estratégias.

A visão sistêmica aborda o ambiente da empresa de forma a segmentá-lo em externo e interno. Onde no ambiente externo, as variáveis controláveis e incontroláveis influenciam as operações da empresa, e conseqüentemente, a realização de resultados presentes e futuros. Alterando assim a riqueza da empresa.

O ambiente interno, completo, faz parte da realidade da empresa, ou seja, todo o seu conjunto de variáveis afeta a empresa, em maior ou menor grau e em diversas oportunidades. Já o ambiente externo, é formado por uma quantidade infinita de variáveis, dentre as quais existem variáveis que impactam e outras que não impactam a empresa.

Dentre estas que impactam algumas são relevantes e passíveis de acompanhamento e outras têm uma relação custo/benefício de monitoramento não justificável.

Delimita-se no ambiente empresarial um conjunto de variáveis internas e externas relevantes à empresa. Este conjunto define-se como contexto da empresa, sendo a região do ambiente empresarial formada pelas variáveis relevantes à empresa segundo o momento no tempo em que a mesma está operando. (Figura 29)

FIGURA 29 - Identificação do contexto de uma empresa.

O ambiente externo à empresa, com o objetivo de melhor caracteriza-lo, é constituído por variáveis controláveis, ou seja, sobre as quais a empresa pode agir, e por variáveis sobre as quais a empresa não tem controle ou nada pode fazer a respeito das mesmas.

O ambiente formado pelas variáveis incontroláveis, chamado em algumas literaturas de "ambiente remoto", está em constante evolução, positiva ou negativamente, em todos os aspectos, político, econômico, social, tecnológico, ambiental, etc. Este ambiente renova-se independente da vontade de algum grupo de empresas e é resultado das ações em conjunto de nações inteiras ao longo da história. Este ambiente, para fins deste texto, receberá o nome de "cenário" pretendendo elucidar a idéia de "pano de fundo" sobre o qual as empresas estão operando.

Para possibilitar que a empresa, mantenha-se buscando melhores condições de operação neste cenário, protegendo-a contra ameaças e aproveitando as oportunidades, lidando com seu contexto, a empresa procura mover-se dentro deste cenário. Estes

movimentos, com intuito de antecipar bons resultados, são propostos através de um processo de gestão, que analisa o ambiente e propõe ações estratégicas.

Assim a variação do contexto é decorrente dos impactos das ações da empresa e dos movimentos do cenário. Estes dois movimentos, do cenário e da empresa nesse cenário, dão origem a um novo contexto. (Figura 30)

FIGURA 30 - Variação do contexto: resultante de dois movimentos de mudança.

Sendo o contexto da empresa o conjunto de variáveis relevantes à empresa, em determinado momento, as ações estratégicas, empreendidas pela empresa, junto com a mudança do cenário, alteram este conjunto de variáveis que representam o contexto. Tais variáveis constituem as condições de negociações e operação da empresa naquele momento. (Figura 31)

Legenda:

Cvc_{T+2} - conjunto de variáveis do contexto no momento T+2

FIGURA 31 - Estratégias e variáveis incontroláveis alterando os contextos da empresa.

Sabe-se que as decisões estratégicas, quando empreendidas, alteram o LUCRO da empresa. A seguir apresenta-se um modelo da atuação dessas decisões em relação ao LUCRO da empresa (figura 32):

FIGURA 32 - Como as decisões impactam no LUCRO através dos contextos futuros da empresa.

A decisões estratégicas alteram políticas de atuação, normas internas, produtos e serviços, processos, volume de produção e preços, planos de investimento, etc. Através dessas ações (alterações), a estratégia é refletida nas operações que fazem parte da rotina de produção e atuação da empresa.

Pode-se definir dois tipos de impactos dessas decisões estratégicas, em relação ao momento de ocorrência dos mesmos: impacto direto e impacto indireto.

O impacto direto é - diretamente - relacionado a alguma variável que compõe a formação de um evento econômico, seja de compra, venda, investimento, etc. Sua ocorrência pode alterar, de forma direta, receita, custos e despesas, consequentemente ativos e passivos, imediatamente ou ao longo de períodos futuros. As variações decorrentes destes impactos trazidas a valor presente representam todo impacto desta decisão nas contas da empresa. Por exemplo a decisão de vender um certo lote da produção tem um impacto direto no estoque de produto acabado e no contas a receber.

O impacto indireto, acontece com o desencadeamento de alterações em condições internas e externas à empresa que alteram as condições futuras de negociação da empresa, impactando indiretamente o resultado, e o patrimônio da empresa.

Geralmente são relacionados a clientes, marca, proteção de mercado, competências internas, tecnologia, e não possuem relacionamento direto e imediato com o momento em que a decisão foi tomada. Necessitam de outros fatores que, compostos em uma situação, com outras variáveis, impactam as condições futuras.

Podem ainda ocorrer decisões que causem, em conjunto, impactos diretos e indiretos. Como por exemplo, uma decisão de cancelar um treinamento de pessoal. Tal decisão terá um impacto direto e um indireto, que associado a fatores competitivos externos irá causar uma alteração nas condições de colocação de produtos e serviços no mercado, afetando o patrimônio da empresa.

4.2.2 - Estratégias e a variação de contextos e do valor da empresa

O resultado de uma empresa é a soma dos resultados de seus negócios, os quais são a soma dos resultados de suas áreas, que são a soma dos resultados das transações econômicas que esta empresa realiza em um determinado período.

As transações que uma empresa realiza, sejam elas de compra, venda, produção, investimento, etc., são influenciadas pelas variáveis formadoras destas transações. Por exemplo, ao realizar uma compra a prazo, a taxa de juros de mercado, acaba por influenciar o juros que serão conseguidos para financiar a compra com determinado fornecedor. Esta taxa de juros está ainda ligada a outras variáveis incontroláveis presentes no cenário no momento da transação. Desta forma pode-se dizer que:

- A necessidade de realização desta transação, assim como o objetivo da mesma (quantidade a ser comprada, requisitos básicos, necessidade de urgência) depende dos objetivos e planos da empresa, e
- As variáveis que formam essa transação de compra dessa empresa (preço à vista, preço à prazo, quantidade comprada, prazo de entrega, etc.) são influenciadas pelo cenário (política de juros do governo, risco do país, relação demanda/oferta do produto, etc.).

Sendo assim, o desempenho, que uma empresa ou gestor, pode ter em relação a uma transação, está intimamente ligado ao contexto em que esta empresa está inserida.

A empresa é responsável por determinar o que irá produzir e consumir e o cenário por determinar quais as condições limitantes para tais transações. Onde se nota a participação dos dois movimentos citados, o movimento da empresa e o movimento do cenário, resultando o movimento do contexto.

Na figura 33 representa-se a alteração do contexto presente, atual, para um contexto futuro.

No contexto atual, existem condições de negociação e operação que irão potencializar ou limitar a empresa na realização de suas transações de compra, venda, investimento e produção.

No contexto futuro, as condições poderão ser melhores ou mais limitantes para a realização das transações. O objetivo das ações da empresa é que cada vez mais as condições sejam melhores, para que seus gestores aproveitem-nas e produzam resultados superiores.

Deve-se ressaltar que ter condições melhores não significa esperar as oportunidades ou facilidades. Entende-se por “condições melhores” as melhores alternativas possíveis identificadas pelos gestores, sendo em situações adversas ou não. As condições melhores dizem respeito à possibilidade de realização de tais alternativas ótimas.

FIGURA 33 - Alteração do valor da empresa ao longo do tempo segundo a variação dos contextos e das estratégias.

Ao longo do tempo, entre um momento presente e um momento futuro, ocorre uma variação no valor da empresa, representada pela diferença entre o VE futuro e o VE atual, da qual espera-se o melhor resultado positivo possível a todos interessados.

O valor atual da empresa (VE atual) é o patrimônio atual mais o potencial de geração de lucro futuro, trazido a valor presente. Assim o contexto atual (e o que se espera do futuro) é refletido no patrimônio da empresa.

Ao longo desse intervalo de tempo, serão propostas soluções, em nível de estratégias, as quais irão alterar as condições da empresa em relação a ela mesma em um momento anterior. Ao mesmo tempo em que o cenário estará se modificando.

Em um contexto futuro, o valor da empresa (VE futuro) será a soma entre o patrimônio da empresa naquele momento e o potencial de geração de lucro futuro, trazido a valor presente naquele momento. Este valor, VE futuro, reflete o potencial que a empresa tem, contando seus recursos intelectuais, proteções de mercado, capital, etc., em relação ao futuro, segundo um contexto daquele momento.

A variação do valor da empresa está relacionada então com a variação dos contextos e com as expectativas de geração de lucros futuros nestes contextos. Sendo que as expectativas de geração de lucros futuros dependem das soluções que estão sendo consideradas para atuar dentro de um contexto. Tais soluções dependem da capacidade gerencial da empresa, representada por seus sistemas de gestão e pelas competências de seus gestores.

Em relação ao impacto das estratégias pode-se suscitar que as estratégias atuais provocam influência no contexto futuro na medida em que tendem a alterar a relação da empresa com o cenário. Exercendo sua função, a estratégia atua simultaneamente às alterações do cenário para proporcionar condições superiores à empresa em suas negociações atuais e futuras.

Desta forma, o valor da empresa no futuro dependerá do contexto futuro em que a empresa estará operando e das condições e possibilidades da empresa para gerar resultados. Este contexto sofre impacto das ações estratégicas, propostas entre o momento atual e o futuro, consubstanciadas pelas ações operacionais. Por exemplo, a forma de tratar atualmente o cliente, ou um comprometimento indevido de caixa, advindos de políticas e estratégias definidas.

O desempenho obtido nas transações executadas no futuro, é decorrência, além da competência dos gestores, do contexto existente no momento da realização dessas transações. Tal contexto futuro está sendo gerado pelos impactos das ações estratégicas, somados ao comportamento do cenário. Quão mais acertadas forem estas ações no passado, melhores as condições de negociação e melhor o desempenho.

Enfim, as decisões estratégicas empreendidas criam um contexto futuro que influencia nas condições futuras de operação de uma empresa, alterando a geração de bens e serviços, economicamente representada pelas receitas, custos e despesas, alterando a variação patrimonial futura, causando a variação do LUCRO. Esta variação do LUCRO deve ser entendida como a diferença entre o LUCRO esperado antes das decisões estratégicas e o LUCRO esperado após as decisões estratégicas, ou seja, segundo o contexto anterior e o contexto posterior a estas ações.

Na busca do entendimento da variação do indicador maior, que é o LUCRO, o contexto da empresa, representado como um conjunto de variáveis (figura 31), as quais procuram modelá-lo segundo a acurácia e viabilidade de informações pretendidas pela empresa, pode ser monitorado.

4.3 - A visão estratégica e a otimização do resultado

Segundo CATELLI (1999), os gestores são os “atores” na busca pela eficácia, como premissa, cita que estes gestores são competentes, defendem os interesses da empresa antes de seus particulares e devem estar entendidos e comprometidos com a missão e objetivos da empresa. Os gestores, por definição, irão buscar atender a missão e objetivos da empresa, e respeitada esta missão e objetivos, buscar a otimização do resultado econômico da empresa.

Entende-se que o corpo de gestores então deva convergir as decisões para o resultado ótimo. Este resultado ótimo é responsável por potencializar o melhor resultado global da empresa.

Fazendo a empresa parte de um ambiente dinâmico, onde suas condições de negociação e operação, variam de acordo com o contexto da empresa no cenário, torna-se essencial que o corpo de gestores atue segundo uma “visão estratégica”.

Entende-se por “visão estratégica” a forma como é enfocado um problema, situação ou contexto, resultado de um conjunto de filtros do pensamento estratégico que dão foco e orientam a forma de ver durante o processo de decisão, tanto na análise e interpretação do contexto, quanto na proposição e seleção de alternativas.

A visão estratégica deve ser comum ao corpo de gestores da empresa e, para fins de modelagem neste trabalho, engloba quatro elementos:

- O pensamento holístico, que contempla os possíveis impactos de uma decisão em todas as áreas de negócios e departamentos da empresa;
- A união em torno dos interesses da empresa como um todo, antes do interesse de um gestor em sua área ou de interesses particulares;
- A visão empreendedora impulsionada pela intuição e cognição orientadas; e
- A compreensão do contexto, obtida pela abstração e monitoramento das variáveis relevantes que em conjunto ou individualmente, possam ser fonte de ameaças ou oportunidades para empresa.

Estes quatro elementos podem ser encontrados, separadamente em um ou outro gestor, ou um elemento em todos os gestores, ou todos elementos em um gestor, porém destaca-se que a visão estratégica deve ser considerada, como uma característica do "corpo de gestores", pois a existência dessa visão, em alguns gestores, não garante o requisito – visão estratégica - para a busca da otimização do resultado da organização ou de uma unidade de negócios específica.

A falta de visão estratégica é a ausência, em menor ou maior grau, de alguns desses elementos ou de todos eles.

A visão estratégica não é uma habilidade do gestor em si, mas a união das capacidades do gestor com as posturas e atitudes potencializadas pelos sistemas organizacionais, em termos de orientação, procedimentos e normas e informações disponibilizadas para decisão.

É gerada pelo pensamento estratégico, quando, através de filtros (interesses próprios, paradigmas, etc.) e recursos mentais (conhecimento tácito, etc.), o gestor desenvolve uma visão acerca da realidade, com um objeto a ser focado (situação, problema, etc.), um objetivo (resolver o problema) de acordo com seu interesse (otimizar o resultado, autopromoção, favorecimento próprio ou de sua área, etc.) e uma forma de atuação. (Figura 34)

Neste pensamento estratégico os recursos, que são o conhecimento, podem ser classificados em tácitos e explícitos. Sendo que o conhecimento tácito é aquele pertencente às experiências acumuladas, e que não pode ser verbalizado. Se expressa no momento em que é requerido para alguma realização. O conhecimento explícito é o descrito de alguma forma em sistemas de informação ou qualquer outro tipo de referências de consulta: verbais, textuais, eletrônicas ou mecânicas.

O interesse do gestor, que irá movê-lo no estabelecimento da visão, pelo objetivo com que ele irá focar determinado objeto, decorre de seu interesse próprio estar ou não, direcionado e alinhado, com os interesses de sua área ou da empresa. Seu interesse decorre da motivação, intrínseca e extrínseca, que possui, onde:

- Motivação intrínseca – é aquela que depende da motivação interna, originada da satisfação pelo trabalho, da realização pessoal, etc.
- Motivação extrínseca – é aquela que vem da ação de fatores externos, como a remuneração, o reconhecimento, o ambiente de trabalho, o apoio do líder, etc.

A forma de atuação do gestor, ou seja, seu comportamento e postura, presentes em sua maneira de ver as situações, durante a decisão, decorre da influência de suas características – personalidade, princípios, crenças e valores – no seu comportamento e postura: ético, intuitivo, cognitivo, empreendedor, ou submisso, reativo, preso a paradigmas e prescritivo. Ainda na forma de atuação interferem as normas e procedimentos impostas pelos sistemas organizacionais, como o processo de gestão.

FIGURA 34 - A geração da visão estratégica.

4.4 - A visão estratégica na tomada de decisão

a) Importância da visão estratégica

Primeiramente, sendo a eficácia medida pelo LUCRO, como a variação patrimonial da empresa em um certo período, tal LUCRO deve considerar as variações nos benefícios futuros trazidos a valor presente. Para tanto os sistemas de informação devem possibilitar aos gestores refletirem sobre a variação desses benefícios, que cada vez mais, estão sendo concentrados em fatores intangíveis como competências, valor de marca, patentes,

detenção de tecnologias, tratados, entre outras terminologias, por "capital intelectual". Tal característica aumenta a complexidade do mecanismo de geração e formação do LUCRO, dificultando o entendimento das causas da variação do resultado por parte dos gestores.

Em segundo lugar, a atuação da empresa, cada vez mais, através de decisões descentralizadas, na busca da solução otimizadora como objetivo comum, reúne várias pessoas, áreas e unidades de negócios que interagem e trocam competências para criação de sinergia e vantagens competitivas. Neste ambiente de decisão o tratamento individual do gestor começa a perder cada vez mais sentido. Respeitando-se os escopos de decisão individuais, o gestor deve representar antes de mais nada seu papel no "corpo de gestores" da empresa, só depois então ser "o gestor" de sua área.

Estabelece-se então a preocupação com a visão do corpo de gestores, sabendo-se que iniciativas esparsas de algum ou outro gestor não necessariamente irão garantir a otimização do resultado.

A visão estratégica representa esta visão do corpo de gestores, necessária para trazer à tona, no momento da decisão, as considerações e alternativas possíveis e necessárias à decisão otimizadora. Além de incentivar o corpo de gestores em sua diligência pela postura e comportamento dele desejados.

b) Como pode ser obtida?

Esta visão estratégica, durante a tomada de decisão, considerando existente um modelo de gestão harmonizado com os sistemas organizacionais, pode ser obtida através da:

- Integração de estratégias a operações, níveis e áreas; e do
- Alinhamento das áreas e indivíduos em torno da visão, de objetivos e de metas da empresa.

Desta integração e alinhamento deve surgir um sistema de decisão ideal, considerado como aquele que orienta o gestor e potencializa o mesmo na decisão otimizadora, na direção da eficácia empresarial. Sendo que é no momento da tomada de decisão que esta integração e alinhamento acabam por se consubstanciar. E assim deveria acontecer indefinidamente.

4.4.1 - Premissas relativas ao estabelecimento de uma visão estratégica

Na concepção de um modelo, aplicam-se delimitações na realidade para tornar a tarefa realizável e focada em determinada aplicação. Essas delimitações são verdades assumidas que não se pretende discutir, ou seja, a partir dessas premissas parte a discussão. Representam o “pano de fundo” para qual a solução será desenhada.

A seguir serão descritas as premissas sobre as quais será discutida a inclusão de um sistema ao modelo Gecon.

Inicialmente, o universo, ao qual o sistema objetivado dirige-se, é formado por empresas com características de gestão profissional, atuando em um cenário formado por um ambiente dinâmico, altamente competitivo e baseado na livre economia. Tais empresas, com ou sem fins lucrativos, procuram gerir seus recursos no sentido de obter o melhor retorno sobre os mesmos, seja este retorno institucional ou financeiro, ou ambos.

Em tais empresas, independente de seu porte, desde que minimamente organizadas para tanto, os proprietários desejam e incentivam que os sistemas organizacionais sejam constituídos de forma a dar aos gestores da empresa condições de geri-la em direção à eficácia empresarial.

Os gestores dessas empresas, como seres humanos, são passíveis de desvios de comportamento e postura, sendo influenciados pelos resultados e benefícios que são propostos a eles em forma monetária ou em forma de motivação, reconhecimento profissional, social, etc. Fazem parte do quadro de gestores pois possuem o conhecimento técnico, necessários ao desempenho de suas funções, ou meios para adquiri-lo. São capazes de compreender o que se espera deles em relação à postura, ao comportamento, ao relacionamento e à direção a ser seguida, por meio de descrições e comunicados em forma de documentos da empresa.

Dentre os sistemas organizacionais, o modelo de gestão, o qual define as diretrizes, normas e conceitos sob os quais a empresa será gerenciada, é considerado ideal quando possibilita à mesma, através de seus gestores, meios para dirigi-la ao resultado ótimo, na busca da eficácia, representada em última instância pelo cumprimento de sua missão continuamente.

O resultado, na melhor forma de representar a variação da riqueza da empresa, pela variação de seu patrimônio líquido, é mensurado através de conceitos econômicos, reunidos em modelos de mensuração e acumulação de resultados.

Os modelos de mensuração e de acumulação do Gecon, extremamente eficazes na aferição correta do lucro econômico da empresa, das suas áreas, produtos, clientes e transações, apoiam a busca pela competitividade e a geração de riqueza. Nesse cenário, o sistema Gecon, implantado no ambiente organizacional, e harmônica e institucionalmente apoiado pelos vários subsistemas da empresa, é considerado ideal para mensuração de resultados econômicos e financeiros.

4.4.2 - O sistema Gecon como base para visão estratégica

A partir da descrição do sistema Gecon, vista no capítulo primeiro, nota-se que é orientado por uma forte tendência ao processo de controle quantitativo, sendo este processo o centro do processo de gestão. Deixa assim de atender uma parte do universo de empresas, para as quais a mudança ocorre em uma velocidade sem precedentes, obrigando-as a atuar sobremaneira segundo estratégias emergentes.

O sistema estabelece seus modelos segundo critérios essencialmente contábeis e econômicos. Desta forma, acaba não sendo capaz de captar e transmitir todas informações administrativas relevantes ao processo de gestão, pois muitas variáveis não possuem valor facilmente mensurável, econômica e monetariamente.

Por fim, o modelo de gestão Gecon considera, como premissa, que os gestores são invariavelmente competentes em suas posturas e comportamentos. Tal premissa limita a aplicação do modelo, pois deixa à margem grande parte da realidade empresarial.

Para que o modelo Gecon, com seu sistema de gestão, seja considerado ideal, além da aplicação na mensuração de resultados, mas também como base para geração da visão estratégica, três pontos deste sistema de gestão, da forma como foi elucidado no capítulo primeiro, devem ser adaptados:

- Os processos de formulação, desdobramento e controle de estratégias devem incentivar a geração de idéias e estratégias de forma orientada;
- A avaliação de desempenho deve evidenciar de forma clara as estratégias, potencializando a visão e a motivação do gestor sobre o que está sendo perseguido, orientando-o nesta direção; e
- As informações devem ser estruturadas e tempestivas para controle de estratégias.

Os pontos de adaptação citados acima podem ser divididos em: relacionados ao processo de gestão, segundo as etapas de formulação, desdobramento, controle e a

avaliação de desempenho de estratégias; e relacionados à disponibilidade de informações para decisão. Tais pontos para adaptação do modelo são justificados detalhadamente a seguir.

4.4.2.1 - Em relação ao processo de gestão: formulação, desdobramento, controle e avaliação

O Gecon, em seu processo de gestão, dá ênfase à etapa de controle. Como mencionado por CATELLI (1999, p.116), o processo de gestão *"age como um grande processo de controle"*.

Comparado com a visão exposta por MINTZBERG et al. (2000) que dá ênfase à formulação de estratégias, a ênfase no controle baseado em orçamentos pode gerar uma burocratização do processo de geração de estratégias, caso o processo de orçamento não responda à rapidez do processo decisório do controle. Pode denotar que o processo de controle é o ator principal na gestão, e o planejamento é efetuado para constituir a base de comparação do controle.

Por outro lado, a ênfase na formulação, apesar de não excluir a noção do controle, privilegia estratégias emergentes, renovadas e em tempo das mudanças necessárias.

O controle, como uma ferramenta necessária à resposta se uma estratégia atende ou não ao objetivo esperado, deveria ser decorrente da geração das estratégias.

Por fim, a avaliação de desempenho, como parte do processo de controle, deveria, dentro dele, servir como indutor à tomada de decisão corretiva de planos deliberados ou ações estratégicas emergentes.

4.4.2.1.1 - A etapa de "planejamento estratégico"

Em relação à formulação de estratégias no sistema Gecon destaca-se a forma prescritiva, embutida no processo de "planejamento estratégico", que visualiza a determinação de estratégias como parte necessária ao processo posterior de controle.

A função do planejamento estratégico, no sistema Gecon, é proteger a empresa das mudanças ambientais fazendo com que sistematicamente sejam avaliadas oportunidades de melhoria e planos contingenciais contra as ameaças do ambiente externo e interno da empresa.

O processo de planejamento estratégico, segundo Gecon, é formado pelas etapas de estabelecimento de cenários, identificação de oportunidades e ameaças, identificação de pontos fortes e fracos e determinação de estratégias.

Tal processo assume uma característica prescritiva, aproximando-se das escolas do *design* e do planejamento, classificadas por MINTZBERG et al. (2000), pois trata o surgimento da estratégia como uma seqüência, passando pelas etapas de análise, geração, desdobramento e execução.

Nas referências consultadas a respeito do sistema Gecon não é tratada especificamente a geração da estratégia em si. Partindo da análise do ambiente, menciona-se a etapa de "determinação de estratégia" e em seguida já é abordado o planejamento das ações estratégicas geradas. Deixa a geração de estratégias a cargo do gestor com expectativas de que, através de fatores cognitivos e intuitivos, ocorra o maior número possível de alternativas viáveis. As únicas orientações para o gestor, em forma de delimitação, no momento da proposição de idéias e soluções estratégicas, são a missão da empresa e as crenças e valores da mesma, ou seja, o subsistema institucional. Falta aos gestores, neste momento, uma direção para que possam orientar seu pensamento estratégico de forma a canalizar suas energias e atenção.

Por fim, a indução que o processo de "planejamento estratégico" exerce, da forma como é apresentado, se dá quando o gestor, para poder controlar, necessita planejar, ou "escrever" previamente todas as ações que irá tomar, já que o controle acontece nos orçamentos operacionais, desdobrados das estratégias. Assim, a estratégia que emerge, ou seja, surge rapidamente como resposta a uma ameaça (ou oportunidade) do mercado, em determinada parte da organização, pode não ser parte de um "planejamento estratégico", mas sim do pensamento estratégico do gestor. Possivelmente esta ação já esteja sendo executada enquanto ainda são alterados os planos estratégicos e operacionais envolvidos.

A dificuldade de controle, e da conseqüente - e indesejada - burocratização do "planejamento estratégico" vem da dificuldade de mensuração de cada ação em nível de estratégia e do mapeamento do desdobramento dessas ações para ações operacionais.

4.4.2.1.2 - A etapa de desdobramento

Nesta etapa, destaca-se que a transição do nível estratégico para operacional, que ocorre entre as etapas de formulação de estratégias e o planejamento operacional, no momento do desdobramento de estratégias em planos operacionais, não é orientada e estruturada.

O Gecon pressupõe que o desdobramento das ações estratégicas ocorre pelo estabelecimento de um plano operacional, de médio prazo, em seguida desdobrado em curto prazo durante a programação das transações econômicas, gerando os orçamentos.

Assim, o desdobramento das estratégias, segundo o Gecon, faz-se na orçamentação dos resultados de cada ação estratégica, desdobrada em ações operacionais e posteriormente em transações, sendo o resultado medido em termos do LUCRO.

Pelo sistema de orçamento proposto, obtêm-se, separadamente, os desvios segundo a origem da variação do resultado. Os causados pela inflação, pela diferença de volumes, pela diferença de preços e o total. Desta forma, os desvios dos resultados, enquanto operação, podem ser visualizados sem distorções.

Segundo o Gecon, todo controle concentra-se nos orçamentos, que formados por transações, resumem toda estratégia anterior simulada e planejada. CATELLI (1999, p.254) evidencia a ligação importante dos orçamentos e padrões com a estratégia da empresa afirmando que: *"se bem concebidos, os orçamentos e padrões guardam consonância com as estratégias da empresa, o que torna a avaliação de desempenho na gestão econômica um mecanismo de controle operacional e estratégico"*.

Esta afirmação revela a preocupação do Gecon em fazer a ligação entre estratégias e operações. A grande dificuldade pode estar talvez em fazer a conversão de fatores qualitativos a quantitativos, para poder fazer o controle quantitativo proposto pelos orçamentos baseados nas operações e atividades da empresa.

Como o processo de controle depende da realização da avaliação para dar início ao processo de tomada de decisão para correção de planos, pelo Gecon, a evidenciação de uma variação estratégica deve vir dos orçamentos, nas conclusões sobre os desvios relativos à inflação, à quantidade (ajuste de planos), ao volume e à eficiência.

Apesar de os orçamentos reunirem as quantidades e também a dimensão econômica-financeira do desempenho, estes não levam consigo, explicitamente, as variáveis estratégicas, que ficam no banco de dados dos sistemas de informação passíveis de uma comparação informal pelos gestores.

Tal visão de orçamentação, em um ambiente industrial onde a atividade produtiva era a principal geradora de receitas e consumidora de recursos, respondia às necessidades de decisão. Atualmente vê-se, mesmo em empresas industriais, que as maiores oportunidades de geração de riqueza e aumento de patrimônio para empresa não estão relacionadas à atividade produtiva, mas sim em relação à marca, carteira de clientes, conhecimento

interno, tecnologia, patentes, proteção de mercado, ou seja, a bens intangíveis, cujos resultados futuros não são mapeados neste sistema de orçamentação.

Apesar de o sistema prever a consideração das variáveis ambientais na elaboração de estratégias e estas conseqüentemente delinearem a orçamentação, não existe um mapeamento deste contexto, dificultando o relacionamento entre o comportamento do contexto e a variação do desempenho das estratégias. Desta forma, a profundidade e eficácia destas considerações fica à mercê da competência do gestor e de seu empenho, diligência e foco enquanto executa tal fase do processo gerencial.

A desejável formalização e estruturação das variáveis ambientais dando orientação ao desdobramento do nível de estratégias ao operacional, passa pela necessária escolha de um nível de formalização e regras de forma que a velocidade de desdobramento dos planos possa ser maior que a própria readaptação dos mesmos. Do contrário, perde-se a validade de desdobrá-los, pois estes já foram abandonados ou mudados.

4.4.2.1.3 - A etapa de controle

Em relação ao controle, o sistema Gecon não propicia o tratamento das estratégias emergentes que não passaram pelo processo formal de planejamento.

Em muitas escolas do planejamento estratégico, notou-se a existência da fase de controle apenas em nível operacional, como na escola do planejamento, com as comparações dos orçamentos. Em outras escolas, o controle acontecia distante da decisão de planejamento, como na escola do posicionamento onde as estratégias de posicionar a empresa dentro de uma indústria não eram relacionados a indicadores claros e próximos à decisão, de tal forma que pudessem ser controlados.

A ampliação do conceito de controle de estratégias é bem definida da seguinte forma:

"Certamente há necessidade de se avaliar o sucesso da implementação das estratégias realizadas, para saber se essas estratégias deliberadas funcionaram no mundo real. Mas e quanto à avaliação das estratégias realizadas que não eram necessariamente pretendidas (isto é, emergentes)? (...) O controle estratégico precisa alargar seu escopo para além do planejamento estratégico. As estratégias não precisam ser deliberadas para serem eficazes." (MINTZBERG et al., 2000, p.54)

MINTZBERG et al.(2000) apresentam uma matriz (figura 35) que compara a eficácia no resultado da estratégia, prescrita ou emergente, contra a eficácia na implementação da estratégia pretendida.

		Estratégia pretendida realizada?	
Estratégia realizada obteve sucesso?		Sim	Não
Sim	Sucesso deliberado (viva a racionalidade)		Sucesso emergente (viva o aprendizado)
Não	Fracasso de prudência (eficiente, mas não eficaz)		Fracasso de tudo (tentar novamente)

FIGURA 35 - Ampliando o controle estratégico: MINTZBERG¹⁸ apud MINTZBERG (2000).

O mecanismo planejamento x controle não deve limitar-se a evidenciar desempenho de estratégias prescritas, planejadas antecipadamente, mas ampliar-se ao tratamento de ações estratégicas emergentes. Assim o processo não deve ser um "trilho", que prenda a empresa a um plano rígido, mas sim um "farol" que ilumine o caminho com informações a respeito do desempenho atual e da visão de futuro, a toda organização.

Com tal delineamento do que se espera de um processo de gestão, em relação à sua função, o controle deve tanto manter a organização na direção da estratégia deliberada, quanto guiar a organização no monitoramento do desempenho das estratégias emergentes, levando ao conhecimento dos gestores os desvios para que estes possam emergir suas soluções.

CATELLI (1999) menciona a preocupação de não relacionar indicadores qualitativos no processo de controle atrelados a indicadores quantitativos, de forma que estes derivassem de pesos ou aproximações que não refletissem o mundo real de forma científica e objetiva. Desta forma, para CATELLI (1999), o indicador que deve ser privilegiado no processo de controle é o LUCRO, que é mensurado nos orçamentos, os quais refletem o desdobramento das estratégias definidas.

O controle do sistema Gecon está centrado no LUCRO, evidenciado nos orçamentos, porém quando os gestores necessitam compreender as causas das variações nos orçamentos, CATELLI (1999) menciona a busca desse entendimento na verificação do comportamento das variáveis do contexto da empresa.

¹⁸ MINTZBERG, H. (1994). *The rise and fall of strategic planning*. New York, Free Press. p.360. apud MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. (2000). *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Trad. por Nivaldo Montingelli Júnior. Porto Alegre, Bookman. p.54.

Assim pode-se verificar a existência de um nível de controle estratégico, que resume-se a, identificado um comportamento, de alguma variável do contexto, diferente do qual havia sido planejado, parte-se para correção dos planos estratégicos.

Contudo este nível de controle estratégico deixa as conclusões, que acontecem na avaliação de desempenho, dependentes das habilidades individuais dos gestores que, apesar de serem premissa no modelo Gecon, estão distantes da realidade empresarial.

Enfim, além de responder apenas pelas estratégias deliberadas que passaram pelos orçamentos, o controle acaba por depender excessivamente das habilidades individuais dos gestores para o mapeamento do contexto no estabelecimento de conclusões sobre o desempenho. Tais mapeamentos informais, divergem de gestor para gestor, criando diferenças de visão.

4.4.2.1.4 - A etapa de avaliação de desempenho, como parte do controle

A avaliação de desempenho, como parte do processo de controle, é o momento correto para orientar o gestor em sua tomada de decisão. Neste momento, faz-se necessária a busca pelo alinhamento das várias decisões tomadas ao longo de toda organização, no sentido da otimização e da busca pelos mesmos objetivos estratégicos globais:

"Estimular a congruência de objetivos é, portanto, um dos resultados esperados da avaliação de desempenhos, no contexto empresarial, que favorece um gerenciamento eficaz desses desempenhos, no sentido de contribuírem para a eficácia operacional."
(CATELLI, 1999, p.210)

Além desta função, a avaliação, como instrumento administrativo, deve acelerar as pessoas rumo aos interesses da empresa. Tal necessidade é mencionada por CATELLI (1999, p.196) no sentido de *"promover a congruência entre os objetivos do "avaliado" e os da empresa em sua totalidade"*.

Estas duas funções da avaliação de desempenho no sistema Gecon são prejudicadas pela falta de orientação para obtenção de informações sobre o contexto e a estratégia, e pela premissa relativa à competência dos gestores.

No sistema Gecon, a avaliação de desempenho está baseada nos orçamentos quantitativos da operação da empresa, que levam apenas o LUCRO como indicador central. A existência de um único indicador, durante a etapa da avaliação, na qual o gestor atua no

discernimento das causas dos desvios, não consegue relacioná-lo com a variação do contexto estratégico, deixando de fornecer a orientação necessária à "visão estratégica" dos gestores e seu direcionamento no sentido dos interesses da empresa.

As pessoas, principalmente, os gestores a serem impulsionados na direção dos interesses da empresa, são superestimados em seu potencial na proposição da premissa do modelo de gestão Gecon, segundo a qual os gestores (todos eles) são competentes, possuidores de conhecimento, pró-atividade, postura empreendedora e comportamento desejado independente de outras variáveis que possam desvirtuá-los.

Nem sempre é possível encontrar, nos quadros gerenciais das empresas, condições que possam confirmar tal premissa, de forma que, se assim fosse, poderiam adaptar-se a um sistema de gestão como o proposto pelo Gecon.

Sendo que a competência de um ou outro gestor, não garante a otimização do resultado, como já tratado, a premissa a respeito da competência dos gestores, mostra-se utópica enquanto realidade empresarial, ao mesmo tempo que deixa descoberto o sistema de gestão por não ser atendida.

Quando é assumido que: os gestores são passíveis de desvios de comportamento e postura, e que são influenciados pelos resultados e benefícios que são propostos a eles; que os mesmos fazem parte do quadro de gestores pois possuem o conhecimento técnico, necessários ao desempenho de suas funções, ou meios para adquiri-lo; e que são capazes de compreender o que se espera deles em relação à postura, ao comportamento, ao relacionamento e à direção a ser seguida, representando a grande parte realidade empresarial, é possível entender que a dificuldade em relação à tomada de decisões em investimentos em longo prazo está mais relacionada à falta de informações que envolvem uma perspectiva futura, do que de competências ou habilidades individuais de previsão.

Além desta dificuldade, a difusão de interesses particulares e de áreas individuais entre o corpo de gestores, está mais ligada a sistemas organizacionais problemáticos e cultura interna existente que apregoa tal postura, do que às características próprias dos gestores. Tais gestores, por mais corretas e bem intencionadas posturas e características pessoais que tenham no início, acabarão por ceder ao sistema implantado ou desligar-se-ão da empresa.

Pois, se na busca pela otimização do resultado, competências individuais não são suficientes, estas são menos desejáveis que um corpo de gestores dotado de capacidade técnica, apoiado por sistemas organizacionais que o incentivem e o orientem na direção dos

interesses da empresa e na resolução dos conflitos internos de interesse e de desmotivação que possam surgir.

4.4.2.2 - Em relação à disponibilidade de informações para decisão

4.4.2.2.1 - Disponibilidade de informações estruturadas e tempestivas para controle de estratégias

A falta de informações para decisão, relativa ao desempenho da empresa, surge na etapa de controle do processo de gestão.

Como premissas relativas ao controle de estratégias, o Gecon pressupõe que:

- 1) Não há como mensurar a contribuição de uma estratégia individual ao resultado;
- 2) O resultado de uma estratégia extrapola o ciclo operacional de orçamento da empresa, impactando direta e indiretamente o LUCRO, através de vários relacionamentos de causa e efeito;
- 3) A estratégia pode ser refletida no orçamento, sendo que a transição do estratégico ao operacional consegue discriminar os impactos das ações estratégicas através de um único indicador: o LUCRO;
- 4) O gestor é capaz de extrair o contexto da empresa e monitorá-lo, através de variáveis ambientais, de forma desestruturada, contribuindo para compreensão do comportamento futuro da empresa;
- 5) O impacto de uma estratégia no LUCRO é sentido a todo momento, cada vez que gera, direta ou indiretamente, uma alteração nos critérios de eficácia. Esta sensibilidade é possível pois toda variação é captada na geração de benefícios futuros que trazidos a valor presente representariam a variação no LUCRO;
- 6) Com o controle do LUCRO e o acompanhamento das variáveis ambientais pode-se estabelecer a compreensão para a tomada de decisão.

Através destes pressupostos, pode-se destacar algumas características relativas às informações para decisão na etapa de controle.

A ausência de indicadores, que não o LUCRO, decorre da prudência em não direcionar os gestores a utilizarem formas de rateio ou de relacionamentos errôneos ou simplificadores dos fatores críticos (critérios da eficácia) com o LUCRO.

A gerência das estratégias não possui uma base comparativa, exceto através do LUCRO global, o qual não pode ser relacionado com uma estratégia em específico.

O controle fica restrito então ao acompanhamento das variáveis ambientais que serviram de base para composição das estratégias. Pelo sistema de informação, segundo Gecon, as variações ambientais são captadas pelos sensores ambientais e através do módulo de variáveis ambientais do sistema de informação são disponibilizadas aos gestores, de forma não estruturada, para que estes tenham subsídio na fase de planejamento estratégico.

O controle dessas variáveis é feito pela comparação entre o comportamento futuro esperado das variáveis ambientais, formalmente, quando da comparação dos orçamentos no sistema de avaliação de desempenho, onde identificam-se as causas dos desvios. Caso os desvios incluam entre suas causas um desvio de comportamento das variáveis ambientais pode-se atuar no replanejamento das ações estratégicas ou operacionais que incluam a influência dessas variáveis.

Desta forma, o sistema de informação do Gecon não contempla um controle de estratégias, e sim um controle das variáveis ambientais relevantes ao processo, sendo consideradas na formação dos orçamentos. O controle em nível estratégico, resume-se ao acompanhamento das variáveis do contexto da empresa, vendo as variações que estes comportamentos causam nos planos já definidos.

Tal processo torna todo acompanhamento estratégico muito dependente da capacidade individual de cada gestor em montar seu conjunto de fatores que serão acompanhados em termos de tradução do contexto estratégico.

Desta forma, a falta de informações para decisão é refletida pelas seguintes características do sistema:

- 1) A tradução de cada impacto de uma estratégia nos critérios de eficácia e o estabelecimento de uma previsão do fluxo de benefícios futuros ficam a cargo do gestor de forma desestruturada, não sendo realizados ou realizados de forma subjetiva;
- 2) Como não ocorre a tradução simultânea, o impacto é sentido tardiamente no LUCRO, decorrentes das operações atuais. O impacto causado no LUCRO é consequência de uma ação estratégica passada que já corroeu (ou elevou) os critérios de eficácia até

impactar o LUCRO. (Figura 36) Assim as informações para controle acabam por não serem tempestivas devido à uma defasagem de tempo entre momento do planejamento de uma ação e momento do consubstanciamento do impacto desta ação no LUCRO; e

- 3) As variáveis ambientais, utilizadas no monitoramento do contexto, ficam a cargo do gestor, que procura relacioná-las com a estratégia durante a análise no processo de controle, de forma desestruturada e subjetiva.

Figura 36 - O impacto da estratégia no LUCRO passando pelos critérios de eficácia.

4.4.2.2.1.1 - Tradução dos impactos de uma estratégia individual e o fluxo de benefícios futuros

A previsão do fluxo dos benefícios futuros da empresa fica a cargo do gestor. Nesta tarefa, o gestor irá relacionar o contexto atual com o contexto futuro, pelo que acredita que seja o resultado da união do efeito das estratégias a serem empreendidas pela empresa com o efeito da evolução do cenário. Nesta transformação do contexto ao longo do tempo as condições de negociação e operação da empresa possibilitarão ou limitarão o fluxo de benefícios que ela pode obter do mercado em que opera.

Através do método de fluxo de caixa descontado, estes benefícios futuros são trazidos a valor presente, e quando somados ao patrimônio atual, representam o valor da empresa.

Difícilmente pode-se apontar para uma ação como responsável por uma determinada variação do LUCRO. As variações dos resultados são decorrentes de um número de variáveis externas e internas, unidas aos movimentos - ações - da empresa em um determinado período.

Desta forma, os gestores da empresa não têm indicação, ou um mapeamento de como suas decisões estratégicas estão afetando cada variação de resultado. Suas decisões futuras, na fase de controle, quando corrigem o rumo da empresa, através de novas decisões estratégicas ou operacionais, são baseadas no *feelling* ou em tentativa e erro.

Da mesma forma torna-se dificultada a tarefa de estabelecimento da contribuição de uma estratégia ao resultado da empresa, mesmo através do fluxo de caixa descontado, pela inexistência de orientação no estabelecimento da previsão dos benefícios futuros. Pode-se suscitar que se tal tarefa fosse dada a um grupo de gestores da empresa, cada qual teria uma previsão diversa, obtendo valores diferentes. Tal fato reflete a falta de visão estratégica comum, pois considerariam diferentes elementos em relação ao cenário e à estratégia atual.

4.4.2.2.1.2 - Evidenciação tardia do impacto da estratégia no LUCRO

A gestão das decisões estratégicas pelo Gecon compara, em termos do LUCRO, os resultados esperados com os alcançados, relativos às suas ações estratégicas, políticas e diretrizes implantadas.

Nesta forma de controle de estratégias, a variação de LUCRO obtida, positiva ou negativa, decorrente de uma ação, política ou diretriz, não é imediata após a ação ser tomada.

Existe uma defasagem de tempo entre os momentos da decisão estratégica, da formação de um novo contexto, da realização das transações e da formação do LUCRO.

Como exemplo pode-se citar alguma nova política que defina uma forma errônea de tratamento ao cliente pelo funcionário. Tal política irá alterar o relacionamento entre cliente e funcionário, que gradativamente irá impactar o resultado econômico. Desta forma, antes do impacto ser transferido totalmente à piora do desempenho operacional, onde são gerados os resultados (e as perdas econômicas-financeiras) é importante identificar estes desvios e corrigi-los o mais breve possível.

Toma-se como exemplo as estratégias representadas na figura 33. Supondo que uma dessas estratégias irá produzir uma alteração nos processos internos da empresa, e acabe por gerar uma menor proposta de valor ao cliente, por exemplo. Esta proposta será recebida pelo cliente e este irá responder à mesma, mantendo seus hábitos de compra ou migrando para outro produto. Supondo que o cliente esteja insatisfeito com a proposta, mas por motivos de falta de oferta, ele mantenha seus hábitos de compra, o resultado econômico da empresa não será impactado. Porém a empresa perdeu potencial de geração de lucro futuro em relação a estes clientes, ou este potencial ficou dependente de qualquer outro concorrente lançar um produto de proposta melhor. Neste caso, o resultado já está sendo negativo, em relação a esta estratégia, e nada está sendo feito em relação à insatisfação destes clientes. Necessita-se de uma indicação da eficácia da estratégia, antes da formação do resultado econômico no tempo futuro. Evitando-se, assim, a abordagem de tentativa e erro.

O mesmo exemplo pode ser referenciado à perda de talentos da empresa por políticas ultrapassadas de avaliação e remuneração da equipe. Após perder os funcionários, e gerar perda de capital intelectual, é possível que a empresa passe pelo episódio sem questionar os motivos estratégicos que levaram-na a esta perda, perda esta percebida após o desempenho financeiro refleti-la em última e tardia instância.

Sendo que, a variação de alguns critérios da eficácia, que venham a gerar uma formação negativa de resultados, acontecem em um tempo futuro bem distante da tomada de decisão, maior é o acúmulo de resultados negativos de decisões errôneas, ou a perda da oportunidade dos resultados positivos de uma boa decisão não tomada no passado.

A lacuna existente na transição entre ações estratégicas e resultados operacionais, causa a falta de informações tempestivas para avaliação de desempenho das iniciativas estratégicas, impossibilitando o processo de controle de estratégias em tempo de minimizar as perdas e aproveitar as oportunidades de forma ótima.

4.4.2.2.1.3 - Mapeamento desestruturado do contexto – dificuldade em compreender as causas das variações nos orçamentos

Sabe-se que a alteração das variáveis controláveis e incontroláveis impacta a empresa no momento da realização de uma transação econômica, sobre as variáveis internas dessa transação. Caso o comportamento dessas variáveis do contexto seja diferente daquele planejado, ocorrerá um desvio no orçamento, uma diferença entre o orçamento planejado e o realizado relativo a tal transação.

Se o desvio for causado pela inflação, por exemplo, será captado e delineado no orçamento, segundo o sistema de orçamento proposto pelo Gecon. Este sistema prevê ainda uma extração dos desvios relativos a alteração nos planos, alteração no volume, alteração em preço, alteração relativa à eficiência. Contrário ao desvio relativo à inflação, nos outros tipos de desvios não há como estabelecer maiores informações sobre quais variáveis, do contexto e do cenário, atuaram nestes desvios.

Não devendo ser estabelecidas aproximações, rateios ou relação numéricas sobre variáveis que não podem ser totalmente isoladas ou relacionadas diretamente com sua causa-efeito, a grande dificuldade está em identificar quais desvios são relativos a quais variáveis do contexto e com que intensidade estão sendo influenciados.

Na figura abaixo, resgatando a figura 9, e utilizando-se a mesma numeração para as quatro etapas do mecanismo que subsidia o processo decisório na fase de controle, imagina-se detalhadamente como seria o funcionamento das etapas 3 e 4, que são de responsabilidade de cada gestor.

FIGURA 37 - Dificuldade no entendimento do problema no processo decisório de controle.

Na etapa 3, interpretação das informações, o gestor receberia as informações sobre os desvios operacionais e procuraria entender os tipos de variações que ocorreram nos orçamentos, em seguida procuraria relações com as variáveis ambientais. Na etapa 4 estaria concluindo sobre a qualidade do desempenho, de acordo com as expectativas.

Quando passa ao processo decisório, inicialmente deveria entender o problema, ou seja, o objeto da decisão que deve ser tomada, no caso, o desvio em relação ao esperado.

A dificuldade na etapa de entendimento do problema no processo de decisão, vem sendo acumulada desde a etapa 3 do processo de avaliação de desempenho (figura 37) onde o gestor não tem orientação no relacionamento das variáveis do contexto com os desvios nos orçamentos.

Neste instante surge uma dificuldade do entendimento do problema no processo decisório, pois o gestor pode não ter a compreensão do relacionamento de causa e efeito entre variação do comportamento das variáveis ambientais e variação de orçamentos. (Figura 37)

4.5 - Efetivando as adaptações ao Gecon: integração de conceitos

A inclusão de um sistema de apoio ao processo decisório ao sistema Gecon, criando uma visão estratégica aliada à visão econômica do resultado, deriva da integração de três conceitos no tal sistema que irá rodar sobre o sistema Gecon.

Este sistema é responsável por, além de resgatar os conceitos fundamentais do Gecon em termos de gestão econômica, trazer os conceitos pertinentes do *Balanced Scorecard* e do pensamento estratégico, adaptando o sistema de gestão do Gecon, a fim de criar a visão estratégica.

Estes conceitos, integrados em um sistema de apoio ao processo decisório, podem ser vistos na figura 38.

FIGURA 38 - Conceitos integrados ao GECON através do sistema de apoio ao processo decisório.

Desta forma, parte-se para a proposição de tal sistema de apoio ao processo decisório (SAPD), o qual integra os conceitos citados, tendo o Gecon como sistema de gestão. Tal proposição do sistema, a ser tratada no capítulo 5, deve responder ao desafio de proporcionar uma "correta integração" no sentido de que esta produza os efeitos desejados no sistema de gestão Gecon.

5 O SISTEMA DE APOIO AO PROCESSO DECISÓRIO

5.1 - Introdução

A empresa atua em meio a um ambiente dinâmico passando, ao longo do tempo, por vários contextos. Tais contextos resultam das estratégias da empresa e das variações dos cenários.

Nas variações de contextos está a variação do valor da empresa, quando utilizado o conceito de fluxo de benefícios futuros, trazido a valor presente.

A empresa, neste ambiente dinâmico, necessita de um meio sistematizado de buscar a eficácia que trate os vários contextos que essa empresa desenvolve ao longo do tempo, que seja eficaz em possibilitar a tomada de decisão em tempo, por vezes cognitiva e intuitiva de forma orientada.

A visão estratégica, vista como a união entre capacidade do corpo de gestores e sistemas organizacionais capazes de potencializar posturas e comportamentos deste corpo de gestores, possibilita a tarefa de otimizar o resultado em direção à eficácia nas decisões estratégicas e de longo prazo.

No estabelecimento desta visão estratégica, no capítulo 4, verificou-se que os gestores, enquanto pessoas, têm seus objetivos individuais e os objetivos da empresa, relativos à sua função, os quais eles procuram seguir e fazer convergir. O pressuposto que os gestores são competentes e que seguem os interesses da empresa em primeira instância, esconde por trás de si, duas grandes dificuldades em uma organização social, o conflito de interesses e a motivação das pessoas em direção aos interesses da empresa, e a falta de capacitação (de gestores e sistemas) para decisão.

Para amenizar estes dois pontos, propõe-se um sistema de apoio ao processo decisório que irá guiar e nutrir os gestores ao longo de suas decisões na empresa, através de uma visão estratégica.

Este sistema deve representar e fornecer, no momento da decisão, todos os fatores e elementos essenciais ao correto processo de tomada de decisão. Sendo que, entende-se como correto, o processo de decisão, inserido no processo de gestão, aquele que: direciona os gestores ao longo da tomada de decisão, orientando-os segundo a visão e objetivos da empresa, incentivando-os a utilizar a cognição e intuição orientadas e focadas, fornecendo informações tempestivas e representativas da realidade da empresa, além de motivá-los na garantia de suas posturas e comportamentos desejados.

5.2 - Processo de decisão: o difusor da visão estratégica

Todo processo de gestão é executado em função de um problema / objetivo identificado anteriormente, seja de melhorar o desempenho de uma determinada área da empresa, de um produto, ou da empresa como um todo. Desta forma este problema / objetivo dá início a um processo de decisão, onde o gestor irá buscar a solução do problema em primeira instância, visando a otimização do resultado.

Assim a visão estratégica deve existir, antes de mais nada, durante o processo de decisão, desde a identificação do problema até a seleção da melhor alternativa. Como o processo de decisão acontece em todo processo de gestão, a visão estratégica estaria presente em todas as etapas, planejamento, execução e controle.

Para tanto, deve-se possibilitar que a visão do corpo de gestores, durante o processo de decisão, possua os 4 elementos citados no capítulo 4. Justifica-se então a potencialização da visão estratégica, através de um sistema de apoio ao processo decisório, para que durante o processo de decisão, a visão seja criada, atuando em consequência sobre o processo de gestão, e assim atingido todo sistema empresa.

5.3 - Objetivo e requisitos do sistema

O sistema a ser proposto tem o objetivo de possibilitar o surgimento de uma visão estratégica, aliada a visão econômica do resultado. Na identificação de seus requisitos, através da analogia da figura 39, verifica-se que o sistema deve atuar segundo o mecanismo de criação da visão estratégica pelo pensamento estratégico, apresentado no capítulo 4. Reproduzindo desta forma este mecanismo como sistema organizacional.

FIGURA 39 - O SAPD reproduzindo o mecanismo de geração de visão estratégica, segundo o pensamento estratégico do gestor.

Em linhas gerais, o sistema deverá adaptar o sistema Gecon, tornando-o um sistema ideal para base da visão estratégica. Sendo que serão resgatados os conceitos fundamentais do Gecon no momento da decisão; e integrados os conceitos pertinentes, propostos pelo BSC e pelo pensamento estratégico.

5.4 - Entendimento da formação da visão estratégica

Inicialmente, descreve-se a formação da visão estratégica, segundo os quatro componentes que a formam.

a) Pensamento holístico

Sendo o pensamento holístico aquele que contempla os possíveis impactos de uma decisão em todas as áreas de negócios ou departamentos da empresa, o gestor interessado e motivado em verificar os impactos das decisões nas outras áreas da empresa, atua dessa forma pois persegue o resultado otimizador da empresa.

O entendimento e visualização por parte do gestor dos impactos das decisões, decorre das informações que este recebe como recurso para seu entendimento, aliadas ao seu conhecimento tácito.

O comportamento e a postura do gestor são direcionados pelas normas e procedimentos que suscitam a atuação conjunta dos gestores na busca da solução otimizadora.

b) União em torno dos interesses da empresa

Os gestores direcionarão seu foco, ou seja, seu objetivo de decisão, na busca dos interesses da empresa na medida que estes convergirem na direção dos seus interesses.

Os interesses do gestor, em determinada decisão, são decorrentes da motivação do mesmo e sofrem influência também de seus princípios, crenças e valores.

Sabendo-se que o homem age da forma como é medido, ou recompensado, espera-se que a avaliação de desempenho e a forma de remuneração sejam grandes direcionadoras do objetivo que um gestor busca em determinada decisão, através de sua motivação.

c) Incentivo à visão empreendedora, cognitiva e intuitiva, orientada

A visão empreendedora, cognitiva e intuitiva, existe em cada gestor em maior ou menor grau devendo ser potencializada sua utilização.

Para isso espera-se que, tanto a constituição dos sistemas organizacionais permitam tal utilização, quanto o modelo de gestão incentive tal visão através da forma indiscriminada (entre prescrição e descrição de estratégias) como avalia as iniciativas bem sucedidas e mal

sucedidas de seus gestores. A forma de atuação do gestor, menos prescritiva e mais intuitiva, é enfim influenciada pelos sistemas e por sua própria forma de atuar.

Essa visão é desenvolvida ao longo do tempo com a aprendizagem a respeito do contexto da empresa e das ações anteriores, e é expressa como recurso através do conhecimento tácito.

d) Compreensão do contexto

Através de seu conhecimento tácito - acrescido pela aprendizagem - , somado ao conhecimento explícito - adquirido com as informações sobre o contexto, disponibilizadas pelos sistemas de informação da empresa - , o gestor desenvolve uma compreensão do contexto.

Essa compreensão é requerida pelo sistema de gestão, ao utilizá-la explicitamente na decisão.

5.5 - Definição dos requisitos

Na descrição acima, nota-se que na geração da visão estratégica, através do pensamento estratégico, ocorre a influência pela orientação devido à forma como são compostos os sistemas organizacionais, a influência da motivação dos gestores e a influência das características individuais dos gestores.

A seguir, serão definidos os requisitos para o sistema SAPD de forma a responder como este, enquanto sistema organizacional, reproduz a geração da visão estratégica no momento da decisão.

A tabela 5 relaciona estes requisitos, divididos em relação às influências na origem da geração de tal visão, a saber: orientação dos sistemas organizacionais, motivação e características individuais dos gestores.

TABELA 5 - Objetivos e requisitos do sistema.

➤ Quanto à orientação dos sistemas organizacionais, através da:

A) Adaptação do sistema Gecon como sistema ideal para base da visão estratégica:	
A1) Quanto ao processo de gestão:	
Objetivos a resolver	Solução / requisitos do sistema
A etapa de formulação deve possibilitar a atuação cognitiva e intuitiva de estratégias:	A disponibilização de conhecimento explícito para o gestor, a respeito do contexto, incentiva a intuição e atuação cognitiva pois não se atém a orçamentos e dados operacionais.
A etapa de desdobramento deve ser orientada pelo mapeamento do contexto na geração dos orçamentos:	O contexto deve ser mapeado na transição do estratégico ao operacional.
A etapa de controle deve atuar tanto sobre estratégias deliberadas quanto emergentes:	O contexto deve ser mapeado e utilizado como objeto de gestão.
A etapa de avaliação de desempenho deve ser orientada pelo mapeamento e oferecer direcionamento do comportamento e postura dos gestores:	O contexto deve ser mapeado e integrado por meio de objetivos e metas da empresa aos sistemas de avaliação e remuneração.
A2) Quanto à disponibilidade de informações na etapa de controle:	
A tradução de impactos de uma estratégia nos critérios de eficácia e o fluxo de benefícios futuros ficam a cargo do gestor, de forma desestruturada, dificultando um visão uníssonas:	O contexto deve ser mapeado, dando uma visão única do que o corpo de gestores acredita estar gerando, dos resultados atuais e em que estarão sendo balizadas as decisões futuras.
A evidenciação do impacto de uma estratégia é tardia, devido à utilização de um único indicador, o LUCRO:	Devem ser utilizados outros indicadores que respondam pelas alterações dos critérios de eficácia, antes de tais alterações impactarem o LUCRO.
O mapeamento do contexto é desestruturado:	O contexto deve ser mapeado, por meio de indicadores balanceados, de forma estruturada.
B) Integração do conceito de BSC:	
O sistema de gestão deve incluir uma Gestão de contextos, mapeados através de indicadores de desempenho balanceados;	
O sistema deve comunicar as estratégias, através desses indicadores, a toda empresa, formalmente em seus sistemas de informação, eletrônicos ou não, e também incentivar outros meios de comunicação a levarem a mensagem da missão, estratégia, metas e objetivos. Criando assim um alinhamento da visão.	
C) Integração do conceito de pensamento estratégico:	
O sistema deve incentivar a atuação dos gestores segundo uma forma mais cognitiva, intuitiva e empreendedora, através da desburocratização do processo de formulação de estratégias;	
O sistema deve privilegiar o aprendizado individual e corporativo e o uso desse aprendizado, através dos conhecimentos tácito e explícito.	

TABELA 5 - Objetivos e requisitos do sistema (continuação)

➤ Quanto à motivação, através da:

A) Adaptação do sistema Gecon como sistema ideal para base da visão estratégica:
Nenhum requisito foi identificado.
B) Integração do conceito de BSC:
O sistema deve utilizar indicadores de desempenho balanceados para levar a mensagem estratégica até a fonte de motivação intrínseca e extrínseca, ligando o interesse do gestor ao interesse da empresa.
C) Integração do conceito de pensamento estratégico:
O sistema deve causar influência na vontade do gestor durante a tomada de decisão, para que este tenha seus interesses pessoais e de sua área alinhados com os da empresa.

➤ Quanto às características individuais dos gestores, através da:

A) Adaptação do sistema Gecon como sistema ideal para base da visão estratégica:
O sistema deve desenvolver ao longo do tempo as características intuitivas e cognitivas dos vários gestores da empresa, através do incentivo na atuação de estratégias emergentes.
B) Integração do conceito de BSC:
O sistema deve desenvolver ao longo do tempo as características intuitivas e cognitivas dos vários gestores da empresa, através do desenvolvimento e utilização de uma visão do contexto.
C) Integração do conceito de pensamento estratégico:
O sistema deve desenvolver ao longo do tempo as características intuitivas e cognitivas dos vários gestores da empresa, através do desenvolvimento e aplicação de seu conhecimento tácito.

Verifica-se na tabela acima que os requisitos resumem-se a: estabelecer uma gestão por contextos (incluindo o mapeamento dos mesmos) utilizando indicadores balanceados, e através desses indicadores, alinhar e integrar interesses e objetivos de indivíduos, das áreas e da empresa.

5.6 - Gestão de contexto e indicadores de desempenho: a base para o SAPD

Sendo o gestor o protagonista da decisão, é necessário que este eleja alternativas interessantes à empresa e dentro de um processo de gestão, faça com que estas sejam implantadas e corrigidas ao longo do tempo em busca dos melhores resultados. Para tanto, a atenção e motivação dos mesmos devem ser focadas a um objetivo ao longo do processo de gestão e de decisão.

A atenção e motivação do gestor, segundo as quais este gestor busca os interesses da empresa, são potencializadas quando ele é avaliado segundo o mesmo objeto de gestão em vigor, criando uma relação direta, de quanto ele mais alcançar daquele objeto, mais ele será recompensado e remunerado.

Desta forma, se o objeto é o LUCRO, ele deveria ser mais recompensado por quanto mais LUCRO ele obtiver para a empresa.

Então, este objeto, que será o mesmo critério de decisão, servirá para planejar e controlar as ações. Sendo o objeto o LUCRO, as ações serão planejadas visualizando qual o LUCRO que cada uma oferece para empresa como resultado, e as decisões relativas tomadas e controladas segundo esse resultado.

Todos os subsistemas alinhados, incluindo o interesse do gestor, possibilita aos processos de decisão e de gestão atuarem sobre uma mesma base de gestão.

Da mesma forma, o LUCRO deve ser o critério na formulação de estratégias, na programação e na implantação (execução e controle) das mesmas.

Porém, para orientação do gestor, torna-se fundamental que ele tenha indicadores, que contemplem as várias dimensões deste contexto, para que possa acompanhar o comportamento dos contextos com o comportamento do LUCRO e através de sua experiência chegue a estabelecer relações, mesmo que de forma subjetiva, entre as ações e resultados.

5.6.1 - Contexto como objeto de gestão de estratégias

Objeto de gestão é a menor unidade utilizada para executar a gestão da empresa, e o objetivo de gestão é a dimensão desta unidade que será perseguida na gestão. Em termos

de gestão econômica, como citado pelo Gecon, o objeto de gestão é a transação, e o objetivo de gestão é o resultado econômico, mensurado em cada transação da empresa.

Essas transações são gerenciadas através dos orçamentos, com apoio do sistema de padrões.

O objeto central de gestão é a transação, que representa o "átomo" do sistema de informações contábeis e gerenciais, transformando acontecimentos físicos em econômico-financeiros. Através desse objeto faz-se a gestão das operações e orçamentos.

Já no nível de estratégias, a gestão, ou seja, o planejar e controlar, em termos dos recursos investidos e resultados alcançados, deve ter uma consideração distinta.

Estabelece-se então um objeto complementar de gestão, que atuará paralelamente ao objeto principal, dando suporte aos gestores na compreensão dos acontecimentos e no estabelecimento de causa-efeito entre resultados operacionais, movimentações do cenário e impacto das estratégias da empresa.

Uma primeira alternativa seria que o objeto de gestão fosse a estratégia em si. As estratégias da empresa, antes de transformarem-se em orçamentos, enquanto são um conjunto de planos de características qualitativas e pouco estruturadas, de difícil mensuração econômica, não são passíveis de controle formal. Como citado por KAPLAN & NORTON (1997) *"não é possível gerenciar o que não se pode medir"*.

No anseio de medir essas estratégias surge uma alternativa: a de instaurar sistemas capazes de separar os resultados de uma única estratégia isolando um conjunto de variáveis ambientais específicas. Contudo, devido à complexidade de tal sistema para responder à complexidade do ambiente empresarial e do grande número de variáveis que podem impactar cada estratégia separadamente, tal alternativa de sistema poderia tornar-se tão dispendiosa e complexa que não justificaria sua utilização.

Assim, gerenciar estratégias, uma a uma ou por um conjunto delas, na impossibilidade de extrair a contribuição de cada uma delas para o resultado econômico da empresa, não será considerada uma alternativa válida de solução.

Como melhor alternativa, a gestão de estratégias pode ser feita através dos contextos, como objeto de gestão em nível estratégico, comparando o contexto anterior com o posterior à execução das estratégias. Gerencia-se assim, não o resultado de estratégias individuais ou de um grupo delas, mas a variação do contexto da empresa, segundo a atuação do conjunto de todas estratégias somado ao comportamento das variáveis ambientais incontroláveis, conhecidas e desconhecidas.

Não é objetivo, e considerado inadequado, o estabelecimento de relações quantitativas de qualquer forma entre a variação do contexto, expressa por indicadores, e o LUCRO da empresa.

A figura 40 mostra a tradução do contexto da empresa em um momento T, em um conjunto de indicadores, selecionados de forma a representar tal contexto. Tal tradução deve seguir a tecnologia descrita no capítulo 2, pelo *Balanced Scorecard*, enfocando a estratégia da empresa. Desta forma a atenção dos gestores estaria sendo direcionada ao que é relevante à estratégia da empresa.

FIGURA 40 - Contexto traduzido por indicadores.

Constituído o conjunto de indicadores, este passa a ser o objeto da gestão de contextos.

A gestão é feita pelo planejamento dos indicadores em um momento futuro T+1 (figura 41), de acordo com o que se acredita em termos de variação dos cenários, aliado às ações estratégicas que irão se empreender. Na comparação da variação planejada com a variação real, entre os indicadores no momento T0 e T+1, faz-se o controle do comportamento dos contextos.

Como os indicadores, segundo a tecnologia do *Balanced Scorecard*, devem refletir a estratégia definida da organização, evidenciando o comportamento do contexto, as metas e objetivos podem ser desdobrados, da empresa, para as áreas e indivíduos, fazendo da gestão por contexto o objeto de gestão que criará a visão única da estratégia para todos na empresa.

Legenda: Cvc_{T0} - conjunto de variáveis do contexto no momento T0Cind_{T+1}^{PLAN} - conjunto de indicadores PLANEJADOS do contexto no momento T+1

FIGURA 41 - Gestão de contextos por indicadores.

Na evolução dos contextos, pode-se acompanhar a evolução paralela dos indicadores, do LUCRO, das variáveis que deram origem ao conjunto de indicadores e dos motivos dos desvios, e através da observação dessa evolução gerar aprendizado. (Figura 42)

Evolução dos contextos	Contexto T0	Contexto T+1	Contexto T+2	Contexto T+3
Indicadores	Cind _{T0} {i1,i2,..in}	Cind _{T+1} {i1,i2,..in}	Cind _{T+2} {i1,i2,..in}	Cind _{T+3} {i1,i2,..in}
LUCRO	LUCRO _{T0}	LUCRO _{T+1}	LUCRO _{T+2}	LUCRO _{T+3}
Variáveis	Cvc _{T0} {v1,v2,..vn}	Cvc _{T+1} {v1,v2,..vn}	Cvc _{T+2} {v1,v2,..vn}	Cvc _{T+3} {v1,v2,..vn}
Motivos dos desvios	Cmot (m1,m2,..mn)	Cmot (m1,m2,..mn)	Cmot (m1,m2,..mn)	Cmot (m1,m2,..mn)

Aprendizado e desenvolvimento de visão estratégica

FIGURA 42 - Acompanhamento de indicadores e a geração de aprendizado.

O entendimento do passado, apesar de ser base para geração de conhecimento, não deve ser utilizado para extrapolação ou previsão de resultados futuros, devido ao desprendimento cada vez maior dos acontecimentos entre tempos passados e futuros.

5.5.2 - Indicadores como “plasma do sistema de gestão”

Assim, o LUCRO aliado a um conjunto de indicadores do contexto da empresa, forma o objetivo a ser perseguido pelo corpo de gestores, e o elemento base do sistema integrador. Este elemento, chamado a *posteriori* de “sistema de indicadores” é o “plasma do sistema de gestão”, o qual irá direcionar todas as ações dos gestores da empresa.

Plasma, segundo BUENO (1968, p.3071), é o “*nome com o qual se indica o líquido orgânico que se encontra entre as células nos animais e vegetais que lhes servem, de nutrição*”. O mesmo autor (p. 2763) define orgânico como um adjetivo que “*aplica-se a função decorrente de um conjunto harmonioso de partes*”.

Semelhantemente, o conjunto de indicadores de desempenho é o líquido que encontra-se entre os sistemas organizacionais, nutrindo, com informação a respeito da estratégia, todo o sistema de gestão da empresa.

Englobando os critérios de eficácia, o sistema de indicadores deve refletir o desempenho da empresa, relacionado ao contexto sobre o qual a empresa está atuando. Desta forma o acompanhamento e o estudo dos critérios de eficácia - formadores do LUCRO - enriquecem a fase da identificação de problemas e proposição de alternativas dentro do processo decisório. O SAPD tem como missão: orientar os gestores na elaboração de alternativas estratégicas e operacionais e gerar aprendizado relativo ao comportamento dos critérios de eficácia nos vários contextos passados.

5.6 - O sistema

O sistema de apoio ao processo decisório (SAPD), como um sistema aberto, é formado por partes que interagem entre si e com outros sistemas da organização, com um objetivo em comum. Através desta interação é que o SAPD cria a visão estratégica, alinhando e integrando os sistemas e a atuação dos gestores.

Assim, pode-se caracterizar o SAPD através de seus componentes e de suas conexões com outros sistemas. Estas conexões ocorrem entre o SAPD, o processo de decisão, e outros subsistemas da empresa. Sendo que, as conexões entre o SAPD e o processo de decisão são as responsáveis pela efetivação das influências que as componentes do sistema geram sobre o gestor no momento da decisão.

5.6.1 - O sistema de apoio ao processo decisório e o processo de gestão

A integração dos conceitos, através do SAPD, atua no processo de gestão através do processo decisório.

Os gestores, através do processo de gestão, procurarão levar a empresa de uma situação atual a uma situação futura desejada, planejando, executando e controlando suas ações, e através de um sistema de decisão, procurarão tomar as melhores decisões para isso. Este sistema de decisão, é formado por um processo de decisão, modelos de decisão e um sistema de apoio ao processo decisório, o qual engloba a influência de vários subsistemas da empresa voltados para o momento da tomada de decisão. (Figura 43)

FIGURA 43 - SAPD e o processo de gestão e decisão.

5.6.2 - O sistema – entradas, processamento, saídas

A caracterização do sistema é feita pela identificação das entradas e saídas, assim como o processo e suas partes constituintes.

5.6.2.1 - Entradas

O sistema de apoio ao processo decisório tem como entradas os conceitos e orientações necessárias à criação da visão estratégica. São necessariamente os componentes que devem estar presentes no momento da tomada de decisão. Dividem-se em entradas de informações, de orientações e de recursos. A seguir enumeram-se as entradas:

De informações:

- Dados operacionais internos (sistema de orçamentos);
- Dados do ambiente externo (sistema de orçamentos);
- Resultados quantitativos realizados (sistema de orçamentos);
- Resultados quantitativos planejados (sistema de orçamentos);
- Resultados qualitativos planejados (sistema de orçamentos);
- Resultados qualitativos realizados (sistema de orçamentos);
- Informações sobre o ambiente interno e externo (sistema de indicadores);
- Missão, crenças e valores da empresa (subsistema institucional);

De orientações:

- Normas e procedimentos (subsistema modelo de gestão);
- Processos de transferência de informações e armazenagem de dados (subsistema de informação);

De recursos:

- Aprendizado anterior;
- Características individuais dos gestores.

5.6.2.2 - Processo e interfaces com outros sistemas

O SAPD, como sistema integrador, atua através do fornecimento dos subsídios necessários à sua função, durante o processo de decisão, trazendo segundo a necessidade os componentes de vários subsistemas. (Tabela 6)

TABELA 6 - Os vários subsistemas e processos relacionados ao SAPD.

Subsistema integrante	Função
Indicadores	Mapear o contexto, comunicar a estratégia, servir de "plasma do sistema de gestão", alinhando e integrando os subsistemas em torno da estratégia. Apoiar a retroalimentação de compreensão no processo de decisão para correção de desvios.
Subsistemas relacionados	Função
Organizacional	Estabelecer os limites de atuação, responsabilidade e autoridade na decisão de cada gestor.
Institucional	Estabelecer o limite na proposição de alternativas de solução, devendo cada alternativa válida ter aderência à missão, às crenças e aos valores da empresa.
Orçamentos	Evidenciar os desvios e informações para compreensão das causas dos desvios.
Avaliação de desempenho	Fornecer motivos para os gestores irem ao encontro dos objetivos da organização.
Remuneração e recompensas	
Informação e comunicação	Fornecimento de dados e comunicação dos indicadores e comunicação da mensagem de todos subsistemas relacionados ao SAPD.
Processos	Função
Processo de decisão	Estabelecer a sequência de passos na decisão.
Processo de gestão	Relacionar a decisão aos outros subsistemas da empresa, como o modelo de gestão, organizacionais e de informações. Orientando as fases da administração cognitiva, criativa e orientada.

O subsistema integrante e os subsistemas e processos relacionados, com o SAPD, cada qual com sua função, atuam colocando à frente do gestor a orientação e subsídios necessários a cada etapa da decisão.

Por exemplo, no momento em que o problema é evidenciado ao gestor, o sistema organizacional lhe dirá se esta decisão lhe cabe ou está fora de seu limite de atuação. Quando o gestor elenca alternativas de solução, o SAPD coloca à sua frente a missão, crenças e valores da empresa, as informações sobre o contexto e as regras de avaliação e remuneração. Todas estas informações são disseminadas através do sistema de informação e comunicação da empresa.

Na figura 44, a seguir, pode-se imaginar que de acordo com o gestor movimentando-se no processo de decisão (representado pela posição da seta 1) o sistema (também representado pela seta 1) lhe fornece subsídios orientadores.

FIGURA 44 - União dos subsistemas, partes e conexões do SAPD no processo de decisão.

Além do SAPD também apoiam o processo decisório os modelos de comunicação e evidenciação e de decisão (representados na figura 44 pela seta 2). Quando a fase de

mensuração das alternativas está sendo executada, é posto na frente dos gestores os modelos de decisão para cada evento econômico, balizados pelos conceitos de mensuração. Isso ocorre através de ferramentas eletrônicas, processadores ou manuais a respeito dos princípios a serem utilizados.

Na classificação, as alternativas, segundo o critério de decisão constante no modelo de decisão, são relacionadas a seus resultados, deixando a cargo do gestor selecionar a alternativa de melhor classificação.

Além desses sistemas, as características individuais dos gestores, como postura, personalidade, suas crenças e valores, assim como o aprendizado anterior são recursos a serem potencializados pelo SAPD na direção da visão estratégica.

Como processo pode-se citar que o SAPD:

- Institui o subsistema de indicadores, onde a geração dos indicadores faz parte do processo de gestão;
- Recebe informações dos subsistemas relacionados;
- Alinha e integra os subsistemas através das conexões;
- Requisita os recursos do gestor: conhecimento tácito, motivação e características individuais desejáveis;
- Seleciona as informações segundo a etapa do processo de decisão; e
- Dissemina as informações alinhadas e integradas ao gestor no momento da decisão.

5.6.2.3 - Saídas

Principais:

- Decisão voltada para o melhor resultado econômico da empresa (considera geração de fluxos futuros, valor de marca, etc., toda agregação de valor ao patrimônio tangível e intangível);
- Conhecimento gerencial desenvolvido sobre causa e efeito das decisões passadas, estabelecendo maior compreensão sobre os relacionamentos entre indicadores qualitativos e como estes relacionamentos podem potencializar os resultados futuros; e
- Visão estratégica.

Subprodutos do sistema:

- Gestores e colaboradores tornam-se conhecedores da estratégia e alinhados com os objetivos da empresa;
- Contexto mapeado por um conjunto de indicadores de desempenho, que é parte das informações estratégicas da empresa;
- Conhecimento gerencial acrescido em cada execução do processo de gestão; e
- Variação do valor da empresa, pelo método do fluxo de caixa descontado, de forma mapeada e estruturada nas decisões de longo prazo.

5.6.3 - Partes do sistema

5.6.3.1 - Composição do sistema

O sistema é composto por um subsistema e conexões entre cinco subsistemas, a saber:

- Subsistema: de indicadores;
- Conexões dos subsistemas: orçamentos, avaliação de desempenho, remuneração e recompensas, institucional e organizacional.

Tendo suas saídas levadas aos gestores pelo subsistema de informação e comunicação.

5.6.3.1.1 - Subsistemas

5.6.3.1.1.1 - Sistema de indicadores

O sistema de indicadores é formado por um conjunto de indicadores que tem o objetivo de representar o contexto da empresa, através de um conjunto de variáveis selecionadas.

Define-se indicador como uma variável, escolhida para representar o atual *status* de uma parte do contexto da empresa. Tal variável pode ser uma própria variável do contexto ou ser a reunião de várias delas através de uma fórmula que represente a relação científica entre estas variáveis, de acordo com um conceito aceito.

Por exemplo, satisfação do cliente, que representa o *status* da opinião de um conjunto de clientes em relação aos serviços prestados pela empresa, ou nível de endividamento, que através de uma fórmula entre capital externo e capital próprio, procura modelar a variável risco do empreendimento. Assim um indicador é uma tentativa de modelar uma determinada variável, ou dimensão, do contexto.

O sistema de indicadores tem como entrada o contexto e a estratégia da empresa, real ou esperado, e como saída, o conjunto de indicadores. Como processamento, esse sistema seleciona, segundo a estratégia da empresa, o conjunto de variáveis do contexto a ser representado, transforma estas variáveis em indicadores de desempenho, classifica estes indicadores em perspectivas do desempenho e comunica tais indicadores. O processamento, nas etapas de interpretação do contexto e geração dos indicadores segue a tecnologia do *Balanced Scorecard* proposta por KAPLAN & NORTON (1997), citada no capítulo 2.

5.6.3.1.1.1.1 – Perspectivas de desempenho

KAPLAN & NORTON (1997), como visto anteriormente, propõem que a empresa deva ser monitorada segundo quatro perspectivas: financeira, de clientes, de processos e de aprendizado, extensiva à quinta perspectiva que monitora o risco envolvido.

CATELLI (1999), descreve os critérios de eficácia empresarial: continuidade, adaptabilidade, satisfação dos envolvidos, capacidade de produção, eficiência produtiva e desenvolvimento, como sendo os responsáveis, segundo a interação entre eles, da eficácia da organização, ou seja, do continuo cumprimento de sua missão.

Como instrumento de apoio à implantação da estratégia, e conseqüentemente de apoio à gestão de estratégias, o BSC deve refletir, além da estratégia da empresa, os critérios de eficácia.

Três das quatro perspectivas propostas por KAPLAN & NORTON (1997), podem ser relacionadas a três critérios de eficácia propostos por CATELLI(1999), como mostra a tabela 7 a seguir.

TABELA 7: Comparação de perspectivas entre BSC e Gecon.

<i>Perspectivas, segundo KAPLAN & NORTON (1997)</i>	<i>Critérios da eficácia, segundo CATELLI (1999)</i>
Clientes	Satisfação dos envolvidos, em relação a clientes
Processos internos	Eficiência produtiva
Aprendizado	Desenvolvimento

Em relação à satisfação dos envolvidos, o critério proposto por CATELLI (1999) abrange - além de clientes - os funcionários, os fornecedores, entidades relacionadas à organização, governos e a sociedade em geral.

A satisfação de funcionários, KAPLAN & NORTON (1997), consideram implícita na perspectiva dos processos internos e de aprendizado, como o funcionário fazendo parte do aprendizado e do desenvolvimento da empresa e como parte do processo produtivo.

A satisfação de fornecedores não é considerada explicitamente nestas perspectivas, porém KAPLAN & NORTON (1997) mencionam a validade de tal abordagem, afirmando que *“se um forte relacionamento com os fornecedores fizer parte de uma estratégia voltada para obtenção de desempenho extraordinário sob a perspectiva de clientes e/ou financeira, medidas e valores de desempenho associados ao relacionamento com os fornecedores deverão ser incorporados à perspectiva dos processos internos”*.

A satisfação de governos e entidades, assim como a de fornecedores, pode ser explicitada se possuir impacto relevante da análise estratégica da organização.

O critério capacidade de produção, pode estar implícito na capacidade de atender os clientes, ou seja, a demanda de mercado, estando dentro da perspectiva de clientes proposta por KAPLAN & NORTON (1997).

KAPLAN & NORTON (1997) vêem a perspectiva financeira como decorrente das outras perspectivas, assim como a de clientes impactada pela de processos, por sua vez impactada pela de aprendizado.

O desempenho financeiro atual é decorrente das condições de negociação da empresa hoje, ou seja, produtos, clientes, produção, tecnologia, etc., juntos no atendimento de necessidades do mercado que justificam um retorno econômico. Estas condições foram construídas por ações realizadas no tempo passado, como desenvolvimento de um produto, construção de clientes, de marca, melhoria de qualidade, etc.

Segundo CATELLI (1999, p.72), o LUCRO *“representa o incremento da riqueza da empresa, de seu patrimônio ou de seu valor”, sendo que “a riqueza da empresa varia em função de diversos fatores (internos e externos) que impactam seu patrimônio em determinado período”.*

O autor relaciona o LUCRO com os critérios da eficácia com a seguinte afirmação:

“Os resultados econômicos da empresa refletem os diversos indicadores da eficácia da empresa” e “expressam a sinergia existente entre os mesmos, assim como as limitações da empresa em busca de melhores níveis de eficácia”. (CATELLI, 1999, p.74)

O LUCRO, segundo o modelo de mensuração de resultados no Gecon, engloba a geração de benefícios futuros, desta forma refletindo o comportamento de todas variáveis controláveis e não controláveis relacionadas aos critérios de eficácia da organização.

Implícito ao conceito do LUCRO segundo o Gecon, encontra-se a perspectiva financeira, pois o resultado econômico – LUCRO – *“reflete as dimensões operacional, econômica, financeira e patrimonial da gestão, que se associam, respectivamente, aos fluxos físicos, econômicos, financeiros e patrimoniais dos eventos econômicos”.* (CATELLI, 1999, p.70)

Assim propõe-se as seguintes perspectivas:

- 1) Segurança e continuidade (engloba administração do risco, com o nível de endividamento, posicionamento de mercado, etc.);
- 2) Financeira;
- 3) Satisfação de envolvidos (engloba fornecedores, clientes, entidades e governos);
- 4) Processos internos (engloba produtos, serviços e capacidade de produção); e
- 5) Aprendizado e desenvolvimento (engloba motivação e satisfação de funcionários, pesquisa e desenvolvimento, treinamento, etc.).

Estas perspectivas, caminham em todo sistema de apoio à decisão, paralela ao principal indicador de toda gestão – o LUCRO. Desta forma o conjunto de indicadores recebe relevância secundária no critério de decisão, tendo sua principal contribuição na criação de relações mentais de causa e efeito e experiência corporativa.

5.6.3.1.1.2 – Conteúdo dos indicadores

Dentro das perspectivas de desempenho devem ser selecionados, segundo a estratégia da empresa, o grupo de variáveis, que transformado em indicadores, irá constituir o sistema e compor essas perspectivas de desempenho.

Este conjunto de indicadores deve ser único para cada empresa sob a pena de ao copiá-lo, ou ao estabelecerem-se padrões de indicadores, quanto mais completo for este conjunto, tanto mais será transferida a estratégia de uma empresa a outra, eliminando diferenciações e vantagens competitivas. Tal preocupação fundamenta-se no fato de, se o conjunto de indicadores representar o contexto da empresa segundo a estratégia dessa empresa, tal como é objetivado da tecnologia *Balanced Scorecard*, ele carregará consigo o “código genético” da estratégia corporativa:

“Os resultados e os vetores de desempenho do scorecard devem medir os fatores que geram vantagem competitiva e inovações para a empresa (...)As medidas que aparecem no balanced scorecard devem estar totalmente integradas à cadeia de relações causais que definem e retratam a história da estratégia da unidade de negócios” (KAPLAN & NORTON, 1997, p.36)

A identificação das variáveis e seqüente definição dos indicadores que constituirão cada perspectiva segue a tecnologia exposta no capítulo 2, com as considerações a seguir.

a) Em relação à perspectiva financeira

Preferir estabelecer indicadores sem prévio relacionamento com qualquer tema estratégico padrão.

KAPLAN & NORTON (1997), na criação de uma matriz de objetivos financeiros na forma [temas estratégicos x posição no ciclo de vida], relacionam objetivos padrões e promovem uma simplificação, distanciando da criação de estratégias únicas como fonte de vantagem competitiva. Então, no anseio de tornar o método facilmente aplicável, podem estar sendo criados grupos de empresas que buscam os mesmos objetivos segundo esta interpretação simplista.

Assim, os indicadores para perspectiva financeira devem ser estabelecidos, de forma a representarem o contexto sob a ótica da estratégia da empresa, contendo por exemplo, as dimensões propostas por ROSS et al. (1995, p.40), chamadas chaves na gestão financeira,

que são: solvência de curto prazo, atividade (nível de utilização de ativos), nível de endividamento, rentabilidade e valor da empresa.

b) Em relação à perspectiva de segurança e continuidade

Em ROSS et al. (1995, p.36) é citada uma pesquisa sobre as preocupações dos administradores de empresas de grande porte, segundo a qual, as três principais preocupações desses administradores eram: sobrevivência da empresa, independência de ação da empresa em relação a qualquer agente externo para obtenção de recursos financeiros e auto-suficiência, relacionada à autonomia de decisões em relação aos agentes externos.

Em CATELLI (1999), a continuidade depende da adaptabilidade, do autocontrole e dos aspectos econômicos. Estes aspectos econômicos dizem respeito à necessidade da organização ser capaz de repor, como condição mínima, seus ativos consumidos por ela em suas atividades. Tais aspectos influenciam tanto na capacidade de a empresa ter recursos para reinvestir em seu desenvolvimento, mantendo o interesse do capital do acionista, quanto em ser capaz de cumprir seus compromissos regulares.

Assim, esta perspectiva é o objetivo da empresa em última instância para alcançar a eficácia empresarial, o cumprimento contínuo de sua missão.

Os indicadores desta perspectiva, de acordo com a situação de cada empresa, podem evidenciar o risco de aquisição por outras empresas, conflitos entre acionistas, entre outros acontecimentos que disparados interna ou externamente possam comprometer a continuidade da empresa.

b) Em relação às demais perspectivas

Recomenda-se restrições à utilização de indicadores padrões ou preestabelecidos.

Deve-se cuidar para que a adoção de indicadores preestabelecidos não direcione a estratégia, fazendo o caminho inverso, ou seja, ao invés de, da estratégia derivarem os indicadores, acaba que, dos indicadores deriva a estratégia. Tal caminho evita a obtenção de vantagem competitiva em relação à empresa que deu origem ao indicador utilizado e possibilita se for de interesse, a importação da atuação dessa empresa. Assim, indicadores padrões - preestabelecidos - eliminam diferenciais, pois levam empresas a aturem segundo a mesma estratégia.

5.6.3.1.2 - Conexões

A seguir são descritas as conexões e como estas atuam no SAPD.

5.6.3.1.2.1 - Conexão dos subsistemas institucional e organizacional

O gestor deve saber de forma clara quais são seus limites de decisão, em termos:

- 1) Da sua autonomia de decisão; e
- 2) Que resultados a empresa espera dessa decisão.

Sua autonomia de decisão está descrita pelo subsistema organizacional, quando este define sua função sob a égide da responsabilidade/autoridade.

Para tanto a empresa orienta, através de um conjunto de normas, em seu sistema de crenças e valores, o comportamento e formação da identidade das pessoas na organização e define as expectativas dos proprietários em relação à forma de administração através do subsistema do modelo de gestão.

Em CROZATT (1998, p.37) é descrita essa preocupação da seguinte forma:

"O relacionamento dos proprietários com os gestores, estes últimos contratados para efetivar a organização (...) no cumprimento de sua missão, deve ser devidamente suportado por regras explícitas, uma vez que o proprietário possui expectativas sobre a ação dos gestores, conforme o seu "modo de agir" e os gestores, por sua vez, aguardam dos proprietários o conjunto de "normas de ação", para que pautem suas decisões."

O limite do resultado da decisão é o valor dado ao resultado alcançado por esta decisão, que representa em última instância todos os impactos que esta decisão possa representar. Os impactos devem respeitar as crenças e valores da empresa e estar de acordo com a missão da mesma. Assim este conjunto de crenças, valores e missão serve como limitador da decisão do gestor, sendo que esta deve estar de acordo com esta tríade institucional (missão, crenças e valores). Por mais lucrativa que uma alternativa possa ser, ela não deve estar fora, ou contra, do que define o subsistema institucional da empresa.

5.6.3.1.2.2 - Conexão do subsistema de avaliação de desempenho

A estratégia, além da necessidade de sua definição, constitui um desafio sua execução. Diversas pesquisas e publicações foram dedicadas ao tema da definição de estratégias. Várias escolas e pesquisadores voltaram seu tempo a esta necessidade e em seguida ao tema da ligação da estratégia definida com a execução da mesma.

A ligação entre a estratégia e sua execução faz considerável, se não toda, diferença entre uma empresa corretamente posicionada e uma empresa desalinhada em relação ao ambiente. Pela simples questão de não haver eficácia na execução dos planos traçados.

KAPLAN & NORTON (1997) atribuem à 4 barreiras a dificuldade em estabelecer a ligação entre estratégia e execução. Segundo os autores *"a incoerência entre a formulação e a implementação da estratégia é causada por barreiras criadas pelos sistemas gerenciais tradicionais"*.

As barreiras responsáveis pela lacuna entre desenvolvimento e a formulação da estratégia e sua implementação são as seguintes:

1. Visões estratégicas não executáveis;
2. Estratégias não associadas às metas de departamentos e equipes;
3. Estratégias não associadas à alocação de recursos de longo e curto prazos; e
4. *Feedback* tático e não estratégico.

Como solução à esta lacuna, além de KAPLAN & NORTON (1997) afirmarem como solução, a integração entre estratégia e avaliação, MCGEE & PRUZAK (1994, p.184) afirmam a importância da avaliação de desempenho da seguinte forma:

"...avaliações estratégicas de desempenho constituem o conjunto integrado de avaliações e processo de gestão que ligam a estratégia à execução. Avaliar estrategicamente o desempenho é ser mais consciente e explícito sobre a criação dessa ligação entre estratégia e execução."

A avaliação de desempenho, enquanto fonte de motivação extrínseca das pessoas nos diversos níveis da organização, é fundamental na ligação da estratégia definida e da estratégia corretamente executada. Tal relacionamento, entre indicadores e avaliação de

desempenho, é bem definido por GOLDRATT¹⁹ apud CROZATTI (1998): *"Diga-me como me mede e eu lhe direi como me comportarei"*.

Desta forma, a avaliação de desempenho é a ligação entre a proposição da estratégia e sua execução. (Figura 45)

FIGURA 45 - Avaliação do desempenho estratégico como ligação: MCGEE & PRUZAK (1994, p.184).

A avaliação de desempenho estratégica tem, segundo MCGEE & PRUZAK (1994), três componentes: sistemas de indicadores, de gestão e de informações (infra-estrutura para coletar, filtrar e analisar indicadores). E estes devem estar equilibrados e integrados.

MCGEE & PRUZAK (1994) mencionam o erro na proposição de avaliação de desempenho onde os indicadores e o sistema adquirem vida própria estando desconectados dos outros sistemas. E recomendam que os indicadores devem ser de natureza financeira e não financeira.

KAPLAN & NORTON (1997) propõem também a integração de indicadores balanceados à avaliação de desempenho.

Na visão do Gecon, a avaliação de desempenho é baseada fundamentalmente no LUCRO, e este deve refletir através do fluxo de benefícios futuros, trazidos a valor presente, as variações dos indicadores. Justifica-se esta posição com o não direcionamento das ações dos gestores para indicadores que podem não refletir corretamente a variação do LUCRO. Ou seja, não se deve direcionar os gestores, por meio de vinculações de indicadores com o LUCRO, pois não existe a certeza que estas vinculações refletem a realidade da formação de tal LUCRO. Como menciona CATELLI (1999), a relação entre critérios de eficácia e LUCRO é de difícil mapeamento e não deve ser estabelecida.

Para CROZATTI (1998) a justificativa do LUCRO, como objetivo de gestão e centro da avaliação de desempenho, baseia-se na reunião dos critérios de eficácia e no fato da

¹⁹ GOLDRATT, E. M. (1992). *Síndrome do palheiro: garimpando informação num oceano de dados*. 2.ed. São Paulo, Educator. p.81. apud CROZATTI, J. (1998). Modelo de gestão e cultura organizacional – conceitos e interações. *Caderno de Estudos*, São Paulo, FIPECAF, v.10, n.18, mai/ago. p.37.

empresa ser uma entidade econômica, devendo suas engrenagens internas serem movidas por critérios econômicos, principalmente na avaliação de desempenho:

"O resultado econômico, como critério de avaliação de desempenho, é o melhor, pois direciona a ação dos gestores de acordo com as demais áreas fornecedoras e clientes, para garantir a continuidade da empresa, por englobar todos os critérios que possam estar relacionados à eficiência na utilização dos recursos, satisfação das pessoas, desenvolvimento, produtividade e flexibilidade do processo de gestão. (...) A avaliação de desempenho das áreas e gestores deve ter por base o resultado econômico, já que uma empresa é uma entidade econômica que troca recursos econômicos com o ambiente externo." CROZATTI (1998, p.47)

Dessa forma incentiva-se a utilização dos indicadores balanceados, não estabelecendo relações formais de causa e efeito, sendo os gestores dirigidos pelo LUCRO, que detém o maior peso e interesse na avaliação.

5.6.3.1.2.1.1 - Desdobramento de indicadores nos vários níveis da organização

Para promover o alinhamento de todos níveis organizacionais é recomendado o desdobramento dos indicadores estratégicos de "alto nível" para indicadores operacionais:

"O conceito fundamental é o de que um modelo integrado de desempenho que define esses vetores do desempenho estratégico nos diferentes níveis organizacionais deve ser utilizado como eixo para o estabelecimento de objetivos e metas em todos os níveis organizacionais." (KAPLAN & NORTON, 1997, p.221)

Assim, o "balanced scorecard em nível de unidade de negócios pode ser traduzido num scorecard correspondente para os departamentos, as equipes e os indivíduos de níveis hierárquicos inferiores." (KAPLAN & NORTON, 1997, p.223)

Em relação aos colaboradores "... os objetivos e medidas estratégicos de alto nível precisam ser traduzidos em ações que cada indivíduo possa tomar de modo a contribuir para as metas organizacionais (...). Assim as iniciativas locais se alinham aos fatores globais de sucesso organizacional." KAPLAN & NORTON (1997, p.221)

Desta forma cada nível, deve possuir seu conjunto de indicadores, conjunto esse relacionado à estratégia geral, elaborado através do conjunto de indicadores de seu nível superior. O conjunto de indicadores desse nível, desta forma estabelecido, irá direcionar a

atuação dos colaboradores no sentido da criação da otimização do resultado global da empresa.

Além do alinhamento para otimização, tal desdobramento dos indicadores nos vários níveis da organização, possibilita a potencialização da motivação intrínseca, importante no complemento da motivação dos gestores.

Pois, sendo a motivação extrínseca aquela gerada por fatores externos ao indivíduo, como ordens e remunerações e recompensas, como proposto por KAPLAN & NORTON (1997), *"a motivação extrínseca por si só talvez seja inadequada para estimular a criatividade na resolução de problemas e a inovação no processo decisório."* (KAPLAN & NORTON, 1997, p.230)

Desta forma para a atuação criativa do gestor e de todos colaboradores necessita-se da motivação intrínseca, que *"existe quando as metas e objetivos pessoais dos funcionários são coerentes com a realização dos objetivos e medidas da unidade de negócios"* (KAPLAN & NORTON, 1997, p.230).

A integração de indicadores através das áreas e níveis da organização potencializa a motivação intrínseca, no instante em que faz o funcionário compreender a importância de suas metas para a estratégia geral da empresa. Acaba por aumentar o entusiasmo na inovação e na resolução de problemas.

5.6.3.1.2.2 - Conexão do subsistema de remuneração e recompensas

A forma como as empresas vinculam as recompensas de seus colaboradores aos resultados varia desde nenhuma vinculação, como os sistemas de remuneração fixa, até complexos sistemas de remuneração, baseados em *portfólios* de benefícios contendo participação acionária, bônus por metas, entre outros.

A iniciativa de relacionar remuneração a resultados justifica-se pela expectativa de ser gerada motivação extrínseca, e esta motivação, por sua vez, alinhar os interesses do colaborador com os da empresa, melhorando a performance desses colaboradores, cada qual em sua função característica. Dos gestores esperam-se posturas e comportamentos que defendam os interesses da empresa, antes dos seus próprios e o esforço mental e criativo na busca das melhores soluções, pois desses esforços advêm seus benefícios pessoais.

CROZATTI (1998) resume a disfunção entre interesses dos envolvidos na gestão e dos interesses da empresa da seguinte forma:

“Empresa, gestores e proprietários possuem missões diferentes e em muitos aspectos conflitantes. Enquanto a missão da empresa é clara no sentido de satisfazer a uma necessidade da sociedade,...), os gestores estão preocupados em otimizar o seu fluxo de benefícios atuais, caracterizado pelo status, honorários, gratificações, participação no capital da empresa, entre outros, o que implica em uma maior transferência de riqueza da empresa para si. Por sua vez, os proprietários estão preocupados em otimizar o fluxo de benefícios atuais e futuros, segregando os resultados obtidos em, lucros distribuíveis e aumento do valor da empresa.” (CROZATTI, 1998, p.36)

Desta forma, para solucionar tal disfunção procura-se alinhar os interesses pessoais do gestor, e de sua área, com os interesses da empresa, onde a cada evolução da empresa em seu resultado, represente, da mesma forma e intensidade, a evolução de seus benefícios próprios.

O relacionamento entre interesses da empresa e dos colaboradores é feito através de sistemas de remuneração e recompensas que transformem resultados da empresa em: adicionais de remuneração; e em prêmios e reconhecimentos à pessoa e à área do gestor.

Esse relacionamento pode ser feito de várias formas. Por exemplo, em relação à concentração de vinculação à determinada perspectiva de indicadores, segundo KAPLAN & NORTON (1997), esse relacionamento varia de empresas que utilizam apenas medidas financeiras, a outras que adotam certa parcela de medidas não financeiras como metas.

A forma como é feito o relacionamento entre indicadores, metas e benefícios irá direcionar a atenção dos gestores e a energia dedicada. Por isso é ponto crucial deste sistema. KAPLAN & NORTON (1997) exemplificam que, empresas chegam a basear 40% da bonificação executiva em indicadores voltados a perspectivas de clientes, processos internos e aprendizado e crescimento, por isso conseguem maior atenção dos executivos a estes pontos, os quais elas acreditam ser os mais importantes ao crescimento sustentado a longo prazo.

Da mesma forma, deve ser tratada com atenção a utilização de pesos nos indicadores quando relaciona-os aos sistemas de recompensa. KAPLAN & NORTON (1997) em resposta a empresas que atribuem pesos a cada um de seus indicadores em cada perspectiva, mencionam o risco na utilização de pesos nos indicadores para orientar a atenção aos pontos da estratégia. Este risco tem as seguintes origens:

- Quando o conjunto de indicadores não é o melhor reflexo da estratégia, por ser mal definido ou representar interesses que não os do sucesso da empresa como um todo quando de sua definição;
- Quando a mensuração dos indicadores pode sofrer distorções; e
- Quando os melhores resultados não estão vindo dos indicadores preestabelecidos.

Desta forma, a vinculação dos sistemas de remuneração, assim como no sistema de avaliação, deve estar centrada no indicador LUCRO.

Outros tipos de incentivo de menor impacto podem estar baseados em indicadores do *scorecard*, desde que estas vinculações não sejam feitas de modo a desviar a atenção dos gestores de forma contrária ao LUCRO. Devem fazer com que os gestores estejam ligados ao *scorecard*, mas também que sejam capazes de questioná-lo, quando acreditarem que este conjunto não leva à estratégia correta, ou que esta estratégia deva ser reconfigurada.

O ponto comum e claro é que os sistemas de remuneração tradicionais, apoiados em resultados financeiros de curto prazo não contribuem para o alinhamento dos gestores à estratégia de sua unidade e da organização com um todo.

5.6.4 - O sistema em atuação

O SAPD atua segundo a necessidade de decisão, dentro do processo de gestão. Necessita porém, no início do ciclo de gestão que o sistema de indicadores seja configurado, para que em seguida, continuamente, a cada ciclo de gestão seja readequado às necessidades de representação de contextos e de estratégias.

Assim divide-se a atuação em duas fases: uma de preparação do sistema e outra de atuação propriamente dita.

A preparação do sistema, como parte do processo de implantação do sistema de indicadores, tratada por KAPLAN & NORTON (1997) na tecnologia *Balanced Scorecard*, engloba: a definição da estratégia da empresa e de suas áreas de negócios; o mapeamento desta estratégia através de um diagrama de causa e efeito; a seleção das variáveis do contexto a serem monitoradas; e a identificação de indicadores nas várias perspectivas. Segue-se então o estabelecimento dos relacionamentos dos indicadores com as metas, nos sistemas de avaliação e remuneração.

Após a fase de implantação, inicia-se a fase de utilização do SAPD, durante a gestão. Tal fase passa a ser descrita a seguir.

5.6.4.1 – O SAPD e o sistema de gestão

Após a inclusão do contexto como objeto de gestão estabeleceu-se uma dimensão paralela de gestão, porém integrada, que subsidia com visão estratégica a gestão econômica.

A figura a seguir representa o processo de gestão, com o objeto “transações”, paralelamente, com o objeto “contextos”. (Figura 46)

FIGURA 46 – Objetos de gestão e o sistema de gestão.

Segundo a forma descrita na figura acima, foram realizadas adaptações ao sistema Gecon em vista de atender aos requisitos propostos:

A) O processo de gestão foi equiparado ao pensamento estratégico e à atuação do SAPD:

- Processo de formulação de estratégias – em substituição ao “planejamento estratégico”, foi constituído de forma a compreender etapas de análise do contexto, de geração cognitiva e intuitiva, e desdobramento de estratégias. A geração pode ser apoiada por ferramentas e métodos, assim como a fase de análise, desde que estes métodos não

tragam erros por simplificação, paradigmas ou malefícios de natureza similar, sendo suas limitações e aplicações conhecidas e conscientes.

Na etapa de análise de contexto, procede-se a construção de cenários e são feitas as verificações como por exemplo: dos pontos fortes e pontos fracos, das competências da organização, entre outras. Ainda nessa etapa são reconfigurados os indicadores de desempenho relativos ao contexto que se espera.

Na etapa de geração de estratégias, as estratégias propostas, são traduzidas para indicadores, assim como o comportamento de variáveis que se espera serem influenciadas através da estratégia a ser realizada.

Em relação à reconfiguração dos indicadores, MCGEE & PRUZAK (1994), afirmam que deve ser dada ênfase no equilíbrio entre indicadores, processos e infra-estrutura. Este equilíbrio, junto à implementação de novos indicadores e processos de avaliação, leva ao aumento da capacidade de adaptação da organização a ambientes competitivos em constante alteração.

Sendo que, a estratégia sempre está sendo alterada, os indicadores deverão ser alterados, e esta alteração não deve se limitar aos indicadores, mas também deve ocorrer a consequente mudança nos processos e políticas de negócio, dentro dos conceitos do modelo de gestão. O equilíbrio desta alteração, atrelando indicadores a processos e políticas, garante o desenvolvimento sustentado da empresa.

- Planejamento operacional e programação – utiliza os mesmos conceitos do sistema Gecon, podendo ser dividido em médio e curto prazo, dependendo da necessidade da empresa, segundo seu ciclo de produção ser mais ou menos longo.

São incluídos os indicadores, que são utilizados como objeto de gestão, disponibilizados para os gestores. Apoiam o LUCRO simulado nas várias alternativas operacionais, como fonte de informação para melhor entendimento do contexto da empresa. Além disso, esses indicadores servem como balizadores das decisões operacionais já que o comportamento dos mesmos foi planejado nas etapas de análise do contexto e de desdobramento.

- Controle e avaliação de desempenho – utiliza os mesmos conceitos do sistema Gecon.

São incluídos os indicadores como objeto de gestão que na etapa de avaliação de desempenho orienta os gestores na identificação das causas dos desvios elucidados nos orçamentos.

A figura 48 mostra o sistema empresa e seus subsistemas, alinhados entre si, em decorrência do modelo de gestão bem definido. As linhas descritas com a letra A, na figura, representam o alinhamento dos vários subsistemas do sistema empresa, alinhamento este obtido quando o modelo de gestão está harmonizado entre crenças e valores do proprietários e as características dos demais subsistemas.

O SAPD, faz parte do subsistema de decisão, o qual faz parte do subsistema processo de gestão, assim como o subsistema de avaliação de desempenho. Assim, o alinhamento da ação dos gestores surge no subsistema processo de gestão.

A integração, representada pela linha tracejada, na figura, parte do SAPD, estendendo-se de um lado até o institucional da empresa, representando a tríade institucional consideradas nas decisões, e de outro lado, até o subsistema de remuneração e recompensas, o qual é parte do subsistema organizacional do sistema empresa.

FIGURA 48: Alinhamento e integração dos subsistemas do sistema empresa.

O SAPD, leva, através dos indicadores balanceados, a mensagem da estratégia, gerada no subsistema processo de gestão.

Deve-se ressaltar que as linhas representadas na figura 48 não esgotam os relacionamentos entre os subsistemas do sistema empresa, tampouco os subsistemas representados esgotam os subsistemas menores e as partes constituintes desses subsistemas representados. Porém para fins de entendimento, forma representados os de maior relevância ao estudo do sistema empresa e de suas partes.

Praticamente, o surgimento do SAPD inicia-se quando iniciativas estruturadas, que podem ser parte de um processo de mudança organizacional, ou da adaptação do atual sistema de gestão de uma empresa, surgem e são implementadas.

Tais iniciativas formam um conjunto de políticas, normas, ferramentas eletrônicas ou manuais, relacionadas ao direcionamento dos gestores na decisão, relativas a:

- Definição de uma estratégia e tradução dessa estratégia em indicadores segundo a tecnologia *Balanced Scorecard*;
- Utilização de indicadores para gestão do contexto, implantando o sistema de indicadores e sua comunicação a todos de interesse, segundo o modelo de comunicação e evidenciação;
- Alteração da forma de avaliação de desempenho considerando a inclusão da avaliação do desempenho de indicadores balanceados da estratégia da empresa e das áreas, além do LUCRO;
- Alteração da forma de remuneração, de fixa, para voltada ao resultado, relacionando o comportamento dos indicadores e do LUCRO com os programas de remuneração e recompensa;
- Adaptação de normas internas que inibam de alguma forma o comportamento desejado e esperado de sistemas e pessoas;
- Mudança da agenda corporativa, relatórios e sistemas computacionais ou manuais, adaptando-os às formas do novo processo de gestão;
- Treinamento e capacitação dos gestores e colaboradores em geral nas novas políticas e normas de atuação; entre outras iniciativas.

Desta forma, o surgimento, ou implantação de um SAPD acontece através de adaptações internas no sistema de gestão da empresa, podendo necessitar de alterações até mesmo no modelo de gestão implantado, antes de representar a inclusão de *softwares* ou ferramentas similares. Apesar de, invariavelmente, sua implantação ser consubstanciada na reconfiguração dessas ferramentas de informática, as quais exercem a *interface* entre conceitos administrativos, processos, normas e informações, com o usuário: o gestor.

6 CONCLUSÕES

6.1 – Sobre o sistema

É lugar comum nos textos de administração a advertência sobre o acréscimo constante na velocidade das mudanças mundiais e a conseqüente necessidade de adequação dos sistemas administrativos. Nos estudos sobre o tema de estratégias observa-se que a advertência estende-se a vários anos no passado, e que atualmente cada vez a evolução das tecnologias de informação permite que conceitos já divulgados sejam efetivamente implantados.

A lacuna entre a formulação de estratégias e o ambiente operacional há muito vem criando dificuldades na implantação de estratégias e na efetividade de processos como o planejamento estratégico.

Da mesma forma, os sistemas mais voltados para a gestão das operações, embasados em conceitos de mensuração puramente contábeis, ou que valiam-se de aproximações ou subjetividades, não atendiam plenamente às necessidades por informações para decisão.

Duas linhas conceituais, gestão econômica e *balanced scorecard* desenvolvidas ao longo dos últimos anos, somadas ao pensamento estratégico, possibilitam que surja uma integração das mesmas, resultando um sistema de gestão que resolva a lacuna entre estratégias e operações e utilize conceitos eficazes de mensuração de resultados.

A gestão econômica – Gecon – por assumir como base da tomada de decisão as transações da empresa, e como medida de eficácia empresarial o lucro econômico, representa um poderoso modelo de gestão quando complementado por um conjunto de indicadores que possam mostrar aos gestores uma relação de causa e efeito entre suas decisões passadas, o LUCRO obtido e a variação de tais indicadores. Com a formação de uma base de conhecimento sobre o desempenho da organização, estruturada nestes indicadores o mapeamento das causas e efeitos das decisões torna-se mais claro e permite

um estudo mais detalhado sobre a organização, dando maior poder de decisão ao corpo gestor da empresa.

A gestão das estratégias, através do controle de estratégias individuais ou de um conjunto delas, pela inviável mensuração, é realizada então através da gestão dos contextos da empresa ao longo do tempo.

O uso de indicadores de desempenho como base da gestão de estratégias permite a abstração da variação do LUCRO em variações de critérios de eficácia, estruturados por estes indicadores.

Esta possibilidade dá aos gestores a oportunidade de entender a variação do LUCRO da empresa em tempo de tomar ações corretivas. Desta forma por exemplo, pode-se identificar se indicadores relacionados à marca e satisfação de clientes estão obtendo desempenho abaixo do esperado, surgindo assim, a possibilidade de atuar sobre eles antes que ocorra a perda financeira.

Caso este tipo de abordagem não exista, a decisão dos gestores é feita em base de tentativa e erro, ou em *feeling*.

Ao longo de vários períodos, procura-se: entender a relação causa e efeito entre decisões, ações e resultados, dissecados em indicadores de desempenho; e adquirir conhecimento sobre tais desempenhos, aumentando o capital intelectual da organização e a possibilidade de melhores decisões futuras.

Nesse sistema, exerce papel fundamental o sistema de avaliação de desempenho que mostra ao gestor para onde devem ser orientados os objetivos.

O avaliação de desempenho orienta a tomada de decisão no sentido dos interesses da empresa. Assim o controle presente no sistema de gestão não assume um caráter punitivo, coercitivo, restritivo, mas sim orientativo, livre, que através da evidenciação de desempenhos orienta as decisões futuras da empresa. Ao mesmo tempo que obtém-se flexibilidade, abertura para o pensamento cognitivo, emergente no processo gerencial, este mesmo processo possibilita manutenção do conhecimento sobre o negócio a ponto de tornar possível a tomada de decisão estratégica e operacional, oportuna e pertinente.

Da estratégia até a avaliação de desempenho, os gestores estarão balizados pelos indicadores de desempenho, construindo uma linguagem única no corpo de gestores, fazendo com que todos busquem a mesma direção de desenvolvimento. Sinergia é o resultado. Otimização do resultado global da empresa.

Para que as áreas possam atuar segundo um conjunto de indicadores corporativos, conjuntos de indicadores específicos podem ser construídos para cada área, desde que estes estejam de acordo com o conjunto global e sejam sinérgicos. Com isto, leva-se a estratégia corporativa até o nível operacional de cada área, ligando metas funcionais à estratégia geral.

Desta forma, todos da organização saberão para onde devem rumar, aumentando a motivação intrínseca, de fazer parte da equipe, e a percepção de sua contribuição para o todo. Todos, sendo remunerados e avaliados segundo sua contribuição para o resultado de suas áreas e para o global, terão sua motivação extrínseca também aumentada.

Todos motivados na direção estratégica da empresa, atuarão sob um processo de gestão e de decisão mental, criativo, de aprendizado constante e focados no objetivo de gestão principal: o LUCRO.

Atrás destes conceitos reside a noção de que a construção do LUCRO de hoje, foi feita ontem, portanto, não obtém-se LUCRO gerenciando LUCRO, mas sim os formadores do LUCRO. Ou seja, para obter retorno financeiro futuro, acompanha-se hoje, com equilíbrio, indicadores financeiros e não-financeiros. Assim, a gestão do LUCRO, inclui a necessidade da gestão dos formadores do LUCRO, dos critérios de eficácia propostos no Gecon, realizada na gestão de contextos através da visão estratégica do corpo de gestores.

A seguir compara-se o sistema de gestão Gecon com o sistema resultante após a integração do sistema de apoio ao processo decisório - SAPD. (Tabela 8)

TABELA 8 - Comparação entre o sistema Gecon e o sistema de gestão resultante da integração do SAPD.

<i>Atributo comparado</i>	<i>DE</i>	<i>PARA</i>
Base de gestão:	Transações (nos orçamentos).	Transações e contextos.
Informações no processo de decisão:	Desintegradas da estratégia.	Integradas com a estratégia e com o contexto da empresa.
Integração de sistemas:	Pelo LUCRO.	Através do indicador principal: LUCRO e dos indicadores balanceados.
Sistema de indicadores de desempenho:	Centrado no LUCRO.	Centrado no LUCRO, apoiado paralelamente pelos indicadores de contexto.
Processo de gestão:	Prescritivo.	Cognitivo orientado.
Avaliação de desempenho:	Sem visão estratégica.	Com visão estratégica.
Competência, postura e comportamento dos gestores:	Apoiado na premissa de que são competentes de forma geral e se interessam pela empresa antes de seus interesses próprios e de suas áreas.	Apoiado na premissa de que os gestores são capazes de entender o que se espera deles e são direcionados segundo seus próprios interesses e motivação.

6.2 - Limitações

O método do fluxo de caixa descontado depende de várias suposições do futuro, estas, por sua vez, dependem da visão de cada gestor. O sistema de indicadores orienta o gestor no mapeamento e compreensão sobre o contexto, mas ainda assim, a projeção de fluxo de benefícios futuros é uma tarefa que está extremamente relacionada com a competência dos gestores, podendo ser orientada, mas não substituída ou automatizada. O que confere certa subjetividade ao método ao que se refere à opinião do gestor no estabelecimento do fluxo de benefícios segundo uma determinada estratégia.

6.3 - Aplicações e restrições

Os conceitos envolvidos no modelo proposto são válidos e aplicáveis a qualquer tipo de empresa ou organização, independente de seu porte, setor de atuação, ou tecnologia envolvida em seus processos. Porém deve-se fazer uma ressalva em relação ao ciclo de vida da empresa em que a mesma se encontra.

Não se deve negligenciar que as empresas atravessam pontos diferentes em sua história, e enfrentam crises, transições e períodos de crescimento, e, em cada um desses momentos pode existir uma forma de administrar, com maior ou menor centralização, com maior ou menor influência de um líder, e que não se pretende estabelecer um esteriótipo único como solução de sistema de gestão a todas empresas.

Tampouco colocar como prioridade a estas empresas a implantação de um sistema avançado de gestão. Cada empresa tem um sistema de gestão em nível tal que lhe disponibilize tipos de informações em um mínimo necessário para suas operações, e complexo e abrangente ao máximo possível em relação ao entendimento de seus gestores e à cultura organizacional em determinado momento.

6.4 - Proposição de temas para futuras pesquisas

Não se pretende com esta dissertação esgotar o assunto, que é muito vasto, mas sim contribuir ao longo das discussões relativas à integração de conceitos, no que aplica ao estabelecimento de uma gestão integrada em seus níveis de estratégia e de operações.

No desenvolvimento e aplicação do modelo proposto uma contribuição de valia pode ser dada ao serem configurados modelos de decisões para cada evento econômico de um negócio em específico, como por exemplo, no ramo da construção civil, transformando estes conceitos em ferramentas gerenciais utilizáveis em processos de compra, venda, produção, análise de projetos, investimentos, etc. Como também desenvolver ferramentas através de *softwares* para gestão de contextos utilizando indicadores correlacionados aos modelos de decisão configurados.

Referências Bibliográficas

A - Bibliografia referenciada

ADIZES, I. (1998). *Os ciclos de vida das organizações*. São Paulo, Pioneira.

ANSOFF, I. (1988). *Administração estratégica*. Trad. por Mário Ribeiro da Cruz. São Paulo, Atlas.

AQUINO, A. C. B.; TACHIBANA, W. K. (1999). Avaliação de desempenho nas empresas de construção civil, como apoio à tomada de decisão. In VI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, São Paulo, 1999. *Anais*. São Paulo, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

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

BUENO, F. S. (1968). *Vocábulos, expressões da língua geral e científica-sinônimos contribuições do tupi guarani*. v.6. São Paulo, Saraiva. p.2763, 3071.

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

CROZATTI, J. (1998). Modelo de gestão e cultura organizacional – conceitos e interações. *Caderno de Estudos*, São Paulo, FIECAAF, v.10, n.18, p.36-50, mai/ago.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (1997). *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Trad. por Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. 4.ed. Rio de Janeiro, Campus.

KLEIN, D. A. (1998). *A gestão estratégica do capital intelectual*. Trad. por Bazán Tecnologia e Linguística, Carlos Henrique Trieschman, Ronaldo de Almeida Rego, Maria Cristina Ribeiro Bazán. Rio de Janeiro, Qualitymark Ed.

MCGEE, J.; PRUZAK L. (1994). *Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade e eficiência da sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica*. Trad. por Astrid Beatriz de Figueiredo. Rio de Janeiro, Campus.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. (2000). *Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Trad. por Nivaldo Montingelli Júnior. Porto Alegre, Bookman.

NAKAGAWA, M. (1993). *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo, Atlas.

ROSS, S. A.; WESTERFIELD, R. W.; JAFFE, J. F. (1995). *Administração financeira*. Trad. Antonio Zorato Sanvicente. São Paulo, Atlas.

B - Bibliografia consultada

ABELL, D. F. (1999). Duplo planejamento. *HSM Management*, HSM do Brasil, São Paulo, n.16, ano 3, set/out.

ABELL, D. F. (1991). *Definição do negócio: ponto de partida do planejamento estratégico*. São Paulo, Atlas.

ACKOFF, R. L. (1976). *Planejamento empresarial*. Rio de Janeiro, Livros Técnicos e Científicos Editora.

ALMEIDA, L. B. (1996). *Estudo de um modelo conceitual de decisão, aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica*. São Paulo. 126p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

ALVES, R. (1985). *Filosofia da Ciência: introdução ao jogo e suas regras*. São Paulo, Brasiliense.

ANSOFF, H. I. (1990). *A nova estratégia empresarial*. São Paulo, Atlas.

ANSOFF, H. I.; DECLERCK R. P.; HAYES R. L. (1985). *Do planejamento estratégico a administração estratégica*. São Paulo, Atlas.

BEINHOCKER, E. D. (2000). A teoria da adaptação. *HSM Management*, HSM do Brasil, São Paulo, n.21, ano 4, jul/ago.

BEUREN, I. M. (1994). *Modelo de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica*. São Paulo. 214p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

- BORGES, A.; LUCE, F. (2000). Estratégias emergentes ou deliberadas: um estudo de caso dos vencedores do prêmio top de marketing da ADVB. *Revista de Administração de Empresas – RAE*, São Paulo, EAESP/FGV, v.40, n.3, p.36-44, jul/set.
- BRIMSON, J. A. (1996). *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. Trad. Antonio T. G. Carneiro. São Paulo, Atlas.
- CARDOSO, F. F. (1996). Estratégias empresariais e novas formas de racionalização da produção no setor de edificações no Brasil e na França - parte 1: o ambiente do setor e as estratégias. *Estudos Econômicos da Construção*. São Paulo, n.2, p.97-156.
- CARDOSO, F. F. (1997). Estratégias empresariais e novas formas de racionalização da produção no setor de edificações no Brasil e na França - parte 2: do estratégico ao tático. *Estudos Econômicos da Construção*. São Paulo, n.3, p.119-160.
- CATELLI, A. (1972). *Sistemas de contabilidade de custos estandar*. São Paulo. 101p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- CAVENAGHI, V. (1996). *O modelo de gestão econômica aplicado à área de produção: uma contribuição da controladoria ao novo paradigma da produção*. São Paulo. 248p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. (1993). *Metodologia científica*. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil.
- CHIAVENATO, I. (2000). *Administração: teoria, processo e prática*. 3.ed. São Paulo, Makron Books.
- COLLINS, J. C.; PORRAS, J. I. (1995). *Feitas para durar: práticas bem sucedidas de empresas visionárias*. Trad. Silvia Schiros. Rio de Janeiro, Rocco.
- COOPER, R. (2000). EPM: gestão de desempenho da empresa. *HSM Management*, HSM do Brasil, São Paulo, n.19, ano 4, mar/abr.
- CORRÊA, H. L.; GIANESI, I. G. (1994). *Just in Time, MRPII e OPT: um enfoque estratégico*. São Paulo, Atlas.
- CRUZ, R. I. (1991). *Uma contribuição à definição de um modelo conceitual para a gestão econômica*. São Paulo. 132p. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

- ESCRIVÃO FILHO, E. (1995). *A natureza do trabalho do executivo :uma investigação sobre as atividades racionalizadoras do responsável pelo processo produtivo em empresas de médio porte*. Florianópolis. 272p. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina.
- FERNANDEZ, J. D. (1989). *Estudo de um modelo integrado de informação econômico financeiras e sua integração com o processo decisório*. São Paulo. 205p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- FISCHMANN, A. A.; ALMEIDA, M. I. R. (1995). *Planejamento estratégico na prática*. 2.ed., São Paulo, Atlas.
- FLEURY, M. T. L. (2000). Gerenciando a diversidade cultural: experiências de empresas brasileiras. *Revista de Administração de Empresas – RAE*, São Paulo, EAESP/FGV, v.40, n.3, p 18-25, jul/set.
- FREITAS, M. E. (2000). Contexto social e imaginário organizacional moderno. *Revista de Administração de Empresas - RAE*, São Paulo, EASEP/FGV, v.40, n.2, p 6 – 15, abr/jun.
- FREZATTI, F. (1998). Valor da empresa: avaliação de ativos pela abordagem do resultado econômico residual. *Caderno de Estudos*, São Paulo, FIECAFI, v.10, n.19, p. 57-69, set/dez.
- GOLDENBERG, M.C.L. (1994). *Contabilidade estratégica: o papel do controller no processo de planejamento estratégico*. São Paulo. 186p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- GOLDRATT, E.M. (1990). *Theory of Constraints*. New York, North River Press Inc.
- GOLDRATT, E.M. (1992). *A meta*. São Paulo, Educator.
- GOLDRATT, E.M. (1994). *Mais que sorte...um processo de raciocínio*. São Paulo, Educator.
- GOLDRATT, E. M (1998). *Corrente crítica*. Trad. Thomas Corbett Neto. São Paulo, Nobel.
- GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. (1997). *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. São Paulo, Atlas.
- GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN B.(1986). *Accounting theory and practice*. London, Pitman Publishing Limited.

- GUERREIRO, R. (1989). *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade*. São Paulo. 385p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- GUERREIRO, R. (1996). *A meta da empresa: seu alcance sem mistérios*. São Paulo, Atlas.
- GUERREIRO, R.; CATELLI, A. (1999). Análise de variações de custo-padrão: existe afinal variação mista? *Caderno de Estudos*, São Paulo, FIPECAFI, v.11, n.22, p. 29-34, set/dez.
- GUERRINI, F. M. (1997). *Sistema de administração de produção para empresas de pequeno e médio porte de construção civil*. São Carlos. 164p. Dissertação (Mestrado) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo.
- HARRINGTON, H.J. (1991). *Business process improvement : the breakthrough strategy for total quality, productivity, and competitiveness*. New York, MacGraw-Hill.
- JUCIUS, M. J.; SCHLENDER, W. E. (1974). *Introdução à Administração*. São Paulo, Atlas.
- JURAN, J. M. (1993). *Quality analisys and planning*. New York, McGraw Hill.
- KAPLAN, R. (1999). Dos custos à performance. *HSM Management*, HSM do Brasil, São Paulo, n.3, ano 3, mar/abr.
- KAPLAN, R.; COOPER, R. (2000). Sistemas integrados de custeio. *HSM Management*, HSM do Brasil, São Paulo, n.19, ano 4, mar/abr.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. (2000). Having trouble with your strategy ? then map it. *Harvard Business Review*, Boston, HBR, vol. 78, n. 5, september/october.
- KOTLER, P. (1998). *Administração de marketing: análise, planejamento e controle*. Trad. Ailton Bomfim Brandão. 5.ed. São Paulo, Atlas.
- LEITE, J.A. (1978). *Metodologia de elaboração de teses*. São Paulo, McGraw-Hill do Brasil.
- LEITNER, P. (1999). Além dos números. *HSM Management*, HSM do Brasil, São Paulo, n.14, ano 3, mai/jun.
- LEMES, S. (1996). *Aspectos da gestão econômica na atividade de bovinocultura*. São Paulo. 255p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

- MARQUES, J.A.V.C.; CIA, N. S.(1998). Teoria das restrições e contabilidade gerencial: interligando contabilidade a produção. *Revista de Administração de Empresas - RAE*, São Paulo, EASEP/FGV, v.38, n.3, p 34-46, jul/set.
- MARTINS, E. (1998). *Contabilidade de custos*. 6.ed. São Paulo, Atlas.
- MARTINS, E. (1999). Contabilidade versus fluxo de caixa. *Caderno de Estudos*, São Paulo, FIPECAFI, v.11, n.20, p. 9-17, jan/abr.
- MINTZBERG, H. (1994). *The rise and fall of strategic planning: reconceiving roles for planning, plans, planners*. New York, Free Press; Toronto, Maxwell Macmillan Canada.
- NAISBITT, J. (1994). *Paradoxo global: Quanto maior a economia mundial, mais poderosos são seus protagonistas menores: nações, empresas e indivíduos*. Trad. Ivo Korytovski. Rio de Janeiro, Campus.
- NAKAGAWA, M. (1987). *Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial*. São Paulo.165p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- NOREEN, E.; SMITH, D.; MACKEY, J.T. (1996). *A Teoria das Restrições e suas implicações na contabilidade gerencial*. Trad. Claudiney Fullmann. São Paulo, Educator.
- OLIVEIRA, D. P. R. (1991). *Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e praticas*. 5.ed. São Paulo, Atlas.
- PADOVEZE, C. L. (1999). O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor. *Caderno de Estudos*, São Paulo, FIPECAFI, v.11, n.21, p. 42-55, mai/ago.
- PARISI, C. (1995). *Uma contribuição ao estudo de modelos de identificação e acumulação de resultado*. São Paulo. 110p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- PELEIAS, I. P. (1992). *Avaliação de desempenho: um enfoque de gestão econômica*. São Paulo. 169p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- PONTE, V. M. R.; SANTOS, E. S. (1999). *Papel da controladoria segundo o enfoque da gestão econômica*. In VI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, São Paulo, 1999. *Anais*. São Paulo, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

- PORTER, M. E. (1986). *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. Trad. Elizabeth M. P. Braga, revisão técnica Jorge A G. Gomez. 7.ed. Rio de Janeiro, Campus.
- PORTER, M. E. (1989). *Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Trad. Elizabeth M. P. Braga, revisão técnica Jorge A G. Gomez. 7.ed. Rio de Janeiro, Campus.
- PORTER, M. (1996). Whats is strategy?. *Harvard Business Review*, Boston, HBR, november/december, Reimpresso na edição especial: "Business Classics: Fifteen key concepts for managerial sucess", p.74-91.
- PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. (1990). The core competence of the corporation; *Harvard Business Review*, Boston, HBR, may/june; Reimpresso na edição especial: "Business Classics: Fifteen key concepts for managerial sucess", p.62-73.
- PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. (1995). *Competindo pelo futuro: estratégias inovadoras para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã*. Trad. de Outras Palavras. Rio de Janeiro, Campus.
- RASMUSSEN, U. W. (1990). *Manual da metodologia do planejamento estratégico: uma ferramenta científica da transição empresarial do presente para o futuro adotada para o âmbito operacional brasileiro*. São Paulo, Aduaneiras.
- SANTOS, E.; PONTE, V. (1998). Modelo de decisão em gestão econômica. *Caderno de Estudos*, São Paulo, FIPECAFI, v.10, n.19, p.43-57, set/dez.
- SCHERER, E. L. (1998). *Modelo de mensuração do resultado econômico de empresa agrícola - um enfoque de gestão econômica*. São Paulo. 125p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.
- SENGE, P. (2000). Além da quinta disciplina. *HSM Management*, HSM do Brasil, São Paulo, n.19, ano 4, mar/abr.
- SHANK, J.; GOVINDARAJAN, V. (1997). *Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para crescer em mercados crescentemente competitivos*. Trad. Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2.ed. Rio Janeiro, Campus
- SLACK, N. et al. (1997). *Administração da produção*. Revisão técnica de Henrique Corrêa e Irineu Giansesi. São Paulo, Atlas.

- TACHIBANA, W. K. (1992). *Contribuição ao sistema de informações gerenciais. Uma proposta de um instrumento para a gestão econômica de um subsistema produtivo*. São Carlos. 204p. Tese (Doutorado) - Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo.
- TERRA, J. C. (2000). *Gestão do conhecimento: o grande desafio empresarial: uma abordagem baseada no aprendizado e na criatividade*. São Paulo, Negócio editora.
- VASCONCELOS, F. C.; CYRINO, A. B. (2000). Vantagem competitiva: os modelos teóricos atuais e a convergência entre estratégia e teoria organizacional. *Revista de Administração de Empresas - RAE*, São Paulo, EASEP/FGV, v.40, n.4, p 20-37, out/dez.
- WOOD JUNIOR, T.; PICARELLI FILHO, V. (1999). *Remuneração estratégica: a nova vantagem competitiva*. 2.ed. São Paulo, Atlas.