

O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS COMO SUPORTE À FORMULAÇÃO E ALINHAMENTO DAS ESTRATÉGIAS ORGANIZACIONAIS

Silvana Saionara Gollo*

Sinopse: A nova ordem mundial obriga as organizações a desenvolverem um processo de gestão estratégica, que permita a formulação, implementação e avaliação de estratégias competitivas e funcionais, as quais devem se interrelacionar, de forma a gerar indicadores para medição do desempenho, como é o caso da Gestão de Custos, que pode contribuir para a formulação e alinhamento das estratégias competitivas. Nesta perspectiva, este artigo enfoca a Gestão Estratégica, apresentando a evolução do conceito e o processo de formulação e implementação de estratégias, os quais devem ser aplicados na concepção da cadeia de valor. Referenciam-se a Gestão de Custos e os indicadores financeiros e não-financeiros que podem ser considerados na medição de desempenho organizacional, apresentando-se como modelo estratégico o *Balanced Scorecard* (BSC).

Palavras-chave: Gestão estratégica. Gestão de custos. Indicadores de desempenho.

Abstract: The new world order forces the organizations develop a process of strategic administration, that it allows the formulation, implementation and evaluation of competitive and functional strategies, which are due, in way to generate indicators for measurement of the acting, as it is the case of the Administration of Costs, that can contribute to the formulation and alignment of the competitive strategies. In this perspective, this article focuses the Strategic Administration, presenting the evolution of the concept and the formulation process and implementation of strategies, which should be applied in the conception of the chain of value. Reference the Administration of Costs and the financial and no-financial indicators that they can be considered in the measurement of acting organizacional, coming as strategic model the Balanced Scorecard (BSC).

Keywords: Strategic administration. Administration of costs. Acting indicators.

1 INTRODUÇÃO

As mudanças conjunturais e estruturais, aparentemente desconectadas, estão intimamente relacionadas, exigindo um repensar estratégico, que envolve a definição de novos parâmetros à competição global, ao longo da cadeia de valor. Esta nova ordem obriga as organizações a desenvolvem um processo de administração estratégica, que permite a formulação, implementação e avaliação de estratégias competitivas e funcionais, para a obtenção de vantagem competitiva. Entende-se que a viabilidade deste processo estratégico

* Doutoranda em Administração, área de Gestão da Inovação Tecnológica e Produção do Programa de Pós-Graduação em Administração - PPGA/UFRGS. (ssgollo@ea.ufrgs.br).

depende do modelo de formulação adotado, do sistema de medição do desempenho, envolvendo indicadores financeiros e não-financeiros, bem como um sistema de informação adaptado à realidade.

Um dos grandes desafios da gestão organizacional contemporânea é a definição e aplicação de uma nova concepção de estratégia, entendida não somente como planejamento estratégico, mas, além deste, que considere as noções de posicionamento, padrão de aprendizagem e competência, aliada às perspectivas cognitiva, cultural e de poder. Outro desafio refere-se ao processo de coordenação das estratégias competitivas e funcionais, para que estas dêem suporte ao processo decisório eficaz. E, especificamente, no que tange ao processo de avaliação do desempenho organizacional, o desafio está na reavaliação de métodos baseados, tradicionalmente, em indicadores financeiros, os quais, gradativamente, se vêm tornando insuficientes para a gestão estratégica.

A questão que surge deste ensaio é: o Sistema de Gestão de Custos pode contribuir para a formação e alinhamento de estratégias competitivas sustentáveis? O propósito, portanto, é apresentar um referencial teórico sobre a Gestão Estratégica e o Sistema de Gestão de Custos, enfatizando a importância do uso do *Balanced Scorecard* no processo de formulação e avaliação do desempenho organizacional.

2 GESTÃO ESTRATÉGICA

A aplicação da Gestão Estratégica requer o domínio de diversos aspectos relacionados ao significado de Estratégia, como: origens, evolução do conceito, níveis de formulação, sua utilização no contexto dos negócios e o processo de formulação e implementação.

2.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE ESTRATÉGIA NO CONTEXTO DOS NEGÓCIOS: DOS FUNDAMENTOS PRESCRITIVOS/DELIBERADOS AOS DESCRITIVOS/EMERGENTES

A palavra “estratégia” tem suas origens na antiga Grécia, derivando do termo grego *strategos*, que combina *stratos* (militar/exército) com *ag* (liderar), relacionando-se com o comandante-chefe da organização militar. Como conceito, a estratégia, provavelmente, surgiu relacionada a operações militares, nas quais são encontrados elementos que identificam sua prática: recursos limitados, incerteza sobre a capacidade e as intenções do adversário,

comprometimento irreversível dos recursos, coordenação das ações à distância e ao longo do tempo. Enquanto na organização militar as estratégias existiam desde os tempos pré-históricos, suas aplicações, ao contexto dos negócios, iniciaram após a Segunda Revolução Industrial, intensificando-se no início do século XX, quando o sistema de produção em massa, implantado por Henry Ford, enfatizou a necessidade das empresas em conquistar novos mercados, via redução de custos e aumento da produtividade, baseando-se nas idéias de fluxo estável de produção, eficiência operacional na linha de montagem, divisão de trabalho, homens e maquinários especializados, integração vertical, economias de escala e padronização de produtos. Nesta abordagem taylorista, em que a organização é tomada como máquina, a estratégia estava ligada à idéia de planejamento, assumindo uma conotação de total racionalidade e objetividade, na tradição mecanicista (GEMAWAT e PANKAJ, 2000).

O conceito de estratégia empresarial ganhou destaque, a partir do início da década de 60, nos Estados Unidos, com a publicação de *Leadership in Administration*, de Selznick (1957), seguida por *Strategy and Structure*, de Chandler (1962), *Corporate Strategy*, de Ansoff (1965) e *Estratégias Competitivas*, de Porter (1980), autores que contribuíram para a evolução do pensamento estratégico, enfatizando o lado prescritivo e deliberado do processo de formulação de estratégias, descritos por Mintzberg et alii (2000) nas escolas do *Design*, *Planejamento* e *Posicionamento*. Distanciando-se da prática determinista, Mintzberg et alii (2000) descrevem mais seis escolas as quais representam a evolução das estratégias na linha descritiva, enfatizando os aspectos emergentes do processo estratégico. Este autor propõe a Escola da Configuração, apresentando a estratégia como um processo de configuração e transformação.

2.1.1 Abordagens Estratégicas Mais Tradicionais: As Estratégias Prescritivas e Deliberadas

A visão mais tradicional de estratégia é entendê-la como um processo controlado de planejamento formal, resultando em um “plano”, a partir do uso do modelo de análise SWOT, incluindo a identificação das oportunidades e ameaças no ambiente da empresa e das forças e fraquezas em relação aos recursos internos. Um dos principais representantes desta visão de estratégia é Ansoff (1977), cuja obra propõe que a empresa pode (1) identificar o negócio, (2) usar critérios específicos para buscar oportunidades estratégicas e (3) ter regras estabelecidas relativas às decisões para reduzir o processo de seleção das melhores opções. Aqui surgem

duas características essenciais da estratégia: estas são preparadas previamente às ações para as quais se aplicam e são desenvolvidas consciente e deliberadamente.

A estratégia vista como posição, visão também tradicional, é fundamentada nos trabalhos de Porter (1980; 1989; 1996). Nesta perspectiva, a estratégia é formulada a partir de uma abordagem racional, focada na procura de indústrias atrativas, posicionamento ideal e defesa desta posição pela construção de barreiras à concorrência, como forma de posicionar a organização frente ao seu ambiente. Partindo da análise estrutural da indústria, Porter (1980) construiu um modelo de competição baseado em cinco forças: ameaça de novos entrantes, poder de barganha dos fornecedores, poder de negociação dos clientes, ameaça de produtos substitutos e a intensidade da rivalidade entre empresas concorrentes. Porter (1980) apresenta, ainda, uma definição de estratégias competitivas genéricas, classificando-as em liderança de custo, diferenciação e foco, construídas a partir da estrutura da indústria. Para o autor, as empresas deveriam fazer um *trade-off* entre as estratégias genéricas para obter vantagens competitivas sustentáveis. Nesta ótica, a Estratégia Competitiva corresponde a uma escolha deliberada, um conjunto diferente de atividades para proporcionar um mix único de valores, buscando alcançar um determinado posicionamento estratégico. Porter (1989, p.33) propôs um novo modelo, introduzindo uma estrutura que chamou de cadeia de valor a qual “provê uma maneira sistemática de examinar todas as atividades desempenhadas pela empresa e como elas interagem entre si”. A partir deste estudo, Porter destaca a importância do ambiente interno na formulação de estratégias, fator até então negligenciado em seus trabalhos, tendo em vista que seu foco anterior era em fatores externos, relacionados à estrutura da indústria. Porter (1996) enfatiza que é necessário criar uma posição exclusiva e valiosa, envolvendo um conjunto de atividades diferentes daquelas dos concorrentes. As escolhas de posicionamento determinam não apenas as atividades a serem desempenhadas pela empresa, mas também a forma como elas se relacionam umas com as outras, chamando atenção para a importância do ambiente interno na formulação de estratégias. Para o autor, “estratégia é a criação de compatibilidade entre as atividades da empresa. Seu êxito depende do bom desempenho de muitas atividades – e não apenas de umas poucas – e da integração entre elas. Se não houver compatibilidade entre as atividades, não existirá uma estratégia diferenciada e a sustentabilidade será mínima” (1998, p.73). Estes modelos de estratégia enfocam a noção de competitividade tendo unicamente o foco econômico.

2.1.2 Abordagens Estratégicas Mais Dinâmicas e Flexíveis: As Estratégias Descritivas e Emergentes

Diferentemente das teorias já apresentadas, as correntes sobre estratégia competitiva, apresentadas neste item, concentram-se na dinâmica da empresa e dos mercados, na lógica da racionalidade limitada. Simon (1979) argumenta que os tomadores de decisão possuem habilidades cognitivas limitadas para avaliar todas as possíveis alternativas de uma decisão, bem como para lidar com as consequências incertas da decisão tomada, sendo as escolhas ótimas substituídas pelas satisfatórias.

2.1.2.1 Empreendedorismo e aprendizado: a estratégia na ótica da inovação tecnológica

Uma das contribuições que redirecionou o pensamento neoclássico foi proposta por Coase (1937), ao defender a idéia de que a alocação de recursos não recebe influência direta dos mecanismos de preços no mercado, mas sim da coordenação da “organização” ou do *entrepreneur*. O papel do empreendedor, neste caso, é o de reduzir custos; “ele deve obter fatores de produção a preços mais baixos que as transações de mercado”. Esta linha estratégica é descrita pelas Escolas do Empreendedorismo e do Aprendizado, propostas por Mintzberg et alii (2000). A escola empreendedora, baseada nas idéias de Schumpeter (1982 e 1985), não só focalizou o processo de formação de estratégias, exclusivamente no líder único (o empreendedor), através da intuição, julgamento, sabedoria e experiência, mas enfatizou o papel da inovação e da criatividade. Do ponto de vista do empreendedor, promove-se uma visão de estratégia como perspectiva, associada com imagem, senso de direção, isto é “uma representação mental de estratégia, criada ou ao menos expressa na cabeça do líder” (MINTZBERG et alii, 2000, p.98). Schumpeter (1985) afirmou que a rotina das empresas é estar em evolução e não mais no fluxo circular, e a concorrência não se dá mais via preços, mas pelo lucro obtido através da inovação, tida como fonte de vantagem competitiva.

Respaldados na abordagem schumpeteriana, Nelson e Winter (1982) e Dosi (1988) dão continuidade aos estudos da economia evolucionária, em que a vantagem competitiva é obtida pela inovação nas rotinas e processos organizacionais capazes de alterar a base de recursos da firma. Segundo Nelson e Winter (1982), a habilidade, o aprendizado e a rotina são fatores que explicam a heterogeneidade entre as firmas. A partir de uma dada habilidade, uma firma estará ou não apta a realizar uma atividade e, se não estiver, deverá adquirir o

conhecimento mínimo necessário para realizá-la, ou seja, deverá aprender. Descrevendo a Escola de Aprendizado, Mintzberg et alii (2000, p.156) enfatizam que a aprendizagem é a base para as estratégias emergentes. O processo de formação de estratégias é uma tarefa de formuladores (estratégias deliberadas) e implementadores (emergentes), os quais devem trabalhar conjuntamente, de forma que as estratégias sejam deliberadamente emergentes. (MINTZBERG et alii, 2000). No processo de formação de estratégias, visando à inovação tecnológica, é importante considerar, segundo Prahalad e Hamel (1990), a administração estratégica como um processo de aprendizado coletivo, que visa desenvolver e explorar as *core competences*, difíceis de serem imitadas. Para estes autores, a fonte da vantagem competitiva encontra-se na habilidade gerencial de consolidar as tecnologias e processos produtivos, formando competências distintas para possibilitar a adaptação do negócio às mudanças rápidas ocorridas no mercado. Estes autores argumentam que, em vez de concentrar o foco estratégico nas condições do setor, os estrategistas deveriam concentrar-se nas competências essenciais de suas empresas e utilizar as habilidades, os processos e as tecnologias para criar vantagem competitiva sustentável. As estratégias como padrão são estratégias emergentes, que se desenvolvem na ausência de intenções ou a despeito delas, ou seja não foram planejadas, mas poderão ser eleitas como prioridades, sendo incluídas no planejamento e tornando-se estratégias realizadas. Os modelos acima demonstram um avanço no processo de formação de estratégias competitivas quando incluem novos elementos, tais como: aprendizagem, inovação, empreendedorismo, passando a visualizar as dimensões econômica e tecnológica da sustentabilidade, mesmo que numa perspectiva da lucratividade.

2.1.2.2 A cognição, o poder e a cultura como dimensões da estratégia

Além do empreendedorismo e da aprendizagem, outras dimensões devem ser consideradas no processo de formação de estratégias, tais como: poder, cognição e cultura. Para se compreender como as estratégias se formam é preciso entender a mente do estrategista. Assim sendo, as estratégias emergem como perspectivas - na forma de conceitos, mapas, esquemas e molduras - que dão forma à maneira pela qual as pessoas lidam com informações vindas do ambiente (MINTZBERG et al., 2000). Estas premissas perpassam pela idéia de cultura, outro aspecto importante na formação de estratégias, entendidas como perspectiva, a partir de um processo de interação social, baseado nas crenças, valores, imagens e nas interpretações de mundo comuns aos membros da organização. Outro aspecto relevante é a questão do poder e da política na formação de estratégias, os quais determinam

um processo de influências e interesses, como forma de iludir os rivais numa situação competitiva ou de negociação. Pode-se inferir que o processo de formulação de estratégias, considerando-se também estes aspectos, abrange uma visão mais global de sustentabilidade, não ficando, unicamente, no foco econômico, mas ampliando para outras preocupações, como o tecnológico, cultural e político.

Para Mintzberg et al. (2000), a estratégia, tanto como perspectiva quanto como posição, pode ser compatível com o plano e/ou padrão. O conceito de “estratégia emergente é que um padrão pode emergir e ser reconhecido de modo a provocar um plano formal, talvez dentro de uma perspectiva geral” (MINTZBERG e QUINN, 2001, p.31) De alguma maneira, essas definições de estratégia se complementam. Como plano, a estratégia trata de como os líderes tentam estabelecer orientação para as organizações, para direcioná-las em determinados modos de atuação. Como pretexto, a estratégia leva a organização à concorrência direta, em que são empregadas ameaças e manobras para obter vantagens diferenciais. Como padrão, a estratégia enfoca a ação, introduzindo a idéia de convergência e de consistência no comportamento de uma organização. Como posição, ela coloca as organizações em seu ambiente competitivo, buscando posicionamento e proteção para enfrentar a concorrência. Finalmente, como perspectiva, a estratégia levanta questões de como as intenções se difundem através de um grupo de pessoas para se tornarem compartilhadas como normas e valores e como padrões de comportamento no contexto coletivo (MINTZBERG e QUINN, 2001).

2.3 NÍVEIS, TIPOS E MODELOS PARA FORMULAÇÃO DE ESTRATÉGIAS

O termo estratégia está relacionado ao entendimento de “organização”. Para Slack (1999, p.75), se a organização é uma corporação de porte e diversificada, sua estratégia a posicionará em seu ambiente global, econômico, político e social e consistirá em decisões sobre quais tipos de negócio o grupo quer conduzir, em quais partes do mundo deseja operar, quais negócios adquirir e de quais se desfazer, como alocar seu dinheiro entre os vários negócios. Decisões como essas formam a estratégia corporativa da organização. Cada unidade de negócio na corporação precisará elaborar sua própria estratégia de negócio, que estabelece sua missão e objetivos individuais, bem como definir como pretende competir em seus mercados. Esta estratégia competitiva orienta o negócio em um ambiente que consiste em seus consumidores, mercados e concorrentes. Analogamente, cada função precisará considerar qual seu papel em termos de contribuição para os objetivos estratégicos e/ou

competitivos do negócio. Todos os setores, produção, *marketing*, finanças, pesquisa e desenvolvimento e outros, precisarão traduzir os objetivos do negócio e determinar a melhor forma de organizar seus recursos para apoiá-los. Em outras palavras, cada função do negócio precisa de uma estratégia funcional que conduz suas ações do negócio. Do nível corporativo (ou do grupo), partem as estratégias de linhas gerais, deliberadas, que se disseminam pelas empresas do grupo, ou pelas unidades de negócio e pelas diversas áreas funcionais.

Wright et al. (2000) abordam diferentes tipos de estratégias, de acordo com o nível da organização. No nível corporativo, por exemplo, encontram-se a) as estratégias de crescimento: crescimento interno, integração horizontal, diversificação horizontal, integração vertical, fusões e alianças estratégicas; b) as estratégias de estabilidade; c) as estratégias de redução (desinvestimento e liquidação). As estratégias de crescimento são indicadas quando o resultado esperado possibilitar aumento do valor da empresa. As estratégias de estabilidade, aquelas que visam à manutenção das unidades de negócios, aplicam-se quando a concentração no portfólio de negócios existente contribuir para fortalecer o posicionamento competitivo, e as estratégias de redução geralmente são implementadas quando as unidades de negócio enfrentam desempenhos insatisfatórios ou podem representar riscos à sobrevivência da empresa. Tavares (2000) afirma que o confronto entre a realidade interna e externa vai permitir que a organização defina uma estratégia que considere a mais adequada, face ao posicionamento competitivo desejado. Entre as estratégias mais usuais encontram-se: sobrevivência, crescimento, manutenção e desenvolvimento, com os enfoques respectivos apresentados no Quadro 1.

Quadro 1

Ênfase em Cada uma das Estratégias Escolhidas pela Organização

Estratégia	Ênfase
Sobrevivência	Reconstrução ou institucionalização
Crescimento	Recursos físicos e materiais
Manutenção	Mercado atual
Desenvolvimento	Capital intelectual e recursos tecnológicos

Fonte: TAVARES, 2000.

Em nível corporativo são normalmente utilizadas para a formulação de estratégias os seguintes modelos:

- análise SWOT (*strengths, weaknesses, opportunities, threats*) de pontos fortes e fracos da organização (ambiente interno) e de oportunidades e ameaças do mercado (ambiente externo);
- matriz de portfólio (BCG), desenvolvida pela *Boston Consulting Group*, em 1967, no qual as unidades de negócio são dispostas em quatro quadrantes, cujas estratégias correspondem a ganhar participação de mercado, manter participação, colher e desinvestir;
- matriz atratividade de mercado – posicionamento do negócio, também conhecida como matriz GE ou *McKinsy*, devido a seu desenvolvimento conjunto por ambas as empresas.
- projeto PIMS (*Profit Impact of Market Strategies*), desenvolvido a partir da matriz atratividade do mercado – posicionamento do negócio, em que um programa computacional identifica os fatores mais importantes que impactam a atratividade do mercado ou o posicionamento do negócio, mostra seus relacionamentos com o desempenho empresarial e pesa suas importâncias relativas na equação total (KAY, 1996).

Em nível de unidade de negócios (ou da empresa), traçam-se as estratégias competitivas da empresa, a partir da definição das fronteiras do negócio e das ações necessárias para alcançar e desenvolver vantagens competitivas. Neste nível, a pergunta a ser feita é: como competir no negócio escolhido? A resposta encontra-se na formulação da adequada estratégia competitiva, dependente do tamanho, recursos e competências da empresa que, segundo Porter (1996), pode ser liderança de custo e/ou diferenciação. O *Balanced Scorecard* é outro modelo que tem capacitado as organizações a construir um novo tipo de sistemas gerencial, concebido para gerenciar a estratégia. Este novo sistema gerencial apresenta três dimensões distintas:

- estratégia: a qual se converte no principal item da agenda organizacional. O BSC permite que as organizações descrevam e comuniquem sua estratégia de maneira compreensível;
- foco: com o BSC como guia, todos os recursos e atividades da organização se alinham com a estratégia;
- organização: todas as pessoas se mobilizam para formas de atuação radicalmente novas. O *Balanced Scorecard* fornece a lógica e a arquitetura para a formação de novos elos organizacionais, entre as unidades de negócio, os serviços compartilhados e as pessoas.

Em nível funcional das unidades de negócios, a questão a ser proposta diz respeito a como desempenhar a função de modo a criar e oferecer valor para o cliente. Sendo as diversas áreas funcionais inter-relacionadas, a estratégia de determinada área não pode ser considerada isoladamente, mas sim a partir da análise das tarefas executadas pelas distintas áreas

funcionais. Embora a organização seja composta por diversas áreas funcionais, em geral somente uma delas é estrategicamente mais importante para a empresa, sendo o motor que conduz em direção ao sucesso, refletindo, na essência, a abordagem de Prahalad e Hamel (1990), ampliada em Prahalad e Hamel (1998), relativa à competência essencial da organização. Nesta perspectiva, as organizações devem desenvolver estratégias em torno de sua competência essencial para a obtenção de vantagem competitiva sustentável.

2.4 O ESCOPO COMPETITIVO E A CADEIA DE VALOR

O escopo competitivo estabelecido por uma organização corresponde ao campo em que a mesma irá atuar: produtos, segmentos, grau de integração vertical e a extensão de negócios relacionados com os quais possa ter uma estratégia coordenada. Neste aspecto, apresenta-se a relevância de a organização analisar a amplitude do seu negócio ao longo da cadeia de valor, não só considerando as funções internas da empresa, mas, principalmente, a cadeia de valor de mercado. Neste caso, a cadeia de valor refere-se ao conjunto de atividades criadoras de valor, das fontes de insumos básicos ao consumo final do produto. Na Figura 1 exemplifica-se a cadeia de valor de uma empresa A, considerando-se as influências dos diferentes agentes, no sentido de se identificar onde ocorre agregação de valor ao longo da cadeia.

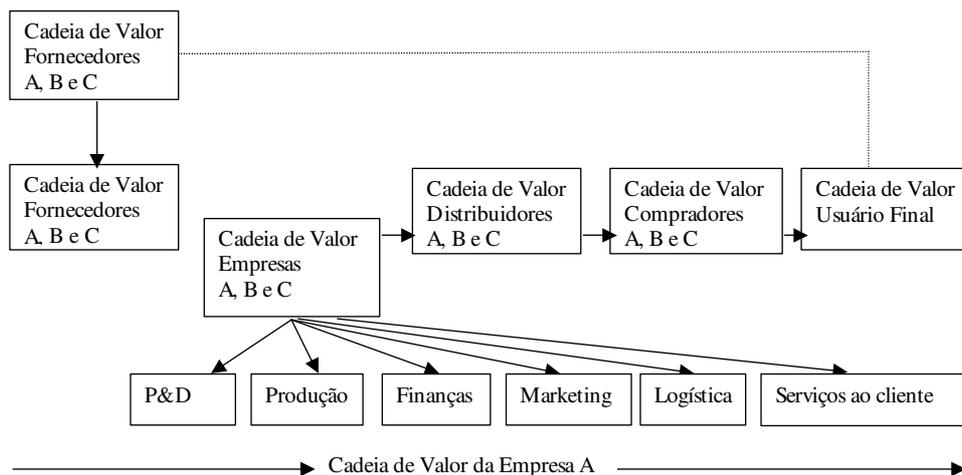


Figura 1 - Cadeia de Valor de uma Organização Industrial

Fonte: PORTER, 1989.

2.5 VANTAGEM COMPETITIVA

A análise dos ambientes interno e externos, ocorridos dentro de um determinado escopo competitivo, vai contribuir para a definição das estratégias mais adequadas à organização, visando a obtenção de vantagem competitiva. Vantagem competitiva abrange a maneira como a organização diferencia-se dos concorrentes atuais e futuros e como essa diferenciação é percebida e compreendida em termos de criação de valor aos clientes. A vantagem competitiva decorre do nível de competitividade existente no escopo escolhido, resultando das decisões em nível de mercado e, principalmente, das competências essenciais detidas pela organização. Segundo Slack (1999), as dimensões que uma empresa pode eleger para obter vantagem competitiva são:

1. Custos: as empresas que competem com base nestas dimensões estão interessadas em oferecer seus produtos a preços mais baixos que os dos concorrentes através da minimização de custos e otimização dos processos produtivos.

2. Qualidade: os autores consideram ser subdimensões da qualidade. São elas:

- Desempenho: refere-se às características operacionais básicas do produto;
- Características secundárias: suplementam o funcionamento das funções principais do produto.

3. Confiabilidade: probabilidade de o produto atender satisfatoriamente as funções especificadas durante um certo período de tempo. As medidas mais usuais desta subdimensão são tempo médio até o primeiro reparo, ou tempo médio entre reparos.

- Durabilidade: vida útil do produto, isto é, o tempo de uso até a sua deterioração;
- Estética: aparência do produto, seu cheiro, sua cor, e o que o cliente sente dessas características;

- Qualidade percebida: também uma dimensão subjetiva, está intimamente ligada às outras dimensões. O consumidor nem sempre tem informação completa sobre os atributos de um produto; neste caso medidas indiretas são usadas para comparar produtos ou marcas concorrentes;

- Confiabilidade como fornecedor: imagem de confiança que a empresa possui junto a seus clientes de que seus produtos são entregues no prazo, funcionam como deveriam e que a empresa mobilizará todos os seus recursos a fim de que eventuais problemas ou falhas sejam corrigidas imediatamente. Não deve ser confundida com algumas das subdimensões da qualidade, como qualidade percebida e desempenho; trata-se de um atributo da empresa e não do produto.

4. Flexibilidade: os produtos têm ciclos de vida cada vez mais curtos, e os clientes estão cada vez mais exigentes, fazendo com que a taxa de mudança dos produtos e serviços aumente constantemente. Flexibilidade é a capacidade de as empresas de se anteciparem e se adaptarem rapidamente às mudanças, atendendo de modo eficaz às necessidades do mercado.

- Horizonte de tempo: define o período de tempo sobre o qual as mudanças são requeridas;

- Elementos: até que ponto aumentar a flexibilidade (limites); a medida de desempenho escolhida; e a capacidade de mover-se dentro dos limites escolhidos (mobilidade).

5. Inovatividade: capacidade de a empresa manter-se sempre inovada, ou seja, oferecendo continuamente novos produtos ao mercado, bem como desenvolvendo novos processos produtivos internamente ou em parceria com seus fornecedores e clientes, já que são necessários muitos investimentos de capital, de recursos e de tempo.

2.6 O PROCESSO DE FORMULAÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DA ESTRATÉGIA

A Figura 2, a seguir, apresenta, esquematicamente, o processo de formulação e implementação das estratégias. A formulação de uma estratégia bem-sucedida requer uma avaliação criteriosa dos ambientes interno e externo. Deve resultar, a partir do estabelecimento do escopo competitivo, da identificação de oportunidades e competências distintivas. A partir destas constatações e da vantagem competitiva desejada, os executivos têm papel importante na tomada de decisão relativa ao tipo de estratégia a ser adotada e os procedimentos para implantação das ações, face ao grau de risco aceitável para o negócio.

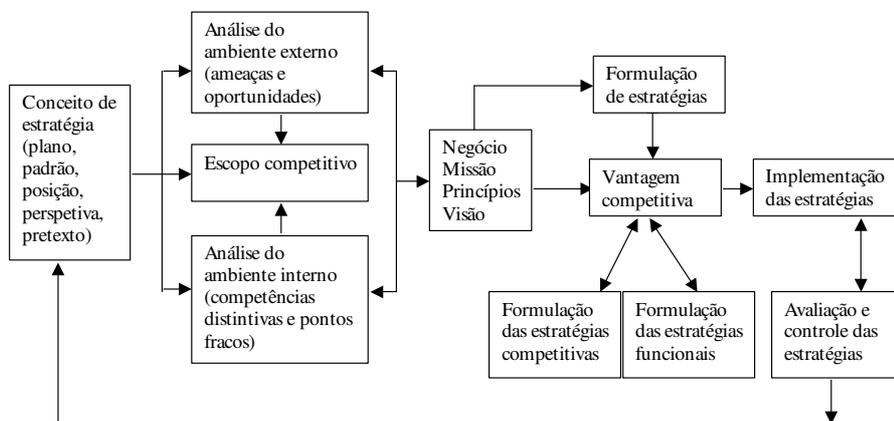


Figura 2 - Processo de Formulação e Implementação de Estratégias

Fonte: Adaptado de Tavares (2000).

3 O SISTEMA DE GESTÃO DE CUSTOS

Face à importância das estratégias organizacionais para o sucesso da organização, pergunta-se: de que forma a Gestão de Custos pode contribuir para o processo de formulação, implementação e avaliação das estratégias organizacionais? Visando responder a tais questões, procura-se neste item apresentar um contexto teórico sobre a gestão de custos, dando ênfase às medidas de desempenho empresarial e ao *Balanced Scorecard* como um dos modelos apropriados à formulação e, fundamentalmente, à avaliação estratégica.

A Gestão de Custos é o resultado da combinação de três tipos de análises básicas, a saber: a) análise da cadeia de valor, b) análise do posicionamento estratégico, c) análise de direcionadores de custos (PEREIRA e NAGANO, 2002). Estas análises enfocam os ambientes interno e externos, em contraposição à análise tradicional, que foca apenas o ambiente interno. Seu ponto principal é a maximização da margem, correspondendo à diferença entre vendas e compras, deixando de fora as oportunidades de explorar as ligações com os fornecedores, de um lado, e de outro, os clientes. A análise do posicionamento estratégico refere-se às escolhas básicas de como a organização irá competir, incluindo os diferentes tipos de estratégias corporativas e competitivas, neste caso, de liderança de custos e/ou diferenciação. Nesta análise, é preciso determinar os custos a partir do preço de mercado. A análise de direcionadores de custos refere-se ao estudo dos determinantes de custos, pressupondo-se que os mesmos sejam causados ou direcionados por muitos fatores que se inter-relacionam de forma complexa e não apenas pelo volume de produção, como pressupõe a contabilidade gerencial tradicional. Segundo Porter (1989), os determinantes de custos podem ser apresentados conforme Quadro 2.

Quadro 2
Determinantes de Custos

Escala: economia de escala
Aprendizagem: curva de aprendizagem
Utilização da capacidade: capacidade instalada
Elos: ligações horizontais e verticais no processo produtivo
Integração: ligações com fornecedores e clientes
Oportunidades: sair em primeiro lugar ou seguir o líder
Políticas discricionárias: políticas de manutenção dos resultados, solução de problemas ou direcionamento da atenção
Localização: otimização da localização
Fatores institucionais: políticas governamentais e institucionais
Aquisição: especificações e influências de negociação com fornecedores
Reconfiguração da cadeia de valores: reengenharia

Fonte: PORTER, 1989.

As ferramentas de análise estratégica dos custos deve iniciar pelo conhecimento dos direcionadores ou determinantes de custos, no contexto da organização industrial, tais como os apresentados no Quadro 02, tendo-se como idéia básica criar valor para o cliente. É fundamental identificar o custo que agrega valor, ou ainda, quais as atividades que ocorrem dentro da cadeia de valor, que agregam valor ao produto/serviço oferecido ao cliente. A partir destas análises, visualiza-se uma forma de a Gestão de Custos contribuir para a formação, implementação e avaliação das estratégias organizacionais. Complementar a isso, visualiza-se a necessidade da organização definir um sistema de medição de desempenho, tópico a ser tratado a seguir.

3.1 SISTEMA DE MEDIÇÃO DE DESEMPENHO

As organizações precisam ter um sistema de avaliação de desempenho capaz de subsidiar o processo de gestão estratégica e de tomada de decisões. Face à competitividade, as organizações estão preocupadas em definir novos e mais sofisticados sistemas para avaliar seu desempenho, ou seja, a busca de um sistema multidimensional de avaliação de desempenho.

Este sistema representa um grande desafio às organizações, na medida em que existe um dilema de escolha entre eficiência e outras dimensões da estratégia competitiva, principalmente quando a empresa está preocupada em desenvolver uma estratégia de sustentabilidade, enfocando, em igual nível de prioridade, as dimensões econômica, social, política, ambiental, tecnológica e ética. Mesmo em termos de eficiência, é difícil a organização gerar produtos e/ou serviços que tenham, ao mesmo tempo, melhor qualidade, menores prazos de entrega, custos mais baixos, flexibilidade no atendimento aos clientes.

Até recentemente, os indicadores de eficiência produtiva (índices de produtividade), construídos com base em conceitos e magnitudes financeiras, eram os mais tradicionais e utilizados pelas organizações. Contudo, os indicadores financeiros se mostram incapazes de refletir as atividades criadoras de valor, relacionadas com os ativos intangíveis da organização: habilidades, competências e motivação dos empregados; os bancos de dados e as tecnologias da informação; os processos operacionais eficientes e sensíveis; a inovação nos produtos e serviços; os relacionamentos com os clientes; a fidelidade dos clientes; e a imagem da organização nas esferas políticas, regulamentárias e sociais. Kaplan e Norton (1992) propuseram um modelo integrado de medição de desempenho o *Balanced Scorecard* - BSC, como solução para o problema de avaliação de desempenho. O *Balanced Scorecard* preserva as medidas financeiras tradicionais, complementando-as com medidas que melhor antecipam o desempenho da empresa no futuro. No Quadro 3 apresenta-se categorias de indicadores financeiros tradicionais, indicadores não-financeiros tradicionais e indicadores não-tradicionais.

Quadro 3**Categorias de Indicadores para Medição de Desempenho**

1. Indicadores Financeiros Tradicionais
Indicadores de faturamento
Indicadores de margem: (bruta, líquida, operacional, lucro)
Indicadores de resultado
Indicadores de endividamento
Indicadores de liquidez
Indicadores de rentabilidade
Indicadores de custo
Indicadores de investimento
2. Indicadores Não-Financeiros Tradicionais
Indicadores relacionados aos clientes
Indicadores relacionados aos funcionários
Indicadores relacionados à estrutura física
Indicadores relacionados aos vendedores
Indicadores relacionados aos fornecedores
Indicadores relacionados aos distribuidores
Indicadores relacionados aos produtos
Indicadores relacionados ao volume de vendas
Indicadores relacionados à participação de mercado
Indicadores relacionados à posição de mercado
Indicadores relacionados à capacidade produtiva
Indicadores relacionados ao tempo de fabricação
Indicadores relacionados ao volume de produção
Indicadores relacionados à produtividade
3. Indicadores Não-Tradicionais
Indicadores de natureza não-financeira: inovação, lançamento de produtos, parcerias, retenção de clientes com reclamação, tempo de atendimento do cliente, valor da marca, patrimônio intangível (capital intelectual), outros.
Indicadores de natureza financeira: faturamento pela Internet, investimento em ação social, investimento em atendimento, investimento em informatização, investimento na marca em relação ao faturamento, outros.

Fonte: Adaptado de Miranda e Silva (2002).

Tendo em vista que cada organização tem um perfil diferenciado, o desafio está em identificar indicadores apropriados à medição do desempenho. Dentre os indicadores não-tradicionais, mais difíceis de serem mensurados, estão aqueles ligados aos bens intangíveis, especificamente, ao capital intelectual. Trata-se de efetuar uma mensuração e gerir um valor que está associado a uma enorme subjetividade. Esta questão torna-se, ainda, mais pertinente quando se assiste a uma inversão da tendência da economia, de baixa, principalmente dos

chamados valores tecnológicos em comparação aos valores do conhecimento, os quais poderão gerar vantagens competitivas sustentáveis.

4 MODELO DE FORMULAÇÃO E AVALIAÇÃO DE ESTRATÉGIAS: O BALANCED SCORECARD

Kaplan e Norton (1997), autores do modelo *Balanced Scorecard*, apontam que o mesmo fornece um referencial de análise da estratégia, utilizada para a criação de valor, sob quatro diferentes perspectivas, conforme Figura 3:

1. Financeira: a estratégia de crescimento, rentabilidade e risco, sob a perspectiva do acionista.
2. Cliente: a estratégia de criação de valor e diferenciação, sob a perspectiva do cliente.
3. Processos de negócio internos: as prioridades estratégicas de vários processos de negócio, que criam satisfação para os clientes e acionistas.
4. Aprendizado e crescimento: as prioridades para o desenvolvimento de um clima propício à mudança organizacional, à inovação e ao crescimento.

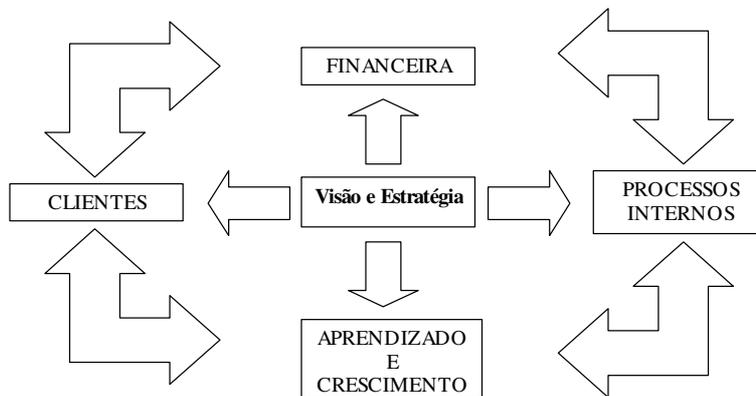


Figura 3 - As Quatro Perspectivas do *Balanced Scorecard*

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997).

Na seqüência são comentadas as diferentes perspectivas utilizadas no modelo.

1. Perspectiva financeira: salienta que as medidas financeiras indicam se a estratégia da empresa, sua implementação e execução, contribuem para a melhoria do resultado financeiro. Os indicadores financeiros podem ser separados em três grupos: a) sobrevivência da empresa: geração do fluxo de caixa; b) sucesso da empresa: aumento da receita, lucro

operacional, retorno sobre o investimento; prosperidade: c) aumento da participação de mercado, valor do acionista e valor econômico agregado (BORGERT, 1999).

2. Perspectiva do cliente: esta perspectiva identifica os segmentos de mercado visados e as medidas do êxito da empresa neste segmento. No caso da companhia querer monitorar, por exemplo, seus objetivos em termos de crescimento de mercado, poderá utilizar indicadores como fatia de mercado, número de novos clientes e o nível de satisfação de clientes.

3. Perspectiva do aprendizado e crescimento: a capacidade de a empresa inovar, melhorar, aprender e se superar, relaciona-se diretamente com a maximização do valor da empresa. Esta perspectiva identifica as capacidades que a empresa deve dispor para conseguir processos internos capazes de criar valor para clientes e acionistas. Paton et alii (1999) ressaltam como indicadores importantes desta perspectiva o nível de satisfação dos funcionários, a retenção ou rotatividade de funcionários, a lucratividade por funcionários, a capacitação e o treinamento dos funcionários, porcentagem de vendas oriundas de produtos novos e a participação dos funcionários com sugestões para redução de custos ou aumento de receitas.

4. Perspectiva dos processos internos: esta perspectiva focaliza as operações internas que contribuem tanto com a perspectiva dos clientes (pela criação de valor para os mesmos), como com a perspectiva financeira (pelo aumento da riqueza dos acionistas). Esta perspectiva abrange três importantes subprocessos: a) processo de inovação: criação de produtos, serviços e processo que vão ao encontro das necessidades dos clientes; b) processo operacional: envolvendo produzir e entregar os produtos e serviços ao clientes. Conforme a estratégia adotada, pode abranger iniciativas como melhoria da qualidade, a redução do tempo de entrega e observação dos prazos de entrega contratados; c) serviços pós-vendas: abrange o fornecimento de serviços e suporte ao consumidor após a venda ou entrega dos produtos ou serviços. Borgert (1999), cita que algumas medidas da eficiência das atividades e dos processos de negócio podem ser:

a) qualidade das atividades – proporção das atividades que agregam valor em relação às que não agregam;

b) processo de manufatura – excelência no custo unitário, flexibilidade, tempo de produção e produtividade;

c) processo de introdução de novos produtos – mais rápido que a concorrência, tempo programado x tempo planejado;

d) processo de logística – entregar produtos no menor tempo possível e ao menor custo.

Hornigren et alii (1999) sustentam que o *Balanced Scorecard* deve possuir cinco características fundamentais:

1. Comunicar a história da estratégia da empresa, evidenciando uma seqüência de relações de causa e efeito: se uma empresa almeja ser um produtor de baixo custo e enfatizar o crescimento, o BSC deve descrever na perspectiva de “aprendizado e crescimento”, os objetivos específicos e as medidas que induzem ao aperfeiçoamento dos processos produtivos internos. Estas, então, levarão ao aumento da satisfação dos clientes e da participação de mercado, como também à maior receitas das operações e à maior riqueza para os acionistas. Cada medida utilizada no BSC é parte de uma cadeia de causa-e-efeito, uma ligação entre a formulação da estratégia e os resultados financeiros.

2. Contribuir para comunicar a estratégia a todos os membros da organização, traduzindo-a em metas operacionais compreensíveis e mensuráveis. Guiados pelo BSC, os gerentes e funcionários decidem e agem no sentido de realizar a estratégia da companhia.

3. Nas empresas que visam ao lucro, o BSC deve enfatizar fortemente os objetivos e indicadores financeiros: às vezes, os gerentes tendem a focalizar muito mais na inovação, qualidade e satisfação dos clientes, ainda que os mesmos não conduzam a resultados tangíveis. Um BSC enfatiza indicadores não-financeiros como uma parte de um programa para alcançar o desempenho financeiro desejado. Quando os indicadores de desempenho financeiros e não-financeiros são apropriadamente associados, muitas destas medidas não-financeiras servem como um indicativo da performance financeira futura.

4. Usar número limitado de indicadores, ou seja, selecionar apenas os mais críticos. Ao evitar a proliferação de indicadores, a atenção dos gerentes focalizar-se-á naqueles que são efetivamente importantes para a implementação da estratégia.

5. Destacar compensações inadequadas que gerentes possam fazer quando deixam de considerar indicadores operacionais e financeiros ao mesmo tempo. Por exemplo, desempenho financeiro a curto prazo pode ser alcançado com redução dos gastos de P&D (Pesquisa e Desenvolvimento), porém isso será inadequado se na empresa a inovação for um fator-chave em termos estratégicos.

4.1 ETAPAS DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO BSC

A elaboração do *Balanced Scorecard* compreende a eleição, a partir das definições de visão, missão e estratégia da empresa, de uma relação de objetivos estratégicos, seus indicadores de avaliação, metas e as iniciativas correspondentes para o seu alcance, para cada uma das perspectivas enumeradas na Figura 3. O processo de elaboração de um *Balanced Scorecard* deve ser desenvolvido de acordo com as características de cada organização, sendo os passos básicos a serem tomados em cada estágio de elaboração apresentados no Quadro 4.

Quadro 4
Etapas do Processo de Elaboração do BSC

Conhecimento da organização e preparação do processo de discussão	<ol style="list-style-type: none"> 1) Definir a UN e identificar suas características 2) Estabelecer o consenso entre a alta administração
Elaboração	<ol style="list-style-type: none"> 3) Estabelecer as perspectivas e os objetivos estratégicos 4) Estabelecer indicadores 5) Obter consenso sobre o BSC preliminar e formular metas de superação 6) Formular planos de ação
Implantação	<ol style="list-style-type: none"> 7) Aprovação final 8) Implantação progressiva

Kaplan e Norton (2000) constataram que as empresas que adotaram o BSC estão usando o modelo na solução de um problema muito mais importante do que a mensuração do desempenho, que era o objetivo inicial do modelo. Tais autores mencionam que inicialmente não consideraram a questão de como implementar novas estratégias. No entanto, ao contrário da tendência geral, descobriram que uma grande proporção das primeiras empresas adeptas do *Balanced Scorecard* implementou com êxito novas estratégias e auferiu retornos positivos. Neste sentido, os executivos das organizações podem aplicar o BSC para alinhar as estratégias das unidades de negócio, compartilhando as equipes e os indivíduos em torno de metas organizacionais gerais. Assim, os processos gerenciais, como o planejamento, alocação de recursos, orçamentos, relatórios periódicos e reuniões de gerentes podem concentrar-se em

torno da estratégia. Percebe-se que os objetivos e indicadores do *Balanced Scorecard*, financeiros e não-financeiros, partem da visão e da estratégia da organização. Com esse novo enfoque (de alinhamento e aprendizado), segundo tais autores, as organizações podem exibir melhores desempenhos.

Kaplan e Norton (2000) mencionam quatro casos de aplicações de sucesso do BSC, afirmando que tais empresas utilizaram o *Balanced Scorecard* para promover grandes mudanças estratégicas e organizacionais, auferindo melhores desempenhos. Para os autores, o BSC foi o responsável pelo êxito, pois foi utilizado para concentrar todos os recursos organizacionais na nova estratégia.

5 CONCLUSÃO

O *Balanced Scorecard* (BSC) constitui-se num importante instrumento de gestão estratégica, contribuindo para o processo de formulação e, principalmente, de avaliação de desempenho das ações estratégicas, que define indicadores em quatro perspectivas, tendo como ponto de partida a estratégia organizacional. No entanto, dentro de uma perspectiva dinâmica de empresa/mercado, a operacionalização do BSC exige que a organização perceba as estratégias, não somente como plano de ação a ser seguido, face ao seu posicionamento de mercado, mas também que leve em consideração os aspectos cognitivos, culturais e de poder, que influenciam no processo estratégico. Em seguida é realizada a análise dos ambientes interno e externo, a qual permite definir o escopo competitivo, a vantagem diferencial e as estratégias competitivas que irão nortear o funcionamento sistêmico da organização.

A partir da definição inicial do comportamento estratégico, o BSC, baseado na representação equilibrada de medidas financeiras e não-financeiras das quatro perspectivas — financeira, cliente, processos internos e aprendizado —, pode representar um Sistema de Gestão Estratégica. O BCS também permite realizar relações de causa e efeito entre os indicadores, demonstrando como estes devem estar interligados para que representem a estratégia da organização.

O sistema de gestão de custos, com o uso do BCS, fornece dados para o realinhamento das estratégias competitivas e funcionais, no sentido de planejar e redefinir ações, auxiliando na obtenção da vantagem competitiva desejada. No entanto, para que o sistema de gestão de custos e o BSC contribuam para o alinhamento estratégico, é fundamental que a organização implante um sistema de informações que subsidie o processo de tomada de decisões. A

Gestão de Custos deve oferecer possibilidades de revelar o alinhamento entre as estratégias competitivas e as estratégias funcionais das organizações, tornadas exequíveis pela gerência tática e, executáveis pela supervisão operacional.

REFERÊNCIAS

ALLISON, G. Conceptual models and the Cuban missile crisis. **The American Science Review**, v. LXIII, n. 3, p. 689-718, set. 1969.

ANSOFF, I. H. **Administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1983.

ANDREWS, K. R. O conceito de estratégia empresarial. In: MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. **O processo de estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2001, p.58-64.

BORGERT, A. **Construção de um sistema de gestão de produtos à luz de uma metodologia construtivista multicritério**. 1999. 441 p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Departamento de Engenharia de Produção e Sistemas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1999.

CHANDLER Jr., A. D. **Strategy and structure: chapters in the history of the industrial enterprise**, Cambridge, MIT Press, 1962.

COASE, R. H. The nature of the firm. **Economica NS**, n. 4, . p. 386-405, 1937.

DOSI, G. Technological paradigms and technological trajectories. **Research policy**, North Holland, n. 11, p. 147-162, 1982.

DOSI, G. The Nature of the innovative process. In: DOSI, G. *et al.* **Tecnical change and economic theory**. London: Pinter, 1988

FREEMAN, C. Innovation and the strategy of the firm. In: FREEMAN, C. *The economics of industrial innovation*. Harmondsworth: Penguin Books Ltda, 1988.

GHEMAWAT, P.; PANKAJ, G. **A estratégia e o cenário de negócios**. Porto Alegre: Bookman, 2000

HORNGREN, C. T. *et al.* **Cost accounting: a managerial emphasis**. New Jersey: Prentice-Hall, 1999.

KAY, J. **Fundamentos do sucesso empresarial: como as estruturas de negócio agregam valor**. São Paulo: Campus, 1996.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. **Organização orientada para estratégia:** como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B; LAMPEL, J. **Safári de estratégia:** um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman, 2000.

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

MIRANDA, L. C.; SILVA, J. D. G. Medição de desempenho. In: SCHIMIDT, P. **Controladoria:** agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

NELSON, R.; WINTER, S. **An evolutionary theory of economic change.** Cambridge: The Bknap Press, 1982.

PATON, C. *et al.* O uso do Balanced Scorecard como um sistema de gestão estratégica: In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6, São Paulo, 1999. **Anais eletrônicos...** São Paulo: FIPECAFI, 1999. CD-ROM.

PEREIRA, E. P.; NAGANO, M. S. Gestão estratégica de custos. In: SCHMIDT, P. **Controladoria:** agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

PORTER, M. E. **Estratégia competitiva:** técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

_____. What is strategy? **Harvard Business Review.** Boston, v. 74, n. 6, p. 61-78, nov./dez., 1996.

_____. **Vantagem competitiva:** criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

_____. **On competition.** Boston: Harvard Business Review Book, 1998

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. The core competence of the corporation. **Harvard Business Review,** p. 79-91, may/june 1990.

_____. **Estratégia:** a busca da vantagem competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

SIMON, H. **Comportamento administrativo.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas.

SCHUMPETER, J. **Capitalismo, socialismo e democracia.** Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1982.

_____. **A teoria do desenvolvimento econômico.** São Paulo: Abril Cultural, 1985.

SLACK, N. *et al.* **Administração da produção.** São Paulo: Atlas, 1999.

TAVARES, M. C. **Gestão estratégica.** São Paulo: Atlas, 2000.

WRIGHT, P; KROLL, M. J.; PARNELL, J. **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

WALTER, F.; KLIEMANN NETO, F. J. Uma proposta de metodologia de elaboração do Balanced Scorecard. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7., Recife, 2000. **Anais...** Recife: UFPE, 2000.

ZACCARELLI, S. B. **Estratégia e sucesso nas empresas**. São Paulo: Saraiva, 2000.