

CONTROLE DE GESTÃO ATRAVÉS DO PAINEL ESTRATÉGICO

PAULO ANDRZEJEVSKI

Mestrando do PPGEP – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina.

Telefone: (0**41) 243 – 3794 Endereço: Av. Getúlio Vargas, 3158 – Apto. 22

CEP: 80.240-041 e-mail: andrze@terra.com.br

CURITIBA – PARANÁ

RÉGIO MARCIO TOESCA GIMENES

Economista, Especialista em Análise e Planejamento Empresarial, Mestre em Administração de Empresas, Doutor em Administração de Empresas, Diretor da UNIPAR.

Telefone: (0**44) 9976 0150 Endereço: Av. Rolândia, n.º 4496

CEP: 87.502-170 e-mail: toesca@unipar.br

UMUARAMA – PARANÁ

FÁTIMA MARIA PEGORINI GIMENES

Especialista em Metodologia do Ensino Superior, Doutora de Administração de Empresas, Professora de Teoria Econômica da UNIPAR.

Telefone: (0**44) 622 5837 Endereço: Av. Rolândia, n.º 4496

CEP: 87.502-170 e-mail: fmgimenes@uol.com.br

UMUARAMA – PARANÁ

CONTADOR DE PALAVRAS: 3.459

TÓPICOS DO TRABALHO:

- 1 INTRODUÇÃO
- 2 O CONTROLE DE GESTÃO
- 3 PAINEL ESTRATÉGICO
- 4 CONCLUSÃO
- 5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CONTROLE DE GESTÃO ATRAVÉS DO PAINEL ESTRATÉGICO

RESUMO

A evolução da tecnologia de informação e o advento dos ERP's (*Enterprise Resource Planning*), propiciaram às organizações a obtenção de informações em tempo real de todas as áreas da organização. Nunca se dispôs de tantas informações gerenciais como atualmente. Todo esse aparato tecnológico foi desenvolvido com o intuito de agilizar a troca de informação dentro da cadeia de valor e aprimorar os sistemas gerenciais de controle de gestão onde a busca da gestão inteligente é o diferencial competitivo da atualidade. Este artigo apresenta uma ferramenta de controle estratégico de gestão, o qual sintetiza as informações necessárias ao processo de gestão inteligente, denominado Painel Estratégico. A metodologia utiliza uma estrutura gráfica, determinando desvios, os quais explicitam com clareza métrica e analítica, as relações de causa e efeito quando da comparação de cenários realizados ou passados (análise retrospectiva) e/ou na simulação com cenários projetados ou orçados (análise prospectiva). Através de uma visão bifocal, compara a quantidade, traduzida pela participação dos produtos e serviços comercializados na receita operacional bruta ROB, e a qualidade, determinada pelo percentual de margem de contribuição unitária. Os desvios surgem das variações em relação ao percentual esperado de participação na receita bruta por produto e a margem de contribuição geral obtida. Utilizando semáforos parametrizados para medir estas variações, a metodologia facilita e agiliza o diagnóstico, identificando claramente o desempenho à nível de rentabilidade dos produtos classificando-os em "ganhadores e/ou perdedores", em função do lucro bruto, margem de contribuição relativa e absoluta e giro de estoques. O método introduz uma visão inovadora de cálculo de giro econômico de estoques, determinando um indicador de gestão abrangente denominado margem versus giro. A metodologia baseia-se na linguagem universal do balanço patrimonial e demonstração de resultados, determina indicadores econômicos-financeiros consagrados, como: EBTDA, EVA, Retorno sobre o Patrimônio Líquido, etc, indicadores de gestão denominados de alavancadores financeiros, comerciais e industriais e indicadores intangíveis ou conceituais. Outra contribuição da metodologia é a possibilidade de construção de um perfil de competitividade confrontando os produtos e serviços com relação a um *benchmarking*, como: preço, qualidade, atendimento, etc. Em uma única tela de análise sintetizada, o gestor visualiza e afere-se todo o processo de gestão de forma holística e conclusiva, bem como monitora as diretrizes detalhadas em metas, ações e resultados. A metodologia do Painel Estratégico, substitui as decisões empíricas e intuitivas por uma administração científica, transparente e participativa, explicitando as potencialidades, oportunidades e ameaças.

Palavras-chave: Painel Estratégico, Gestão Inteligente, Cadeia de Valor, Perfil de Competitividade.

1 INTRODUÇÃO

As últimas décadas do século 2000 foram marcadas por vultuosos investimentos em complexos sistemas de informações denominados *Enterprise Resource Planning* – ERP's, capazes de disponibilizar os dados corporativos em tempo real em qualquer lugar do planeta.

Por outro lado, às organizações para adequar-se aos novos padrões de exigência à nível de qualidade, produtividade e flexibilidade fabril, aprimoraram seus processos produtivos e empresariais com a introdução de novas filosofias e/ou como denomina Silva (1999:1), “atitudes gerenciais”, focadas na gestão empresarial, abrangendo desde a fase de projeto, manufatura e logística, como: CAD, CAM, CIM, Qualidade Total, Jit/Kanban, etc.

A introdução da tecnologia de informação e novas filosofias de gestão empresarial, se por um lado contribuiu para aumentar a velocidade do intercâmbio de dados entre os agentes da cadeia de valor das organizações e assegurar a qualidade dos processos, por outro lado, demonstrou que os sistemas gerenciais voltados para o Controle de Gestão, especificamente, a contabilidade financeira e de custos, mostram-se inadequadas como ferramentas de controle de gestão efetivos na medição da performance empresarial.

Há muito, autores vem a público questionando os sistemas de controle de gestão focados na contabilidade financeira que no passado conseguiu demonstrar com clareza a performance econômica-financeira das empresas e subsidiar os gestores no processo de tomada de decisão.

Kaplan & Norton (1997), resume o assunto, apresentando que

[...] não há como participar de um ambiente competitivo e tecnológico apenas com um monitoramento financeiro baseado no sistema de contabilidade tradicional que foi concebido num ambiente totalmente diferente do atual. Complementa o autor, a contabilidade financeira mapeia o passado mas não demonstra os pontos chaves de sucesso e como obter e manter as vantagens competitivas.

A Contabilidade Financeira que alcançou seu auge na era da economia industrial, onde as estratégias estavam focadas na busca de economia de escala e o desempenho organizacional era medido exclusivamente em termos financeiros.

Naquela época, indicadores financeiros eram suficientes para nortear as estratégias de grandes companhias como a General Motors, Dupont, etc., sendo que esta última desenvolveu um indicador próprio o qual foi denominado de fórmula Dupont.

O final do século XX, principalmente nas últimas duas décadas, a economia industrial começou a ceder lugar à economia da informação. As exigências dos mercados forçaram a desregulamentação de monopólios e impeliram as organizações para a economia de escopo.

As estratégias antes alicerçadas sob o ponto de vista financeiro, estão migrando para as bases do conhecimento onde a gestão baseada apenas em indicadores financeiros apresenta-se insuficientes e que o gerenciamento passa ser um dos fatores chaves de sucesso, ou como apresenta Drucker (1995) um dos fatores de produção.

Se as corporações investiram recursos em sistemas computacionais e em tecnologia de gestão, visando dominar os processos produtivos e empresariais e de gestão, em menor escala, pequenos e médios empreendimentos por não adotarem um sistema de controle de gestão adequado ao novo ambiente de negócio sucumbiram.

Falconi (1996), corrobora esta corrente declarando que *o gerenciamento está deixando de ser político para ser científico*, focado no atingimento de metas e que o gerenciamento por intuição, experiência, bom senso e coragem não mais tem espaço neste novo ambiente de negócio.

Lucena (*apud* Silva, 1999:5), complementa:

[...] a gerência do desempenho, na prática, confunde-se com a própria gerência do negócio, à medida que as ações são canalizadas para a obtenção de resultados. Em outras palavras, se o desempenho não for gerenciado, o negócio também não será administrado adequadamente. É impossível separar as duas coordenadas.

Portanto, neste novo ambiente de negócios existe uma lacuna no que diz respeito ao controle de performance organizacional num ambiente cada vez mais complexo, onde:

[...] os ativos intangíveis – como as qualificações dos funcionários, a tecnologia de informação e os incentivos à inovação, por exemplo – podem desempenhar papel preponderante na criação de valor para a empresa. (Kaplan & Norton, 1997:89)

2 O CONTROLE DE GESTÃO

De acordo com Salas (1997:28), o tema controle de gestão apresenta várias correntes teóricas, especificamente no Brasil, o controle de gestão é tratado academicamente pela contabilidade de gestão.

As premissas do controle eram: prever, organizar, mandar, coordenar e controlar. Identifica-se claramente a perspectiva racional e limitada do controle cujo desenho dos sistemas de controle previam instrumentos explícitos e formalizados baseados na visão racional e científica da escola clássica de Taylor e Fayol.

A visão racional do controle vem sendo combatida pela literatura pois as empresa, num maior ou menor grau, constataram a necessidade do aprimoramento e/ou substituição dos sistemas gerenciais tradicionais, focados apenas no controle *a posteriori*, por um sistema de controle de gestão onde transformar-se a contabilidade financeira em uma contabilidade de gestão ampliando a sua abrangência de atuação, proporcionando além das medidas financeiras tradicionais e de custos, novos indicadores financeiros e operacionais de causa e efeitos.

Salas (1997:14), concorda com esse ponto de vista, apresentando a necessidade de se ampliar o controle de gestão através de uma “perspectiva global” e modelar um sistema de controle de gestão adaptado ao contexto organizacional, considerando os indicadores financeiros como uma das ferramentas do sistema e não como o próprio controle.

Na verdade, como apresenta Queiroz (2001), é necessário renovar o conceito de Controle de Gestão, cuja arquitetura apresenta quatro perspectivas básicas: Estratégica, Contabilidade de Gestão, Cadeia de Valor e Sistema de Informações.

O controle de gestão deve promover uma visão compartilhada e sistêmicas das estratégias adotadas, explicitando a relação de causa e efeito. Deve analisar o passado, confrontando-o com o presente, e sobretudo, enxergar o futuro prospectando oportunidades emergentes e/ou ameaças (fatores críticos de sucesso).

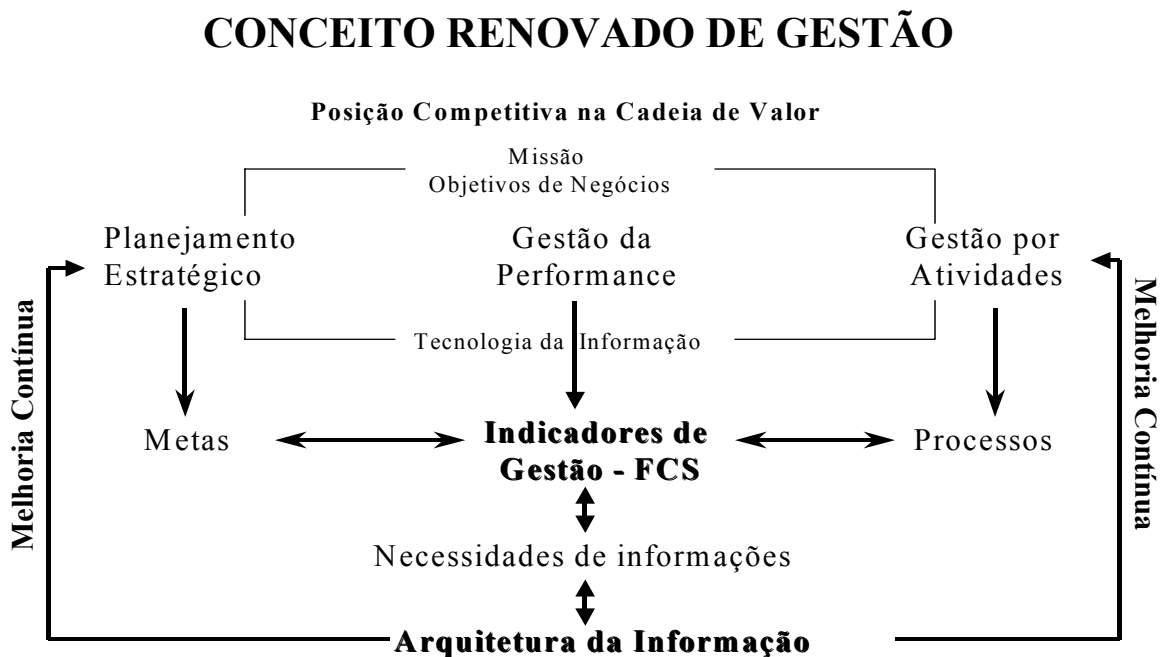
Nesta nova economia, a participação do controle estratégico de gestão é preponderante para construir empresas sustentáveis. De acordo com Senge (1995:121), esta nova economia apresenta três características principais: é global;

privilegia os intangíveis como idéias, informações, relacionamento e está interligada.

A própria definição de controle de gestão de acordo com Salas (1997:28), caracteriza a necessidade da ampliação do tema e reforça a proposta de Queiroz (2001), de renovação do controle de gestão. *O controle de gestão refere-se ao processo que resulta da inter-relação de um conjunto de elementos internos (formais e informais) e externos à organização que influem no comportamento dos indivíduos que formam parte da mesma.*

A Figura 01, apresenta a arquitetura do controle de gestão com enfoque renovado.

FIGURA 01 – O conceito renovado de gestão



Fonte: Queiroz (2001)

3 PAINEL ESTRATÉGICO

3.1 Breve Histórico

A metodologia do Painel Estratégico, foi desenvolvido pelo contador e atuário Detlev Kahrбек, radicado em Blumenau - SC. Por necessidade profissional, o autor iniciou suas pesquisas em 1977, quando era diretor geral de subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais Albany International - Feltros e Telas, SP/SP.

Seu maior desafio, na realocação total da empresa de São Paulo para Santa Catarina, com a construção da nova fábrica, não foi atingir números pretos já no primeiro ano (quando o budget) previa vermelhos, mas sim substituir os executivos expatriados por executivos (*trainees*) brasileiros.

Não encontrando no mercado internacional uma ferramenta operacional e educativa, facilitadora de compreensão e simulação dos processos de decisão e gestão, iniciou com sua própria pesquisa, culminando com a conceituação técnica e operacional, cujo autor denominou de Strategy Board, ou Painel Estratégico.

Em 1978, o autor realizou seu primeiro teste, na divisão canadense da Albany Felt Co, onde comparou o realizado (*actual*) e orçado (*budget*). Mas foi em 1979 que realizou-se um teste de maior monta, quando o autor participou do *European Management Forum*, em Davos na Suíça, apresentando 500 “*Strategy Board’s*”.

No 9.º Congresso Mundial de Treinamento e Desenvolvimento, realizado em 1980 no Rio de Janeiro, onde a metodologia foi exposta a crítica e da mesma forma testou a capacitação técnica dos gestores e possibilitou medir a resistência humana a mudanças e como superar esses obstáculos.

Vários testes comprovaram a rápida compreensão e assimilação dos resultados com a aplicação da metodologia, principalmente após o apoio do IBRASA/BNDE, o que possibilitou a aplicação da metodologia nas empresas associadas como a Metalúrgica Dedini, Rondon Rodoviária, Sulenge, Artex, Metisa, Schloesser, Eletro-Aço Altona, Lorenz-National, Estofados Mannes, Malhas Rico e outras, bem como a pesquisa e o aprimoramento do método, o que despertou o interesse da FIESC culminando a outorgação do prêmio Codesc, em 1981, na área de serviços profissionais.

A aplicação do Painel Estratégico teve contra si, por longo tempo, a alta inflação brasileira que dificultava o monitoramento e as avaliações, o mercado comprador onde as empresas possuíam excelentes margens, e sobretudo, a alimentação manualizada e com informações desatualizadas e pouco confiáveis. Isso permitia a aplicação apenas em análise estáticas. Como comenta o autor, “tinha-se então o mostrador do relógio, mas faltava a máquina”.

Somente em 1983, com a evolução da informática passou-se a utilizar calculadoras programáveis e, em 1986, planilhas eletrônicas. Mais tarde, surge a primeira versão informatizada, denominada “Decisograma”.

Em 1997 é que foi concluída a primeira versão do Painel Estratégico em uma versão informatizada em *Visual Basic* com banco de dados *Oracle*, apresentando as análises prospectivas, retrospectivos, planos de ação, reconciliação entre os sistemas de custeio, interface com sistemas transacionais, Curva ABC de margem x giro e lucro.

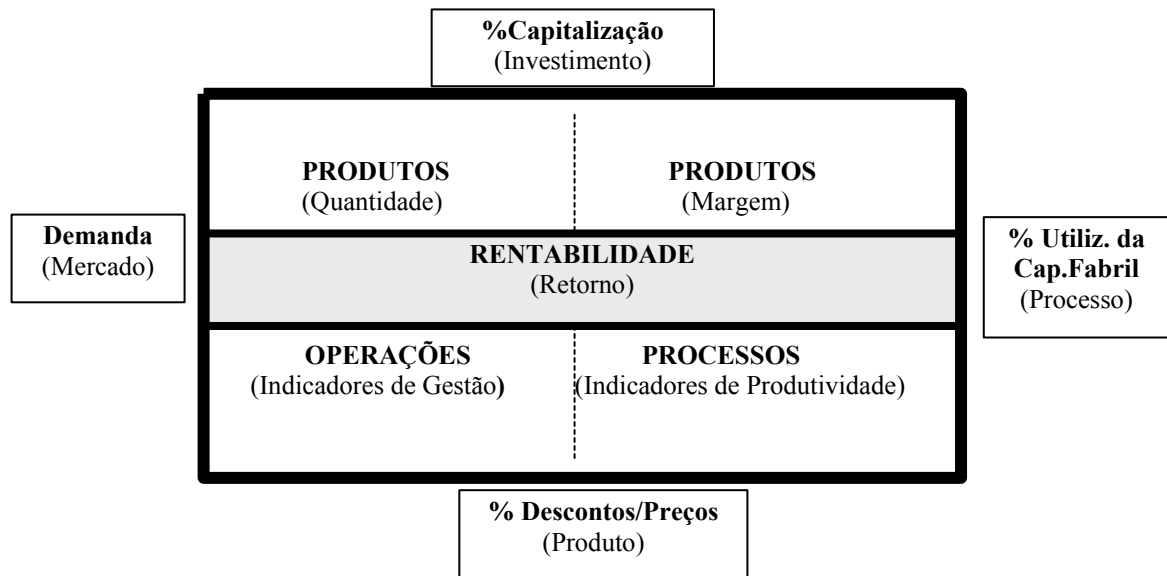
Mais recentemente, em 2000/2001, foi lançada a 5.^a versão da metodologia e iniciou-se a disseminação do método entre consultores radicados no Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul.

3.2 Utilização Prática

3.2.1 Estrutura gráfica e simbologia

O Painel Estratégico compreende um quadro dinâmico obtido através do cruzamento, de indicadores de *efeito financeiro* (Rentabilidade, Fluxo de Caixa, etc.) com os de sua *causa operacional* (produtividade e qualidade de produtos, processos e operações) e/ou de sua *causa conjuntural* (economia e mercado), assim representado:

FIGURA 02 – Concepção sistêmica do painel estratégico



Fonte: Elaborada pelos autores.

O Painel Estratégico apresenta 4 (quatro) indicadores denominados conjunturais que medem a evolução e o retorno sobre os investimentos, parametrizáveis para cada tipo de negócio. Na Figura 02, na parte superior definiu-se o % de Capitalização, à direita, a % de Utilização da Capacidade Fabril; em baixo, o % Descontos de Preço e à esquerda, Pedidos em Carteira (em dias de Produção).

No retângulo superior central, inferior esquerdo e inferior direito, a metodologia apresenta, respectivamente, os indicadores operacionais da comercialização de Produtos (% do faturamento x margens de contribuição); indicadores corporativos de rentabilidade e Lucratividade e de gestão financeira (EVA, Valor Adicionado, etc.); indicadores operacionais da gestão administrativa (estoques) e econômica e indicadores operacionais do processo fabril e da gestão comercial.

A concepção sistêmica do Painel Estratégico, nasceu da necessidade de agilizar e identificar as oportunidades e problemas corporativos, bem como, operacionalizar e otimizar as soluções, através da visualização de todo o complexo universo empresarial, resumido em *um único painel*.






3.1.2 Mensuração e simbologia de desvios e monitoramento

Apura-se o desvio ou a distância pela diferença percentual entre o atual desempenho “Realizado” com os períodos anteriores (mês anterior ou mês do ano anterior, etc.) ou com metas de melhoria simuladas para o próximo mês ou período, através das seguintes fórmulas:

Nos módulos Passado e Orçado: $\% \text{ Desvio} = (\text{Realizado} - \text{Passado}) / \text{Passado} * 100$, no módulo Projetado: $\% \text{ Desvio} = (\text{Projetado} - \text{Realizado}) / \text{Realizado} * 100$

Para agilizar a percepção e avaliação de desempenhos de grande quantidade de indicadores (principalmente, de produtos ou famílias de produtos), os desvios numéricos são precedidos (no lado esquerdo da grade) e seguidos (no lado direito da grade) de símbolos geométricos e coloridos, referenciadores da qualidade (se positivo ou negativo) e da intensidade do desvio (se pequeno, médio ou grande), conforme a seguinte legenda:

QUADRO 01 – Desvios métricos e simbologia

Desvio Numérico	Nota por Critério	Símbolo
> 20,01%	5 (Muito Bom)	
> 0,0% a 20,00%	4 (Bom)	
< 0,01% a -10,00%	3 (Regular)	
< -10,01% a -20,00%	2 (Fraco)	
< -20,01 %	1 (Muito Fraco)	

Fonte: COPYRIGHT © 1979 – D. KAHRBEK

O Quadro 01 contrapõe-se ao Quadro 02, abaixo, onde ao analisar os produtos ganhadores e perdedores, apresenta-se os questionamentos, correções e/ou ações que podem decorrer da análise.

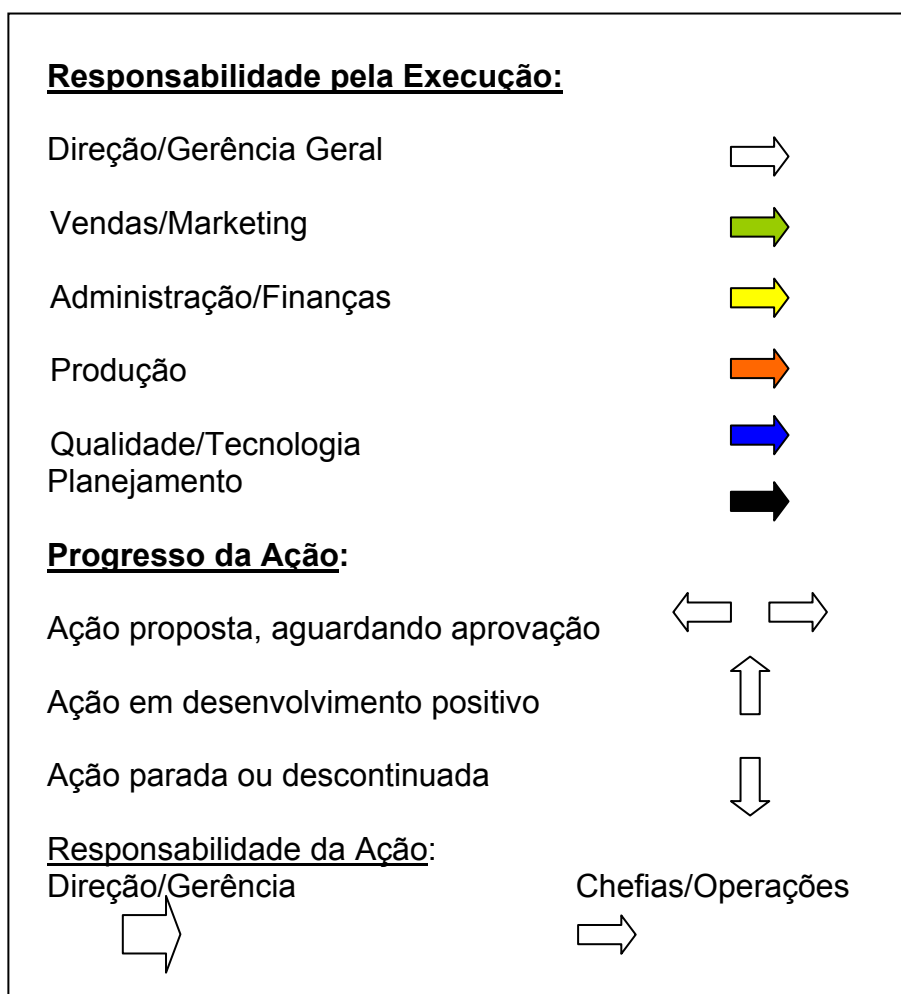
QUADRO 02 – Desempenho de produtos

Desempenho de Produtos		
% Fatia s/ Receita Bruta	% Margem do Produto x Média	<u>Questionamentos e Correções:</u>
●	●	Melhore ou segure a boa performance ! Cuide com a concorrência ! Simule e tente aumentar os volumes !
●	▼	Dá para ajustar o preço ? Para quanto a venda poderá cair ? Como ficaria então o resultado ?
▼	●	A deficiência competitiva a corrigir está aonde : Na qualidade ou na apresentação do produto ? Na rapidez de entrega ? Na garantia da qualidade ? Na promoção ? No merchandising ? Na distribuição ? No transporte ? Na embalagem ? No custo mais alto ? No preço mais alto ? Nas condições de venda ?
▼	▼	Dá para agregar valor ou reduzir o custo ? Esse produto ajuda a vender produtos mais lucrativos ? Se não, elimine-o !

Fonte: COPYRIGHT © 1979 – D. KAHRBEK

O monitoramento painel estratégico é realizado pela simbologia de semáforos que fornece o diagnóstico. As ações são definidas no Plano de Ação onde são enfatizadas pelas flechas coloridas, indicativas da evolução das ações corretivas. Essas flechas são apostas na Grade de Análise (nas colunas indicadas pelas flechas pretas abaixo) junto ao indicador acionado, pelo próprio sistema, desde que tenha sido preenchido o Plano de Melhorias:

QUADRO 03 – Flechas de monitoramento das ações



Fonte: COPYRIGHT © 1979 – D. KAHRBEK

3.1.3 Monitoramento da performance empresarial

Pode-se monitorar e/ou comparar períodos realizados versus passado; realizado versus orçado e realizado versus projetado.

Após a transferência eletrônica e/ou digitação dos dados por período relativos ao faturamento (quantidade faturada e preço médio de venda), custo (custo de mão-de-obra e materiais), estoque (quantidade final de estoque) por produto e/ou família; e o resumo do balanço patrimonial e de resultado (20 conta, entre ativo, passivo e demonstrativo), o sistema elabora um painel, completando as contas de resultado e determinando os indicadores, alavancadores e desvios.

A Figura 03, apresenta a comparação entre o período realizado 08/2000 e o período passado 07/2000.

FIGURA 03 – Análise realizado x passado

Grade de Análise Retrospectiva - GAR												
Arquivo Relatórios e Gráficos Análises												
Capitalização (%)												
Período Real 08/2000.Real												
Período Passado 07/2000.Pass												
Variação (%)												
Curva ABC Margens												
Participação	Unidades Faturadas	Preços de Venda		Ação	Produto/Família	Ação	Unidades Produzidas	% Margem Contr		Var s/ média		
	Real	Passad	Real	Passad			Real	Passad	Real	Passad		
▼ 19,25%	26.800	32.000	7,28	7,55	Camisas de Malha		30.000	35.000	37,16	39,37	18,47%	
▲ -1,75%	80.500	81.500	3,73	3,75	T-Shirts		79.500	80.000	25,85	32,57	-17,59%	
▼ 13,00%	137.600	155.000	1,96	2,00	Camisetas		150.000	140.000	32,53	35,80	3,70%	
▼ 29,29%	15.100	17.500	15,57	19,00	Camisas de Tecido		15.000	20.000	33,16	41,04	5,72%	
	260.000	286.000	3,85	4,16			274.500	275.000	31,37	37,17		
Pedidos em Carteira (dias)												
Real	Passado	Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		
13,11	14,73	402,25	383,00	5,030	0,05	1,19	-104,20	24,16	74,06	-67,380	78,43	78,57
EVA - Valor Economico												
Real	Passado	Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		
-10,95	-33,78	5,77	-685,570	0,03	0,67	-104,340	1,69	35,91	-104,700			
% ROI - Retorno sobre												
Real	Passado	Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		
Lucro Operacional												
Real	Passado	Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		
% Utilização Capac Fabril												
Real	Passado	Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		Variação (%)		
Alavancadores Financeiros												
Variação	Real	Passad	Ação	Indicador								
▲ 1,27%	14,82	15,01		%Impostos s/ Vendas								
▲ 16,25%	3,01	3,59		%Devolucoes/Abatimento								
▼ -19,07%	3,20	2,69		% Comissoes s/ Vendas								
▼ -25,57%	2,50	1,99		%Frete s/ Vendas								
▼ -28,89%	3,86	2,99		%Juros Empr Curto Prazo								
▲ 78,76%	3,90	18,34		% Juros Impostos Negociad								
Alavancadores Industriais/Comerciais												
Indicador	Ação	Real	Passad	Variação (%)								
Volume Reprocessado		4.000,00	3.200,00	-25,00%								
Numero de Operarios		305,00	302,00	-0,99%								
Volume Sucateado		2.700,00	3.200,00	15,63%								
Horas Perdidas de Produca		40,00	43,00	6,98%								
Horas Extras Trabalhadas		1.500,00	930,00	-61,29%								
%Qualidade "A"		90,00	89,00	-1,12%								
Informações Custos Preços - % Variação Tabela ou Meta												
Variação (%)												
Ativo	Passivo	Demonstração	-24,70	-10,66	-131,71							
Despesas Financeiras Indicadores Retornar												
Salvar Plano de Melhorias Análise de Produtos												

Fonte: COPYRIGHT © 1979 – D. KAHRBEK

a) Análise Retrospectiva: Diagnóstico e Questionamentos.

Na comparação do mês corrente (realizado) com o passado, verifica-se que em 07/00 foi gerado um Lucro Líquido de R\$ 35.910,00, contra um prejuízo de R\$ 1.690,00, em 08/00. O que aconteceu?

Em 08/2000 houve queda da Margem de Contribuição (média de 37,17% para 31,37%) bem como dos volumes faturados (286.000 x 260.000 peças) e do Preço Médio/unitário (R\$ 4,16/peça para R\$ 3,85/peça) e ainda houve aumento nos investimentos (quadro abaixo) Ativo: de R\$ 5.329,500 para R\$ 5.771,050), com aumento de Empréstimos de Curto Prazo (Figura 04) Passivo: de R\$ 685.000 para R\$ 700.000).

FIGURA 04 – Ativo e passivo – Realizado x Passado

Ativo		
Descrição	Saldo Real	Passado
Caixa/Bancos	100,00	125,00
Aplicacoes Financeiras	80,00	21,00
Novas Aplicações Finance	0,00	0,00
Duplicatas a Receber - Ver	800,00	770,00
Duplicatas Vencidas	75,00	125,00
Outros	33,59	24,50
Estoque Produt Acabados	381,42	340,00
Estoque Subprodutos	50,00	18,00
Estoque de Revenda	47,46	7,50
Total	5.771,05	5.329,50

Passivo		
Descrição	Saldo Real	Passado
Fornecedores	600,00	670,00
Impostos a Pagar	150,00	155,00
Outras Contas a Pagar	423,30	250,00
Emprestimos Curto Prazo	700,00	685,00
Impostos Negociados	80,00	20,00
Financiamento Equipament	40,00	25,00
Financ Equipam Longo Pra:	60,00	50,00
Impost Negoc Longo Prazo	120,00	40,00
Total	5.771,05	5.329,50

Fonte: COPYRIGHT © 1979 – D. KAHRBEK

Como reduzir os estoques (de 15,9 dias de Produtos Acabados e 28,58 dias de Materiais) e aproveitar a capacidade fabril ociosa (de 78,4% para 95%)? Como melhorar o Mix de Produtos e a Margem de Contribuição Total? Como reduzir as horas perdidas de produção (40 horas) e o volume sucateado (2700 peças)? É possível reduzir as despesas operacionais? E os investimentos? Que resultados isso poderia trazer? Que ações são necessárias?

Como reduzir os estoques (de 15,9 dias de Produtos Acabados e 28,58 dias de Materiais) e aproveitar a capacidade fabril ociosa (de 78,4% para 95%)? Como melhorar o Mix de Produtos e a Margem de Contribuição Total? Como reduzir as horas perdidas de produção (40 horas) e o volume sucateado (2700 peças)? É possível reduzir as despesas operacionais? E os investimentos? Que resultados isso poderia trazer? Que ações são necessárias?

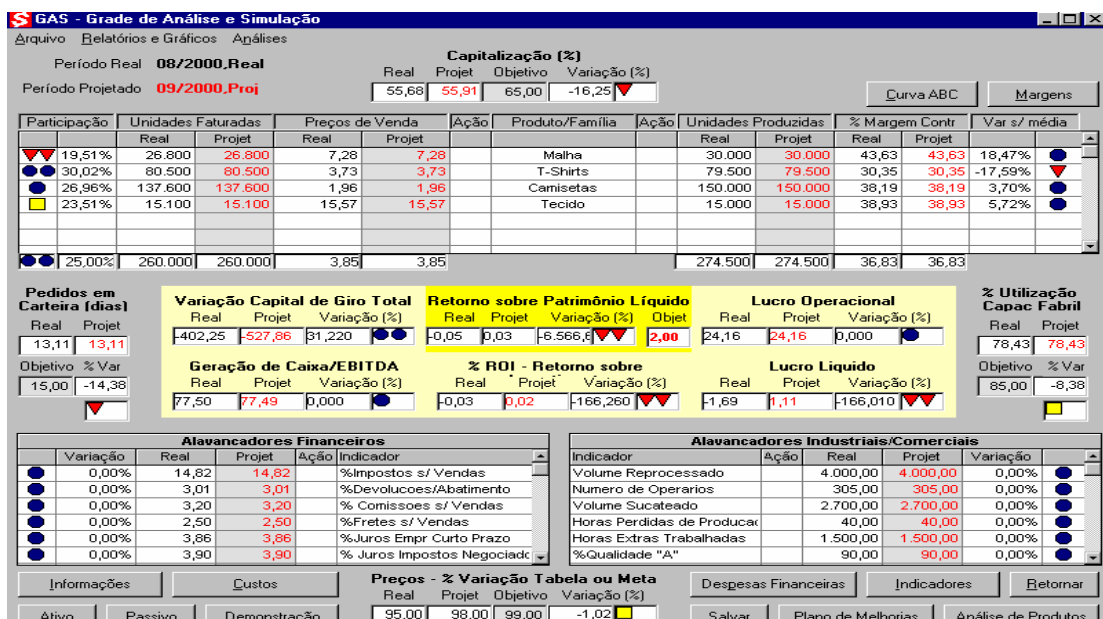
b) Análise Prospectivas e Desenvolvimento do Plano de Ação.

Com base no período realizado, 08/2000, a metodologia encerrada no sistema, projeta o próximo período, 09/2000, com iguais quantidades de venda e produção e preços de venda e custos. Instantaneamente, determina-se o novo Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Resultado, disponibilizando ao gestor a

base de simulação onde pode-se alterar volumes, preços custos, contas, etc, buscando a correção dos problemas enfrentadas no período realizado o qual apresentou um prejuízo de R\$ 1.690,00, conforme a figura abaixo.

A interpretação dos resultados deve começar questionando se a empresa é ou não capitalizada. Inicie sua análise de desempenho patrimonial analisando o **% de Retorno sobre o Patrimônio Líquido**, no retângulo amarelo central. Verifica-se para o mês de 08/2000 *0,05%/mês* contra um *objetivo de 2,0%/mês*. Como diminuir e alcançar o desvio negativo de 21,95%? Pode-se prosseguir na análise de performance corporativa e econômica, comparando os índices do ROI (% de Retorno do Investimento) e do % da Margem de Lucro e do Giro do Investimento com indicadores de empresas do mesmo setor (“*benchmarks*”) ou de atividades comparáveis.

FIGURA 05 – Análise Realizado X Projetado



Fonte: COPYRIGHT © 1979 – D. KAHRBEK

As análises de rentabilidade por produto, famílias e clientes podem ser obtidas de quatro formas diferentes, e visualizadas em ordem pela classificação ABC:

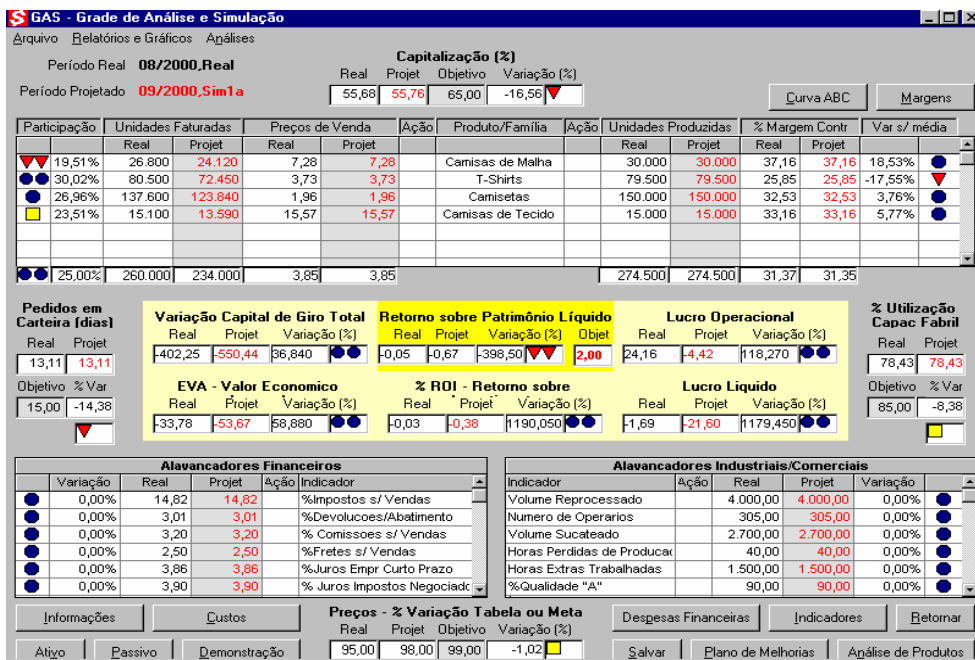
- % Margem de Contribuição;
- % Margem Bruta (Lucro Bruto);

- % Margem x Giro (do Estoque);
- Margem Absoluta (Reais).

3.1.4 Simulação: queda nas vendas, com preços altos, mas mantendo-se os níveis de produção

De acordo com um cenário recessivo e altamente competitivo, os preços e volumes de produção são mantidos, mas as vendas reduziram-se em 10%:

FIGURA 06 – Simulação de queda nas vendas



Fonte: COPYRIGHT © 1979 – D. KAHRBEK

FIGURA 07 – Análise De Produto – Período Realizado X Projetado

Realizado												
Descrição	Produc	Vendas	Estoq	Custo MP	Custo MO	GGF	CPV Unit	CPV Total	\$ Estoq	Preço	\$ ROB	\$ M Contr
Camisas de t	30000	26800	8000	1,97	1,11	1,06	4,14	110,87	33,10	7,28	195,10	2,71
T-Shirts	79500	80500	45000	1,28	0,72	0,69	2,69	216,26	120,89	3,73	300,27	0,96
Camisetas	150000	137600	90000	0,59	0,33	0,32	1,24	170,04	111,22	1,96	269,70	0,64
Camisas de l	15000	15100	12000	4,76	2,45	2,47	9,68	146,24	116,22	15,57	235,11	5,16
Valor Unitário				1,188	0,654	0,632	2,475	590,877		3,847		1,207
Valor Total	274500	260000	155000	308,90	170,11	164,40	479,01	643,41	381,420		1.000,172	

Projetado (com base em custos de reposição)												
Descrição	Produc	Vendas	Estoq	Custo MP	Custo MO	GGF	CPV Unit	CPV Total	\$ Estoq	Preço	\$ ROB	\$ M Contr
Camisas de t	30000	24120	13880	1,97	1,11	1,02	4,10	99,04	56,99	7,28	175,59	2,71
T-Shirts	79500	72450	52050	1,28	0,72	0,66	2,66	193,45	138,98	3,73	270,24	0,96
Camisetas	150000	123840	116160	0,59	0,33	0,30	1,22	152,13	142,69	1,96	242,73	0,64
Camisas de l	15000	13590	13410	4,76	2,45	2,38	9,59	130,92	129,18	15,57	211,60	5,16
Valor Unitário				1,188	0,654	0,609	2,451	575,528		3,847		1,206
Valor Total	274500	234000	195500	278,006	153,100	164,40	431,11	595,51	467,845		900,155	

Ajustes em decorrência das novas metas projetadas		Ajuste de valor de custos fixos no estoque	
Varição Quebras	0,000		24,256
Varição Reprocesso	0		492,101
Variac Produtivid MO	0		
Varição Hora Extra	0,000		
%Custo Liq Mão Óbra	100,000		

Legenda
 MP - Matéria-Prima
 MO - Mão de Obra
 GGF - Gastos Gerais Fabricação
 ROB - Receita Operacional Bruta
 CPV - Custo de Produtos Vendidos

Os valores de CPV e Estoque foram calculados pelo método da absorção
 % Margem de Contribuição = (Preço Bruto - Imposto s/Vendas - Devoluções/Abatimentos - Juros s/Vendas a Prazo - Fretes s/Vendas - Comissões s/Vendas - CPV-Materiais - CPV-M.Obra e Encargos Diretos) / Preço Bruto * 100

Fonte: COPYRIGHT © 1979 – D. KAHRBEK

Aumentou o Prejuízo (de R\$ 1.690,00 para R\$ 21.600,00), principalmente, pela diminuição de vendas (de R\$ 1.000.172,00 para R\$ 900.155,00) causando queda do Lucro Operacional (de R\$ 24.160,00 para R\$ - 4.420,00) e por aumento do estoque de Produtos Acabados (de R\$ 381.420,00 para R\$ 492.101,00) e aumento de Despesas Financeiras (de R\$ 46.030,00 para R\$ 61.620,00).

FIGURA 08 - Demonstração De Resultado – Realizado X Projetado

Demonstração		
Descrição	Saldo Real	Projet
Lucro Operacional	24,16	-4,42
Ajuste de Estoque	0,00	24,26
Despesas Financeiras	46,03	61,62
Receitas Financeiras	1,03	1,03
Juros s/ Vendas a Prazo	13,15	13,15
Outras Receitas Operacior	1,50	1,50
Lucro ant Desps/Rec. não	-6,19	-26,10
(Desps.)/Receitas Não Ope	4,50	4,50
Lucro Antes IR	-1,69	-21,60

Demonstração		
Descrição	Saldo Real	Projet
Despesas Financeiras	46,03	61,62
Receitas Financeiras	1,03	1,03
Juros s/ Vendas a Prazo	13,15	13,15
Outras Receitas Operacior	1,50	1,50
Lucro ant Desps/Rec. não	-6,19	-26,10
(Desps.)/Receitas Não Ope	4,50	4,50
Lucro Antes IR	-1,69	-21,60
IR/Contrib. Social	0,00	0,00
Lucro Líquido	-1,69	-21,60

Fonte: COPYRIGHT © 1979 – D. KAHRBEK

O plano de ação constitui a ata da reunião do corpo diretivo da empresa onde serão deliberadas as ações corretivas a serem todas e/ou analisadas o desenvolvimento das ações tomadas anteriormente.

Apresenta níveis de responsabilidade, de acordo com o Quadro 03, estabelecendo os prazos, necessidade de investimento, etc.

A Figura 9, apresenta um plano de ação onde as setas indicam o setor responsável e a variável afeta pela diretriz, no caso, A significa produtos A e a seta verde indica que esta ação está sobre a responsabilidade do departamento de vendas que tem a incumbência de aumentar as vendas alavancadas por um desconto médio.

FIGURA 09 – Plano de ação

Seta	Variável	Descrição
▶ ←	A	Aumentar vendas de 65.000 p/67.000 unidades através de descto.médio de 1,8% nos preços + promoção (\$0,3K)
▶ ←	B	Aumentar vendas de 17.500 para 20.000 unidades através de descto.médio de 1,1% s/preços + promoção (\$0,5K)
▶ ←	A	+ Produção, de 65.000 p/67.000 un. com - CPV através de descto.médio de 2% na compra de materiais
▶ ←	B	+ Produção (de 17.500 p/20.000 unids.) e - CPV através de descto. de 2% s/maior compra de materiais
▶ →	Unidades Refugo	Reduzir refugo de 4000 para 3000 unidades através de aferição instrumentos/controlé térmico,treinamento
▶ →	Horas Perdidas Fabri	Reduzir horas perdidas de 15 para 10/mes através de manut.prev.,treinam.set-up,gerador (\$30k)
▶ →	Dias Duplicatas a R	Prever inadimplência de clientes através de provisão para + atrasos rcbmto.de 6%
▶ →	%Fretes	Dar suporte ao aumento das vendas através de maiores vendas (+8%) na cláusula CIF
▶ →	Produtividade Mao	Melhorar produtiv.da mão de obra em 1,27% através de treinamento na qualidade, 150 operários, 2hrs.
▶ →	%Juros Empr Longo	Reduzir custo c/financiamento de imobilizações através de financiamento de gerador elétrico p/FINAME(60%)
▶ →	Unidades Reproces	Reduzir de 3.000 para 1.000 unidades através de procedimentos de qualidade e treinamento

Fonte: COPYRIGHT © 1979 – D. KAHRBEK

4 CONCLUSÃO

O Painel Estratégico constitui um aprimoramento da contabilidade financeira tradicional disponibilizando ao gestor a comparação do desempenho empresarial realizado, orçado e projetado, através dos desvios no volume de venda, preço, volume de produção/compra e estoques e custos, analisando a relação causa e efeito.

O sistema apresenta os desvios através da simbologia de semáforos, demonstrando em uma única tela, holística e conclusiva as potencialidades e as fraquezas da corporação e/ou unidades de negócios.

Outra contribuição da metodologia é o monitoramento das ações corretivas desencadeadas quando a performance de produtos e indicadores que encontram-se abaixo da esperada. Utilizando setas que indicam responsabilidade e ao mesmo tempo buscam assegurar o cumprimento das metas propostas.

Utilizando a perspectiva de consequência de todas as áreas da organização o Painel Estratégico é uma metodologia que aprimora o controle de gestão nas organizações quando, no curto prazo, determina a performance individual dos produtos através da margem de contribuição e da comparação da mesma com a média geral. Da mesma forma, explicita a relação causa e efeito dos produtos e serviços com os indicadores de gestão industriais, comerciais e permitindo ao usuário a elaboração do perfil de competitividade.

A deficiência da metodologia reside no fato de utilizar o custeio o princípio variável, com uma abordagem gerencial, não rateando as despesas administrativas e comerciais aos produtos em combinação dos métodos por absorção integral, procedendo a reconciliação contábil entre os dois.

O aprimoramento do método com a utilização da contabilidade por atividade traria enormes benefícios visto que existe a clara migração dos custos variáveis e diretos para custos fixos e indiretos.

Ao nível de metodologia de custeio o Painel Estratégico utiliza o princípio variável, com uma abordagem gerencial, não rateando as despesas administrativas e comerciais aos produtos em combinação dos métodos por absorção integral,

procedendo a reconciliação contábil entre os dois métodos para o ajuste dos estoques com relação aos custos fixos.

Face as rápidas mudanças nos sistemas produtivos das indústrias, é indispensável que pesquisas busquem ferramentas capazes de aprimorarem o gerenciamento das empresas.

De um modo geral, as estratégias e tecnologias vem sendo aprimorada com o passar do tempo, o que não ocorreu com os sistemas gerencias das organizações.

As palavras de Johnson & Kaplan (1994:3), abordam a importância do desenvolvimento e aprimoramento dos sistemas gerenciais:

O ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas corporativos de contabilidade gerencial. Com a tremenda competição global, o rápido progresso na tecnologia de processos e produtos e as violentas flutuações nas taxas de câmbio e preços de matérias-primas, o sistema de contabilidade gerencial de uma organização precisa fornecer informação oportuna e precisa, para facilitar os esforços de controle de custos, para medir e melhorar a produtividade, e para a descoberta de melhores processos de produção. O sistema de contabilidade gerencial também necessita informar custos precisos dos produtos, de modo que a fixação de preços, a introdução de novos produtos, o abandono de produtos obsoletos e a resposta a produtos rivais possam se basear na melhor informação possível sobre as necessidades de recursos para aquele produto. Finalmente, as grandes organizações descentralizadas necessitam de sistemas para motivar e avaliar o desempenho de seus gerentes. Os sistemas deveriam fornecer incentivos e sinais apropriados para gerentes empenhados em diferentes funções, com diversos produtos e processos, em operações globalmente dispersas.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMAT , J. M. **Control de gestión:** una perspectiva de dirección. Gestión, Barcelona, 1997.

DRUCKER, P. **Administrando em tempos de grandes mudanças.** São Paulo: Pioneira, 1995.

FALCONI, V. C. **Gerenciamento pelas diretrizes.** Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, Escola de Engenharia da UFMG, 1996.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

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

QUEIROZ, A. D. **Notas de aula**. Florianópolis, 2001.

SENGE, P. **A quinta disciplina: estratégias e ferramentas para construir uma organização que aprende**. São Paulo:Qualitymark, 1995.

SILVA, S. L. **Um instrumento de avaliação de desempenho de recursos humanos com o uso do sistema de custeio baseado em atividades**. Florianópolis, 1999. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Departamento de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.