

Diagnóstico do alinhamento estratégico de gerências ao programa de otimização de custos operacionais em empresa brasileira do setor de energia

Gabriel Augusto Sousa (UFF) - gsousa@id.uff.br

Ernani Viana Saraiva (uff) - ernanisaraiva@gmail.com

Resumo:

Diante do cenário econômico bastante instável no Brasil, o gerenciamento dos custos revela-se cada vez mais estratégico para as entidades. Para as empresas que atuam no setor de energia não é diferente. Diante desta urgente realidade, a presente pesquisa objetivou diagnosticar o grau de alinhamento estratégico ao programa corporativo de otimização de custos operacionais de uma empresa brasileira do setor de energia, em uma gerência funcional e quatro gerências operacionais localizadas na cidade de Macaé (RJ). A metodologia utilizada foi a de pesquisa de campo e os dados foram obtidos por meio de questionários aplicados aos gestores de tais gerências. Com base na revisão da literatura, foram realizadas pesquisas de campo, bibliográfica e documental. O modelo e o instrumento para coleta de dados adotados foram os apresentados por Carvalho, Prieto e Bouer (2013). A análise das respostas aos questionamentos realizados revelou diagnósticos bastante diferentes sobre o alinhamento ao programa corporativo de otimização de custos operacionais entre as gerências pesquisadas. Os temas investigados na presente pesquisa - alinhamento estratégico e gestão estratégica de custos - apresentam grande relevância para os ambientes acadêmico e profissional e estão obtendo maior destaque nos últimos tempos na literatura internacional e também no Brasil.

Palavras-chave: *Alinhamento estratégico. Gestão estratégica de custos. Otimização.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Diagnóstico do alinhamento estratégico de gerências ao programa de otimização de custos operacionais em empresa brasileira do setor de energia

Resumo

Diante do cenário econômico bastante instável no Brasil, o gerenciamento dos custos revela-se cada vez mais estratégico para as entidades. Para as empresas que atuam no setor de energia não é diferente. Diante desta urgente realidade, a presente pesquisa objetivou diagnosticar o grau de alinhamento estratégico ao programa corporativo de otimização de custos operacionais de uma empresa brasileira do setor de energia, em uma gerência funcional e quatro gerências operacionais localizadas na cidade de Macaé (RJ). A metodologia utilizada foi a de pesquisa de campo e os dados foram obtidos por meio de questionários aplicados aos gestores de tais gerências. Com base na revisão da literatura, foram realizadas pesquisas de campo, bibliográfica e documental. O modelo e o instrumento para coleta de dados adotados foram os apresentados por Carvalho, Prieto e Bouer (2013). A análise das respostas aos questionamentos realizados revelou diagnósticos bastante diferentes sobre o alinhamento ao programa corporativo de otimização de custos operacionais entre as gerências pesquisadas. Os temas investigados na presente pesquisa - alinhamento estratégico e gestão estratégica de custos - apresentam grande relevância para os ambientes acadêmico e profissional e estão obtendo maior destaque nos últimos tempos na literatura internacional e também no Brasil.

Palavras-chave: Alinhamento estratégico. Gestão estratégica de custos. Otimização.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

Tratar os custos considerando uma perspectiva estratégica tem sido cada vez mais incentivado por diversos pesquisadores. Kaplan e Norton (1982), por exemplo, afirmam que os sistemas tradicionais de custeio já não atendem mais às necessidades atuais das organizações, o que também é confirmado por Nakagawa (2000). Por este motivo, é preciso dar à contabilidade de custos ou gerencial uma abordagem estratégica. Blocher; Chen; Cokins e Lin (2007) explicam que a gestão de custos tem como atribuição dar suporte à estratégia da empresa, de tal forma que os gestores possam obter sucesso em seus empreendimentos. Shank e Govindarajan (1997), por sua vez, chegam a afirmar que a gestão estratégica de custos representa uma mudança de paradigma na contabilidade gerencial.

Além de implementar uma gestão de custos integrada à estratégia da organização é preciso que todos os componentes da mesma estejam alinhados à estratégia. Carvalho, Prieto e Bouer (2013), afirmam que o alinhamento estratégico é uma das principais condições para que as empresas consigam sobreviver em seu mercado de atuação. Considerando a importância da gestão estratégica de custos e o alinhamento que deve existir em toda organização, a presente pesquisa buscou diagnosticar o grau de alinhamento estratégico à gestão estratégica de custos de uma grande empresa brasileira que atua no setor de energia.

O presente artigo, na sua parte introdutória, apresenta a problematização, o objetivo e as limitações da pesquisa. Na segunda parte, o referencial teórico, os temas relacionados à estratégia, alinhamento e gestão estratégica de custos são apresentados. No terceiro capítulo, é apresentada uma visão panorâmica da empresa objeto de estudo. O quarto capítulo do artigo

demonstra os aspectos metodológicos adotados para realização do estudo. Na quinta parte, há apresentação dos dados obtidos e suas respectivas análises. O último capítulo apresenta as conclusões do autor após a pesquisa e, finalizando o artigo, são apresentadas as referências bibliográficas que sustentam a investigação.

A Empresa Energia S.A. (EESA) - nome fictício, assim como as demais empresas do setor de energia no Brasil, possui limitações impostas pelo próprio Estado quanto ao seu faturamento e preço de venda de seus produtos (SOARES e LIMA, 2014). Em um cenário de altos custos e de mudanças econômicas no período pós-2008, as empresas de um modo geral foram obrigadas a dar maior atenção aos seus custos. Desse modo, a EESA implementou um programa corporativo de otimização de custos operacionais para desenvolver entre os anos de 2013 e 2016, o qual fez parte do seu planejamento estratégico. Diante da necessidade de otimização de custos, obtenção de recursos e resultados, o programa corporativo de otimização de custos operacionais da EESA precisava ser bem compreendido por seus funcionários e colaboradores. Mais que isso, era necessário o alinhamento de toda a empresa ao mesmo. A partir desta premissa, a pesquisa buscou diagnosticar qual o grau de alinhamento estratégico de quatro gerências operacionais e uma gerência operacional da EESA ao seu programa corporativo de otimização de custos. Portanto, a questão que norteou a pesquisa foi a seguinte: **Qual é o grau de alinhamento estratégico em uma gerência funcional e suas quatro gerências operacionais subordinadas, da EESA, sediadas na cidade de Macaé (RJ), em relação ao seu programa corporativo de otimização de custos operacionais?**

Assim, a presente pesquisa objetivou diagnosticar o grau de alinhamento estratégico existente em uma gerência funcional e suas quatro gerências operacionais de uma empresa brasileira do setor de energia, sediadas na cidade de Macaé (RJ), em relação ao programa corporativo de otimização de custos operacionais. Foram traçadas as seguintes fases para realização do objetivo: i) identificação de modelo para diagnóstico de alinhamento estratégico na literatura; ii) elaboração de instrumento para realização do diagnóstico; iii) coleta e análise das respostas obtidas.

2 Referencial Teórico

2.1. A estratégia nas organizações

Diversos autores debruçaram-se sobre o tema “a estratégia nas organizações” e apresentaram suas contribuições aos conceitos e definições: Barnard (1938), Drucker (1954), Ansoff (1965), Mintzberg (1967), Cannon (1968), Hambrick (1980), Porter (1981; 1985); Andrews (1991), Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (1998) e Barney (2001), dentre outros estudiosos consagrados (MAINARDES; FERREIRA; RAPOSO, 2011, p. 282).

Vasconcellos (2001) esclarece que o estudo da estratégia empresarial no ambiente acadêmico passou a ter maior destaque a partir da segunda metade do século XX. Deste período em diante, com a crescente separação nas empresas entre os detentores do capital e os gestores e o surgimento das grandes corporações empresariais, a estratégia relacionada à atividade empresarial passa a ser acompanhada pelos cientistas – muito embora, originalmente, o termo estratégia referia-se ao ambiente militar. Uma das mais reconhecidas teorias em gestão estratégica é a publicada por Mintzberg, Ahlstrand e Lampel (1998), abordando sobre as escolas de estratégia.

2.1.1. A gestão estratégica nas empresas

A gestão estratégica, de acordo com Carvalho, Prieto e Bouer (2013), refere-se às ações que a organização realiza com o objetivo de criar valor e obter posição sustentável em seu mercado de atuação. Rocha (1999), ao descrever a gestão estratégica, apresenta as seguintes

características para a mesma: trata-se de um processo de gestão, cujo objetivo é assegurar a continuidade da empresa, com vantagem em relação aos concorrentes. A gestão estratégica, ainda segundo o mesmo autor, ocorre sob cenário pré-estabelecido, caracterizando-se fortemente pela busca de vantagens competitivas, sendo um processo contínuo na organização.

2.1.2. Modelos de alinhamento estratégico

De acordo com Carvalho, Prieto e Bouer (2013), alinhamento pode ser definido como uma dinâmica que visa ajustar a organização, em busca da coesão entre a estratégia, os recursos disponíveis e os processos gerenciais. O termo alinhamento vem sendo utilizado amplamente por diversas áreas como recursos humanos, marketing e tecnologia da informação.

A literatura ainda não possui consenso formado sobre o tema. Entretanto, é possível identificar, segundo Carvalho e Prieto (2004; 2006), que os autores em geral concordam com a classificação do alinhamento em: alinhamento estratégico interno, alinhamento estratégico externo e consenso.

Carvalho e Prieto (2004; 2006) afirmam ainda que os principais modelos de alinhamento estratégico identificados na literatura são o *Balanced Score Card* (BSC) de Kaplan e Norton (1992), os modelos de Hambrick e Cannella (1989), de Labovitz e Rosansky (1997), de Cypher (1996), de Semler (1997) e o da Organizational Fitness Profiling (OFP): Beer e Eisenstat (1996, 2000).

O modelo mais conhecido entre os citados acima, certamente, é o BSC, que tem como premissa para o alinhamento a comunicação e o controle da estratégia por meio do Mapa estratégico. O acompanhamento da estratégia exige que sejam definidas medidas de desempenho financeiras e não financeiras para acompanhar o desempenho no curto e no longo prazo. Para o modelo de Hambrick e Cannella (1989), o alinhamento estratégico é visto definitivamente como um processo gerencial a ser conduzido pelo estrategista. Labovitz e Rosansky (1997) apresentam um outro modelo que entende o alinhamento como um processo de integração em toda a empresa. Para este modelo, todos os elementos da organização devem estar alinhados: estratégia e pessoas (alinhamento vertical) e clientes e processos (alinhamento horizontal). Tal modelo disponibiliza uma ferramenta específica para diagnosticar o grau de alinhamento estratégico em uma organização. Já o modelo apresentado pela Organizational Fitness Profiling (OFP): Beer e Eisenstat (1996, 2000), exige um ambiente propício à participação e discussão constante sobre as decisões assumidas pelos estrategistas, além de realizar um diagnóstico do ajuste organizacional. A partir deste diagnóstico, faz-se o plano de implementação para eliminar as deficiências nas capacidades organizacionais que impedem o alinhamento (PRIETO e CARVALHO; 2004; 2006).

2.2. A gestão estratégica de custos

A Contabilidade é reconhecida como uma ciência social que se ocupa em estudar o patrimônio das entidades (CFC, 1993), mas também é considerada um sistema de informação para dar suporte ao processo decisório (IUDÍCIBUS *et al.*, 2000, p. 42).

Destacando-se dentre os vários ramos da ciência contábil, a Contabilidade de Custos é aquela que presta auxílio ao Controle e, conseqüentemente, ajuda na tomada de decisão (MARTINS, 2001, p. 22).

Contudo, de acordo com Nakagawa (2000), com o passar dos anos e com o desenvolvimento dos mercados e das necessidades empresariais, as críticas à Contabilidade fizeram com que contadores e estudiosos dessem uma nova abordagem à Contabilidade de Custos: uma visão estratégica. Surgiu assim a Gestão Estratégica de Custos.

Shank e Govindarajan (1997) afirmam que a Gestão estratégica de custos (GEC) é “uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-

se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável”.

Gestão estratégica de custos pode ser entendida como uma ferramenta que auxilia a gestão da organização, pois trata-se de um “desenvolvimento da informação de gestão de custos com o objetivo de facilitar a principal função de gestão, a gestão estratégica” (BLOCHER *et al.*, 2007). Quesado e Rodrigues (2007) vão mais além ao afirmar que a GEC “consiste em gerir adequadamente os custos com duas finalidades básicas coerentes: apoiar a direção financeira e obter vantagens competitivas a longo e a curto prazo. O mais importante desta nova visão consiste em relacionar explicitamente a gestão do custo com a estratégia empresarial e com o contexto competitivo em que se cria valor para o cliente”.

Assim, enquanto que a Contabilidade de Custos se ocupa em tratar eventos passados e limita-se na análise sobre a redução de custos, a GEC visa a análise dos custos sob a ótica da otimização dos mesmos, em uma visão interna e externa.

A literatura pertinente à GEC, ainda é unânime no seguimento do que ensinam Shank e Govindarajan (1997), ao abordar os pilares da gestão estratégica de custos: análise da posição estratégica, cadeia de valor e indicadores de custos.

Se por um lado a tradicional contabilidade de custos apresenta um enfoque mais interno à empresa, a gestão estratégica de custos exige uma abordagem mais ampla, externa à organização. Por este motivo, o conceito de cadeia de valor apresentado por Porter (1985) pode ser incorporado ao fundamento da gestão estratégica de custos. A cadeia de valor é designada como o conjunto de atividades criadoras de valor, começando pela aquisição de matéria-prima básica até chegar aos consumidores, passando por cada etapa ou processo gerador de valor na organização (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997, p. 14).

Quanto à análise do posicionamento estratégico, a mesma diz respeito à forma como a empresa utiliza a informação da contabilidade gerencial. Para Shank e Govindarajan (1997), a análise do posicionamento estratégico supera o que foi apresentado por Porter em sua obra *Estratégia Corporativa* (1980), pois não basta uma escolha estratégica entre liderança em custos ou em diferenciação. É necessário, de acordo com os autores, saber envolver diferentes perspectivas de análise de custos.

Considerando que o custo pode ser causado ou direcionado por diversos fatores que se inter-relacionam, compreender como se comportam os custos exige que seja entendida toda a complexa relação do conjunto de direcionadores de custos em cada situação da organização (SHANK e GOVINDARAJAN, 1997, p. 14).

3 A Empresa Energia S.A. (EESA)

3.1. Uma visão panorâmica da EESA

Por razões de confidencialidade, a empresa pesquisada será identificada nesse artigo como Empresa Energia S.A. – EESA. Trata-se de uma empresa brasileira que foi criada há mais de 50 anos para atuar no setor de energia, desde a descoberta do petróleo até a fase de comercialização de sua produção, passando a operar também, ao longo do tempo, com outras alternativas de fonte de energia, tais como biocombustíveis, elétrica e eólica. Além do Brasil, a empresa está presente em outros países, atuando nos setores de exploração e produção, refino, comercialização, transporte, petroquímica, distribuição dos derivados, gás natural e outros. Os dados a seguir, referentes ao ano de 2016, demonstram a relevância e o porte da EESA e foram obtidos em sua página de relacionamento com investidores na internet: prejuízo consolidado do exercício superior a 13 bilhões de reais e mais de 68 mil empregados. Por se tratar de uma empresa com ações negociadas em bolsa de valores no Brasil e no exterior, as suas demonstrações financeiras são auditadas por empresa de auditoria independente. No exercício

referente ao ano de 2016, as demonstrações financeiras foram auditadas pela PricewaterhouseCoopers Auditores.

3.2. Conhecendo as gerências pesquisadas na EESA

Mantendo a preservação da identidade da empresa objeto de estudo, as Gerências também não serão identificadas. Para fins dessa pesquisa, as Gerências Setoriais serão caracterizadas pelas letras GS, sendo diferenciadas pelas letras A, B, C e D. No caso da gerência hierarquicamente superior, a Gerência funcional, a identificação será G1. Todas essas gerências estão sediadas na cidade de Macaé, no Estado do Rio de Janeiro, e possuem atuação em todo o litoral brasileiro. O volume de recursos financeiros movimentados por tais gerências por ano é da ordem de dezena de milhões de reais.

3.3. O Programa corporativo de otimização de custos operacionais

Em 2012, a EESA publicou o seu Plano de Negócios e Gestão (PNG) referente ao período compreendido entre 2013 e 2016. Este plano previa um orçamento de investimentos superior a US\$ 200 bilhões. De acordo com esse plano, aprovado pelo Conselho de Administração da companhia, alguns programas foram considerados estruturantes para a manutenção do PNG. Conforme a figura abaixo, os programas de aumento da eficiência operacional, de otimização de custos operacionais, de redução de custos de poços, de otimização de infraestrutura logística e de desinvestimento serão as bases de sustentação do Plano de negócios.

Figura 1 – Plano de Negócios e Gestão da Empresa Energia S.A. – Período 2013-2017



Fonte: Adaptado da apresentação disponível no site de relações com investidores da EESA (2013).

Esta pesquisa se ocupa, dentre as três colunas de sustentação do PNG, ilustrado na imagem acima, daquela que está na posição central: a do Programa de otimização de custos operacionais. O referido programa procura articular a gestão dos custos operacionais à estratégia de longo prazo da companhia, visando gerar maior produtividade e redução dos custos unitários das operações, bem como melhorar a cultura de gestão de custos na companhia em questão.

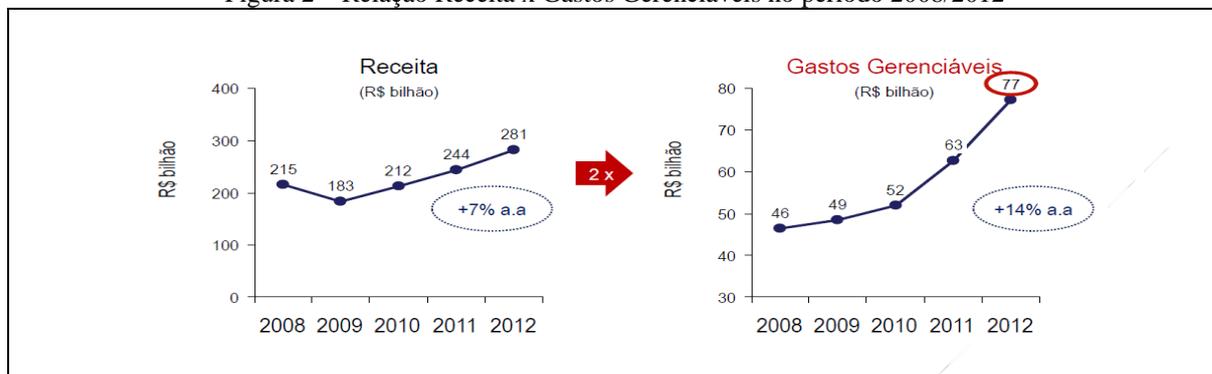
De acordo com o publicado na página de relacionamento com investidores da EESA sobre o seu programa de gestão de custos, os objetivos principais do mesmo são:

- No aspecto financeiro, aumentar a geração de caixa no período de duração do seu plano de negócios;
- No aspecto operacional, elevar a produtividade das atividades realizadas;

- Quanto ao aspecto organizacional, enfatizar o modelo de gestão voltado para a eficiência em custos.

Outra preocupação da EESA com o seu programa de gestão de custos era reverter a tendência de crescimento dos seus custos em relação às receitas. A próxima figura (Figura 2) demonstra o histórico da relação receita x custo desfavorável para a companhia.

Figura 2 – Relação Receita x Gastos Gerenciáveis no período 2008/2012



Fonte: Adaptado da apresentação realizada internamente pela EESA (2013).

Como pode ser observado na Figura acima, havia um descasamento entre a evolução das receitas (7% a.a.) e os gastos considerados gerenciáveis (14% a.a.) pela companhia, fazendo com que a sua margem diminua. Como o crescimento de receita dessa empresa é fortemente influenciado pela intervenção governamental e ainda por questões diversas, como aspectos geopolíticos, econômicos e sociais, a EESA entende ser fundamental tratar seus custos de maneira estratégica.

A proposta apresentada pela EESA pode ser considerada ousada, pois ao longo dos quatro anos seguintes ao lançamento do programa, desejava-se de maneira progressiva economizar o valor total de R\$ 32 bilhões. Esta meta foi definida após análise dos custos de operação realizados pela organização no ano de 2011.

A governança do programa de otimização de custos da EESA, estabelecia que as metas eram de responsabilidade do Diretor de cada uma das áreas da empresa. Uma gerência executiva, subordinada diretamente à presidência da empresa era responsável pela implementação, acompanhamento, avaliação e revisão do programa. Ao mesmo tempo, em todas as unidades, gerências gerais, gerências e gerências setoriais, havia acompanhamento das metas e resultados atingidos do programa.

4 Metodologia

4.1. Classificação da pesquisa

Com base na classificação de pesquisas realizada por Gil (2007), o presente estudo pode ser classificado como sendo uma pesquisa descritiva, quanto aos objetivos. Isto pode ser afirmado pois esta pesquisa procura também descrever características das gerências e gestores pesquisados. Com relação aos procedimentos, ainda de acordo com o mesmo autor, a classificação pode ser bibliográfica, documental e estudo de campo. É possível afirmar que se trata de pesquisa bibliográfica pois a mesma foi desenvolvida com base em material já elaborado pela comunidade acadêmica, composto de artigos científicos e livros. Ao definir a pesquisa como documental, tem-se como referência a utilização de fontes ainda não trabalhadas cientificamente, tais como apresentações internas e relatórios da empresa objeto de estudo, reportagens, contratos, dentre outros. Quanto à classificação como estudo de campo, a mesma

pode ser confirmada pela aplicação de questionários aos dois gestores de gerências operacionais da EESA com o objetivo de fazer um diagnóstico sobre o alinhamento estratégico.

4.2. Amostra utilizada

A amostra foi definida por critério de conveniência, não probabilística, em função da facilidade de acesso aos respondentes, gestores das gerências que foram objeto do estudo. A unidade G1 é superior às demais unidades pesquisadas. O quadro abaixo apresenta de maneira objetiva a qualificação dos gestores das gerências pesquisadas:

Quadro 1 – Qualificação do corpo gerencial pesquisado

Unidade	Função	Cargo	Gênero	Tempo de Empresa (anos)
G1	Gerente	Técnico Químico	Masculino	32
GSA	Gerente Setorial	Engenheiro	Masculino	15
GSB	Gerente Setorial	Engenheira	Feminino	09
GSC	Gerente Setorial	Engenheiro	Masculino	08
GSD	Gerente Setorial	Técnico de Manutenção	Masculino	31

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

4.3. O modelo de diagnóstico de alinhamento utilizado

Para a realização dessa pesquisa, foi adotado o modelo de diagnóstico de alinhamento estratégico apresentado por Carvalho, Prieto e Bouer (2013), adaptado de Labovitz e Rosansky (1997). A escolha desse modelo se deve ao fato do mesmo ter sido utilizado em outras pesquisas (SENFF, COMPAGNONI e BENDLIN, 2014; FERREIRA, 2006; RIBAS, 2006; PRIETO e CARVALHO, 2004), ser originado da experiência acadêmica e de consultoria dos autores que elaboraram o modelo e, ainda, por apresentar uma ferramenta objetiva para a realização de um diagnóstico de alinhamento estratégico – a ferramenta “Perfil de Diagnóstico de Alinhamento”. Este modelo contempla, como instrumento para coleta de dados, um questionário composto por sete blocos contendo quatro questões cada. Os blocos de questões abordam as seguintes dimensões: i) Processo formal de planejamento da estratégia, ii) Envolvimento da média gerência na formulação, iii) Consenso estratégico, iv) Capacidades gerenciais para implementação do programa de gestão de custos operacionais, v) Envolvimento das pessoas com o programa de otimização de custos operacionais, vi) Orientação para processos e vii) Orientação para clientes. Em cada questão é solicitado ao respondente que manifeste o seu grau de concordância à afirmativa apresentada. O valor 1 representa “Discordo totalmente” e 10 representa concordância total à declaração. Assim, a pontuação máxima a ser obtida em cada dimensão do alinhamento estratégico é 40, o que representa 100% de alinhamento. Ao final, os dados são consolidados e apresentados, preferencialmente, no formato de painel, denominado “Painel de controle do alinhamento estratégico” pelos autores do modelo.

5 Apresentação e análise dos dados

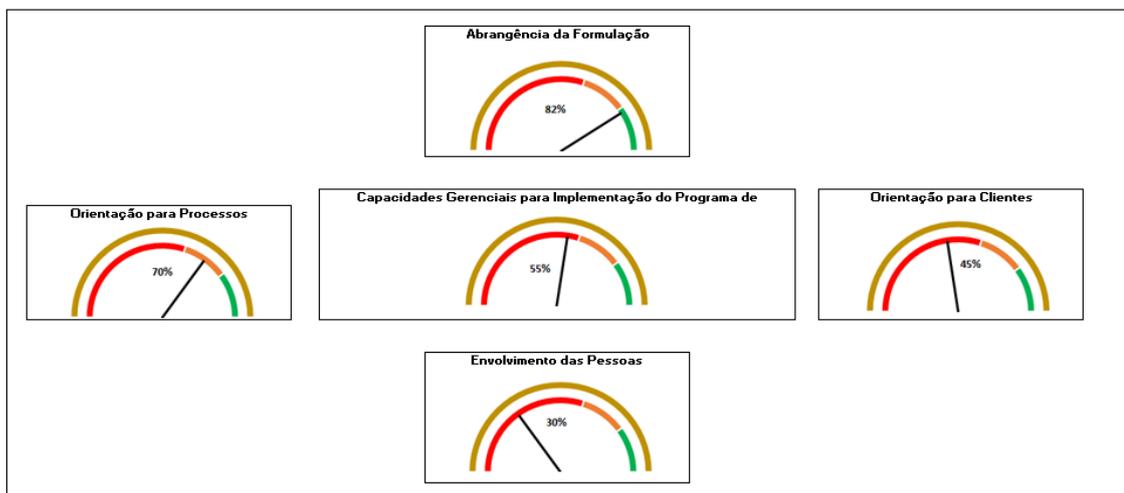
5.1. A coleta e apresentação dos dados

Antes da aplicação do questionário aos gerentes foi realizado um pré-teste com gestor de outra unidade, o qual não apresentou observações ou dúvidas quanto às questões do formulário. Em seguida, a coleta de dados foi realizada por meio físico – formulário em papel. Após aplicação dos questionários aos gerentes, conforme o modelo escolhido para a presente pesquisa, foram somadas as pontuações atribuídas à cada questão e em seguida foi definido em cada um dos blocos de questões o grau de alinhamento ao programa corporativo de otimização de custos.

A seguir, são apresentados os resultados obtidos após a apuração dos pontos e dos percentuais sobre o alinhamento estratégico ao programa corporativo de otimização de custos operacionais nas gerências pesquisadas. Os números indicados representam o percentual de alinhamento ao programa corporativo de otimização de custos da EESA.

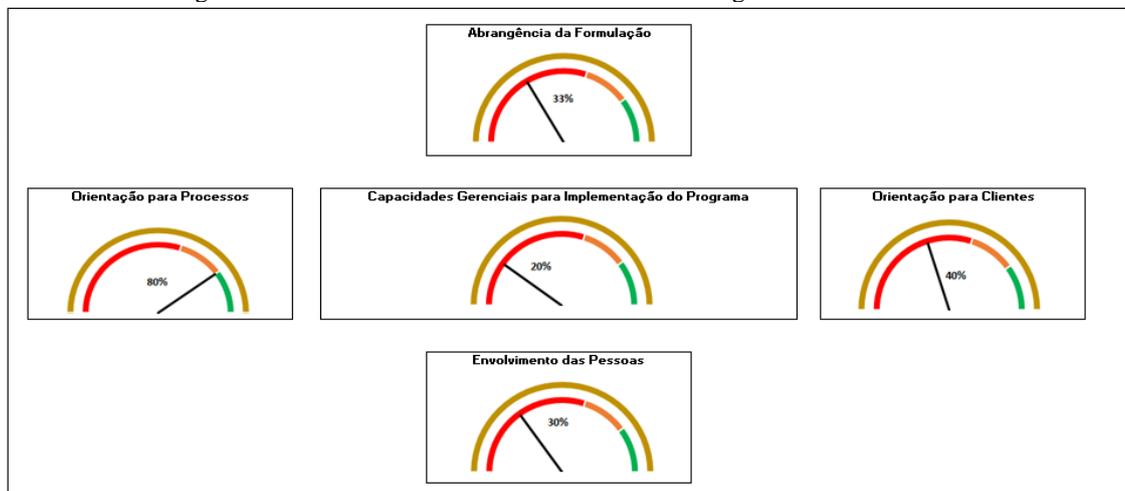
O modelo de alinhamento adotado recomenda que o resultado do diagnóstico seja apresentado em forma de painel, visando proporcionar melhor visibilidade ao resultado. Os resultados obtidos foram transportados para o programa *Microsoft Excel* para geração do gráfico “painel”. O modelo adotado determina que cada um dos elementos da estratégia seja apresentado em forma de painel. Caso o resultado fique entre 0 e 69%, entende-se que a estratégia não está alinhada. Um alinhamento parcial é reconhecido quando o resultado está localizado entre 70 e 79%. O alinhamento é reconhecido quando o resultado se encontra entre 80 e 100%. Os fatores avaliados pelo modelo para realização do diagnóstico são: Abrangência da formulação da estratégia, Capacidades gerenciais para implementação da estratégia (do programa de otimização de custos), Orientação para processos, Orientação para clientes e o Envolvimento das pessoas. A seguir são apresentados os painéis de cada gerência pesquisada.

Figura 3 – Painel de controle do alinhamento estratégico – G1



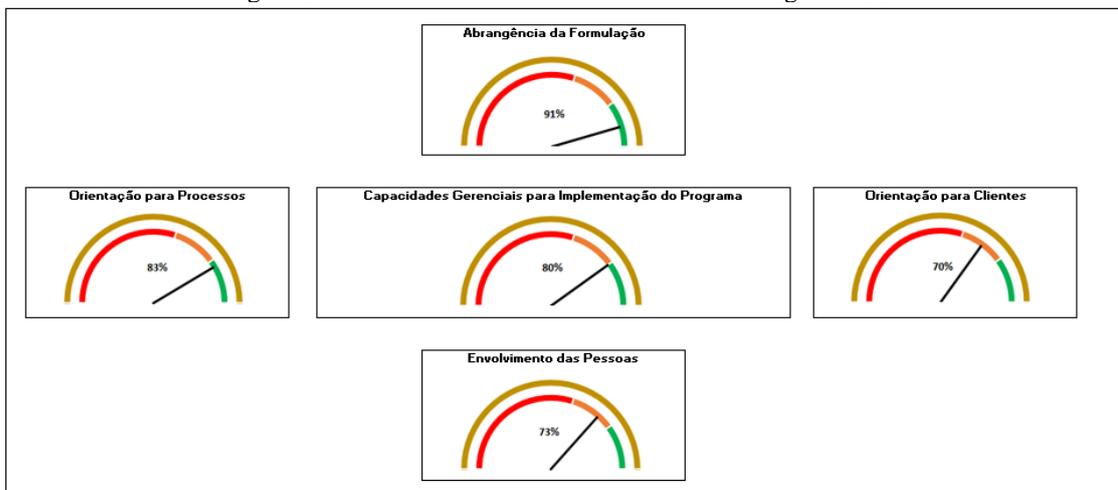
Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

Figura 4 – Painel de controle do alinhamento estratégico – GSA



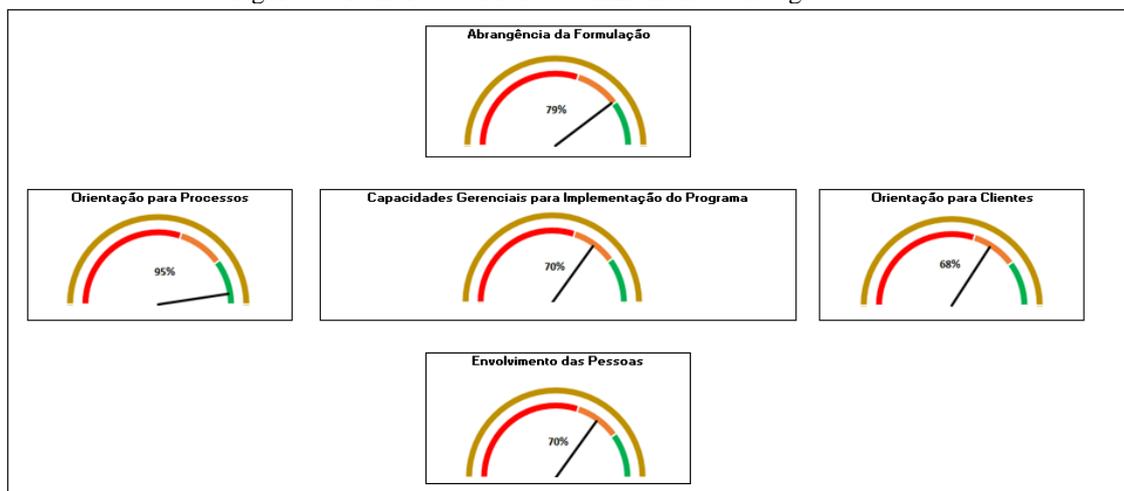
Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

Figura 5 – Painel de controle do alinhamento estratégico – GSB



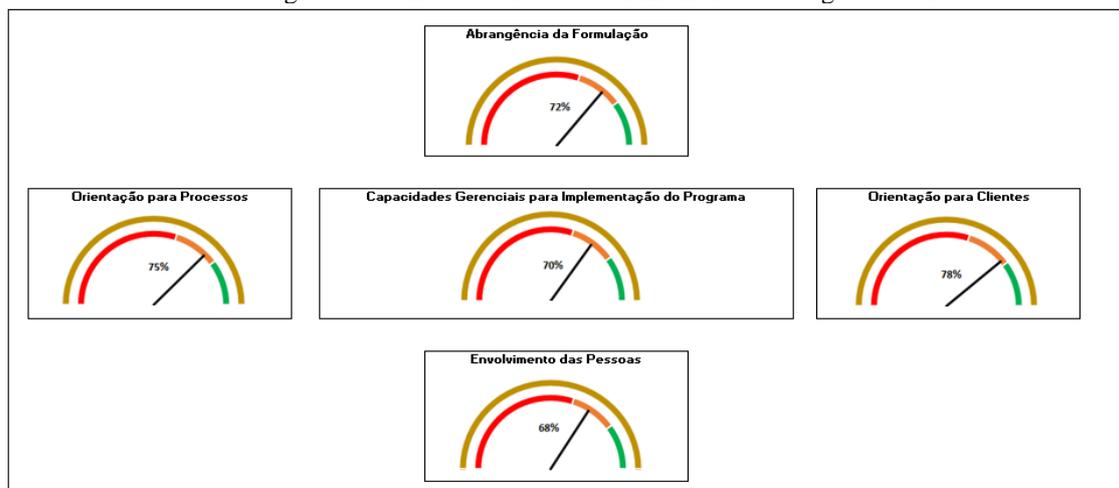
Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

Figura 6 – Painel de controle do alinhamento estratégico – GSC



Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

Figura 7 – Painel de controle do alinhamento estratégico – GSD



Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

5.2. Análise dos dados

Para proporcionar uma análise comparativa entre as gerências pesquisadas, nesta pesquisa, os valores alcançados quanto ao alinhamento foram transportados para uma tabela, a qual está apresentada a seguir.

Tabela 1 – Comparativo do grau de alinhamento estratégico entre as gerências (em %)

Elemento avaliado	Unidades Pesquisadas				
	G1	GSA	GSB	GSC	GSD
Abrangência da formulação da estratégia	82%	33%	91%	79%	72%
Capacidades gerenciais para implantação do programa	55%	20%	80%	70%	70%
Orientação para processos	70%	80%	83%	95%	75%
Orientação para clientes	45%	40%	70%	68%	78%
Envolvimento das Pessoas	30%	30%	73%	70%	68%

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pelos autores.

Ao comparar os resultados das gerências, percebe-se que não há alinhamento entre elas. No caso da G1, foi identificada considerável diferença entre o elemento melhor avaliado, com 82%, e o de menor valor com 30% de alinhamento. Algo semelhante foi identificado na GSA que apresentou elementos avaliados com 80% e 20%. A gerência GSD foi a que apresentou um diagnóstico mais equilibrado, com elementos avaliados entre 78% e 68% de alinhamento. Nas demais gerências a variação entre os máximos e mínimos, embora preocupante, foi menos intensa que nas duas primeiras. Resultados tão heterogêneos evidenciam que o programa de otimização de custos operacionais, nessas gerências, não está alinhado à estratégia da EESA.

Merece destaque que, em todas as gerências, o elemento “Orientação para processos” apresentou resultados elevados. Isto pode ser explicado pelo fato de se tratar de uma empresa de engenharia e, mais ainda, de gerências bastante operacionais. Outro fator que pode contribuir para este resultado é a formação acadêmica dos gestores em áreas que também são bastante relacionadas a processos.

Destaca-se também o elemento “Envolvimento das pessoas”, pois em todas as gerências, este elemento ficou entre os de pior avaliação. Tal resultado é grave pois ainda que a orientação

por processos seja fundamental em uma empresa como a EESA, não se pode prescindir das pessoas que operacionalizam os processos.

Com exceção da GSA, todas as gerências atribuíram valores elevados no elemento “Abrangência da formulação da estratégia”. O elevado resultado nesse elemento indica que os gestores, em sua maioria, compreenderam a estratégia e, de certo modo, concordaram com ela.

O elemento “Capacidades gerenciais para implantação do programa”, o qual avalia a capacidade dos próprios gestores em implementar o programa corporativo de otimização de custos operacionais apresentou resultados bastante divergentes e relativamente baixos. O maior resultado foi 80% e o menor registrou 20%. Os resultados dessa avaliação permitem inferir que não houve um processo de divulgação, conscientização e capacitação do programa entre os gerentes de forma adequada.

Quanto ao elemento “Orientação para clientes”, percebe-se pelos resultados encontrados que o atendimento ao cliente também não é entendido como um elemento estratégico. Como os clientes das gerências pesquisadas são outras gerências/unidades da própria EESA, acredita-se que os gerentes não tenham entendimento adequado de que seus clientes são clientes internos.

O tempo de empresa dos gerentes não parece influenciar nas respostas. Por exemplo, os dois gestores que têm mais de 30 anos de atividade (G1 e GSD) responderam de forma bastante divergente, já os dois gerentes que possuem entre 8 e 9 anos apresentaram respostas mais convergentes. Os gestores das unidades GSC e GSD, com idades muito diferentes, demonstraram respostas semelhantes.

6. Conclusões

Este artigo apresentou como objetivo diagnosticar o grau de alinhamento estratégico de gerências da EESA ao Programa corporativo de otimização de custos operacionais. Após a definição da metodologia a ser utilizada para atingimento dos objetivos, foram realizadas revisões de bibliografia e documental, bem como pesquisa de campo com aplicação de questionário aos gestores das gerências pesquisadas. Por meio da revisão de literatura, foi adotado o modelo de alinhamento estratégico elaborado por Carvalho, Prieto e Bouer (2013), que foi baseado no modelo de alinhamento desenvolvido por Labovitz e Rosansky (1997).

Após a compilação dos dados e devido trabalho de apuração, foram elaborados os gráficos painéis de controle do alinhamento estratégico ao programa corporativo de otimização de custos operacionais para as gerências.

Como pode ser observado através dos resultados obtidos pela pesquisa, o diagnóstico é que não há alinhamento estratégico relacionado ao Programa de otimização de custos operacionais nas gerências pesquisadas. Entre as gerências, a que apresentou diagnóstico mais homogêneo foi a GSD, mesmo assim, não se pode afirmar que tal gerência está alinhada com a estratégia da EESA, no que se refere ao Programa. Nas demais gerências, os dados levantados indicam que o referido programa corporativo não pode ser considerado como uma estratégia.

Importante ressaltar que, em virtude de mudanças ocorridas na alta direção da EESA ao longo da execução do Programa corporativo, houve prejuízo quanto ao tratamento do mesmo como algo estratégico na empresa. Durante o período em que o Programa fazia parte da estratégia da alta direção, as gerências pesquisadas não alcançaram suas metas – embora o resultado consolidado do Programa na companhia tenha sido favorável. As mudanças ocorridas demonstram que a abordagem da gestão de custos como estratégia na EESA não foi adequada pois manteve-se vinculada à alta gestão e que, possivelmente, não foi incorporada na cultura da empresa.

Considera-se, portanto, que o objetivo desta pesquisa foi atingido, visto que foi realizado diagnóstico do grau de alinhamento estratégico ao programa corporativo de gestão de custos

operacionais em uma gerência funcional e quatro gerências setoriais da EESA, sediadas na cidade de Macaé (RJ).

O modelo para diagnóstico do alinhamento estratégico utilizado nesta pesquisa mostrou-se adequado em sua aplicação pela sua praticidade e objetividade e, principalmente, para a realização do diagnóstico em si, pelas mesmas justificativas.

Com a realização dessa pesquisa espera-se contribuir com o desenvolvimento do conhecimento científico sobre gestão estratégica de custos e seu alinhamento nas organizações brasileiras. Outra contribuição que espera ser oferecida é auxiliar a própria gestão da EESA, quanto ao conhecimento sobre o alinhamento diagnosticado, a fim de que possa avaliar como está sua estratégia relacionada à gestão de custos e assim tomar as decisões que forem necessárias.

O diagnóstico realizado nesta pesquisa não permite uma generalização para toda a Empresa Energia S.A., visto que foram pesquisados cinco gestores dentre os milhares de cargos gerenciais existentes na companhia. Assim, para estudos futuros recomendam-se a utilização de outros modelos de alinhamento estratégico para confirmar os resultados obtidos por meio da metodologia utilizada nesta pesquisa, como também a ampliação da amostra de gerentes na própria EESA.

Referências

BLOCHER, E. J.; CHEN, K. H.; COKINS, G.; LIN, T. W. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.

CARVALHO, M. M.; PRIETO, V. C.; BOUER, R. **Maximização da estratégia**: promovendo resultados por meio do alinhamento, execução e medição. Rio de Janeiro, Elsevier, 2013.

CFC (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE). 1993. Resolução CFC nº 750/1993. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750>. Acesso em: 10/12/2014.

EL WARRAK, A. K. **Uma proposta de modelo conceitual de desdobramento de processos e de governança de indicadores: um estudo de caso em uma área de uma empresa integrada de energia**. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2012.

FERREIRA, T. F. **Alinhamento Estratégico em Canais**: um Estudo sobre o Marketing de Relacionamento. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Metodista de Piracicaba, SP, 2006.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A Estratégia em ação**: Balanced Scorecard. 21. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

_____. **Alinhamento**: usando o *balanced scorecard* para criar sinergias corporativas. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

LABOVITZ, G.; ROSANSKY, V. *The power of Alignment: how great companies stay centered and accomplish extraordinary things*. Nova York: John Wiley e Sons, 1997.

MAINARDES, E. W.; FERREIRA, J.; RAPOSO, M. Conceitos de estratégia e gestão estratégica: qual é o nível de conhecimento adquirido pelos estudantes de gestão? **FACEF PESQUISA**, Franca, v.14, n.3, p. 278-298, set./out./nov./dez. 2011.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo, Atlas, 2000.

QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. **Revista iberoamericana de contabilidad de gestión**, v. 5, n. 10, p. 121-143, 2007.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1985.

_____. **Estratégia competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

PRIETO, V. C. **Análise de modelos de alinhamento estratégico interno**. Dissertação (Mestrado) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, Departamento de Engenharia de Produção, São Paulo, 2006.

PRIETO, V. C., CARVALHO, M. M. **Diagnóstico de alinhamento estratégico**: estudo de múltiplos casos. In.: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 24º, 2004, Florianópolis. Anais..., Florianópolis: EnEGEP, 2004.

_____. **Análise das contribuições de diferentes modelos de alinhamento estratégico**. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 30º, 2006, Salvador. Anais..., Salvador: EnANPAD, 2006.

RIBAS, M. **Responsabilidade social como elemento intrínseco do alinhamento organizacional**: um estudo em organizações certificadas pela SA 8000. Dissertação (Mestrado) – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, Ijuí, 2006.

ROCHA, W. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de gestão estratégica**. 1995. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA/USP, 1999.

SENFF, C. O.; COMPAGNONI, U. M.; BENDLIN, L. Mensuração do grau de alinhamento estratégico: um estudo de caso. **Revista Brasileira de Estratégia**, Curitiba, v. 7, n. 2, p. 120-136, maio/ago. 2014.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**: como reinventar e definir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes e competitivos. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. *Strategic Cost Management: The Value Chain Perspective*. *Journal of Management Accounting Research*, 4: 179-197, 1992.

SOARES, Pedro; LIMA, Samantha. **Petrobras 'perde' R\$ 10 bi com subsídio a gás**. Folha de São Paulo, São Paulo, 26 mai. 2014. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/paywall/login.shtml?http://www1.folha.uol.com.br/fsp/mercado/167643-petrobras-perde-r-10-bi-com-subsidio-a-gas.shtml>>. Acesso em: 13.mar. 2015.