

Revista Contabilidade & Amazônia

Disponível em
<http://www.contabilidadeamazonia.com.br/>

Revista Contabilidade & Amazônia, Sinop, v. 4, n. 1,
art. 3, pp. 34-48, Jan./Dez. 2011

TEORIA DAS RESTRIÇÕES E *BALANCED SCORECARD* ALIADOS COMO INSTRUMENTOS DE AVALIAÇÃO E GESTÃO ORGANIZACIONAL

Andrea Roveri de Carvalho

E-mail: andrearoveri_1@hotmail.com

Graduada em Ciências Contábeis

Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT

Sinop, MT, Brasil

Claiton Pazzini Goulart*

E-mail: claiton@unemat-net.br

Mestre em Ciências Sociais pela – UNISINOS

Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT

Sinop, MT, Brasil

* Endereço: Claiton Pazzini Goulart
Avenida dos Ingás, 3001, Sala L12, Centro, Sinop/MT, 78555-000.

Copyright © 2011 Revista Contabilidade & Amazônia. Todos os direitos são reservados. É permitido citar parte dos artigos sem autorização prévia, desde que seja identificada a fonte.

Resumo

Com o aumento da circulação das informações, com a evolução das tecnologias e com o crescimento do comércio, surgiu a necessidade de aprimorar o gerenciamento das organizações e reduzir os riscos na tomada das decisões. Dentro deste contexto foram criados métodos de avaliação e de gestão administrativos, dois destes métodos são a Teoria das Restrições e o Balanced Scorecard. O intuito deste estudo foi de unir estas duas ferramentas, através do tema: Teoria das Restrições e Balanced Scorecard aliados como instrumentos de avaliação e gestão organizacional. A metodologia empregada na construção deste trabalho se iniciou com a pesquisa descritiva. Quanto aos procedimentos, a metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, e o estudo de caso. Quanto à abordagem do problema, a metodologia foi a pesquisa qualitativa. Para capturar os dados relacionados à pesquisa foi utilizada a entrevista, norteada por um questionário com perguntas baseadas nas perspectivas do BSC e nos indicadores da TOC. O objetivo deste estudo é descobrir se a relação da TOC com o BSC contribui como premissas de avaliação e gestão estratégica em uma organização. Verificou-se com esta pesquisa que mesmo as empresas bem conceituadas, ainda possuem espaço para melhorar, e alcançar mais facilmente a eficácia tão almejada.

Palavras-Chave: Contabilidade Gerencial; Estratégia; Teoria das Restrições; Balanced Scorecard.

1. Introdução

No período industrial, de 1850 até meados de 1975 a alocação dos recursos nas empresas era feita de forma financeira e física, nesta época a contabilidade de custo era suficiente para fornecer informações às empresas. (COELHO e LINS, 2010). Dentro deste contexto, buscando uma melhora no gerenciamento das empresas, começaram a surgir os métodos de avaliação e de gestão administrativos. Uma destas ferramentas é a teoria das restrições (TOC – *Theory of Constraints*), que surgiu para auxiliar as empresas na busca da sobrevivência dentro de um mercado mais competitivo. Esta teoria foi desenvolvida por Eliyahu M. Goldratt, na década de 70, e abordada em seu livro “A Meta”, de 1984. Está baseada na aplicação de princípios científicos e do raciocínio lógico para orientar as organizações humanas. Tem como objetivo auxiliar as organizações a alcançar seus objetivos de forma contínua através da identificação dos chamados “gargalos”, que é como o autor se refere aos departamentos que apresentam problemas e que impedem o perfeito desenvolvimento das atividades.

Outro método que surgiu para auxiliar na administração das empresas foi o *Balanced Scorecard* (BSC), desenvolvido no início da década de 1990, nos Estados Unidos, criado por Robert Kaplan e David Norton. O BSC veio oferecer as empresas ferramentas que estas necessitavam para que continuassem no mercado e para que pudessem alcançar o sucesso no futuro. Este traduz a missão e a estratégia das empresas baseando-se em um conjunto de medidas abrangentes, focalizando a gestão na estratégia da organização, traduzindo esta em objetivos, iniciativas e indicadores.

Relativo à evolução do comércio e da concorrência, surgiu o tema desta pesquisa, que engloba os dois métodos de gestão conceituados anteriormente: Teoria das Restrições e *Balanced Scorecard* aliados como instrumentos de avaliação e gestão organizacional, a partir deste tema surgiram o problema: A relação da TOC com o BSC contribui como premissas de avaliação e gestão estratégica de uma empresa? E o objetivo geral, que é: compreender a relação da TOC com o BSC a partir das premissas de avaliação e gestão estratégica em uma empresa de Sinop.

1.1 Contabilidade gerencial

Esta área da contabilidade é desenvolvida dentro das organizações e está voltada para a gestão das empresas. A contabilidade gerencial acontece através do processamento da coleta de dados e informações que serão armazenadas e processadas no sistema de informações da empresa, assim os administradores terão acesso aos dados da organização, e de todos os departamentos, o que facilita o entendimento do que está acontecendo com o desenvolvimento da empresa e com isto ficará mais fácil à avaliação do desempenho da organização.

A partir do conhecimento das informações necessárias os administradores poderão analisar a viabilidade dos projetos e produtos da empresa, podendo fazer escolhas sobre qual será a decisão melhor a ser tomada. Esta prática auxilia as empresas a diminuir os custos tributários, a ter conhecimento do mercado, da formação de preços, do controle de gastos, do controle dos estoques, do fluxo de caixa, do ponto de equilíbrio, e da legislação pertinente ao seu negócio, ou seja, os administradores tomarão decisões baseados em informações reais e com isto terão mais chances de garantir a efetividade e eficiência nas operações (CREPALDI, 2011).

O planejamento estratégico, é uma ferramenta indispensável para as empresas, pois é através dele que constroem sua missão, visão, objetivos e metas, fatores essenciais para que uma empresa possa traçar o seu futuro no mercado consumidor. Outra ferramenta importante para a contabilidade gerencial é o modelo de gestão, que auxilia no gerenciamento das funções organizacionais.

Os modelos de gestão são implantados nas empresas para facilitar o processo de gestão estratégica, foram desenvolvidos vários métodos a partir de muitos estudos feitos ao longo dos anos. Neste trabalho são apresentados dois deles, os métodos TOC e BSC. Ambos foram construídos, para que fossem desenvolvidos dentro das organizações de forma independente, pois são ferramentas que podem ser utilizadas para avaliar, e também, para corrigir os erros e sanar os problemas, ou seja, gerir a empresa.

1.2 Teoria das Restrições

“A Teoria das Restrições foi criada pelo físico israelense Eliyahu Goldratt, que, com ela tornou-se importante consultor de gestão empresarial”. Goldratt desenvolveu esta teoria nos anos de 1970, quando ainda era estudante de física, fez isto depois que visitou um amigo que produzia gaiolas para aves, e visualizou as dificuldades dentro desta empresa, buscou então criar uma teoria que solucionasse os problemas de gestão encontrados nesta visita, e acabou por ajudar outras empresas que possuíam o mesmo problema (COGAN, 2007, p. 8).

Cardoso, Mário e Aquino (2007, p. 161) descrevem que Goldratt preocupou-se com algumas questões, que são: “Qual a meta da empresa? Por que os sócios ou acionistas investiram ou investem seu dinheiro na empresa? O que esperam receber em troca?” e de acordo com estes autores Goldratt chegou à conclusão de que “a meta da empresa é de ganhar dinheiro, hoje e sempre, portanto, gerar riqueza para seus proprietários”. Desta forma o que se pode observar é que a empresa nunca estará satisfeita, sempre estará preocupada em ganhar mais, procurando sempre aumentar o lucro.

A Teoria das Restrições tem como ideia fundamental, que toda empresa ou empreendimento, que possui fins lucrativos, possui pelo menos uma restrição, esta restrição é algo que impede o sistema de alcançar seus objetivos, ou seja, o tão almejado aumento dos lucros (NOREEN; SMITH; MAKHEY, 1996). Cogan (2007, p.12) complementa dizendo que “o gerenciamento das restrições pressupõe a existência, em qualquer sistema, de um ou mais gargalos (restrições). Numa corrente, o rompimento se dará no elo mais fraco, essa é sua restrição”. Verifica-se com isto que é feita uma analogia entre a empresa e uma corrente, onde um departamento seria um elo da corrente, e a restrição ou gargalo como também é

chamado por Goldratt seria o fator que restringe o crescimento da empresa, ou seja, o fator que poderia romper o elo mais fraco da corrente.

A Teoria das Restrições apresenta formas de medição de desempenho, otimizando a produção e auxiliando na tomada de decisões. Para avaliar o desempenho das empresas, ou o grau em que a meta é atingida, a TOC recomenda o uso de algumas medidas, descritas por Cardoso, Mário e Aquino (2007, p. 165):

- Lucro Líquido: receita das vendas menos os custos variáveis menos o gasto para transformar o inventário em ganho, que são as despesas operacionais;
- Retorno sobre investimentos: é encontrado através da divisão do lucro líquido pelo inventário ou investimento realizado;
- Fluxo de caixa: é essencial para a empresa.

Segundo Noreen, Smith e Makhey (1996) existem três maneiras de aumentar o lucro:

- a) com o aumento dos ganhos (vendas);
- b) com a redução das despesas operacionais (custos fixos);
- c) e com a redução dos investimentos, principalmente em inventários.

A redução dos custos ou despesas operacionais, quase sempre implicam na demissão dos funcionários, por isto de acordo com a TOC, ela se faz necessária, mas vem em terceiro plano, primeiro deve acontecer o aumento do ganho através do que foi falado anteriormente, posteriormente a redução dos inventários, e só depois a redução dos custos e despesas operacionais.

1.3 *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* é um sistema de mensuração de desempenho estratégico, desenvolvido no início dos anos 90, por Robert S. Kaplan, professor da *Havard Business School*, e David P. Norton, presidente do *Reinassance Wold Wide Strategy Group*, este sistema foi criado para ajudar organizações a atingirem resultados levando a estratégia até diversos pontos da organização. O BSC foi criado depois de constatado por Kaplan e Norton que a ferramenta de gestão utilizada, ou seja, a contabilidade financeira já não era suficiente, devido a não espelhar a real situação da empresa, pois não conseguia medir todos os ativos, como por exemplo, os ativos intangíveis, como habilidades, competências e tecnologia da informação (CARDOSO; MÁRIO; AQUINO, 2007).

Este método de gestão surgiu com a preocupação de dar mais importância ao que não estava sendo medido, como por exemplo, os ativos intangíveis, e também para auxiliar a empresa a vivenciar a sua missão e colocá-la em prática.

Segundo, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2010, p. 137) melhoras no desempenho da empresa, exigem grandes mudanças, tanto no setor de medição, quanto no de gestão. É difícil para uma empresa seguir rumo ao futuro, principalmente um futuro que tende a ser cada vez mais competitivo, se continuar focada apenas em informações financeiras.

Crepaldi (2011, p. 332) diz que esta ferramenta de gestão tem como “princípio mensurar indicadores ligados à satisfação dos clientes, aos processos internos e ao aprendizado e desenvolvimento dos funcionários”. Está desta forma, “fundamentado em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem/crescimento empresarial”, engloba no processo todos os departamentos, e necessita do comprometimento de todos para que o processo dê certo, todos devem estar alinhados e ligados com a estratégia, este processo deve ser contínuo e participativo, pois o sucesso só virá quando a estratégia se transformar em algo utilizado no dia a dia, ou seja, deve ser posto em ação. Fazendo parte da rotina da empresa.

1.4 Teoria das Restrições alinhada as perspectivas do BSC com ênfase na avaliação de desempenho

De acordo com Parisi e Migliorini (2011, p. 109), “outras abordagens, como a TOC, também podem melhorar o conteúdo do BSC referente à qualidade dos indicadores financeiros”. Para estes autores a integração de ferramentas de gestão concisas como o conjunto do BSC com outras abordagens, fazendo com que melhore o seu poder de avaliação do desempenho da empresa, representam uma contribuição “relevante” da contabilidade gerencial para as práticas de gestão empresarial.

Conforme já citado, a TOC e o BSC possuem características distintas, apesar dos dois métodos serem ferramentas utilizadas tanto para avaliar, quanto para corrigir restrições e impulsionar melhoras do desenvolvimento das organizações. Nesse sentido, verifica-se que a TOC está mais ligada a parte tangível da empresa, a parte física, pois esta teoria defende que todo sistema tangível possui pelo menos uma restrição, e através desta definição busca-se encontrar esta restrição dentro da empresa. Já o BSC surgiu com a preocupação de valorizar o intangível, não que não seja importante o tangível, mas este segundo já é bastante valorizado, porém o ativo intangível não possuía o devido valor.

Para a implantação da TOC na empresa, são necessários cinco passos: 1 – identificar as restrições do sistema; 2 – explorar as restrições do sistema; 3 – subordinar qualquer outra coisa à decisão anterior; 4 – elevar a restrição; 5 – se uma restrição for elevada, volte ao passo 1, a inércia não deve se transformar em uma maior restrição no sistema (NOREEN; SMITH; MACKEY, 1996). Como a TOC foi utilizada como ferramenta de avaliação, esteve neste trabalho limitada apenas ao primeiro e segundo passos, utilizados dentro da empresa para identificar e avaliar a restrição.

A partir do reconhecimento da restrição, o BSC pode através das suas quatro perspectivas apresentar as mudanças a serem seguidas para se colocar a meta em prática e corrigir os problemas que estão impedindo o crescimento da empresa. O processo de elaboração do BSC é efetuado em quatro etapas ou processo, (PADOVEZE, 2004, p. 586):

- a) tradução da visão;
- b) comunicação e comprometimento;
- c) planejamento de negócios;
- d) feedback e aprendizado.

A partir de uma série de experiências de implantação do *Balanced Scorecard*, verificou-se que, o BSC pode além de monitorar os resultados da empresa, permitir que sejam identificados os processos estratégicos, ou seja, aqueles que devem apresentar um rendimento excepcional para que a empresa como um todo apresente resultados satisfatórios. Devido a essa mutação, o *Balanced Scorecard* deixou de ser um sistema de medição aperfeiçoado para se transformar em um sistema de gerencial essencial (KAPLAN e NORTON, 1997).

O BSC e a TOC unidos possibilitam a empresa maior organização, focalização, alinhamento, relacionamento, e continuidade, pois estes métodos são aplicados com o intuito de avaliar o desempenho desta, implementando a estratégia, de modo a descrevê-la, comunicá-la e alinhar toda a organização a ela.

2. Estudo de caso

A empresa utilizada para o desenvolvimento da pesquisa está entre as principais organizações atuantes no ramo agropecuário, e está inserida na região que mais cresce no ramo agrícola do Brasil, a região norte do estado do Mato Grosso, área que hoje é líder no plantio de alguns produtos, como por exemplo, a soja e o milho. Sendo assim, a empresa está em um ramo muito promissor, onde a tendência é de crescer ainda mais.

O estudo de caso iniciou-se com a coleta de dados, que foram coletados através dos questionários que seguem em quadros de acordo com os indicadores escolhidos, estes

indicadores estão baseados nas perspectivas do BSC alinhadas com os conceitos e métodos da TOC. A entrevista foi realizada com funcionários de todos os departamentos, a fim de averiguar fatos, verificar opiniões e sentimentos das pessoas pertencentes à empresa. Buscando através disto chegar ao conhecimento de como se encontra o processo operacional da empresa, envolvendo também a satisfação de funcionários e de clientes. E verificar quais as restrições que a empresa possui que estão impedindo o seu crescimento. A seguir estão dispostos os quadros (mapas de ideias) com as perguntas e as respectivas respostas.

2.1 Quanto ao aprendizado e crescimento dos funcionários e a identificação das restrições do sistema.

De acordo com o BSC, esta perspectiva está baseada em três fontes, funcionários, sistemas e alinhamento organizacional. Este indicador procura analisar os treinamentos, investimentos e capacitação dos funcionários. E através disto medir o grau de satisfação deles e o que a empresa faz para a retenção dos mesmos. De acordo com esta perspectiva a qualidade no processo operacional de uma empresa necessita de investimentos significativos em pessoal. Para a Teoria das restrições uma restrição num sistema é qualquer coisa que possa impedir o alcance do seu objetivo. E qualquer sistema real deve possuir pelo menos uma restrição, sendo assim, neste item procura-se descobrir quais são estas restrições, existentes na empresa em questão.

Mapa 1 - Contratação dos funcionários.

Entrevistado/Departamento	Questão	Resposta	Complemento
Consultor/Vendas	Quando um funcionário é contratado, ele passa por algum treinamento antes de começar suas atividades dentro da empresa?	Ele já tem que ter perfil, treinamento, mas ele tem que ter primeiramente uma experiência.	
Analista/ Vendas		A partir deste mês tem um sistema novo, o funcionário vai ficar com o supervisor meio dia, vai ser apresentado a todos os funcionários.	Daí vai ficar no departamento que vai trabalhar e vão ensinar tudo pra ele.
Consultor/Vendas	A empresa tem uma política de capacitação dos funcionários? Qual é periodicidade?	Sim, fazemos dois a três treinamentos específicos na área de vendas.	Sobre a parte técnica, conforme vai lançando ou vai mudando a tecnologia.
Supervisor/Peças		Sim, são feitos alguns treinamentos durante o ano.	De dois a três por ano.
Consultor/Vendas	De que forma os treinamentos influenciam no desempenho do funcionário?	Na verdade, se você não tiver conhecimento você pode perder venda, vender o produto errado, o treinamento aumenta a venda.	
Supervisor/Serviços		Melhora muito, pois são treinamentos bem técnicos, aqui e na fábrica. Tem alguns pré-requisitos, tipo saber mexer em computadores, na máquina.	Quando ele atinge uma meta, 80, por exemplo, ele vai fazer o treinamento na fábrica.

Fonte: Adaptado de SPINK (2004)

O funcionário vai sendo treinado diariamente por alguém do mesmo setor, que possui o conhecimento importante para o desenvolvimento das suas atividades. Isto principalmente nos departamentos administrativos, de vendas e peças. No departamento de serviço é um pouco diferente, dependendo o tipo de atividade do funcionário, ele primeiramente passa por treinamento para depois assumir o posto.

A empresa está constantemente oferecendo treinamentos e têm a preocupação de capacitar os funcionários da melhor forma. Os funcionários se mostram abertos a estes treinamentos e acreditam que eles trazem boas influências e apresentam crescimento para os mesmos. Este item se mostrou importante quando analisado sobre o que a empresa faz para reter os funcionários. Pois eles acreditam ser importante adquirir estes conhecimentos.

Mapa 2 - Valorização do capital intelectual

Entrevistado/Depart.	Questão	Resposta	Complemento
Consultor/Vendas	Os funcionários deste departamento participam das festas e comemorações desenvolvidas pela empresa?	A maior parte das festas nós que elaboramos.	As exposições e eventos quem desenvolve é o departamento de vendas.
Consultor/Vendas	O que é feito para a retenção dos funcionários?	Pagamento em dia, dar condições.	O que segura funcionário é a credibilidade da empresa.
Supervisor/Financeiro		A empresa fornece metade da Unimed, convenio com farmácia. Existe anualmente uma avaliação de desempenho.	
Gerente G./Filial Sinop		A empresa busca remunerar bem os funcionários. Tirando o administrativo, o restante todo é remunerado por desempenho.	O que motiva 90% é o salário, o restante é o ambiente, e os seguros, como de saúde, de vida. Possibilidade de treinamentos, aperfeiçoamento e ajuda de custo para graduação.

Fonte: Adaptado de SPINK (2004)

Os funcionários demonstraram gostar de trabalhar na empresa, acreditam que ganham um bom salário, que são valorizados e o local de trabalho possui características harmônicas, o que corrobora para um bom desempenho dos mesmos. Os funcionários são motivados a serem organizados e cuidar do ambiente em que trabalham.

Mapa 3 – Desenvolvimento profissional.

Entrevistado/Depart.	Questão	Resposta	Complemento
Consultor/Vendas	A empresa trabalha com desenvolvimento de pessoas, objetivando atender a futuras tecnologias?	Sim, toda equipe. Cada setor é treinado naquilo que a pessoa faz.	O vendedor tem que saber tudo, é treinado no geral, faz a venda de todos os equipamentos da marca.
Supervisor/Financeiro		Sim, para casos maiores existem treinamentos mais aprofundados, como exemplo para o cargo de executivo.	Na oficina todo mês tem alguém em treinamento.
Consultor/Vendas	A empresa analisa e monitora os desempenhos individuais dos seus funcionários? Dê que forma?	Sim uma vez por ano é feita uma avaliação.	O supervisor avalia o funcionário como a, b ou c, e verificam os requisitos de cada funcionário.
Supervisor/Serviços		Sim, todo mês estamos analisando o desempenho de cada funcionário.	Também é feita uma auditoria interna.
Supervisor/Financeiro		Sim, porém por departamento.	Isto não acontece em todos os departamentos.
Analista/ Vendas	As informações organizacionais como são disseminadas junto aos usuários internos?	Sim, a maioria das informações são passadas por e-mail, ou por reuniões semanais.	
Supervisor/Financeiro		Quando é uma mudança específica para o setor é feita o setor, quando é geral é feita uma reunião.	

Fonte: Adaptado de SPINK (2004)

Os funcionários dos departamentos têm os seus desempenhos avaliados mensalmente, quando o auditor interno vem à empresa. Os supervisores avaliam seus subordinados e após isto tem o seu próprio desempenho avaliado e também o seu departamento passa por avaliações.

Com a análise das respostas verifica-se que embora os entrevistados digam que as informações organizacionais são disseminadas para todos, principalmente nas reuniões, existe um desencontro entre as respostas. O que demonstra que cada um sabe o que acontece no seu departamento, porém não tem conhecimento do que acontece nos outros departamentos, sabe alguma coisa apenas.

Percebe-se que os funcionários possuem bastante liberdade de ação e de apresentação de novas ideias. A empresa busca estar envolvendo os mesmos nos processos de estruturação do sistema.

2.2 Quanto aos processos internos e a redução de inventários

Todas as empresas tentam melhorar a qualidade, reduzir os tempos dos ciclos, aumentar a produção, reduzir custos e maximizar a produtividade dos seus processos de negócios. Para isto, segundo o BSC a empresa deve possuir uma missão e colocá-la em prática. Todos os componentes da empresa devem estar envolvidos neste processo.

Outro fator que auxilia no aumento do tempo dos ciclos, de acordo com a TOC, é o aumento do acúmulo de inventários, devido a isto a empresa deve se preocupar em reduzir ao mínimo os estoques, com o objetivo de possuir apenas o que é necessário para a venda.

Mapa 4 - Missão e organização da empresa

Entrevistado/Depart.	Questão	Resposta	Complemento
Consultor/Vendas	Qual é a missão da empresa?	É ser uma das cinco concessionárias do Brasil.	
Supervisor/Serviços		A missão é oferecer soluções seguras e diferenciadas para o agronegócio, buscando a satisfação dos nossos clientes, contribuindo para o desenvolvimento da região.	

Fonte: Adaptado de SPINK (2004)

A empresa possui uma missão a qual está num quadro posto na parede de todos os departamentos. Todos já ouviram falar, mas quando perguntados a respeito precisaram ler o quadro, e alguns confundiram a missão com a visão.

Mapa 5 – Evolução dos processos internos.

Entrevistado/Departamento	Questão	Resposta	Complemento
Consultor/Vendas	Qual o tempo de atendimento dos clientes? Existe um processo para este controle?	A negociação é bem morosa. O processo de venda nosso não é medido pelo tempo.	Os valores são muito altos e demanda uma série de requisitos.
Supervisor/Serviços		Não existe este controle, devido o tipo dos serviços serem mais complexos.	Os técnicos geralmente têm que se deslocar até as fazendas dos clientes para fazer o conserto.
Supervisor/Financeiro		Cada área tem um gerente específico e eles criam uma forma de verificar este tempo de atendimento.	

Fonte: Adaptado de SPINK (2004)

A empresa busca constantemente a melhora no processo produtivo, até por que precisam atingir a excelência para poderem alcançar as metas estipuladas pela fábrica, pois a empresa sendo concessionária de uma marca mundialmente conhecida é a todo momento avaliada, em todos os aspectos. Existe um programa de avaliação criado pelo fabricante denominado “Classe Mundial”, este programa reconhece os esforços da rede de concessionários na busca pelo melhor retorno de seus investimentos através de práticas operacionais, que são avaliadas por indicadores significativamente desafiadores, estabelecidos pela fábrica.

Mapa 6 – Processos operacionais.

Entrevistado/Departamento	Questão	Resposta	Complemento
Consultor/Vendas	Na sua opinião, qual o departamento que precisa de uma reestruturação?	O departamento da oficina, mão de obra.	Demora muito para formar um técnico, e depois eles saem da empresa por vários motivos. Deveria ser medido melhor o desempenho deste departamento.
Consultor/Vendas	Qual a importância deste departamento para a empresa?	É o coração da empresa, se você tem o produto e não dá suporte não adianta nada. Eles que fazem a largada técnica.	A equipe tem que estar preparada. Se não fizer uma boa revisão vai afetar nas vendas.
Consultor/Vendas	Os processos operacionais são monitorados? Com qual periodicidade?	Sim, são feitas reuniões trimestrais e mensais para acompanhar o desempenho.	A gerência geral do grupo vem a empresa e se reúne com os responsáveis, com os gerentes gerais de dep.
Analista/ Vendas		Sim, nós temos um auditor do grupo.	A cada dez dias, verificam os departamentos, as pessoas e a loja.

Fonte: Adaptado de SPINK (2004)

Quando os entrevistados foram perguntados sobre o departamento que precisa de uma reestruturação, a grande maioria indicou o departamento de serviço, não pela estrutura, mas pela falta de funcionários. Dizem que o problema é a falta de mão de obra especializada devido à dificuldade de se encontrar funcionários já capacitados para este tipo de atividade. É preciso então gastar muito tempo para treinar um técnico e muitas vezes depois de todo este investimento o funcionário acaba saindo. Os motivos da saída geralmente são por melhores ofertas de salário, vontade do funcionário de colocar um negócio próprio ou mudança de cidade.

O departamento de serviço foi indicado como o principal departamento, de acordo com os entrevistados, se ele não existisse dificilmente conseguiriam concretizar a venda, pois está diretamente relacionada à assistência técnica. Como se tratam de máquinas grandes, caras e sofisticadas, o cliente só compra porque sabe que vai ter assistência técnica quando precisar.

Mapa 7 – Estratégia e gestão.

Entrevistado/Departamento	Questão	Resposta	Complemento
Analista/ Vendas	A empresa possui um método de gestão definido? Qual? (Se a resposta for negativa perguntar se a empresa possui o interesse de implantar um método de gestão)	Não tenho conhecimento.	
Supervisor/Financeiro		Não tem um método de fora da empresa, este método é próprio da empresa.	A princípio não pensamos em implantar um novo método.

Fonte: Adaptado de SPINK (2004)

A empresa não possui um método de gestão definido, e seus administradores não apresentaram interesse em implantar. Porém possuem uma administração concisa e organizada. Procuram trabalhar da melhor forma possível. É visível a preocupação em

alcançar as metas estipuladas e também em buscar a melhora no processo produtivo, de forma contínua.

A preocupação com a redução dos inventários não foi verificada na empresa, pois os inventários não são vistos como um impedimento para o aumento do ganho, a empresa possui um grande estoque de peças, onde necessita de um número considerável de funcionários.

2.2 Quanto aos clientes e a redução dos custos e despesas operacionais

Dentro desta perspectiva do BSC os administradores devem ter a ideia clara de seus segmentos alvos de clientes e negócios, e para isto devem desenvolver um conjunto de medidas importantes, como a participação no mercado, retenção, captação, e lucratividade, voltadas para estes alvos. Neste sentido é muito importante que a empresa tenha a noção da importância do cliente para o seu negócio.

A redução de custos e despesas operacionais é, de acordo com a TOC, uma maneira de aumentar o ganho, porém deve ser feita depois do aumento das vendas e da redução dos inventários, e não deve ser feita a partir da demissão de funcionários, e sim com o aumento do mix de produtos e da produção, dividindo assim os custos para um maior número de unidades.

Mapa 8- Quanto aos clientes.

Entrevistado/Departamento	Questão	Resposta	Complemento
Consultor/Vendas	O que é feito para manter os clientes fiéis aos produtos ofertados?	O produto em si, já é uma forma de fidelizar, porém são feitas feiras, viagens.	Viagens para o exterior, oferecidas para os clientes que compram uma colheitadeira, fazem visita à indústria. Vão 70 clientes por ano. É uma parceria da empresa com a Indústria.
Supervisor/Financeiro		O que mais pesa neste caso, é a oficina, saber que ele vai ter o serviço e as peças. Fora isto a amizade dedicada a eles.	
Consultor/Vendas	É feito um trabalho de pós-vendas com os clientes?	Sim.	É feito pela matriz.
Analista/ Vendas		Dentro da matriz é feito um contato pós-vendas.	É feito um contato com o cliente, para saber se ele está satisfeito com o atendimento e com o produto. Está ligado a todos os departamentos.

Fonte: Adaptado de SPINK (2004)

A empresa tem a preocupação de captar novos clientes, existem trabalhos realizados quanto a isto. Eles relacionam os possíveis clientes e fazem visitas para os mesmos, convidando para demonstração de produtos e para feiras. Procuram conquistar o cliente para uma futura venda. Porém existe também, uma preocupação muito grande em fidelizar os clientes ativos, devido a isto, utilizam-se do serviço de pós-venda e pós-serviço. Uma pessoa que fica na matriz, liga para o cliente e pede para que o mesmo dê nota para cada setor que passou, com a intenção de saber se o cliente foi bem atendido, e se não foi, se tiver uma reclamação é feito um relatório e passado para o gerente geral. Fazem este tipo de ação para medir a satisfação do cliente.

Mapa 9- Atendimento aos Clientes.

Entrevistado/Departamento	Questão	Resposta	Complemento
Consultor/Vendas	Os clientes da empresa se mostram satisfeitos com o atendimento?	A partir da avaliação que é feita com o cliente após a venda, eles dão uma nota, depois esta avaliação é enviada para a filial, para eles analisarem o que os clientes estão achando dos departamentos, se ficar abaixo de 80% eles vão verificar o problema.	Se tiver reclamação eles vão resolver, vão verificar o motivo da reclamação.
Analista/ Vendas	Os funcionários que trabalham diretamente com os clientes possuem um treinamento específico para essa atividade?	Possui.	Principalmente quando o funcionário é novo.
Supervisor/Serviços		Existe uma orientação de acordo com o perfil de cada cliente, para que ele possa ser bem atendido.	
Supervisor/Financeiro		Principalmente vendas e peças.	Eles fazem este treinamento uma ou duas vezes por ano.

Fonte: Adaptado de SPINK (2004).

Os funcionários recebem treinamentos para o atendimento de qualidade dos clientes, de acordo com os entrevistados existe esta preocupação de atender os clientes da melhor forma. Com isto estão conseguindo mantê-los e também causar uma evolução nesta carteira.

Mapa 10– Relacionamento da empresa com clientes.

Entrevistado/Departamento	Questão	Resposta	Complemento
Analista/ Vendas	A empresa disponibiliza treinamento aos clientes, quanto ao uso dos produtos ofertados?	Disponibiliza. Hoje nós temos especialistas em tecnologia de precisão, reunimos os clientes numa fazenda, chamamos todos os clientes da região e fazemos a demonstração da máquina.	Aqui na loja também, mostrando os vídeos, e damos palestras.
Supervisor/Financeiro		Bastante. Demonstrações, palestras.	

Fonte: Adaptado de SPINK (2004)

A empresa disponibiliza aos clientes treinamentos e demonstrações quanto ao uso das máquinas, estes treinamentos são feitos tanto na prática, com dias de campo, como também em palestras na sala de palestras dentro da filial.

Quanto ao fator social, a empresa desenvolve campanhas de saúde, como por exemplo, a doação de sangue, e também o dia de saúde, quando os clientes e funcionários medem a pressão e a glicose. Também fazem doações às entidades que precisam, e ajudam creches e igrejas, quando solicitados.

Verifica-se com esta análise, que a empresa não usa a demissão de funcionários para a redução de custos, está mais preocupada com o aumento da carteira de clientes, e em atender bem os clientes que possuem para garantir futuras vendas, e também está aumentando cada

vez mais o seu mercado consumidor, pois o grupo está abrindo novas filiais em outras cidades, o que é uma característica da TOC, entrar em novos mercados. Porém, a empresa não investe em novos mix de produtos, devido a ser dependente dos produtos que indústria fabrica.

2.4 Quanto aos indicadores financeiros e o aumento de ganhos

Os objetivos financeiros são para a empresa a meta a curto e médio prazos, as empresas buscam geralmente gerar retorno superiores ao capital investido por eles para a manutenção das atividades fins. É neste índice que o BSC se assemelha aos outros métodos, pois ele valoriza o bom desempenho financeiro tanto quanto um outro método valoriza. Porém sabe que deve dar valor a indicadores não financeiros também.

Quanto ao aumento de ganhos, a TOC defende que pode ser feito com o aumento das vendas ou então com a implementação de um maior mix de produtos. Caso a empresa possua mão de obra ociosa, para a TOC, não é necessária a demissão, e sim encontrar outras atividades ou desenvolver novos produtos para aproveitar o tempo ocioso destes funcionários.

Mapa 11 - Quanto aos indicadores financeiros e o aumento de ganhos.

Entrevistado/Departamento	Questão	Resposta	Complemento
Supervisor/Financeiro	A partir da análise do planejamento orçamentário dos últimos 3 anos, verifica-se que a empresa tem alcançado os resultados orçados?	Sim, estamos tentando melhorar o orçamento, pois vendemos bem mais do que o orçamento.	
Gerente G./Filial Sinop		Sim, os resultados dos últimos 3 anos foram muito bons.	
Supervisor Financeiro	Qual é lucratividade média de cada setor?	Média de 6% de cada setor.	

Fonte: Adaptado de SPINK (2004)

Este índice está envolvido com o que mais a empresa espera alcançar, que é o resultado positivo dos seus negócios, o tão almejado lucro. E quanto a este resultado, de acordo com o supervisor financeiro, está sendo superior ao orçado, o que ele acha uma falha, ele disse que o resultado superior é bom, porém verifica-se com isto, uma falha no orçamento, devido ao resultado ter sido bem diferente. O custeio utilizado é o absorção, onde existe o rateio custos e despesas. De acordo com o supervisor financeiro a lucratividade dos departamentos é de 6% em média. Porém da empresa é um pouco melhor, a empresa está tendo um lucro superior a 10%.

Mapa 12 – Medidas de desempenho.

Entrevistado/Departamento	Questão	Resposta	Complemento
Supervisor/Financeiro	Qual é a situação da empresa em comparação com essa média setorial?	Dentro da média do padrão.	
Gerente G./Filial Sinop		A empresa está competindo com as melhores empresas do ramo na região.	
Supervisor/Financeiro	A empresa efetua análise de balanço? E utiliza esses números índices para tomada de	Sim. Sempre analisa os dados para a tomada de decisão.	

Gerente G./Filial Sinop	decisão?	Sim, a análise é feita anual e mensalmente também verificamos, e usamos as informações para a tomada de decisões.	
Supervisor/Financeiro	É feita uma análise do retorno sobre os investimentos?	É feito anualmente.	
Gerente G./Filial Sinop		Sim, no fechamento do período.	
Supervisor/Financeiro	Qual o percentual de crescimento considerando o faturamento bruto?	Em média 10%, este ano vendeu mais, porém gira em torno dos 10%.	

Fonte: Adaptado de SPINK (2004)

Os administradores estão diariamente analisando as demonstrações, para que possam tomar decisões corretas e para que possam analisar o desenvolvimento financeiro da empresa. Isto através da análise de balanços e de índices-padrão. Quanto ao capital, a empresa utiliza muito o capital próprio, porém na compra de maquinários prefere fazer com o financiamento do fornecedor, o que facilita a manutenção do capital de giro.

A empresa procura aumentar os ganhos através do aumento das vendas, tentando atingir um maior número de clientes, e também agindo em novos mercados com a abertura de novas filiais. Também procurar reduzir custos fixos, mas não tem a política de demitir funcionários para este fim.

3. Considerações finais

A empresa em questão presa por uma administração que busca a excelência possui boas instalações, bons funcionários, recompensados com salários acima da média salarial da região. Busca a satisfação do cliente tanto com a qualidade do produto, como também com a qualidade no atendimento. Porém ainda existem alguns problemas a serem corrigidos. Através das respostas, verificou-se, que apesar de a missão estar espalhada por todos os departamentos da empresa, em quadros, a empresa não está praticando-a de forma ampla e objetiva. Busca-se colocar em prática, mas de acordo com o método BSC todas as pessoas envolvidas no processo devem vivenciar a missão, e fazer a prática acontecer.

De acordo com os conhecimentos da TOC, verificou-se que a empresa possui algumas restrições, e a mais comentada foi a do departamento de prestação de serviço, devido à falta de funcionários especializados, e também porque, em algumas oportunidades os funcionários transferem-se para as empresas concorrentes, após estes terem sido bem treinados e já estarem bem capacitados para o trabalho. Outra restrição encontrada foi quanto à insuficiência de comunicação e deficiência na circulação das informações pertinentes a parte operacional da empresa, pois foram identificadas respostas diferentes para a mesma pergunta.

Outro fator importante é quanto ao treinamento de funcionários, nota-se que ainda existe espaço para mais capacitação, principalmente aqueles mais específicos para os departamentos administrativos e de serviços. O departamento de serviço mostrou-se deficiente quanto a mão de obra, e foi alvo de reclamação de praticamente todos os entrevistados.

Esta pesquisa vem reforçar a importância de uma boa gestão para as empresas nos dias de hoje, pois enquanto aumentam as exigências do mercado, proporcionalmente há um aumento das questões que determinam a sustentabilidade empresarial. Verificou-se com este

estudo que mesmo nas empresas com uma gestão organizacional de boa qualidade, ainda há espaço para melhorias pontuais.

O estudo possibilitou a visualização de quanto à utilização de um modelo de gestão poderá auxiliar a administração da empresa, e essa premissa ficou corroborada com o estudo teórico sobre a teoria das restrições e o *Balanced Scorecard*. A Teoria das Restrições poderá complementar o método de gestão do BSC, sendo ela uma ferramenta de avaliação de desempenho organizacional de uso sistêmico, estará sempre em contato com o desenvolvimento das ações estratégicas e principalmente avaliando a gestão, o processo operacional e a participação dos funcionários envolvidos no sistema, identificando qual é a restrição a ser corrigida para que a empresa esteja sempre em crescimento.

O *Balanced Scorecard* utilizado através das suas 4 perspectivas, cria um sistema de causa e efeito, influenciando diretamente a gestão da organização, gerindo a parte financeira e não financeira da empresa. A TOC corrobora para a avaliação contínua deste método, com a redução dos gastos operacionais, e com a redução do acúmulo desnecessário de inventários. A utilização alinhada dos métodos poderá auxiliar a empresa na melhoria contínua de seu processo produtivo e no aumento do lucro.

Portanto, verifica-se com este estudo, ser possível o uso destes dois modelos de gestão, de forma compartilhada, buscando o sucesso de um mesmo objetivo, que é a perpetuação da empresa no mercado, e conseqüentemente o aumento de sua riqueza. Conclui-se que o BSC e a TOC alinhados podem disponibilizar a empresa meios para que esta continue seu processo de desenvolvimento de forma eficiente e eficaz.

Referências

- CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Pueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. *Contabilidade Gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos*. 1. ed. 2. Reimp. – São Paulo: Atlas, 2007.
- COELHO, Claudio Ulisses Ferreira. LINS, Luis dos Santos. *Teoria da Contabilidade, abordagem Contextual, História e Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2010.
- COGAN, Samuel. *Contabilidade Gerencial: uma abordagem da teoria das restrições*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CREPALDI, Silvio Aparecido, *Contabilidade Gerencial: teoria e prática*. – 5 ed. – São Paulo: Atlas, 2011.
- KAPLAN, R. S. e NORTON, D. P. *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- NOREEN, Eric W. SMITH, Debra, MACKAY, James T. *A teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial: um relato independente*. Tradutor Claudiney Fullmann. São Paulo: Educator, 1996.
- OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandes; SILVA, Carlos Alberto dos Santos Silva. *Controladoria Estratégica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- PARISI, Claudio; MEGLIORINI, Evandir. Organizadores. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2011.
- SPINK, M. J. (org) – *Práticas Discursivas e Produções de Sentidos no Cotidiano – aproximações teóricas e metodológicas*. 3 ed. São Paulo. Ed. Cortez, 2004.