

Avaliação de resultado e desempenho: um estudo comparativo entre Balanced Scorecard e Gecon

Márcia Reis Machado

Márcio André Veras Machado

Edilson Paulo

Maxwell Celestino

Resumo:

Atualmente, as tomadas de decisões envolvem um maior número de variáveis, exigindo uma grande preocupação entre os gestores em possuírem um ótimo sistema de avaliação de desempenho. Tendo em vista a existência de vários modelos ou sistemas de medição de desempenho e a grande importância desta ferramenta para a gestão empresarial, o presente estudo tem como objetivo averiguar, por meio de pesquisa bibliográfica, as principais divergências e convergências dos seguintes modelos: Balanced Scorecard e Gecon. Dentre as semelhanças entre os modelos destaca-se à base estrutural, ambos têm como premissa básica a realização do planejamento estratégico, para que com base nele, sejam estabelecidas metas para cada perspectiva e para cada meta indicadores para avaliar o desempenho, no caso do Balanced Scorecard, e orçamentos para o Gecon. Dentre as divergências, a principal seria o foco, que no caso do Balanced Scorecard está centrado em quatro perspectivas básicas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento, enquanto o Gecon tem seu foco centrado nos desempenhos das áreas de responsabilidade e resultado econômico dos produtos/serviços gerados pelas atividades da empresa.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Econômica (GECON)*

Avaliação de resultado e desempenho: um estudo comparativo entre *Balanced Scorecard* e Gecon.

Autores:

Marcia Reis Machado
Faculdade Christus e Faculdade Sete de Setembro – FA7

Marcio André Veras Machado
Faculdade Christus e Faculdade Integrada do Ceará – FIC

Edilson Paulo
Fundação Visconde de Cairú

Maxwell Celestino
Programa Multinstitucional e Inter-Regional de pós-Graduação em Ciências Contábeis – UnB, UFPB, UFPE, UFRN

RESUMO

Atualmente, as tomadas de decisões envolvem um maior número de variáveis, exigindo uma grande preocupação entre os gestores em possuírem um ótimo sistema de avaliação de desempenho. Tendo em vista a existência de vários modelos ou sistemas de medição de desempenho e a grande importância desta ferramenta para a gestão empresarial, o presente estudo tem como objetivo averiguar, por meio de pesquisa bibliográfica, as principais divergências e convergências dos seguintes modelos: *Balanced Scorecard* e Gecon. Dentre as semelhanças entre os modelos destaca-se à base estrutural, ambos têm como premissa básica a realização do planejamento estratégico, para que com base nele, sejam estabelecidas metas para cada perspectiva e para cada meta indicadores para avaliar o desempenho, no caso do *Balanced Scorecard*, e orçamentos para o Gecon. Dentre as divergências, a principal seria o foco, que no caso do *Balanced Scorecard* está centrado em quatro perspectivas básicas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento, enquanto o Gecon tem seu foco centrado nos desempenhos das áreas de responsabilidade e resultado econômico dos produtos/serviços gerados pelas atividades da empresa.

1. Introdução

Avaliar resultados e desempenhos faz parte do nosso cotidiano. É da própria natureza humana. Avaliamos nosso desempenho no trabalho, exercendo nosso papel na família, na escola. Gostamos de ser reconhecidos pelos nossos sucessos, por isso sempre estamos nos avaliando.

Uma empresa também necessita de um processo contínuo de avaliação de desempenho. Afinal, “o que não é medido não é gerenciado” (KAPLAN; NORTON, 1997, p.21). É indispensável para uma empresa que quer se manter no mercado, na era da informação, controlar suas atividades operacionais, incentivar seus funcionários, identificar problemas que necessitam de intervenções dos gestores, *feedback* para orientar o planejamento, execução e controle, enfim,

verificar se sua missão está sendo atingida. Tudo isso pode ser feito por meio da avaliação de resultados e desempenhos.

Embora seja comum no cotidiano das empresas, avaliar resultados e desempenhos não é uma tarefa tão simples como pode parecer. Primeiramente, é necessário estabelecer o que se pretende medir para em seguida definir as medidas adequadas que avaliem o que se quer medir.

Segundo Miranda et. al. (1999), “a literatura tem mostrado que, no passado, as empresas tomavam decisões baseadas apenas em informações financeiras, obtidas da contabilidade das empresas[...]”. Atualmente, as tomadas de decisões envolvem um maior número de variáveis, exigindo uma grande preocupação entre os gestores com indicadores como: satisfação de clientes, qualidade dos produtos, participação no mercado, retenção de clientes, fidelidade dos clientes, inovação, habilidades estratégicas.

Banker et. al. (2000, p.66) classificam que as medidas não-financeiras são melhores indicadores de medidas de desempenho futuro que as medidas financeiras, auxiliando os administradores a focarem suas ações em perspectivas de longo prazo. Kaplan e Norton (1997, p.24) argumentam que os indicadores financeiros são inadequados para orientar e avaliar a trajetória da empresa em um ambiente competitivo, pois são indicadores de ocorrência, contam parte, mas não toda a história das ações passadas e não fornecem orientações adequadas para as ações que devem ser realizadas hoje e amanhã para criar valor financeiro futuro. Embora as medidas financeiras tenham sofrido críticas de estudiosos do assunto, não devem ser esquecidas quando da avaliação de resultados e desempenhos, pois são provas concretas dos efeitos de todas as outras medidas.

Tendo em vista a existência de vários modelos ou sistemas de medição de desempenho e a grande importância desta ferramenta para a gestão empresarial, o presente estudo tem como objetivo averiguar, por meio de pesquisa bibliográfica, as principais divergências e convergências dos seguintes modelos: *Balanced Scorecard* e Gecon.

Além deste item, o trabalho consta de mais quatro itens. O seguinte discorre sobre o *Balanced Scorecard*. O terceiro, apresenta o Gecon. Logo em seguida, apresenta-se a análise comparativa entre os modelos. Por fim, apresentamos nossa conclusão.

2. *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* surgiu nos anos 90 com um estudo liderado por David Norton, tendo como finalidade desenvolver um novo modelo de medição de desempenho.

Para Kaplan e Norton (1997, p. VIII), o nome *Balanced Scorecard* reflete o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências (*leading*) e ocorrência (*lagging*) e entre perspectivas internas e externas de desempenho.

No início, os estudos estavam voltados para sistemas inovadores de mensuração de desempenho, mas, com o decorrer do tempo, as experiências demonstraram que medidas associadas às quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento) poderiam comunicar e ajudar a implementar uma estratégia consistente.

Na verdade, o *Balanced Scorecard* deixou de ser um modelo de medição de desempenho para se transformar em um sistema gerencial.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p.8),

[...] as medidas financeiras são inadequadas para orientar e avaliar a trajetória que as empresas da era da informação devem seguir na geração de valor futuro, investindo em clientes, fornecedores, funcionários, processos, tecnologia e inovação.

A avaliação de desempenho, sob a ótica do *Balanced Scorecard*, objetivando suprir a falta de medidas de indicadores que impulsionem o desempenho futuro, manifesta-se sob quatro perspectivas:

- **Perspectiva Financeira** - A perspectiva financeira exerce um papel duplo: indicar se a estratégia da empresa e a sua implementação e execução estão contribuindo para a melhoria dos resultados, bem como servir de meta principal para os objetivos e medidas das outras três perspectivas.
- **Perspectiva dos Clientes** - O primeiro passo para chegar aos objetivos financeiros é direcionar o foco para o cliente. Entender os clientes e atender às suas necessidades é fundamental para garantir a sobrevivência no mercado competitivo. Segundo o *Balanced Scorecard*, as empresas precisam identificar os segmentos de clientes e mercado nos quais deseja atuar e, partindo daí, definir as suas metas de prazo, qualidade e de desempenho e serviço, para depois converter as metas em indicadores de desempenho.
- **Perspectiva dos Processos Internos** - esta perspectiva ressalta a importância dos processos de inovação, os processos de operações e serviços pós-venda como formas de agregar valor aos produtos/serviços na visão do cliente.
- **Perspectiva do Aprendizado e Crescimento** - Desenvolver medidas para que a empresa possa aprender e crescer é o objetivo da última perspectiva do *Balanced Scorecard*. Esta perspectiva é a base para que os resultados das outras três anteriores possam ser atingidos. O aprendizado e crescimento provêm de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos operacionais.

A partir da visão e estratégia da empresa, são traçadas metas para cada perspectiva e para cada meta são traçados indicadores para avaliar o seu desempenho (Figura 1). Esses indicadores são responsáveis pelo acompanhamento da estratégia.

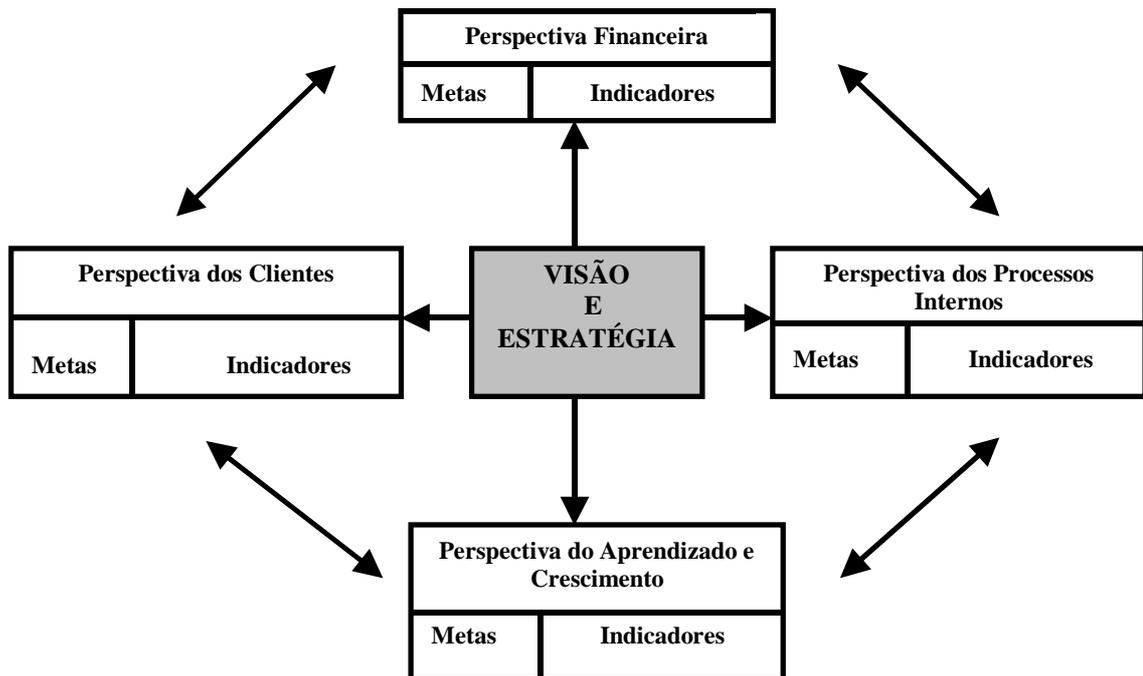


FIGURA 1 - As perspectivas do *Balanced Scorecard*
Adaptação: Kaplan e Norton (1997, p. 10)

Um bom *Balanced Scorecard* deve ser uma combinação adequada de resultados (indicadores de ocorrências) e impulsionadores de desempenho (indicadores de tendências) ajustados à estratégia da unidade de negócio (KAPLAN; NORTON, 1997, p.156).

Para Kaplan e Norton (1997, p.156), os indicadores de resultado tendem a ser indicadores de ocorrência, fatos passados, como lucratividade, participação de mercado, satisfação dos clientes. Já os vetores de desempenho, indicadores de tendências, refletem a estratégia de uma unidade de negócio, como os segmentos de mercado em que a unidade opta em competir, os processos internos específicos e os objetivos de aprendizado e crescimento que oferecerão propostas de valor a segmentos específicos de clientes e mercado.

O *Balanced Scorecard* não é apenas um conjunto de indicadores críticos ou fatores-chave de sucesso, mas sim uma série articulada de objetivos e medidas coerentes que se reforçam mutuamente. Segundo Kaplan e Norton (1997), o *scorecard* assemelha-se a um simulador de vôo, ou seja, precisa conter um conjunto complexo de relações de causa e efeito entre as variáveis críticas, incluindo indicadores de ocorrência, tendências e ciclos de *feedback*, que descrevam a trajetória, o plano de vôo, da estratégia.

Como é comum que executivos e funcionários sintam-se desmotivados com a falta de recompensas tangíveis de seus programas de mudança, é imprescindível que as relações causais de todas as medidas incorporadas ao *scorecard* estejam vinculadas a objetivos financeiros, proporcionando assim resultados concretos.

O *Balanced Scorecard*, visto como sistema de gestão estratégica, trabalha com quatro vertentes (Figura 2):

1. Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia da empresa;

2. Comunicar e vincular objetivos e medidas estratégicas;
3. Planejar e estabelecer metas; e
4. Melhorar o *feedback* e o aprendizado.

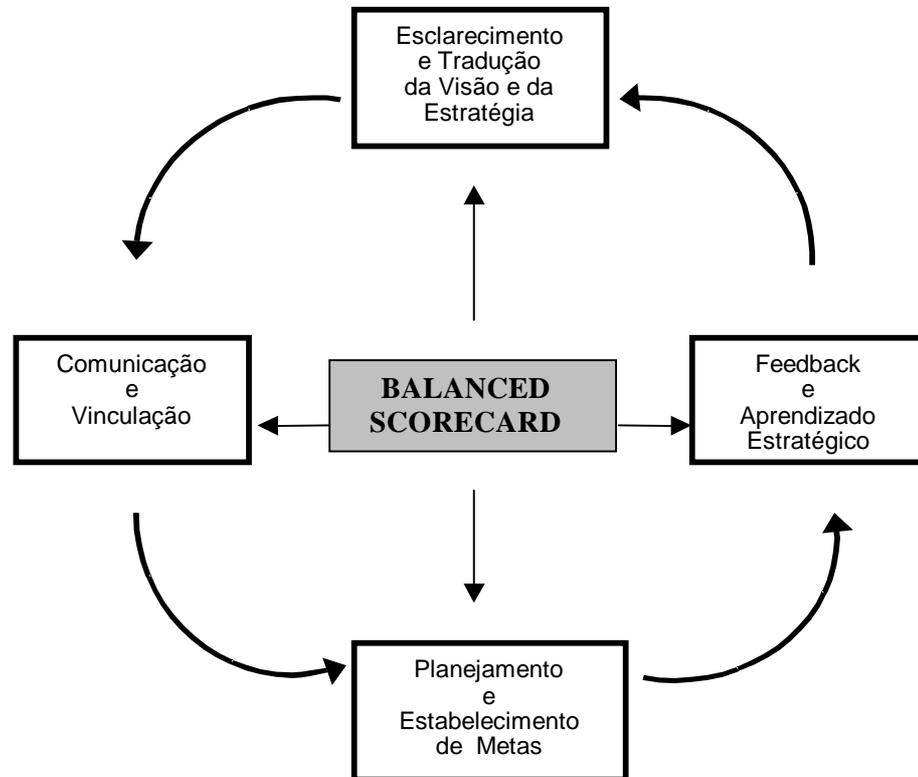


FIGURA 2 - O *Balanced Scorecard* como sistema gerencial
Adaptação: Kaplan e Norton (1997, p.12)

O primeiro passo, esclarecer a visão e a estratégia da empresa, consiste em criar um consenso acerca da visão e da estratégia. O objetivo desta etapa é permitir que todos tenham um mesmo entendimento das diretrizes estratégicas e do resultado esperado. Se a missão de uma empresa é oferecer serviços de qualidade, deve-se estabelecer o que é um serviço de qualidade, caso contrário, cada funcionário poderá interpretar de forma diferente, podendo prejudicar os resultados esperados.

O sucesso do *Balanced Scorecard* depende do envolvimento e comprometimento de executivos e funcionários. Se todos compartilharem da mesma visão e sentirem-se motivados a contribuir, poderão surgir sugestões valiosas de como alcançar os objetivos traçados. A finalidade do segundo passo, comunicar e vincular a estratégia da empresa, é transmitir as estratégias a escalões superiores e inferiores, e também integrar todos os objetivos com os departamentais e individuais (CAMPOS, 1998, p.106).

O processo de planejamento e estabelecimento de metas, terceiro passo, define metas ambiciosas a serem alcançadas a longo prazo, num período de três a cinco anos. Essas metas deverão superar os resultados de cada perspectiva (financeira, dos clientes, dos processos internos e do aprendizado), de modo que, se alcançadas, tornem a empresa competitiva.

O quarto passo tem por objetivo monitorar o *scorecard* e averiguar a viabilidade da estratégia implementada. A melhor maneira de monitorar é através de *feedback* estratégico. Por meio de *feedback*, o executivo recebe informações sobre a implementação da estratégia e se ela foi bem sucedida. É fundamental também que os executivos trabalhem em circuito duplo (*double loop*), ou seja, considerem a hipótese de que a estratégia estabelecida inicialmente não seja a mais coerente ou não está adequada às necessidades atuais e precisa de ajustes ou reformulação geral.

3. Sistema de Gestão Econômica – Gecon

O Sistema de Gestão Econômica – Gecon – foi estruturado, no final dos anos 70, pelo professor Armando Catelli a partir de reflexões sobre as necessidades da gestão empresarial. Objetivando encontrar soluções, o professor Catelli optou por colocar seus questionamentos, para reflexão e debate no ambiente acadêmico, para seus alunos dos cursos de pós-graduação em contabilidade da USP.

Atualmente, o Gecon é uma linha de pesquisa do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, contribuindo com o aperfeiçoamento do ensino e evolução da Contabilidade e Controladoria, sendo, também, ensinado e difundido nos programas de MBA da Fipecafi da FEA/USP e pelo Núcleo de Pesquisa Gecon, surgido no final da década de 80 com apoio da Fipecafi.

Segundo Catelli (1999, p.30), o sistema de gestão no modelo Gecon diz respeito ao processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades e é estruturado com base na missão da empresa, em suas crenças e valores, em sua filosofia administrativa e em um processo de planejamento estratégico que busca em última instância a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico da empresa. Ainda segundo o autor, Gecon significa administração por resultados e tem como objetivo otimizar os resultados econômicos por meio da melhoria da produtividade e da eficiência empresarial.

O sistema Gecon preconiza a importância de propiciar um clima organizacional baseado na motivação, na responsabilidade e no envolvimento das pessoas, especialmente dos gestores. Em termos de motivação dos gestores, destaca-se o aspecto da controlabilidade, isto é, os gestores devem ser avaliados pelas decisões que tomam e pelas variáveis sob sua gestão. Neste contexto, os gestores devem colocar os interesses globais da organização acima dos interesses particulares das áreas. Por outro lado, os gestores são os “donos” de seus negócios, devendo atingir a eficácia desejada através da consecução dos resultados econômicos planejados, considerando que a maximização dos resultados setoriais não conduz necessariamente ao resultado global ótimo. Nesse ambiente de plena delegação de autoridade e responsabilidade, cada área é responsável pelos seus negócios, tanto em termos de planejamento, quanto de execução e controle, não existindo assim circunstância para políticas punitivas, nem para desculpas e dissimulações por parte dos gestores.

O Sistema de Gestão Econômica – Gecon – consiste em um enfoque instrumental de gestão econômica, com base em informação consubstanciada como uma proposta alternativa à contabilidade de custos tradicional. Segundo Guerreiro (1995, p.27), o Gecon é estruturado dentro de uma concepção holística e

compreende a integração dos seguintes elementos: modelo de gestão, modelo de decisão, modelo de mensuração do resultado e modelo de informação.

Modelo de Gestão

O processo de gestão compreende o planejamento, a execução e o controle das atividades empresariais. O modelo de gestão consiste dos princípios, crenças e valores que orientam e impactam as diversas variáveis empresariais, notadamente o processo de tomada de decisão (GUERREIRO, 1995, p.27).

A definição do modelo Gecon começa com a descrição de um conjunto básico de proposições, que são usadas pelo modelo de gestão e que, segundo Guerreiro (1989, p.243-245) são:

- Deve haver planejamento estratégico;
- Deve haver planejamento operacional;
- Deve haver controle das atividades. Catelli e Guerreiro (1994, p.8) definem atividade como sendo o “processo físico-operacional que consome recursos e gera serviços e produtos, demandando a ocorrência de um ou mais eventos”;
- O planejamento deve contemplar o curto e longo prazo;
- Os desempenhos devem objetivar tanto a eficácia quanto a eficiência;
- Deve haver revisões e ajustes sempre que ocorrerem mudanças nas variáveis dos ambientes externo e interno que invalidem os planos;
- Deve haver uma preocupação com a identificação e a avaliação das impactações das variáveis internas e das variáveis ambientais (inflação, alterações, ajustes nos planos, volume operacional, eficiência);
- A gestão deve ser voltada principalmente para a rentabilidade, compreendendo a contribuição dos produtos e das áreas organizacionais;
- O controle deve ser executado a nível das áreas operacionais, a nível da administração das áreas operacionais e a nível da empresa como um todo;
- Devem ser atribuídos às áreas custos e receitas sobre os quais elas tenham efetivo controle;
- Nas definições de funções devem ser considerados os aspectos de responsabilidade e autoridade, de forma a facilitar a atuação dos gestores e eliminar “áreas cinzentas”;
- A gestão deve contemplar os aspectos operacionais, econômicos e financeiros dos eventos;
- Os resultados devem evidenciar, separadamente, as contribuições das gestões operacionais e financeiras de cada área;
- Os sistemas de informação gerenciais devem ser formais e devem possibilitar interfaces com os sistemas operacionais, objetivando a integração;
- O sistema de informação deve ser estruturado sob o conceito de banco de dados;
- A mensuração das transações deve ser efetuada com a utilização de conceitos econômicos; e
- Aos recursos e produtos/serviços das diversas atividades devem ser atribuídos, respectivamente, custos e receitas com base em valor de mercado.

Modelo de Decisão

O modelo de decisão orienta a lógica da constituição do sistema de informações gerenciais para a geração das informações adequadas a fim de fundamentar o processo de tomada de decisão em termos de planejamento, execução e controle. São requeridas informações para elaboração dos planos,

abrangendo o subsistema de orçamento que gera o orçamento original, o orçamento corrigido pelos preços correntes atualizados, o orçamento ajustado pelas alterações de planos e o orçamento em nível de consumo-padrão dos recursos. Também são requeridas informações para apoiar o controle das ações implementadas, sendo destacados o subsistema de custos e o subsistema de contabilidade, que geram informações sobre os desempenhos realizados e sobre as variações orçamentárias. Guerreiro (1995, p.71) ressalta que todos os subsistemas utilizam a mesma base conceitual de mensuração e que o sistema que mensura o planejamento (subsistema de orçamento) utiliza o mesmo *software* do sistema de processamento de dados que o sistema que mensura o realizado (subsistema de custos). Segundo o autor, somente dessa forma é possível assegurar que os desvios entre o que foi planejado e o que foi realizado não decorrem de inconsistências conceituais ou em função do processamento de dados.

Modelo de Mensuração

O modelo de mensuração abrange um conjunto de conceitos que permitem medir o resultado econômico corretamente. Dentre os diversos conceitos de mensuração que o Gecon utiliza, Guerreiro (1995, p.70) destaca os seguintes:

- Competência de períodos;
- Reconhecimento de receitas das atividades pela produção de bens e serviços e não apenas no momento da venda;
- Preços de transferências departamentais;
- Custo de oportunidade dos recursos operacionais ativados;
- O método de custeio variável;
- Margem de contribuição;
- Resultados operacionais segregados dos resultados inflacionários e dos resultados financeiros;
- Resultados dos produtos e resultados dos centros de resultados;
- Custo corrente de reposição;
- Valores à vista;
- Valor do dinheiro no tempo;
- Custos e receitas controláveis;
- Sistemas de padrões e análise de variações orçamentárias;
- Variação total;
- Variação de inflação;
- Variação de ajuste de plano;
- Variação de volume; e
- Variação de eficiência.

Para que o processo de mensuração se desenvolva de forma adequada, o sistema de gestão econômica define certa tridimensionalidade para a gestão dos eventos, que segundo Guerreiro (1995, p.62-64), sempre existe em cada evento: a dimensão operacional, a financeira e a econômica. 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 dos prazos. Os valores econômicos dos recursos consumidos correspondem aos custos e os valores econômicos dos produtos gerados correspondem às receitas, configurando assim a dimensão econômica. Nestes termos, toda atividade apresenta, portanto, um resultado econômico-operacional. Toda atividade gera, ademais, um fluxo de caixa (fluxo de recebimento e pagamento), configurando assim a dimensão financeira. Em função do conceito de valor do dinheiro no tempo, esse

fluxo financeiro da atividade gera receitas e custos financeiros, caracterizando o resultado econômico-financeiro da atividade.

Modelo de Informação

O modelo de informação do Gecon, de acordo com Libonati (1996, p.98):

[...] expõe as características das informações a serem processadas e apresentadas pelo sistema de informação. Neste sentido, modelo de informação é influenciado pelos modelos de gestão, de decisão e de mensuração. A partir do funcionamento do sistema de informação, os papéis são invertidos, ou seja, a informação é que influencia a tomada de decisões.

Segundo Guerreiro (1995, p.72), o modelo de informação diz respeito a determinadas características da informação que a tornam um elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para otimização do resultado. Segundo o autor, o sistema Gecon pressupõe a utilização de um sistema de processamento eletrônico de dados que deve apresentar as seguintes características:

- Permitir que as informações sejam distribuídas aos gestores e acessadas diretamente por eles, conforme suas necessidades;
- Permitir facilidade de interação do usuário;
- Constituir um banco de dados unificado e estruturado pelo conceito de engenharia de informações;
- Fornecer informações com oportunidade para ações gerenciais no momento da ocorrência dos eventos; e
- Espelhar o que realmente ocorre a nível operacional.

A materialização dos modelos de mensuração, de decisão e de informação no sistema de gestão econômica permite o desenvolvimento do processo de gestão econômica, no âmbito do qual destacam-se dois conceitos fundamentais: avaliação de resultado e avaliação de desempenho.

Avaliação de resultado e desempenho segundo o sistema de gestão econômica - Gecon

À luz da gestão econômica, a avaliação de desempenho ocorre em dois níveis: informativo, por meio da obtenção, do tratamento e da comunicação de informações sobre desempenho, apontando efeitos das decisões dos gestores; e gerencial, por meio da interpretação e conclusões acerca das informações, objetivando a tomada de decisões corretivas, quando necessário (PEREIRA IN CATELLI, 1999, p.257).

Segundo Guerreiro (1989, 176), “nem todas as atividades operacionais analíticas da empresa devem ser objetos de avaliação de desempenho, principalmente à luz do custo e do benefício dessas atividades”.

Sendo assim, serão objetos de avaliação, para a gestão econômica, os desempenhos das áreas de responsabilidade, ficando evidenciada a autoridade delegada aos gestores como base fundamental da avaliação de desempenho, e os resultados gerados pelas atividades da empresa, bem como os resultantes de eventos econômicos.

Pereira (In Catelli, 1999, p.214) se refere à avaliação de resultado como sendo

As contribuições dos produtos/serviços gerados pelas diversas atividades empresariais aos resultados da empresa. Nesse tipo de avaliação, o resultado é sempre associado a um produto/serviço, linhas de produtos, setores de mercado, regiões, eventos econômicos ou a algum fator diretamente relacionado com produto/serviço.

Já avaliação de desempenho, segundo Pereira (In Catelli, 1999, p.215), refere-se à

Avaliação dos resultados gerados pelas atividades sob a responsabilidade dos gestores. A associação desses resultados às responsabilidades de seus respectivos gestores permitem identificar as suas contribuições e as de suas áreas aos resultados globais.

Entendemos que a avaliação de resultado consiste em avaliar a contribuição dos produtos/serviços ao resultado global da empresa, enquanto a avaliação de desempenho consiste em avaliar os gestores, limitando-se para isso, nas suas responsabilidades e autoridade.

A avaliação de resultado e desempenho requer bases informativas referente ao desempenho realizado e ao planejado, sendo, na gestão econômica, os orçamentos e padrões as bases de comparação.

Os padrões estão voltados para o controle operacional e envolvem os padrões físicos e monetários, relacionados aos custos e receitas. Indicam a maneira certa de fazer as coisas, permitindo identificar os níveis de eficiência das operações realizadas.

De acordo com Catelli, citado por Pereira (In Catelli, 1999, p.241), “os orçamentos são a expressão, em termos financeiros, dos planos da administração para a operação da empresa durante um período específico de tempo.”

Desta forma, entendemos que os orçamentos expressam quantitativamente os planos traçados para que a empresa atinja seu maior objetivo, sua missão, e servem como orientador para a implementação desses planos.

Enquanto os padrões conduzem a empresa aos níveis planejados de eficiência, os orçamentos conduzem aos níveis planejados de eficácia.

A comparação entre o desempenho planejado e o desempenho realizado permite identificar desvios e levantar alternativas de soluções. Dentre as principais causas de divergências entre os resultados planejados e os realizados encontra-se:

- **Variação da inflação** - espelha as alterações nos preços dos recursos e produtos/serviços, decorrentes da inflação específica desses elementos;
- **Variação de ajuste de plano** - corresponde às alterações ou ajustes efetuados nos planos originais com o intuito de adequá-los a uma nova realidade;
- **Variação de volume** - corresponde à diferença entre o planejado e o realizado, em termos de quantidade ou volume de produtos/serviços;
- **Variação de eficiência** - expressa a variação de quantidade entre os recursos utilizados e os recursos que deveriam ser utilizados conforme os padrões.

Segundo o GECON, para detectar as variações acima citadas, são necessários os seguintes elementos:

- **Orçamentos originais** – refletem os planos operacionais quantificados física e monetariamente, correspondendo a quantidades planejadas, valorizadas a preços planejados;
- **Orçamentos corrigidos** – resultam dos ajustes dos valores constantes nos orçamentos originais e tem como objetivo eliminar as variações de preços. Correspondem as quantidades constantes nos orçamentos originais valorizadas de acordo com inflação específica nos preços de cada recurso e produto/serviço vigentes na época da realização dos eventos;
- **Orçamentos ajustados** – derivam de ajustes efetuados nos orçamentos corrigidos, com o intuito de adequá-los a uma nova realidade.

Correspondem as quantidades ajustadas, valorizadas pelos preços utilizados nos orçamentos corrigidos;

- **Padrões** – correspondem aos volumes das transações realizadas, valorizadas pelos preços correntes vigentes, considerando em termos de insumos os índices técnicos de consumo.

- **Real a valores-padrões** – refere-se à quantificação do desempenho realizado, considerando os volumes e índices realmente obtidos, valorizados pelos preços utilizados no orçamento ajustado.

- **Real a índices-padrões** – refere-se à quantificação do desempenho realizado, considerando volumes realizados, valorizados a preços correntes vigentes, considerando em termos de insumos as quantidades padrões de consumo.

Da comparação entre esses orçamentos, apuram-se as variações no sistema Gecon, que podem ser expressas das seguintes formas:

VARIAÇÃO DE INFLAÇÃO = ORÇAMENTO ORIGINAL – ORÇAMENTO CORRIGIDO

VARIAÇÃO DE AJUSTE DE PLANOS = ORÇAMENTO CORRIGIDO – ORÇAMENTO AJUSTADO

VARIAÇÃO DE VOLUME = ORÇAMENTO AJUSTADO – PADRÕES

VARIAÇÃO DE EFICIÊNCIA = PADRÃO – REAL A VALORES-PADRÕES

VARIAÇÃO DE PREÇO = PADRÃO – REAL A ÍNDICES - PADRÕES

VARIAÇÃO TOTAL = VARIAÇÃO DE INFLAÇÃO + VARIAÇÃO DE AJUSTE DE PLANOS + VARIAÇÃO DE VOLUME + VARIAÇÃO DE EFICIÊNCIA + VARIAÇÃO DE PREÇO

Fonte: Pereira In Catelli, 1999, p.248

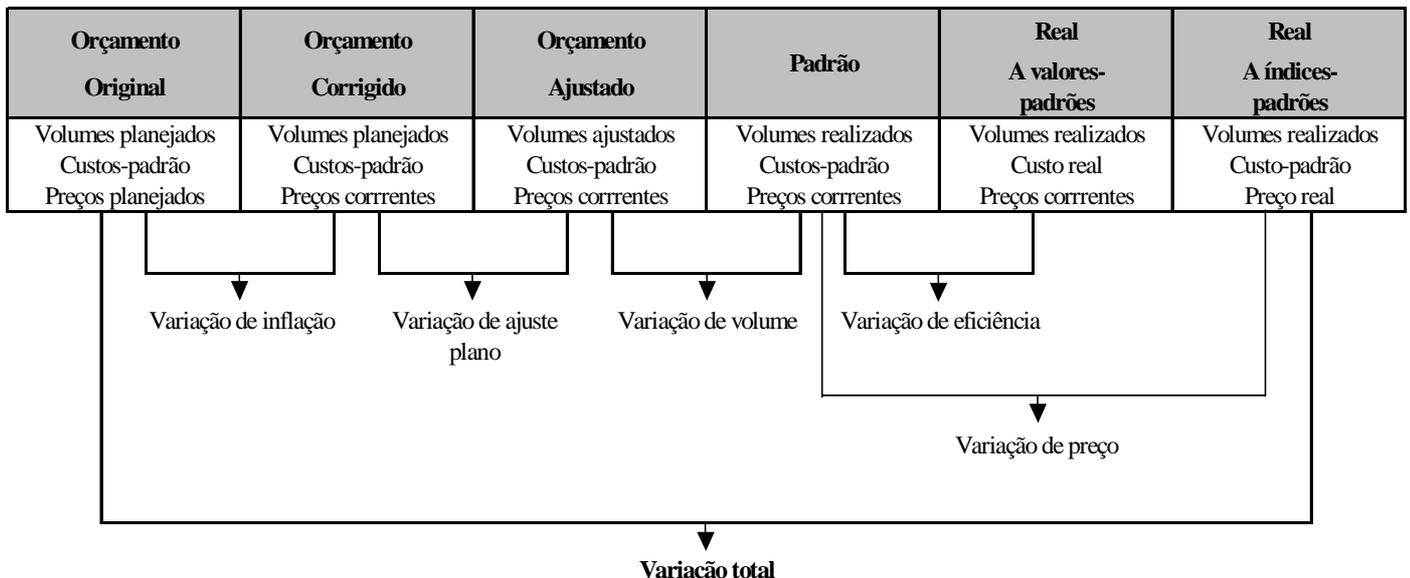


FIGURA 3 - Análise das variações – Modelo Gecon
Adaptação: Guerreiro, 1999, p.113

4. Análise comparativa entre *Balanced Scorecard* e Gecon

Tanto o Gecon, como o *Balanced Scorecard* são sistemas gerenciais, entretanto, a nossa análise comparativa se limitará ao que tange a avaliação de resultado e desempenho.

O foco do *Balanced Scorecard* está centrado em quatro perspectivas básicas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Podendo haver mais ou menos perspectivas, dependendo das necessidades da empresa. O Gecon, por sua vez, tem foco centrado nos desempenhos das áreas de responsabilidade e resultado econômico dos produtos/serviços gerados pelas atividades da empresa.

A avaliação de resultado e desempenho do modelo Gecon está estruturada com base na missão da empresa, em suas crenças e valores, em sua filosofia administrativa e em um processo de planejamento estratégico. Já o *Balanced Scorecard*, é norteado pela missão e pela estratégia da unidade de negócios, devendo traduzir a missão e a estratégia de uma unidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis. Na verdade, não existe divergências quanto as bases estruturais dos dois modelos, uma vez que ambos partem de um planejamento estratégico.

No *Balanced Scorecard*, a comparação do desempenho realizado é feita com base em indicadores, financeiros e não-financeiros, baseados nas metas, e estas por sua vez são estabelecidas a partir da visão e estratégia da empresa. Vale salientar que os orçamentos enquadram-se perfeitamente à perspectiva financeira, caso tenha sido elaborado com base na estratégia da empresa e não em fatos passados. No Gecon, os padrões (físicos e monetários) e orçamentos constituem bases informativas para a comparação com o desempenho realizado.

A ênfase do modelo Gecon para mensurar o desempenho da organização é o aspecto econômico. O Gecon possui como premissa que o resultado econômico é a melhor e mais consistente medida da eficácia da empresa. O *Balanced Scorecard* utiliza múltiplos indicadores, tanto financeiros como não financeiros.

Balanced Scorecard e Gecon avaliam resultados e desempenhos. Entretanto, existem diferenças quanto a esses conceitos. Segundo o *Balanced Scorecard*, avaliação de resultados se refere a fatos passados, enquanto a avaliação de desempenho se refere a tendências futuras. Para o Gecon, a avaliação de resultado se refere à avaliação das contribuições dos produtos/serviços gerados pelas atividades empresariais aos resultados da empresa, já a avaliação de desempenho se refere à avaliação dos resultados gerados pelas atividades sob responsabilidade dos gestores.

Segundo o *Balanced Scorecard*, os funcionários de todos os níveis da organização podem ser avaliados, sendo aos funcionários de linha de frente indispensável à compreensão das conseqüências financeiras de suas decisões e ações, e aos gestores o conhecimentos dos vetores do sucesso a longo prazo.

Para o bom desempenho do *Balanced Scorecard*, todos os funcionários da empresa devem compreender as metas de longo prazo da unidade de negócio, bem como da estratégia adequada para alcança-las. Este modelo, também permite a avaliação de todos os funcionários da empresa, tendo como medidas essenciais: satisfação dos funcionários, retenção de funcionários e produtividade dos funcionários. Já segundo o Gecon, somente os gestores são avaliados, diante da autoridade que lhes foi delegada para gerir recursos, visando ao atendimento dos objetivos da empresa.

Apresentamos a seguir o Quadro 1 com o resumo da análise comparativa entre o *Balanced Scorecard* e o Gecon.

QUADRO 1 – Análise comparativa entre *Balanced Scorecard* e Gecon

Item Comparado	<i>Balanced Scorecard</i>	Gecon	Comparação*
Foco	Quatro perspectivas básicas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Podendo haver mais ou menos perspectivas, dependendo das necessidades da empresa.	Os desempenhos das áreas de responsabilidade e resultado econômico dos produtos/serviços gerados pelas atividades da empresa	X
Bases estruturais	A missão e a estratégia da unidade de negócio.	A missão da empresa, em suas crenças e valores, em sua filosofia administrativa e em um processo de planejamento estratégico.	✓
Bases comparativas	Indicadores (financeiros e não-financeiros) baseados nas metas, estabelecidas com base na visão e estratégia da empresa.	Orçamentos e padrões.	X
Medidas do desempenho	Múltiplos indicadores, financeiros e não-financeiros	Ênfase nos aspectos financeiros. O resultado econômico é a melhor e mais consistente medida da eficácia da empresa.	X
Conceito de resultado	Indicadores de ocorrências	Contribuição dos produtos/serviços.	X
Conceito de desempenho	Indicadores de tendências.	Avaliação dos gestores.	X
Avaliação dos funcionários	Permite a avaliação dos funcionários de todos os níveis da organização.	Avaliação dos gestores diante da autoridade que lhes foi delegada para gerir recursos.	X
* ✓ - Item comparado converge entre os dois modelos. X - Item comparado diverge entre os dois modelos.			

5. Conclusão

A principal semelhança entre o *Balanced Scorecard* e o Gecon está relacionada à base estrutural, ambos têm como premissa básica a realização do planejamento estratégico, para que com base nele sejam estabelecidas metas para cada perspectiva e para cada meta indicadores para avaliar o desempenho, no caso do *Balanced Scorecard*, e orçamentos para o Gecon.

Dentre as divergências, a principal seriam o foco, que no caso do *Balanced Scorecard* está centrado em quatro perspectivas básicas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Podendo haver mais ou menos perspectivas, dependendo das necessidades da empresa. Tendo o Gecon, por sua vez, o foco centrado nos desempenhos das áreas de responsabilidade e resultado econômico dos produtos/serviços gerados pelas atividades da empresa.

Este trabalho não teve como objetivo apontar o melhor ou o pior modelo, mas apenas comparar os dois modelos com intuito de evidenciar as divergências e convergências. Entendemos que um modelo não é melhor que outro e que não existe nenhuma receita para escolher ou aplicar um sistema de medição de

desempenho. Tudo depende do objetivo que se pretende alcançar, ou seja, da realidade que se quer conhecer.

Bibliografia

BANKER, Rajiv D.; POTTER, Gordon; SRINIVASAN, Dhinu. An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. **The Accounting Review**, Florida, v.75, n.1, p.65-92, jan.2000.

CAMPOS, José Antônio. **Cenário balanceado** (*balanced scorecard*): painel de indicadores para a gestão estratégica dos negócios. São Paulo: Aquariana, 1998.

CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. GECON – gestão econômica: administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial. **XVII Congresso Argentino de Professores universitários de Custos** – 1. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestion, Trilio, 1994.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica**: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA/USP). São Paulo: USP, 1989.

_____. **A teoria das restrições e o sistema de gestão econômica**: uma proposta de integração conceitual. Tese (livre-docência) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA/USP). São Paulo: USP, 1995.

_____. **A meta da empresa**: seu alcance sem mistério. São Paulo: Atlas, 1999.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação**: *balanced scorecard*. Tradução: Luiz Euclides Trindade Frazão Filho. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. *Balanced scorecard*: indicadores que impulsionam o desempenho. IN: - **Medindo o desempenho empresarial**. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 117-136.

_____. Colocando em funcionamento o balanced scorecard. IN: - **Medindo o desempenho empresarial**. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 137-168.

_____. Utilizando o balanced scorecard como sistema gerencial estratégico. IN: - **Medindo o desempenho empresarial**. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000, p. 169-194.

LIBONATI, Jeronymo José. **Modelo gerencial de apuração de resultado para empresa agrícola**: enfoque do sistema de gestão econômica – GECON. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA-USP). São Paulo: USP, 1996.

LUCENA, Maria Diva da Salete. **Avaliação de desempenho**. São Paulo: Atlas, 1992.

MIRANDA, L. C.; WANDERLEY, C.A.; MEIRA, J.M.. Garimpando na imprensa especializada: uma metodologia alternativa para a coleta de indicadores de desempenho gerencial. IN: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, VI. **Anais ...** Portugal, 1999.