

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONOMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BRUNO HOFFMANN DE FARIA

ANÁLISE DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED
SCORECARD* EM UMA EMPRESA DO RAMO DE DECORAÇÃO.

FLORIANÓPOLIS
2012

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

ANÁLISE DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED
SCORECARD* EM UMA EMPRESA DO RAMO DE DECORAÇÃO.

Monografia apresentada ao Curso de Ciências
Contábeis da Universidade Federal de Santa
Catarina como requisito parcial à obtenção do
grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof.(a): Joisse Antônio Lorandi

FLORIANÓPOLIS
2012

Bruno Hoffmann de Faria

ANÁLISE DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* EM
UMA EMPRESA DO RAMO DE DECORAÇÃO

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final ____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados

Prof^a. Dr^a. Roque Brinckmann

Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Prof^a. Dr^a. Joice Antônio Lorandi

Orientador

Prof^a. Dr^a. Valdirene Gasparetto

Membro

Prof^a. Dr^a. Nivaldo João do Santos

Orientador

AGRADECIMENTOS

Agradeço especialmente a Deus, por todas as graças já concedidas, por guiar e iluminar meu caminho, sendo meu escudo e minha força para superar desafios.

Aos meus pais, minha eterna gratidão, são eles minha inspiração, que motivam a orgulha-los e retribuí-los por todo o zelo, por toda doação e por todo amor dedicados a mim.

Aos meus irmãos, amigos eternos, que com ou sem conflitos me fazem aprender diariamente o significado da palavra companheirismo.

A minha namorada Maryana, por toda paciência e por estar presente em todos os momentos desta caminhada.

Aos bons amigos que fiz no percurso da minha trajetória, aos recentes da faculdade e aos antigos de infância, de que ambos guardo grandes recordações.

Aos docentes de toda uma vida, que em cada momento veem-me enriquecer com os diversos conhecimentos, que me agregam e me formam hoje o homem que sou. Especialmente aos professores da faculdade que efetivamente me tornam Bacharel em Contabilidade, diploma este, vindo de muito esforço e dedicação.

Muito obrigado!

Descobri que o mais alto grau de paz interior decorre da prática do amor e da compaixão. Quanto mais nos importamos com a felicidade de nossos semelhantes maior o nosso próprio bem estar. Ao cultivarmos um sentimento profundo e carinhoso pelos outros, passamos automaticamente para um estado de serenidade. Esta é a principal fonte da felicidade.

Dalai - Lama

RESUMO

HOFFMANN, Bruno. ANÁLISE DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* EM UMA EMPRESA DO RAMO DE DECORAÇÃO. 63f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012.

Em busca de diferenciais competitivos as empresas tem investido na exploração de ferramentas de gestão que possibilitem o aprimoramento das estratégias, traçando objetivos e metas para seu crescimento, aliadas aos indicadores contábeis financeiros. O presente estudo, portanto, teve como objetivo geral analisar as etapas do processo de implementação do *Balanced Scorecard* em uma empresa do ramo de decoração. Para isto, foram realizados os objetivos específicos, revisando-se a literatura sobre o *Balanced Scorecard* (BSC), caracterizou-se a empresa estudada, apresentou-se a estrutura e as etapas necessárias para implementação do BSC, e por fim, identificaram-se os riscos e obstáculos enfrentados pela empresa durante a implementação do BSC. Em decorrência disto, utilizou-se de pesquisa descritiva, pesquisa bibliográfica e exploratória. Para a coleta de dados foi elaborado um pequeno roteiro para entrevista informal com os responsáveis pela implementação do BSC. Fez-se, uso da abordagem qualitativa, pois foram analisados os dados de modo avaliativo, sem a utilização de coeficientes numéricos. O estudo de caso realizado identificou todas as etapas de implementação do BSC, em meio às suas dificuldades e consolidação. Observou-se que o BSC se tornou uma ferramenta facilitadora para a empresa objeto de estudo, norteando e adequando as possibilidades externas e internas em estratégias eficazes para o crescimento organizacional bem como um diferencial perante os concorrentes.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial, estratégia e *Balanced Scorecard*.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: As quatro perspectivas do BSC.....	25
Figura 2: Perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>	26
Figura 3: Modelo da Cadeia de Valor Genérica.....	29
Figura 4: A Estrutura de Medição do Aprendizado e Crescimento.....	30
Figura 5: Princípios da Organização Focalizada na Estratégia.....	32
Figura 6: Cronograma Típico do <i>Balanced Scorecard</i>	36
Figura 7: Organograma da empresa Persipolis.....	43
Figura 8: Diretrizes Estratégicas da Empresa.....	45
Figura 9: Questões relacionadas às quatro perspectivas.....	48
Figura 10: Mapa estratégico.....	50
Figura 11: Objetivos estratégicos e Indicadores da empresa.....	52

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
1.1 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA.....	9
1.2 OBJETIVOS.....	9
1.2.1 Objetivo geral.....	10
1.2.2 Objetivos específicos.....	10
1.3 JUSTIFICATIVA.....	10
1.4 METODOLOGIA.....	12
1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	13
1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	15
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL E A INFORMAÇÃO GERENCIAL CONTÁBIL....	15
2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E CONTROLE GERENCIAL.....	16
2.2.1 BSC como um sistema de gestão estratégica.....	19
2.3 MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO NAS EMPRESAS.....	20
2.4 <i>BALANCED SCORECARD (BSC)</i>	21
2.4.1 Surgimento e evolução do conceito.....	21
2.4.2 Componentes do <i>Balanced Scorecard</i>.....	23
2.4.3 Perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>.....	24
2.4.4 Objetivos do <i>Balanced Scorecard</i>.....	30
2.4.5 Organização voltada para a estratégia.....	32
2.4.6 Implementação do <i>Balanced Scorecard</i>.....	34
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	42
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	42
3.2 OBJETIVO E MOTIVAÇÃO PARA IMPLANTAÇÃO DA FERRAMENTA BSC.....	44
3.3 PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO BSC NA EMPRESA.....	46
3.3.1 Etapas de Implementação do BSC.....	47
3.3.1 Riscos e dificuldades na implementação do BSC.....	55
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	57
4.1 CONCLUSÕES DO TRABALHO.....	57
4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	59
REFERÊNCIAS.....	60

APÊNDICE A – ROTEIRO PARA ENTREVISTA.....	63
--	-----------

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade gerencial se afirmou no decorrer dos últimos anos como um sistema de mensuração e informação, com foco no controle e no planejamento, sendo muito útil para a tomada de decisão. Cada vez mais, acompanhar as inovações e melhorar o controle de gerenciamento dos processos é um dos fatores críticos de sucesso para as empresas.

Este novo cenário no qual as empresas estão incorporadas vem exigindo a adoção de novas posturas gerenciais. Um dos métodos mais utilizados para avaliação de desempenho e auxílio à tomada de decisão é o *Balanced Scorecard* (BSC), que vem ganhando notoriedade por ser um sistema que reúne elementos capazes de proporcionar a melhoria de processos internos, o acompanhamento da estratégia e dos objetivos organizacionais.

Kaplan e Norton (1997, p.2) afirmam que o “*Balanced Scorecard* traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica”.

Ainda no raciocínio de Kaplan e Norton (1997), o *Balanced Scorecard* aborda medidas financeiras e não financeiras. As medidas financeiras tradicionais retratam fatos passados sendo estes muitas vezes incapazes de proporcionar à empresa possibilidades de projeções em longo prazo. O *Balanced Scorecard* preserva o uso de indicadores financeiros, mas incorpora um conjunto de medidas mais integrado que analisa o desempenho organizacional sob a ótica dos clientes, dos processos internos, dos colaboradores e sistemas visando o sucesso financeiro no longo prazo. Esse conjunto de medidas é elaborado a partir da tradução da estratégia das empresas em objetivos.

1.1 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Nas últimas décadas, o controle do gerenciamento tradicional passou a ser alvo de críticas. Essa perda de importância ocorreu em virtude da percepção de que a gestão focalizava apenas medidas financeiras, o que proporcionava às empresas uma visão limitada em relação às suas estratégias e metas. Em resposta a estas críticas, observou-se o surgimento

de modelos que integram a estratégia da empresa, com os sistemas de controle gerencial juntamente com os aspectos não financeiros das negociações.

Como proposta a esta demanda, Kaplan e Norton desenvolveram o *Balanced Scorecard*, sistema de gestão estratégica com foco no alcance dos objetivos no longo prazo. “O *Balanced Scorecard* é um novo instrumento que integra as medidas derivadas da estratégia. Sem menosprezar as medidas financeiras do desempenho passado, ele incorpora os vetores do desempenho financeiro futuro” (KAPLAN E NORTON, 1997, p.19).

Neste contexto, o BSC tem ganhado destaque por ser uma ferramenta gerencial capaz de demonstrar o equilíbrio entre as medidas financeiras e não financeiras, bem como, refletir o equilíbrio entre as metas de curto e longo prazo das empresas. Além de ser um instrumento que integra a estratégia da empresa, “o BSC traduz missão e estratégia da empresa em objetivos e medidas, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento” (KAPLAN E NORTON, 1997, p.25).

Portanto, o presente estudo traz como problema de pesquisa a seguinte questão: Quais foram as etapas para implementação da ferramenta de gestão *Balanced Scorecard* em uma empresa do ramo de decoração?

1.2 OBJETIVOS

Nesta seção, são apresentados o objetivo geral e os objetivos específicos do presente estudo.

1.2.1 Objetivo geral

Analisar as etapas do processo de implementação do *Balanced Scorecard* em uma empresa do ramo de decoração.

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Apresentar a estrutura e as etapas necessárias para a implementação do BSC;
- b) Identificar e classificar os passos que compuseram a implementação do BSC na empresa estudada;
- c) Identificar os obstáculos enfrentados pela empresa estudada durante a implementação do BSC.

1.3 JUSTIFICATIVA

Uma empresa pode ser considerada como um grupo de pessoas que trabalham para atingir metas e objetivos comuns. Em sua maioria são coordenadas de acordo com um organograma definido, com o Diretor Executivo na parte superior e gerentes ou supervisores abaixo deste nível. Os diretores respondem sobre os planos e estratégias que necessitam estar ligados com todos os processos e atividades da organização, proporcionando à empresa o alcance de seus objetivos e metas. Segundo Anthony et al. (2008, p.4), “o processo de controle gerencial é o processo pelo qual os gestores de todos os níveis garantem que as pessoas supervisionadas por eles possam implementar suas estratégias pretendidas”.

O BSC é uma ferramenta que possibilita com que as pessoas na organização atuem em consonância com os planos e estratégias definidos de modo a enriquecer a cadeia produtiva com conhecimentos oportunos e facilitar a tomada de decisões. Entretanto, é necessário que durante o processo de implantação do BSC se consiga o comprometimento da alta administração e dos gerentes, pois os mesmos possuem conhecimentos específicos sobre as operações, problemas e sobre a viabilidade dos projetos que a empresa deseja executar. Kaplan e Norton (1997, p.231) enfatizam que “a conscientização e o alinhamento desses profissionais facilitará o estabelecimento de metas locais, o *feedback* e a responsabilidade pela orientação estratégica da unidade de negócios”.

Além de ter que considerar que este processo é em longo prazo, também se considera o maior comprometimento de toda hierarquia organizacional. De acordo com Costa (2008, p. 57), “o BSC não é apropriado a empresas que possuem como principal meta a redução de

custos e sobrevivência a curto prazo, pois a ferramenta BSC é adequada para gerir a estratégia e o crescimento a longo prazo”.

O presente estudo se faz oportuno pela necessidade que a empresa tem de nortear-se estrategicamente, por informações concretas e que complementem o seu planejamento a longo prazo, utilizando um sistema de gestão integrado e alinhado com seus objetivos organizacionais. Segundo Anthony et al. (2008, p.56) a “estratégia descreve a direção geral na qual uma organização planeja se mover para obter suas metas”. Entretanto, apesar do BSC ser comparado a um quadro que demonstra a estratégia, estudos comprova que o grande desafio das empresas não está em definir a estratégia a ser utilizada, mais sim de que forma executá-la.

Portanto, a ferramenta de gestão objeto deste estudo completa o trabalho contábil já exercido na empresa, de maneira a ampliar os dados analisados, que se transformam em informações para toda hierarquia da organização inibindo assim, falhas em todos os níveis, pela carência de uma visão holística ou pela falta de conhecimento.

Se fazendo importante, o presente trabalho será desenvolvido com a perspectiva de contribuir gerencialmente com os objetivos da organização, analisando-se os indicadores de desenvolvimento e integrando a empresa em seu todo, de modo a facilitar a comunicação e ampliar os horizontes de informações.

Por fim, para ciência contábil, este trabalho caracteriza-se como uma fonte acadêmica para consultas futuras, o que contribuirá para o enriquecimento e desenvolvimento deste tema, estimulando a continuidade de tais estudos e o aprimoramento dos mesmos.

1.4 METODOLOGIA

Em virtude do estudo se tratar de uma pesquisa de caráter científica, foi utilizada uma metodologia que norteou o seu desenvolvimento através de técnicas que colaboram, facilitam e organizam suas etapas. Segundo Andrade (2003, p. 129), “metodologia é o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento”.

A pesquisa é a fonte para se obter informações pertinentes ao tema proposto pelo estudo. De acordo com Azevedo (1996, p. 105), “o autor deve ter em mente que a pesquisa

científica é um processo que consiste em interpretar fatos segundo um referencial teórico [...] num fluxo de retroalimentação constante”.

Por se tratar de um estudo onde se tem a intenção de abordar determinado tema, foi aplicada a pesquisa exploratória que segundo Andrade (2003, p. 124),

a pesquisa exploratória é o primeiro passo de todo o trabalho científico. São finalidades de uma pesquisa exploratória, sobretudo quando bibliográfica, proporcionar maiores informações sobre determinado assunto; facilitar a delimitação de um tema de trabalho; definir os objetivos ou formular as hipóteses de uma pesquisa ou descobrir novo tipo de enfoque para o trabalho que se tem em mente. [...] Portanto, a pesquisa exploratória, na maioria dos casos, constitui um trabalho preliminar ou preparatório para outro tipo de pesquisa.

No desenvolvimento do presente estudo, se fez uso da pesquisa bibliográfica, de modo a absorver dados teóricos que enriquecem e contribuem massivamente com informações pertinentes ao trabalho. Segundo Oliveira (1999, p. 119), a “pesquisa bibliográfica tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno”.

Como o objetivo do presente estudo é analisar o processo de implementação do BSC na empresa, foi utilizado um estudo de caso. Para Gil (1999) o estudo de caso pode ser definido como um estudo profundo e exaustivo de dados para se chegar a conclusões sobre o objeto de estudo.

A coleta de dados se deu, também, através da observação na empresa, que proporcionou ao acadêmico informações reais sobre alguns processos, atividades e posicionamentos da organização. Segundo Gil (1999, p. 111), “a observação nada mais é que o uso dos sentidos com vistas a adquirir os conhecimentos necessários para o cotidiano. Pode, porém, ser utilizada como procedimento científico”.

De modo a obter dados precisos o acadêmico realizou uma entrevista com a proprietária da empresa e o gerente de desenvolvimento e projetos responsáveis pela implementação do *Balanced Scorecard*. “A entrevista é um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha dados e informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional” (LAKATOS E MARCONI, 2000, p. 94).

Esta entrevista se deu no período de agosto de 2012 de forma estruturada e foi norteada por um questionário elaborado com perguntas relevantes ao entendimento do processo de implementação, mantendo-se o foco da entrevista no objetivo do estudo (APÊNDICE A).

Segundo Cerro e Bervian (2002, p. 46), “a entrevista possibilita registrar, além disso, observações sobre a aparência, sobre o comportamento e sobre as atitudes do entrevistado”.

De acordo com Severino (2007, p. 101), “questionário é o conjunto de questões, sistematicamente articuladas, que se destinam a levantar informações escritas por parte dos sujeitos pesquisados, com vistas a conhecer a opinião dos mesmos sobre os assuntos em estudo”. Gil (1996, p. 91) complementa que “a elaboração de um questionário consiste basicamente em traduzir os objetivos específicos da pesquisa em itens bem redigidos”.

Para análise dos dados a abordagem aplicada será qualitativa, pelo fato do estudo não utilizar medidas em coeficientes numéricos, e sim, uma análise e interpretação da teoria pesquisada. De acordo com Richardson (1999, p. 80), “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa pode descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Os procedimentos metodológicos certificam a credibilidade do trabalho, além de assegurar que a pesquisa desenvolvida foi respaldada com os procedimentos cabíveis a um estudo científico.

1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

O presente estudo propõe analisar o processo de implantação de um sistema de gestão de desempenho, fundamentado no *Balanced Scorecard* para a empresa de persianas Persipolis Indústria e Comércio Ltda., utilizando-se assim de apenas um caso, com suas próprias características e peculiaridades não se podendo chegar a resultados generalizáveis a outras empresas.

Por ser um estudo com publicações já existentes, não foi pretende a busca por novos conceitos acerca do BSC, mas sim a análise das etapas pertinentes a implantação e adequação do mesmo a realidade da empresa em estudo.

Quanto às abordagens teóricas referentes às etapas da implementação do BSC, as linhas de pesquisa foram limitadas ao modelo proposto por Robert Kaplan e David Norton.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Este trabalho está estruturado em quatro capítulos: introdução, fundamentação teórica, descrição e análise dos dados, considerações finais e apêndice.

A introdução apresenta o tema da pesquisa, bem como o assunto a ser explanado no presente estudo, o problema a ser solucionado, o objetivo geral e os objetivos específicos, a justificativa com as razões para a realização da pesquisa, seguida da metodologia utilizada, as limitações da pesquisa e finalizando com a organização da pesquisa.

O segundo capítulo contempla a fundamentação teórica, abordando os seguintes temas contabilidade gerencial e a importância da informação gerencial contábil, *Balanced Scorecard* (BSC) e o processo de implementação do BSC, dando assim, subsídios para o trabalho.

O terceiro capítulo traz a caracterização da empresa em estudo, bem como, a descrição do processo de implementação do BSC na Persipolis, abordando suas etapas.

O quarto capítulo aborda as conclusões levantadas no estudo, e suas consequências para a empresa, juntamente com recomendações para trabalhos futuros.

Também são apresentadas as referências utilizadas na elaboração do trabalho. Por fim, esta em apêndice o roteiro utilizado para a entrevista realizada com a diretoria de organização.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, é apresentada a fundamentação teórica relacionada ao tema proposto. Buscando conceitos que esclareçam o entendimento e enriqueçam o aprendizado, desta forma, serão explanadas a contabilidade gerencial e a importância da informação gerencial contábil, planejamento estratégico, controle gerencial, *Balanced Scorecard* (BSC) e seu processo de elaboração.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL E A INFORMAÇÃO GERENCIAL CONTÁBIL

Mediante as mudanças que o mundo globalizado vem frequentemente sofrendo, o mundo corporativo, também vem sendo alvo destes avanços, e, portanto, precisa estar entrosado e acompanhar tal evolução. Para as organizações, se faz importante o uso de diferentes ferramentas para sobreviver em meio a velozes e bruscas mudanças, assim, não apenas a tecnologia vem sendo fator diferencial de sucesso, mas principalmente os processos de gestão que vêm auxiliando e facilitando a organização com uma visão holística e integrada.

Atualmente ter informações em tempo hábil e preciso dá aos gestores a oportunidade de estar à frente do seu mercado, e conseqüentemente coordenar toda a sua cadeia produtiva alinhada com seus objetivos. Segundo Iudícibus (1998, p.21),

a contabilidade Gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.

A boa gestão deve aliar as preocupações financeiras e contábeis com toda a rede produtiva, ou seja, deve gerenciar o todo de forma integrada, buscando a saúde financeira, as informações rápidas e substanciais, a qualidade na produção ou serviço, a tecnologia como aliada e diferencial competitivo, sendo assim a empresa comparada a um sistema de engrenagens que precisa ordeiramente girar.

As organizações não conseguem mais ter vantagens competitivas sustentáveis somente com a rápida alocação de novas tecnologias a ativos físicos e com excelência da

gestão dos ativos e passivos financeiros. O diferencial, hoje, está voltado para a melhor administração dos ativos intangíveis (KAPLAN; NORTON, 1997).

[...] o sistema de Contabilidade Gerencial é o canal pelo qual informações sobre rendimentos da produção e desempenho dos produtos da firma são comunicados para os níveis superiores de gerência, e, por outro lado, "ele é o meio pelo qual os executivos superiores comunicam as metas e objetivos da organização para os gerentes subordinados (JOHNSON e KAPLAN, 1993, p. 03).

O grande investimento das organizações está em gerir de maneira integrada os dados gerados por seu processo produtivo, e reproduzi-los coordenando suas metas. De acordo com Atkinson *et al.* (2000, p. 36), “a informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle das empresas”.

Ainda neste raciocínio Atkinson *et al.* (2000, p. 37) argumentam que:

medidas de desempenho econômico ligam a estratégia da empresa à execução da estratégia individual de cada unidade operacional. A informação gerencial contábil é, também, um dos meios primários pelo qual operadores/funcionários, gerentes intermediários e executivos recebem *feedback* sobre seus desempenhos, capacitando-os a aprenderem com o passado e melhorarem para o futuro.

A contabilidade gerencial, para cumprir seu objetivo, desenvolve instrumentos com a capacidade de auxiliar na interpretação dos resultados obtidos através da contabilidade financeira, utilizando-se de recursos e ferramentas de apoio, dentre elas o *Balanced Scorecard* que contribui para a gestão das organizações.

Portanto, observa-se que a contabilidade gerencial diferentemente da financeira é projetada para o futuro com o propósito de orientar colaboradores e gerentes que possuem diferentes demandas informativas sobre decisões internas, gerando *feedback* e controle sobre o desempenho da organização.

2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO E CONTROLE GERENCIAL

Planejar pode ser definido como destinar os recursos da organização com a intenção de atingir objetivos em curto e longo prazo, significa estudar alternativas de um objetivo estabelecido pela empresa.

De acordo com Vieira (2002, p.01),

planejar é, portanto, saber onde queremos chegar. É tomar todas as medidas e decisões necessárias e pró-ativas para que, mesmo que o nosso barco venha a

enfrentar as várias tempestades proporcionadas pelo mar bravio, possamos ter a absoluta certeza e a tranqüilidade de que, no final, estaremos aportando em terras firmes.

Maximiano (2000, p. 145) afirma que “estratégias são decisões que se colocam em prática para atingir objetivos estratégicos, sejam eles a recuperação de uma empresa em má situação, a manutenção de um bom desempenho, o alcance de um novo patamar de resultados, o crescimento ou a manutenção do mercado”.

O planejamento estratégico pode ser definido como um processo gerencial que proporciona à empresa uma direção a ser seguida sendo assim responsável pela transformação de seus planos em realidade. Maximiano (2000, p. 203) define o planejamento estratégico como “o processo de elaborar uma estratégia (ou plano estratégico), com base na análise do ambiente e nos sistemas internos da organização”. As empresas, através de seus gestores, buscam cada vez mais formas para alinharem suas estratégias e assim obter a excelência empresarial. Diversos autores acreditam que a estratégia seja aspecto fundamental para o desenvolvimento e execução do planejamento. Para Anthony et al. (2008, p.09), “as estratégias são planos grandes e importantes. Elas determinam, de modo geral, a direção em que a alta administração deseja que a administração siga”.

Desta forma, o planejamento estratégico deve ser capaz de direcionar os esforços de todos os membros da empresa para pontos em comum, firmando o entendimento de todos em relação à missão, visão, postura estratégica, objetivos, metas e políticas da empresa (OLIVEIRA 2004).

Conforme descrevem Fishmann e Almeida (1993, p. 25),

planejamento estratégico é uma técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das suas oportunidades e ameaças, de seus pontos fortes e fracos para o cumprimento da sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e reduzir riscos.

Para Kotler (1998, p. 71), planejamento estratégico “é o processo gerencial de desenvolver e manter um ajuste viável entre os objetivos, experiências e recursos da organização e suas oportunidades de mercados mutantes”.

E segundo Cunha (2000, p. 10), o planejamento estratégico,

é um processo que consiste na análise sistemática dos pontos fortes da empresa e das oportunidades e ameaças do meio ambiente. Esta análise tem o intuito de estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitam um aumento da competitividade empresarial.

Para que as organizações consigam atingir suas metas e objetivos estabelecidos os gestores devem traçar e executar estratégias congruentes com a missão, visão e realidade da empresa. Como forma de auxílio para as mesmas na execução e implementação de seus planos faz-se necessário o uso de informações e ações cujo principal objetivo é controlar e monitorar seus resultados.

De acordo com Anthony et al. (2008, p.329),

na prática, o *processo de controle gerencial* é comportamental, manifestando-se em interações entre os gerentes e entre eles e seus subordinados. Devido ao fato de os gerentes diferenciarem-se uns dos outros em habilidade técnica, estilo de liderança, habilidades interpessoais, experiência, métodos para tomadas de decisões, afinidade com números, e em muitos outros modos, os detalhes do processo de controle gerencial variam de empresa para empresa e entre os centros de responsabilidade dentro da empresa. As diferenças referem-se principalmente ao modo como o sistema de controle é usado. Para funcionar eficazmente, todavia, o *sistema de controle gerencial* formal deve ser basicamente o mesmo por toda uma empresa.

O controle gerencial nos dias atuais assume papel importante quanto à eficiência do planejamento elaborado pelas organizações, pois caso não haja controle a empresa não conseguirá rastrear e monitorar se os resultados alcançados estão correspondendo às metas estabelecidas. Campligia e Campligia (1993, p.11) descrevem que o controle, “deve ser entendido com o conjunto de informações e de ações cujo objetivo é manter o curso das operações dentro de um rumo desejado”. Gomes e Salas (2001) enfatizam que o controle se faz fundamental na medida em que o mesmo garante que as atividades da organização sejam realizadas de acordo com o previsto, contribuindo assim para a melhoria da posição competitiva e alcance dos planos e estratégias traçadas.

Uma vez que a organização estabelece seus objetivos, elabora seu planejamento e determina suas metas, a mesma deve estar harmonizada para sua execução, de modo a não desviar-se do seu real objetivo, mantendo o seu foco, e é justamente neste sentido que o BSC torna-se um grande aliado da organização, através de seus indicadores financeiros e não financeiros, e da cobrança de metas que devem estar em sintonia com o rumo desejado.

Destaca-se ainda, que diante das inúmeras transformações ocorridas no mercado mundial em virtude da globalização, que expõe as empresas a um cenário amplamente competitivo, faz-se necessária adoção de sistemas gerenciais de avaliação de desempenho capazes de controlar o planejamento, identificar problemas que necessitem de correções, verificar se a meta e a missão da empresa estão sendo atingida, entre outras funcionalidades (KAPLAN E NORTON, 1997).

2.2.1 BSC como um sistema de gestão estratégica

A gestão estratégica deve se dar de forma clara e objetiva dentro da organização, de modo que, a estratégia seja bem elaborada e que seus funcionários a compreendam. Nesse processo fundamentalmente a comunicação se faz importante para um bom resultado. Para se alcançar um nível de desempenho satisfatório o comprometimento é outro aliado, no qual devem-se criar mecanismos que motivem as pessoas a se envolverem em torno dos objetivos organizacionais, ou que se busque uma congruência de objetivos entre funcionários x organização. O BSC pode ser um importante instrumento na busca dessa congruência de objetivos.

Cerqueira Neto (1993, p.18) refere-se à gestão estratégica como “o processo de buscar compatibilização da empresa com seu ambiente externo, através de atividades de planejamento, implementação e controle, consideradas as variáveis técnicas, econômicas, informacionais, sociais, psicológicas e políticas”.

A gestão estratégica pode ser vista basicamente em quatro processos; o primeiro deles é o ‘formular’ onde se traduz a visão da organização, elaborasse o mapa estratégico e concentrasse em torno de construir um objetivo comum que irá nortear as ações da empresa; o segundo é o ‘comunicar’ onde se busca divulgar e incentivar as pessoas a usarem o mapa estratégico; o terceiro processo é o ‘planejar’ onde se busca estabelecer as prioridades de ações e a alocação de recursos de acordo com ela; o ultimo processo é o ‘avaliar’ o *feedback* da a oportunidade a empresa perante os resultados obtidos caso seja necessário modificar a estratégia (COSTA, 2006).

O planejamento estratégico deve ser difundido por toda a hierarquia organizacional, para que assim suas metas sejam executadas e seus objetivos alcançados, portanto, não se deve poupar o uso de ferramentas que colaborem com a aplicação do plano estratégico.

Desta forma, alia-se o *Balanced Scorecard* com suas medidas de desempenho que irão auxiliar na busca dos objetivos organizacionais, na aplicação do planejamento estratégico, no controle das ações e resultados, visando o planejamento em longo prazo e buscando a solução de problemas de mensuração perante aos novos desafios organizacionais.

2.3 MENSURAÇÃO DE DESEMPENHO NAS EMPRESAS

A mensuração de desempenho organizacional exerce importância no sucesso das empresas. No entanto, tradicionalmente, as organizações avaliam seu desempenho com base em indicadores financeiros que transmitem um quadro incompleto de sua real situação abordando apenas ações passadas que prejudicam a criação de valor econômico no futuro.

Para que uma empresa se mantenha de forma competitiva perante seus concorrentes faz-se necessário a percepção, por parte dos gestores, de que é necessário realizar avaliações quantitativas e qualitativas de desempenho, que sirvam de subsídio para o apoio a tomada de decisões estratégicas e a implementação de ações corretivas. Segundo Ozaki (2005), cada vez mais fica evidente que não basta à empresa gerenciar apenas objetivos e medidas financeiras.

O novo ambiente organizacional passou a exigir um tipo de sistema de mensuração capaz de proporcionar a sintonia entre os novos padrões de produção e a estratégia da empresa. Anthony et al. (2008, p.460) afirmam que,

o objetivo dos sistemas de mensuração de desempenho é implementar a estratégia. Ao padronizar tais sistemas, a alta gerencia escolhe os parâmetros que representam melhor as estratégias da companhia. Esses parâmetros podem ser vistos como fatores críticos de sucesso atual e futuro; se eles evoluem positivamente, a companhia implementa sua estratégia. O sucesso da estratégia depende da sua solidez. O sistema de mensuração da organização é um simples mecanismo que melhora a probabilidade de a organização implementar sua estratégia com sucesso.

Mensurar o desempenho e o resultado das organizações é fundamental para o conhecimento de suas potencialidades e fragilidades. Desta forma, torna-se necessário o uso de uma ferramenta que possibilite aos gestores a avaliação de desempenho de sua organização. Para atender a esta necessidade, o BSC revela-se como um sistema capaz de auxiliar as empresas na execução e implementação de suas metas e estratégias a longo prazo incorporando em seu processo gerencial informações financeiras e não financeiras tais como produtividade, qualidade, entre outras, para mensurar e avaliar os progressos das organizações.

2.4 BALANCED SCORECARD (BSC)

Os sistemas tradicionais de gestão enfatizam o desempenho passado, com intuito de controlar comportamentos para que as unidades organizacionais se adéquem aos planos estabelecidos. Com o foco no controle em curto prazo o sistema tradicional mostrou-se ser inviável para integrar a estratégia de longo prazo com as ações de curto prazo. Na tentativa de traduzir a estratégia da empresa em objetivos mensuráveis, tanto os de curto prazo quanto os de longo prazo, surgiu o BSC.

Balanced Scorecard (BSC) foi desenvolvido por Robert Kaplan e David Norton com o objetivo de integrar as medidas oriundas da estratégia, sem deixar de lado as medidas financeiras de desempenho passado, incorporando os indicadores de desempenho futuro. Esses indicadores abrangem as perspectivas do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento traduzindo estratégias organizacionais em planos e objetivos tangíveis. (SCHLUPP; COSTA; SILVA, 2007).

Segundo Costa (2006, p. 76), o *Balanced Scorecard* é,

uma ferramenta para a empresa organizar os passos necessários para o cumprimento de sua estratégia. O BSC, por intermédio de seus componentes e de seu arranjo sistêmico, ajuda a definir o que é preciso fazer, o que é preciso alcançar, em cada momento, para cumprir os objetivos estratégicos e verificar o quanto se cumpriu desse plano. Ao desdobrar as estratégias em ações específicas consistentes entre si e ao controlar o grau de sua realização, o BSC constitui-se em um sistema para gerir a estratégia.

Nesse sentido, o BSC é um sistema de avaliação de desempenho empregado pelas empresas que preserva indicadores financeiros e busca traduzir o planejamento em medidas de desempenho que são derivadas da estratégia da organização.

2.4.1 Surgimento e evolução do conceito

Durante décadas as organizações utilizaram como indicadores unicamente relatórios financeiros. Esta forma de mensuração considerava os resultados das empresas com base na rentabilidade, lucratividade, receita e retorno sobre o patrimônio. Até metade da década de 1970 o desempenho das empresas e seu sucesso eram determinados pela capacidade de alocar

novas tecnologias aos seus ativos físicos e tangíveis. Porém, com o advento da era da informação no final do século XX a capacidade da organização em identificar e explorar ativos intangíveis como a qualidade dos serviços, capacidade intelectual dos funcionários, níveis de satisfação e lealdade dos clientes tornou-se fator decisivo para o sucesso das organizações.

A busca por um novo instrumento de mensuração de desempenho no início da década de 1990, deu origem ao *Balanced Scorecard* (BSC). O Instituto Nolan Norton, unidade de pesquisa da *KPMG International Cooperative*, patrocinou um estudo entre diversas empresas, conhecido como “*Measuring Performance in the Organization of the Future*”. O estudo desenvolvido buscou novos métodos de mensuração do desempenho organizacional e foi estimulado pela crença de que os métodos tradicionais de avaliação de desempenho empresarial baseados apenas em indicadores contábeis e financeiros estavam tornando-se defasados. Acreditava-se, na época, que os ativos baseados no conhecimento eram fator limitante para o sucesso competitivo das organizações (KAPLAN; NORTON 1997).

Melhorias no desempenho exigem grandes mudanças nos sistemas de medição e gestão utilizados pelas empresas. Seria impossível navegar rumo a um futuro mais competitivo e tecnológico monitorando e controlando apenas medidas de desempenho passado. (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2004)

A partir das críticas ao modelo tradicional de mensuração de desempenho, os americanos Robert Kaplan, professor da *Harvard Business Scholl*, e David Norton, presidente do *Renaissance WorldWide Strategy Group*, iniciaram estudos onde a cada dois meses dezenas de empresas se reuniam com a finalidade de criar um novo modelo de medição de desempenho. Em uma das reuniões os autores Kaplan e Norton encontram o modelo utilizado pela *Analog Devices* que mensurava o índice de progresso em atividades contínuas através de *scorecards*. Várias outras idéias foram apresentadas, entretanto os participantes logo se voltaram para o *scorecard* multidimensional que posteriormente passou a ser denominado *Balanced Scorecard* como a metodologia mais promissora (KAPLAN; NORTON, 1997).

Segundo Costa (2006, p.6):

o balanced scorecard (BSC) não surgiu como um conjunto de indicadores derivados de processos *ad hoc*. As medidas de desempenho, no BSC, são desenhadas a partir de uma concepção geral da estratégia da empresa e não a partir das necessidades específicas de cada área. As necessidades específicas de cada área só são consideradas caso sejam determinantes do desempenho da empresa no cumprimento da estratégia delineada. A ordem dos fatores, neste caso, altera o produto. A ferramenta requer que sejam estabelecidas medidas que efetivamente indiquem se a

estratégia delineada pela organização está sendo, implementada e executada satisfatoriamente.

O primeiro artigo de Kaplan e Norton abordando o tema foi publicado na revista *Harvard Business Review*, do bimestre janeiro-fevereiro de 1992, com o título “*The Balanced Scorecard: measures that drive performance*” (KAPLAN; NORTON, 1997). Inicialmente, como proposta, o BSC tinha como meta superar a gestão baseada em apenas indicadores financeiros. Porém, posteriormente transformou-se em um sistema de alinhamento estratégico e comunicação que objetivava gerenciar a estratégia das organizações.

2.4.2 Componentes do *Balanced Scorecard*

Os conceitos referentes ao BSC e da organização projetados em torno da visão estratégica de longo prazo tem sido aplicados de forma abrangente nas organizações. Baseados nesta afirmação, Kallás e Coutinho (2005) demonstram os componentes que tem servido de apoio e orientação para a melhoria da gestão:

- a) Objetivos estratégicos:** implicam a tradução dos resultados que a organização pretende atingir.
- b) Indicadores:** demonstram maneiras de mensurar e acompanhar cada objetivo estabelecido pelas organizações. Um BSC ideal deve proporcionar uma combinação adequada de resultados ajustados à estratégia.
- c) Metas de desempenho:** trata-se do nível de desempenho almejado. As metas deverão ser atingidas ao longo do tempo, permitindo uma evolução do desempenho em relação aos planos estratégicos.
- d) Iniciativas estratégicas:** tratam-se de ações para que as metas e objetivos estabelecidos sejam alcançados.

Kaplan e Norton (1997) evidenciam que os elementos que compõem o BSC, como o mapa estratégico, indicadores de desempenho, metas de longo prazo e planos estratégicos visam facilitar e gerenciar a tradução dos objetivos organizacionais.

2.4.3 Perspectivas do *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* pode ser demonstrado dentro de uma visão de mapeamento, tomando como referencial em quatro perspectivas distintas: financeira, dos clientes, dos processos internos, e do aprendizado e crescimento. Cada perspectiva é constituída por um conjunto equilibrado de indicadores financeiros e não financeiros que retratam o que a organização pretende atingir mediante os olhos de cada público de seu interesse.

Kaplan e Norton (1997, p.35) evidenciam que:

as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard* têm-se revelado adequadas em diversas empresas e setores do mercado. Mas elas devem ser consideradas como um modelo e não como uma camisa de força. Não existe um teorema matemático segundo o qual as quatro perspectivas sejam necessárias e suficientes. Ainda não encontramos empresas que utilizem menos do que as quatro perspectivas, porém, dependendo do setor e da estratégia de uma unidade de negócios, é possível que seja preciso agregar uma ou mais perspectivas complementares.

A principal questão a ser analisada não se refere à dimensão a ser enfatizada, pois metas definidas em diferentes perspectivas podem ter a mesma importância e prioridade na agenda. Ao utilizar o BSC previne-se a subordinação dos recursos, ou seja, a gestão se da de forma integrada, permitindo aos gestores observarem os efeitos do melhoramento de uma área em detrimento de outro. Em resumo, existe uma relação de causa e efeito que determinara o momento e a ordem em que uma determinada ação deve ser enfatizada. (COSTA, 2006)

A Figura 1 demonstra de acordo com Kaplan e Norton como as perspectivas estão estruturadas.

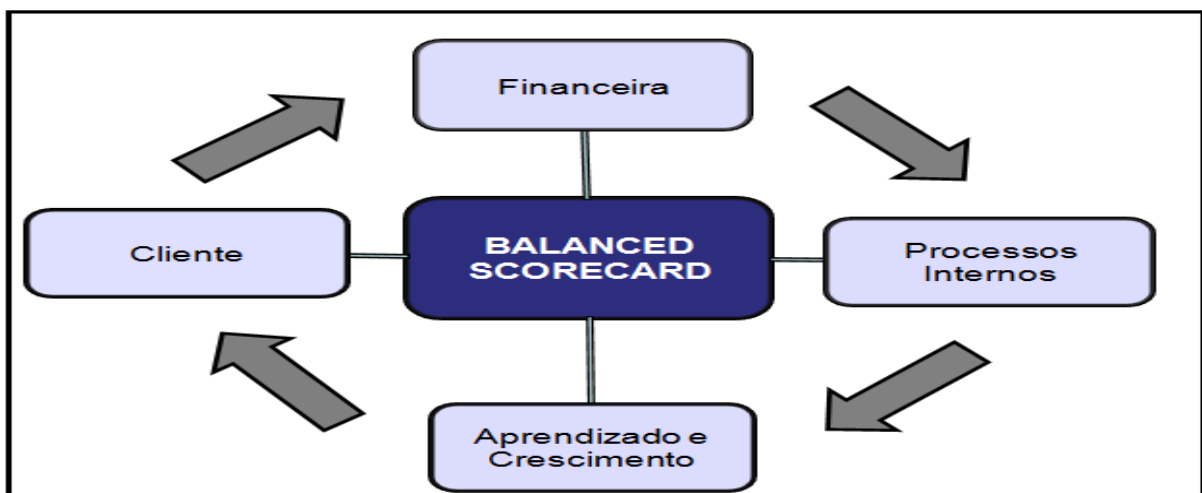


Figura 1 – As quatro perspectivas do BSC
Fonte: Kaplan e Norton (2004, p. 113).

As perspectivas contribuem para a estruturação do BSC e servem de apoio para a elaboração dos objetivos, indicadores e metas das organizações. Percebe-se que cada uma está de alguma maneira, relacionada à outra, por meio de relações de causa e efeito e que há uma interdependência entre elas. Os objetivos definidos em cada perspectiva precisam estar coerentes com a visão e a estratégia da empresa (KAPLAN; NORTON, 1997).

Ainda sob a visão de Kaplan e Norton (1997, p.26), “as quatro perspectivas do scorecard equilibram os objetivos de curto e longo prazo, os resultados desejados e os vetores do desempenho desses resultados, as medidas objetivas concretas e as medidas subjetivas mais imprecisas”.

A seguir a ilustração que demonstra e detalha as quatro perspectivas do processo de execução do *Balanced Scorecard*:

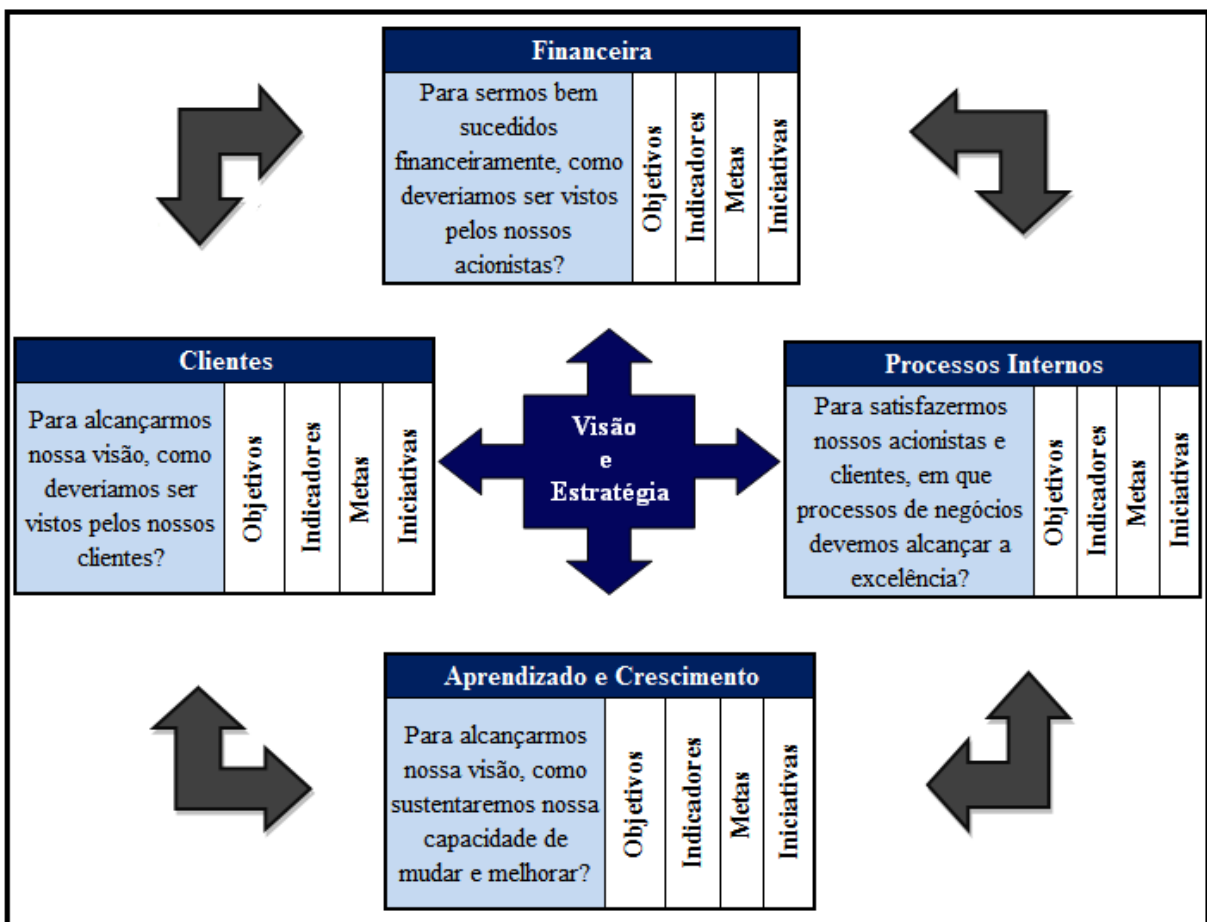


Figura 2: Perspectivas do *Balanced Scorecard*

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997, p.10).

O *Balanced Scorecard* deve contar a história da estratégia, e deve ter como ponto de partida os objetivos financeiros de longo prazo. Estes objetivos devem estar interligados às

ações que serão tomadas em relação aos processos financeiros, dos clientes, dos processos internos e dos funcionários e sistemas, a fim de que, no longo prazo seja alcançado o desempenho econômico almejado.

Kaplan e Norton (1997) sustentam que os objetivos financeiros podem diferir durante as fases do ciclo de vida das organizações que são identificados em três fases distintas: crescimento, sustentação e colheita.

As empresas que estão na fase de crescimento têm como objetivo financeiro o crescimento da receita e das vendas, mantendo os gastos em níveis adequados para que a empresa se desenvolva. Na etapa de sustentação, os objetivos financeiros estão atrelados a medidas financeiras tradicionais, como a lucratividade e o retorno sobre o capital empregado. Já na fase da colheita as empresas enfatizam o fluxo de caixa e a diminuição da necessidade de capital de giro. Portanto, fica evidente que os objetivos financeiros para as empresas em cada uma dessas fases são bastante diferentes e variam de acordo com o que a unidade de negócios deseja seguir.

A medida financeira se torna um dos grandes alicerces para o desenvolvimento do *Balanced Scorecard*. Segundo Costa (2006, p. 26):

as medidas financeiras indicam se a empresa está obtendo êxito com as estratégias definidas, implementadas e executadas. Em geral, esse êxito é medido pela sua lucratividade, pelo crescimento do negócio e pelo incremento do valor para o acionista (*shareholder value*). Se os indicadores financeiros não mostram o esperado, pode haver problemas na execução, na implementação ou até na definição da estratégia.

São os objetivos financeiros que impulsionam a cadeia produtiva da organização, de modo, a incentivar o crescimento, a produtividade e por conseqüência a rentabilidade da empresa, o que permite a sobrevivência, e proporciona aos gestores garantias da continuidade do seu trabalho.

A perspectiva do cliente é outro aspecto que exige grande atenção por parte de todos na organização. De acordo com Campos (1998, p.42), “a satisfação e retenção do cliente e o foco no mercado são as forças que impulsionam as organizações que desejam sobreviver e progredir no século XXI”.

Em termos de objetivos, é nesta perspectiva do BSC que as organizações identificam os segmentos de atuação nos quais desejam competir. Esses segmentos representam as fontes de receitas dos objetivos financeiros da empresa, sendo esta perspectiva a responsável por permitir o alinhamento das medidas de resultados relacionadas aos clientes com os segmentos específicos de clientes e mercados. Além disso, a perspectiva dos clientes é capaz de permitir

que as organizações identifiquem e avaliem os vetores e os indicadores de tendência para as medidas de resultado (KAPLAN e NORTON, 1997).

Pode-se dizer que existem certas medidas e indicadores que são essenciais para esta perspectiva e comuns a todos os tipos de empresa. De acordo com Kaplan e Norton (1997), são eles:

- **Participação de mercado:** que reflete a proporção de negócios num determinado mercado (considerando clientes, valores gastos ou até mesmo o volume unitário vendido);
- **Retenção de clientes:** controla em termos absolutos ou relativos, a intensidade em que uma unidade de negócios retém ou mantém relacionamentos contínuos com todos os seus clientes;
- **Captação de clientes:** mede em termos absolutos ou relativos, a intensidade com que uma unidade de negócios atrai ou conquista novos clientes ou negócios;
- **Satisfação dos clientes:** mede o nível de satisfação dos clientes de acordo com critérios específicos de desempenho dentro de uma proposta de valor;
- **Lucratividade dos clientes:** mede o lucro líquido de clientes ou segmentos, depois de deduzidas as despesas específicas necessárias para sustentar esses clientes.

O relacionamento com o cliente é elo de um bem sucedido negocio. Atualmente estabelecer laços fortes, que buscam a fidelidade e o encantamento do cliente é o diferencial competitivo de muitas empresas, e o fator que pode consolidar e estabilizar uma organização perante seu mercado.

A perspectiva dos processos internos concentra seus esforços nos processo críticos nos quais as empresas devem alcançar a excelência e busca uma visão holística de modo a alinhar todos os seus processos com sua demanda e seus objetivos.

Para Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.58), “a perspectiva dos processos internos demonstra o quão eficiente os processos internos estão operando para acrescentar valor, primeiro para os clientes, então para os acionistas”.

Segundo Crepaldi (2004, p. 306), “os processos internos são as atividades empreendidas dentro da organização que possibilitam realizar desde identificação das necessidades até a satisfação do cliente”.

Estes processos são muito particulares, dependem de cada empresa e do que esta empresa pretende galgar. De acordo com Kaplan e Norton (1997, p. 27), “esses processos

permitem que a unidade de negócios: ofereça as propostas de valor, capazes de atrair e reter clientes em 37 segmentos-alvo de mercado e satisfaça as expectativas que os acionistas têm de excelentes retornos financeiros”.

Os sistemas de medida de desempenho na maioria das empresas tem como foco a melhoria dos processos operacionais já existentes. Diferentemente desta visão, o BSC recomenda que os executivos definam uma cadeia de valor completa dos processos internos da empresa, tendo como início o processo de inovação – responsável por identificar as necessidades atuais e futuras dos clientes bem como a criação de novas soluções para o atendimento desta demanda, – prosseguindo com o processo de operações – que contempla a entrega dos produtos e a prestação de serviço aos clientes – e finalizando com os serviços de pós vendas.

A ilustração a seguir demonstra dentro desta perspectiva a importância da definição da cadeia de valor completa dos processos internos segundo Kaplan e Norton (1997):

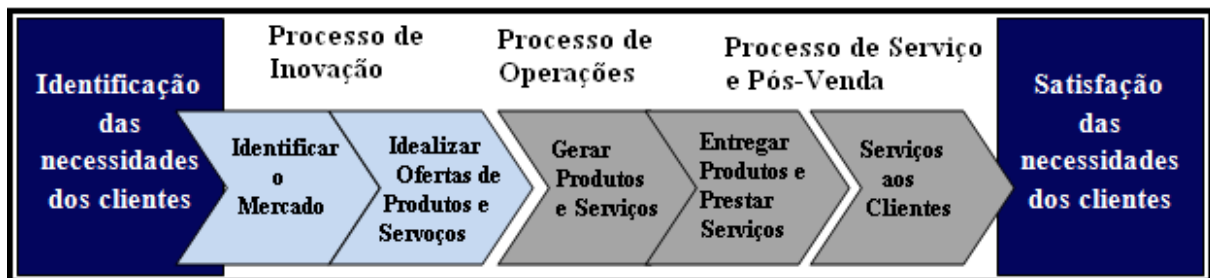


Figura 3: Modelo da Cadeia de Valor Genérica
Fonte: Kaplan e Norton (1997, p.102).

A última das quatro perspectivas é a Perspectiva de Aprendizado e Crescimento que fortalece as diretrizes organizacionais no desenvolvimento de seus objetivos. Na visão de Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.58), “a perspectiva de aprendizagem e crescimento indica como a infraestrutura está preparada para a inovação e o crescimento a longo prazo, especialmente no que diz respeito às pessoas que a compõem. Em muitos casos, essa perspectiva é essencial porque é a fonte de valor futuro da organização.”

Os objetivos da perspectiva de aprendizado e crescimento oferecem uma infraestrutura que possibilita a execução de objetivos ambiciosos das outras três perspectivas. Os objetivos da perspectiva de aprendizado e crescimento são os vetores de resultados excelentes nas três outras perspectivas do *Scorecard* (KAPLAN; NORTON, 1997).

Para Lima (1998) o aprendizado contínuo dos colaboradores proporciona o crescimento, uma vez que o mesmo permite que a organização sustente suas iniciativas e

atividades. Entretanto, Campos (2003) enfatiza que os diretores quando são avaliados apenas pelo seu desempenho financeiro em curto prazo podem encontrar obstáculos para manter seus investimentos voltados para o aumento da capacidade de seus colaboradores, processos e sistemas organizacionais uma vez que tais gastos com investimentos são contabilizados como despesas do período.

Através da experiência durante a elaboração do *Balanced Scorecard*, Kaplan e Norton (1997) revelam três categorias principais para a perspectiva do aprendizado e crescimento: capacidade dos funcionários, capacidade dos sistemas de informação, motivação, *empowerment* e alinhamento. Assim como Kaplan e Norton, Niven (2004) evidencia esta perspectiva em três questões relativas: o capital humano, o capital de informação e o capital organizacional.

Conforme ilustração abaixo, Kaplan e Norton (1997) acrescentam que as empresas traçam objetivos para todos os seus colaboradores extraídos de uma base comum, composta por três medidas de resultados: satisfação, retenção e produtividade dos funcionários. A satisfação dos funcionários geralmente é considerada o vetor das outras duas medidas, ou seja, aquilo que impulsiona as medidas de retenção e produtividade.

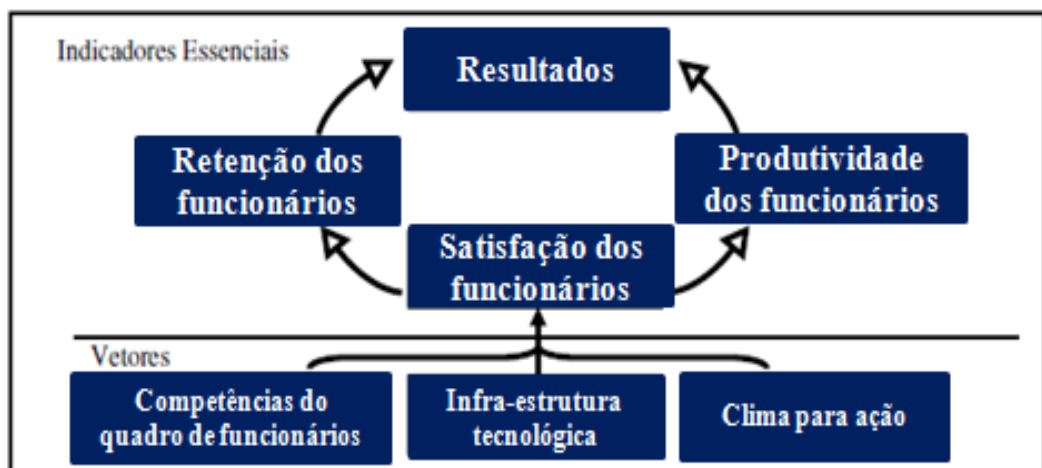


Figura 4: A Estrutura de Medição do Aprendizado e Crescimento
Fonte: Kaplan e Norton (1997, p.135).

Fica, por tanto, evidenciado que a predisposição de se alcançar metas vinculadas aos objetivos financeiros, dos clientes e processos internos está relacionada às capacidades organizacionais do aprendizado e crescimento, uma vez que o *Balanced Scorecard* ressalta a importância do fator humano e da sua gestão dentro da cadeia produtiva organizacional.

Neste sentido, faz-se fundamental para a conclusão dos objetivos empresariais o alinhamento de todas as perspectivas relatadas de maneira estratégica e atenciosa a satisfação interna e externa.

2.4.4 Objetivos do *Balanced Scorecard*

A necessidade do posicionamento estratégico da organização perante o mercado, o cliente interno e externo se faz redundante ao atual cenário neoliberal. Assim, o *Balanced Scorecard* permite que se criem vantagens competitivas não se limitando na análise dos fatores financeiros, mas de forma ampla agregando a comunicação interna, o conhecimento de mercado e a convergência de esforço em todos os níveis hierárquicos.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p.75), “um dos objetivos com a construção do *Balanced Scorecard* (BSC) era ter um conjunto de medidas de desempenho que monitorasse a capacitação e a conquista de ativos intangíveis necessários para o crescimento futuro”.

Complementam os autores Kaplan e Norton, (1997, p.56),

muitas pessoas pensam em mensuração como uma ferramenta para controlar comportamentos e para avaliar desempenhos passados. Controles e sistemas de mensuração tradicionais pretendem manter unidades organizacionais de acordo com um plano pré-estabelecido. As medidas no *Balanced Scorecard* estão sendo usadas pelos executivos de forma diferente – para articular a estratégia do negócio, comunicá-la e ajudar a alinhar as iniciativas individuais, organizacionais e departamentais, para alcançar um objetivo comum. Esses executivos estão usando o *scorecard* como um sistema de comunicação, informação e aprendizado, não como um sistema tradicional de controle. Para que o *Balanced Scorecard* seja usado dessa maneira, entretanto, as medidas devem expressar claramente a estratégia de longo prazo da organização para o sucesso competitivo.

O *Balanced Scorecard* é considerado uma ferramenta de gestão que traduz a missão e a estratégia das organizações num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica. Os objetivos e medidas do *Balanced Scorecard* derivam da visão estratégica da empresa. (LIMA, 2004).

Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 308), os objetivos do sistema BSC servem para:

- Orientar o estabelecimento de objetivos e medidas para o *scorecard*;
- Obter consenso entre os participantes do projeto; e
- Esclarecer a estrutura para os processos de gestão e de implementação que decorrem da construção do primeiro *scorecard*.

Os autores supracitados acima enfatizam que a meta do *Balanced Scorecard* não consiste em desenvolver apenas um novo conjunto de medidas para as organizações. Os indicadores estabelecidos no BSC devem ser implementados com o objetivo de proporcionar o desenvolvimento de um novo sistema gerencial.

A distinção entre um sistema de indicadores e um sistema gerencial é sutil, porém crucial. O sistema de indicadores deve ser apenas um meio para se alcançar uma meta ainda mais importante – um sistema de gestão estratégica que ajude os executivos a implementar e obter *feedback* sobre sua estratégia.” (KAPLAN;NORTON, 1997: 284).

O principal objetivo do BSC é o alinhamento do planejamento estratégico com todas as ações operacionais da empresa, permitindo que todos participem ativamente das ações diárias da organização. O verdadeiro poder do BSC está quando a empresa deixa de ser um sistema de medidas e se transforma em um sistema de gestão estratégica (KAPLAN E NORTON, 2004).

2.4.5 Organização voltada para a estratégia

O Balanced Scorecard deve ser mais do que uma combinação de medidas financeiras e não financeiras agrupadas em quatro perspectivas. É preciso que se traduza a estratégia da organização em sistemas de mensuração e a comunique de forma a realizar as metas estabelecidas (KAPLAN; NORTON, 1997).

Para Kaplan e Norton (1997, p.16), “a construção do *scorecard*, com sua ênfase nas causas e efeitos, induz o raciocínio sistêmico e dinâmico. Profissionais dos diversos setores da organização passam a entender como as peças se encaixam, como seus papéis influenciam outras pessoas e, por fim, a empresa inteira”.

Conforme a ilustração a seguir os autores Kaplan e Norton (2000), observaram cinco etapas que todas as organizações que obtiveram êxito com a utilização do BSC seguiram. São eles os princípios das organizações focalizadas nas estratégias:



Figura 5: Princípios da Organização Focalizada na Estratégia
 Fonte: Kaplan e Norton (2000, p. 19).

- **Princípio 1: Traduzir a estratégia em termos operacionais:** Kaplan e Norton (2000) afirmam que para atingir melhores resultados as organizações devem explorar de forma mais intensa os ativos tangíveis e intangíveis já existentes. O referencial adotado pelo BSC para descrever, implementar e comunicar a estratégia é denominado de Mapa estratégico;
- **Princípio 2: Alinhar a organização a estratégia:** Para o máximo de eficácia, as estratégias e os *scorecards* da organização precisam estar direcionados e alinhados a objetivos comuns (KAPLAN; NORTON, 2000);
- **Princípio 3: Transformar a estratégia em tarefa cotidiana de todos:** Os planos e estratégias devem ser difundidos aos colaboradores da organização de modo que todos entendam e conduzam suas atividades diárias de maneira que se contribua para o êxito dos objetivos estratégicos (KAPLAN; NORTON, 1997);
- **Princípio 4: Converter a estratégia em processo contínuo:** Segundo Kaplan e Norton (1997) na maioria das empresas o processo administrativo é baseado no orçamento, não existindo discussões a respeito do planejamento estratégico. Os autores afirma que para obterem sucesso durante a implementação da ferramenta de gestão BSC, as organizações devem interligar o gerenciamento tático ao gerenciamento estratégico, transformando-os em apenas um processo contínuo.

- **Princípio 5: Mobilizar a mudança por meio da liderança executiva:** Kaplan e Norton (2001) enfatizam que é necessário mais do que ferramentas e processos para que a organização seja voltada a estratégia. A prática evidenciou aos autores que em todo o projeto de implementação do BSC é fundamental o apoio e envolvimento ativo dos líderes uma vez que a implementação da estratégia demanda mudanças nas organizações.

Pode-se dizer que para se alcançar os objetivos almejados pelo *Balanced Scorecard* o planejamento estratégico deve estar claro, coerente, difundido por toda a organização, interagindo com toda a hierarquia organizacional e em apoio dos líderes para que haja sinergia em busca do cumprimento de suas metas.

2.4.6 Implementação do *Balanced Scorecard*

Com a real necessidade de controle e formulação estratégica para as organizações, faz se fundamental a implementação de um sistema gerencial que busque vantagens competitivas. Kaplan e Norton (1997; p. 299) afirmam que “a introdução de um novo sistema gerencial baseado no *Balanced Scorecard* precisa vencer a inércia organizacional que tende a envolver e contaminar praticamente todos os programas de mudança”.

Para Kaplan e Norton (1997, p. 312):

- Em suma, o ímpeto inicial para construção do *balanced scorecard* pode advir da necessidade de:
- Esclarecer e chegar a um consenso em relação à visão e a estratégia.;
 - Desenvolver uma equipe executiva;
 - Comunicar a estratégia;
 - Vincular recompensas à realização dos objetivos estratégicos;
 - Estabelecer recursos e iniciativas estratégicas;
 - Sustentar investimentos em ativos intelectuais e intangíveis e
 - Fornecer a base para o aprendizado estratégico.

O *balanced scorecard* adequadamente elaborado deve contar a história da estratégia da unidade de negócio através dessa seqüência de relações de causa e efeito. O sistema de mensuração deve explicitar as relações (hipóteses) entre os objetivos (e as medidas) nas

diversas perspectivas, de maneira que possam ser gerenciadas e validadas, nestas diversas perspectivas, possibilitando o gerenciamento da estratégia (KAPLAN E NORTON, 1997).

De acordo com Kaplan e Norton (1997) as empresas iniciam a construção de *scorecards* por vários motivos, sendo os principais mobilizar a estrutura da organização em novas direções estratégicas e orientar partes isoladas do processo gerencial. A experiência dos autores aponta que os executivos optam pelo uso do BSC a fim de responderem finalidades estratégicas específicas. Entretanto, Kaplan e Norton (1997, p.287) evidenciam que “em nenhuma das empresas o *Balanced Scorecard* continua focalizado apenas nesse propósito inicial. Pelo contrário; a primeira aplicação parece dar origem a um processo de mudanças que vai muito além do objetivo primeiro de elaboração do *scorecard*”.

Para Olve et al. (2001) o processo de implementação do *scorecard* está dividido nas onze seguintes etapas:

- definir a indústria, descrever seu desenvolvimento e o papel da companhia;
- estabelecer e confirmar a visão da companhia;
- estabelecer as perspectivas;
- traduzir a visão conforme cada perspectiva e assim formular os objetivos estratégicos gerais;
- identificar os fatores críticos de sucesso para a empresa;
- desenvolver medidas, identificar as causas e os efeitos e estabelecer um equilíbrio entre toda a organização;
- estabelecer um *scorecard* abrangente, comunicar e informar de modo a obter a participação de todos;
- desmembrar do *scorecard* e medidas por unidade organizacional, respeitando cada nível hierárquico;
- formular as metas e por fim
- desenvolver um plano de ação.

Um dos maiores focos do BSC está no planejamento estratégico, e assim o sucesso de sua implementação depende muito da elaboração deste mapa estratégico. Kaplan e Norton (2004, p.57) definem “o mapa estratégico como apresentação visual da estratégia, mostrando numa única página como os objetivos nas quatro perspectivas se integram e combinam para escrever a estratégia. Cada empresa adapta o mapa estratégico ao seu conjunto específico de objetivos estratégicos”.

De outro modo, Kaplan e Norton (1997) definem as etapas de implementação do Balanced Scorecard em quatro etapas:

- **1ª etapa:** Definição da arquitetura dos indicadores – seleciona-se a unidade organizacional ideal. Identificam-se as relações entre a unidade de negócio e a corporação.
- **2ª etapa:** O consenso em relação aos objetivos estratégicos – primeira série de entrevistas e registro dos objetivos estratégicos e idéias sobre as medidas do BSC. Síntese da entrevista e lista de objetivos nas quatro perspectivas. Geração de consenso em relação ao *scorecard*. Identificação de três ou quatro objetivos estratégicos para cada perspectiva e uma lista de indicadores potenciais por objetivo. Criação do mapa estratégico.
- **3ª etapa:** Escolha e elaboração dos indicadores – objetivos principais, refinar a descrição dos objetivos estratégicos, identificar o(s) indicador (es) que melhor captam e comunicam a intenção do objetivo, identificar as fontes das informações necessárias e as ações que podem ser necessárias para torná-las acessíveis e identificar as reações críticas entre os indicadores das perspectivas do *scorecard*. A intenção é a identificação dos indicadores que melhor comuniquem o significado da estratégia. Começo da elaboração do plano de implementação.
- **4ª etapa:** Elaboração do plano de implementação – desenvolvimento do plano de implementação para o *scorecard*. Deve incluir a maneira como os indicadores se ligam aos bancos de dados e sistemas de informações, comunicando o BSC a toda organização. Em uma reunião a equipe executiva deve chegar a um acordo quanto ao programa de implementação que tem como objetivos comunicar o BSC aos funcionários, integrar o *scorecard* à filosofia gerencial e desenvolver um sistema de informações que sustente o *scorecard*.

A ilustração a seguir, demonstra um cronograma que tipicamente é utilizado para a implementação do BSC:



Figura 6: Cronograma Típico do *Balanced Scorecard*
 Fonte: Kaplan e Norton (1997, p.323).

O processo do *balanced scorecard* possibilita um acompanhamento estratégico em longo prazo, o que precisa ser atenciosamente cuidado por todos na organização, estando desta forma, continuamente alinhados os objetivos, metas e ações.

Os desafios descritos por Costa (2006), demonstram que para a implementação do BSC a organização em seu todo precisa estar aberta a uma nova ferramenta, que seus gestores principalmente precisam colaborar efetivamente para o bom resultado, a empresa precisa estar disposta a gerir sua estratégia em longo prazo, é preciso levar em conta a cultura organizacional, passar por um processo de treinamento, de discussão e aprimoramento do projeto, há a necessidade eminente de que exista a integração de informações, a comunicação deve se dar clara, rápida e precisa, sem esquecer que a implementação de quaisquer nova ferramenta de gestão em uma empresa é um processo que com o tempo vai se aprimorando, e não de uma hora pra outra sai funcionando pois ele tem que se adaptar a realidade organizacional para que tenha sucesso, é um processo de aprimoramento e aprendizado, porém o importante é compreender que vai funcionar e vai contribuir para melhorar o desempenho da empresa.

De acordo com Rezende (2003), ainda que cada organização tenha um *modus operandi* próprio para a introdução de nova ferramentas de gestão, pode-se considerar um padrão geral adotado pelas organizações, conforme a seguir:

- lançamento - é caracterizado pelo estabelecimento de um grupo de “pioneiros” que recebem o treinamento para esboçar, elaborar e implementar o BSC na organização;
- mobilização – criação de uma consciência coletiva em torno do BSC, ganhando importância na razão direta do tamanho e da complexidade da organização;
- desenvolvimento – ao integrar o BSC com a abordagem de gestão de performance em um dos níveis da organização, o objetivo é levar a mensuração e o comportamento estratégico para as operações e decisões diárias;
- sustentação – comunicar e educar são duas ocupações que fortalecem o *Scorecard*. O desempenho é monitorado em função da estratégia, o potencial da estratégia é extrapolado em visões alternativas, a interpretação de desvios é um trabalho de equipe, a geração de *insight* é desejada e estimulada, os padrões de excelência são revisitados continuamente, os orçamentos são vistos como meio e não como um fim em si mesmos, a discussão sobre a alocação interna de recursos torna-se cooperativa visando ampliar a sinergia organizacional.

Kaplan e Norton (1997, p. 155) sugerem:

um scorecard adequadamente elaborado deve contar a história da estratégia da unidade de negócio através dessa seqüência de relações de causa e efeito. O sistema emensuração deve explicitar as relações (hipóteses) entre os objetivos (e as medidas) nas diversas perspectivas, de modo que possam ser gerenciadas e validadas, nestas diversas perspectivas, possibilitando o gerenciamento da estratégia.

Em suma implementar o BSC exige consenso, comunicação, liderança, foco, objetivos definidos, planejamento estratégico bem elaborado, de modo, a trazer benefícios a organização principalmente por servir como um sistema de aprendizado estratégico, onde através dos indicadores de desempenho monitorados pode-se verificar causas e efeito, e assim, adaptar-se as situações adversas. Além de se preocupar com as medidas financeiras, o BSC permite melhorar o foca da empresa, com um planejamento a longo prazo , porém com benefícios também, a curto prazo.

Ao integrar o BSC com a abordagem de gestão de performance em todos os níveis hierárquicos, o objetivo é levar a mensuração e o comportamento estratégico para as operações cotidianas, nesse momento a organização deve contar com uma equipe de colaboradores fortemente qualificados para interagir com a nova mentalidade de aprendizagem estratégica e soluções baseadas no conhecimento (REZENDE, 2003).

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo descreve-se o estudo de caso, que consiste na análise do processo de implementação do sistema de gestão de desempenho *Balanced Scorecard* na empresa objeto de estudo.

O capítulo inicia com informações referentes à caracterização da empresa em estudo discriminando-se sua missão, visão, objetivos, seu histórico e suas atribuições. São apresentados os motivos e o processo de escolha do BSC como ferramenta de gestão, seguido das etapas pertinentes ao processo de implementação do BSC, riscos e dificuldades observadas durante o desenvolvimento do projeto e por fim é apresentada uma conclusão acerca do estudo de caso.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

As informações apresentadas neste capítulo sobre a empresa foram extraídas de documentos da organização, site da empresa e entrevistas informais com os proprietários e membros da equipe executora do projeto.

A organização em estudo atua no segmento de decoração, com a fabricação e comercialização de cortinas especiais (rolo, romana, celular, plissada) e persianas (verticais e horizontais). Atualmente a empresa conta com 70 funcionários, sendo que em épocas de maior demanda, como em dezembro, seu quadro de funcionários chega a 75. Está localizada em São José/SC (PERSIPOLIS, 2012).

De acordo com a proprietária, a empresa tem por missão, “produzir soluções eficientes, modernas, bonitas e práticas na decoração de ambientes com cortinas e persianas. Criar laços de confiança e a satisfação dos clientes, colaboradores e fornecedores. Atuar com sensibilidade, responsabilidade e cooperação em relação ao meio social e ambiental”. Sua visão é “tornar-se uma das três maiores fabricantes de cortinas e persianas do estado de Santa Catarina até 2014”. Traz em seus valores de conduta, “a seriedade e honestidade em seus negócios; o respeito por seus clientes, fornecedores, distribuidores e colaboradores; a dedicação; a postura ética; e a busca pela satisfação dos seus clientes”.

A empresa possui 70 empregados efetivos, distribuídos na seguinte estrutura organizacional, como mostra a figura 7:

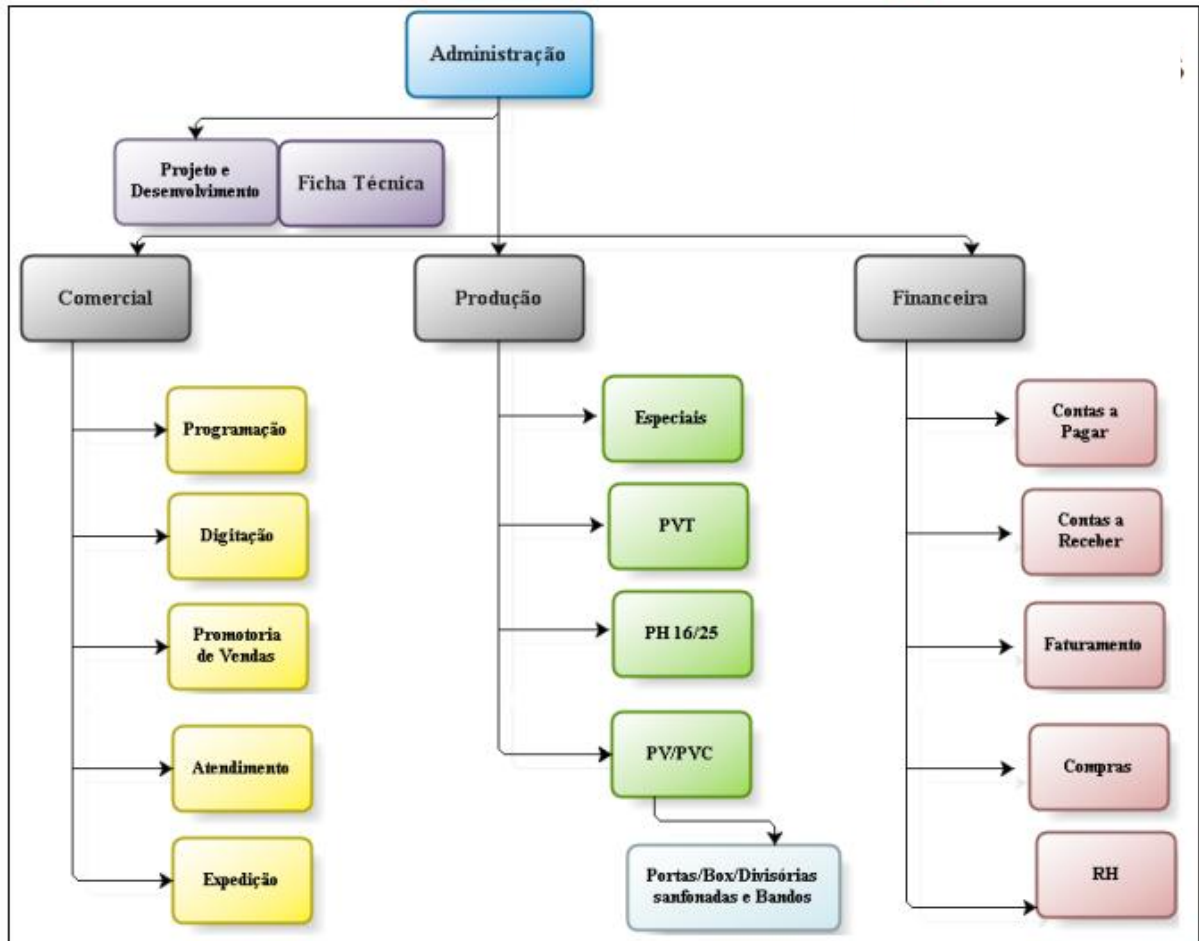


Figura 7: Organograma da empresa.
Fonte: Dados da pesquisa (2012).

A administração da empresa fica a cargo da proprietária da empresa, que é orientada por duas consultorias: uma de projeto e desenvolvimento relacionada à produção, e outra que é sobre conhecimentos técnicos dos produtos (matérias primas, mão de obra e materiais indiretos). Sob sua gestão estão o setor comercial, de produção e o financeiro, com seus respectivos gerentes. Sob a gestão comercial, estão subordinados: o departamento de programação, onde se faz o planejamento da produção por base na demanda; o de digitação de pedidos; a promotora de vendas, composta de vendedores externos que percorrem o estado apresentando os produtos para revendedores; o atendimento aos clientes que vão até a fábrica; a expedição, onde se despacham os produtos para distribuição. A área de produção está subdividida em setores, que fabricam as cortinas especiais, as PVT (persianas verticais), as PH 16/25 (persianas horizontais) e as PV/PVC onde se produzem portas/Box/divisórias e

bandôs de PVC. Já a parte financeira, concentra os setores de contas a receber, contas a pagar, faturamento, compras, e Recursos Humanos (RH).

A natureza do produto exige uma grande flexibilidade da produção. As persianas verticais têm seu processo produtivo dividido em duas partes principais: a montagem dos trilhos e a confecção das lâminas. Na montagem dos trilhos, há variação de tamanho e cinco modelos de abertura. Já as persianas podem ser de PVC, ou de tecido. A empresa oferece mais de quatro mil combinações de cores, padrões e acabamentos, sem contar largura e comprimento, uma vez que as encomendas são sob medida.

A contabilidade da empresa é terceirizada (lucro real) e mediante o seu crescimento, a mesma tem sentido a maior necessidade de controles eficazes sobre suas atividades, processos e recursos.

3.2 OBJETIVO E MOTIVAÇÃO PARA IMPLANTAÇÃO DA FERRAMENTA BSC

Com a intenção de verificar quais foram os objetivos e métodos utilizados pela empresa para implementar o *Balanced Scorecard*, foram feitas entrevistas com a proprietária e o gerente de projetos e desenvolvimento da empresa objeto de estudo a partir do questionário apresentado no apêndice A.

Diante do ambiente competitivo que proporcionou novos desafios e oportunidades ao mercado de atuação da empresa, no ano de 2010 passou a investir em novas tecnologias e práticas de gestão que suportassem a implementação de sua estratégia, e o BSC foi a ferramenta escolhida. Conforme evidenciado na figura 8, durante este período as diretrizes estratégicas da empresa já estavam definidas e consolidadas sendo necessária apenas uma ferramenta que monitorasse efetivamente a sua estratégia.



Figura 8: Diretrizes Estratégicas da Empresa
Fonte: (PERSIPOLIS, 2012).

De acordo com a empresa objeto de estudo, os propósitos e objetivos para a implementação deste novo modelo de gestão foram:

- monitorar a implementação da estratégia;
- colocar a estratégia em ação; e
- proporcionar que o planejamento estratégico fosse transformado em ações concretas e visíveis para todos da organização.

Assim como na empresa em estudo, Kaplan e Norton (1997) evidenciam que grande parte das organizações resolve utilizar o sistema de avaliação de desempenho *Balanced Scorecard* para traduzir a sua estratégia em ações concretas. Além disso, a decisão tomada pela empresa está respaldada e se encaixa nas proposições dos autores supracitados, uma vez que o BSC é considerado uma ferramenta de gestão para comunicar e promover o comprometimento de todos os níveis hierárquicos com a estratégia traçada.

Portanto, ficou evidenciado que a empresa utilizou-se do BSC para implementar e operacionalizar a sua estratégia, e não para gerá-la. Observa-se também que os motivos que levaram a mesma a utilizar o BSC como sistema de gestão vai de encontro ao que a teoria propõe. Para Kaplan e Norton (1997), a medição e avaliação da saúde das organizações não deve se restringir apenas a informações econômicas e financeiras, pois devem ser contemplados e analisados os diversos aspectos da gestão com ênfase para as relações de causa-efeito e o alinhamento estratégico.

3.3 PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO BSC NA EMPRESA

De acordo com a proprietária, a implementação do sistema de avaliação de desempenho *Balanced Scorecard* na empresa em estudo foi baseada na literatura e no processo sugerido pelos autores Kaplan e Norton.

O BSC foi implementado, conforme a decisão da alta administração, em nível corporativo e não por unidade de negócios, uma vez que a empresa objeto de estudo é de médio porte e conta apenas com uma filial. Portanto seria mais viável a implantação de uma única vez.

Durante o processo de implementação do BSC, a empresa informou que foi criada uma equipe específica para o projeto, composta por seis membros, sendo cinco gerentes e tendo como líder a proprietária da empresa. Neste aspecto, pode-se constatar uma diferença entre a teoria proposta por Kaplan e Norton e a prática adotada pela empresa em relação ao responsável por implementar o BSC. Para os autores, a figura do responsável por arquitetar o projeto é de apenas uma pessoa, enquanto que na empresa objeto de estudo foi montada uma equipe responsável pela implementação.

Além disso, a empresa optou por contratar uma consultoria externa para treinar e capacitar os membros da equipe responsáveis pela implementação, bem como para dar mais credibilidade ao desenvolvimento do projeto.

3.3.1 Etapas de Implementação do BSC

Os autores Kaplan e Norton sugerem que o processo de implementação do *Balanced Scorecard* nas organizações seja baseado em quatro etapas distintas. Questionada sobre quais foram as fases da implementação do *Balanced Scorecard* na empresa, a executiva afirmou que foram baseadas na literatura e propostas criadas por Kaplan e Norton, divididas em seis etapas distintas.

ETAPA 1 – Construção do BSC Corporativo

Durante a primeira etapa da implementação, Kaplan e Norton (1997) enfatizam que é necessário realizar a seleção de uma unidade organizacional específica e adequada para a aplicação da ferramenta de gestão BSC, uma vez que a construção de *scorecards* em nível corporativo pode se tornar uma atividade complexa, dependendo do porte da empresa em questão.

Após ser questionada, a proprietária da empresa afirmou que o início do processo de implementação do BSC ocorreu de forma diferente do que recomenda a literatura específica de Kaplan e Norton. Segundo a executiva:

o foco deste sistema de avaliação de desempenho na empresa Persipolis teve como principal fundamento a estratégia global da empresa, que futuramente deverá servir de norteador para nossa outra unidade de negócio. Quanto à abrangência do BSC, analisamos que de início não se fazia necessária a seleção de apenas uma unidade organizacional. Nossa meta estava voltada ao acompanhamento da estratégia em nível corporativo e entendemos que era mais viável a implementação de uma única vez, pois desta forma teríamos uma visão integrada do desempenho da empresa.

Nota-se que apesar da empresa ter iniciado a implementação do *Balanced Scorecard* em nível corporativo, a ideia central do projeto vai de encontro ao que propõem Kaplan e Norton, que é o desenvolvimento de um BSC alinhado a estratégia corporativa da organização.

ETAPA 2 – Alinhamento em torno da estratégia

Durante esta etapa foram realizadas entrevistas entre os membros responsáveis pelo projeto onde as iniciativas estratégicas da empresa foram discutidas e revisadas. Além do debate acerca da estratégia a empresa realizou reuniões entre os membros da equipe para uniformizar e sensibilizar o conceito do BSC entre os líderes, conforme a teoria proposta por Kaplan e Norton (1997).

De acordo com o Gerente de Projetos:

durante esta etapa realizamos um grande trabalho de sensibilização da gerência com o objetivo de demonstrarmos o conceito, o funcionamento e as vantagens que a

ferramenta proporcionaria à empresa. Geralmente, no início do processo de construção do BSC as empresas elaboram ou revisam suas diretrizes estratégicas. Isto se deve ao fato de que durante esta etapa são desenvolvidas hipóteses que nortearão a empresa pelos próximos anos. No nosso caso, as diretrizes já estavam bem definidas e de certa forma isso nos beneficiou, pois este conjunto de informações serviu de embasamento para o desenvolvimento e continuidade do projeto.

Em consequência da realização das reuniões e entrevistas foram elaborados resumos dos resultados e das impressões obtidas, uma vez que o propósito desta tarefa consistia em debater e preparar os objetivos estratégicos específicos para cada uma das quatro perspectivas que compõem o BSC. Após a conclusão das reuniões, os responsáveis pelo projeto em parceria com a empresa de consultoria propuseram um questionário para identificar e determinar qual era o nível de entendimento dos gerentes em relação à visão de futuro e das quatro perspectivas do BSC, conforme evidenciado na figura 08.

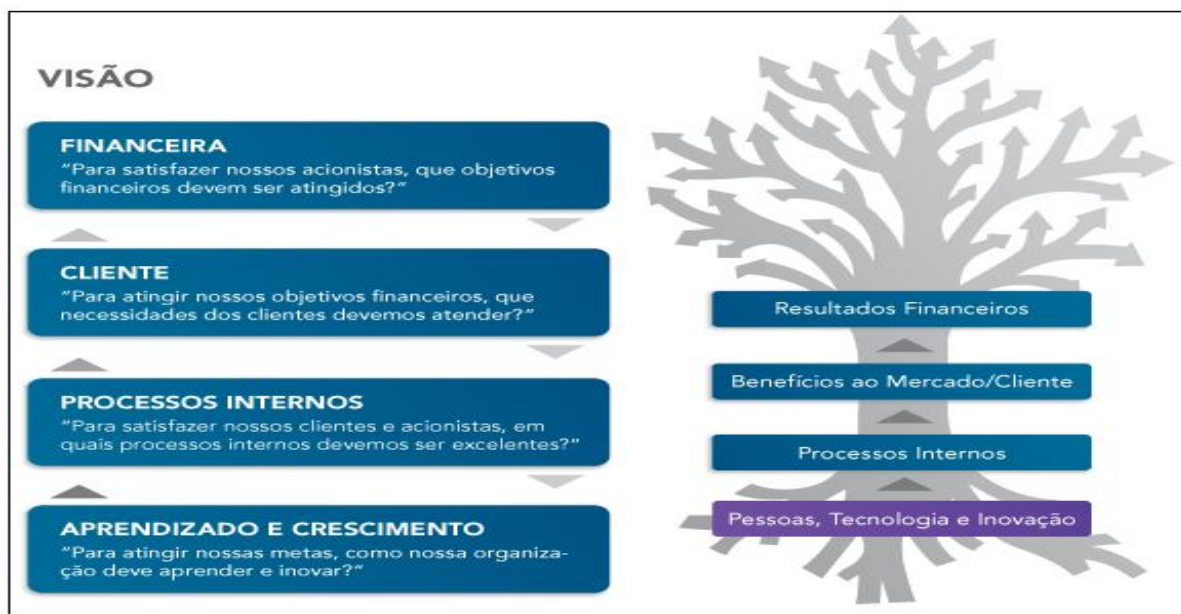


Figura 9: Questões relacionadas às quatro perspectivas
Fonte: Dados da pesquisa (2012).

A partir das informações coletadas durante a aplicação do questionário, foi possível dar início ao processo de elaboração dos objetivos estratégicos, que foram integrados e dispostos às perspectivas a partir das relações de causa e efeito. Após esta relação, a empresa escolheu quais eram os mais importantes e iniciou a construção de seu mapa estratégico.

No final desta fase, a equipe do projeto havia elencado os objetivos potenciais e específicos para cada uma das perspectivas, divididos da seguinte maneira: três objetivos para a perspectiva financeira, cinco para perspectiva de clientes, seis para a de processos internos e cinco para a de aprendizado e crescimento. Segundo o gerente de produção, "escolhemos

dezenove objetivos estratégicos que retratavam da melhor maneira a estratégia de nossa empresa. Julgamos que este número foi suficiente para o nosso caso em virtude do porte da empresa”.

Ao relacionar esta etapa com a metodologia de Kaplan e Norton, nota-se que a prática utilizada pela empresa está alinhada à proposta dos autores, uma vez que foram revisadas e discutidas as diretrizes estratégicas da empresa além da definição dos objetivos estratégicos para cada uma das quatro perspectivas.

ETAPA 3 – Montagem do mapa estratégico

Com base nos objetivos estratégicos definidos na etapa anterior, a equipe do projeto com o apoio da empresa de consultoria iniciou a montagem do mapa estratégico da empresa, ou seja, a representação gráfica do BSC, conforme evidenciado na figura 10.

Segundo Kaplan e Norton (2000), o mapa do *Balanced Scorecard* pode ser definido como um diagrama que representa a estratégia e demonstra através de uma página como os objetivos nas quatro perspectivas se integram em relações de causa e efeito para descrever a estratégia. Através da montagem do mapa gerencial da Persipolis, é possível verificar quais os objetivos pretendidos pela empresa em cada perspectiva e a relação de todos com a perspectiva financeira.

De acordo com o gerente de desenvolvimento, esta foi uma das fases mais importantes do projeto. Isto se deve ao fato de que o mapa estratégico torna claro qual é a grande ambição da empresa, qual o rumo a ser seguido. Esta clareza e transparência que o mapa estratégico proporciona, capacita os colaboradores a contribuírem cada vez mais com os ideais da organização, pois podem utilizar seus conhecimentos para apontar melhorias.

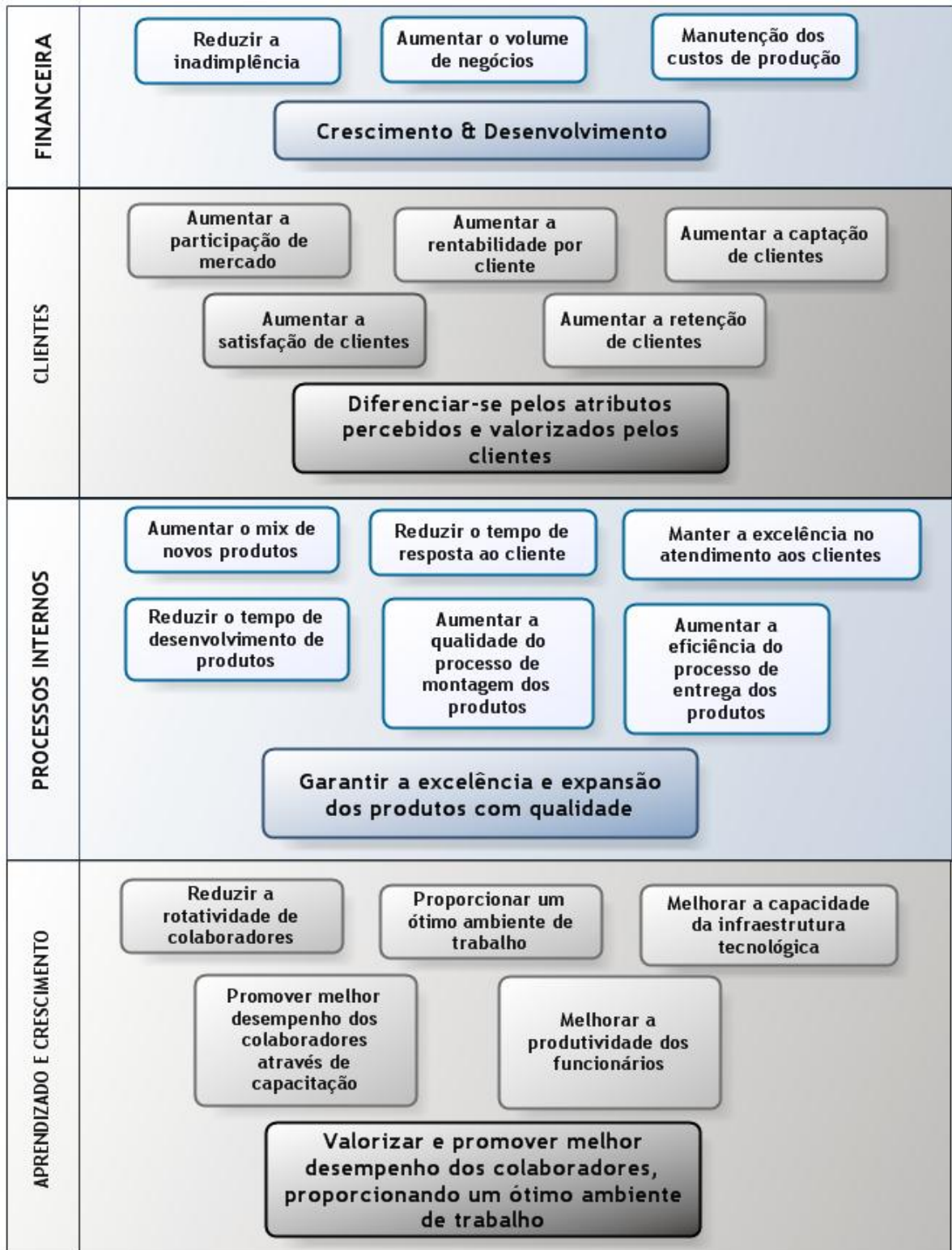


Figura 09: Mapa estratégico
Fonte: (PERSIPOLIS 2012).

Desta forma, através da montagem do mapa estratégico que contém dezenove objetivos estratégicos, fica claro qual é o resultado final pretendido pela empresa.

ETAPA 4 – Elaboração e definição dos indicadores estratégicos

Nesta etapa a empresa elaborou uma lista de indicadores potenciais que melhor se relacionavam com os objetivos estratégicos já definidos. Mediante a seleção dos indicadores de desempenho para cada um das perspectivas, foram definidos os métodos que seriam utilizados para sua mensuração e medição, conforme evidenciado no Quadro 09.

Para o gerente da área de projetos e desenvolvimento, esta etapa é caracterizada pela tradução da estratégia em ações concretas:

“esta etapa exige uma série de discussões para garantir que os indicadores escolhidos traduzam de fato os objetivos estratégicos definidos na etapa de elaboração do mapa estratégico. Acreditamos que os indicadores não sirvam apenas para medir algo, mas também para comunicar e difundir o que a empresa almeja. Por isso Kaplan e Norton afirmam que é durante este período que se inicia a tradução da estratégia em ação para todos os colaboradores”.

Conforme mencionado pelo entrevistado, durante esta fase do projeto são realizadas reuniões com a finalidade de se discutir a escolha dos indicadores. Estas discussões são estendidas a todos os gerentes envolvidos diretamente no processo de implementação. Posteriormente os objetivos e metas são desmembrados aos demais colaboradores. Desta forma, percebe-se que a estruturação da ferramenta acontece em nível corporativo, ou seja, abrange a empresa como um todo não havendo uma cobrança individual e específica por centros de responsabilidade.

A partir da definição dos objetivos e dos respectivos indicadores de desempenho, foram estabelecidas as metas para cada um deles. Kaplan e Norton (1997) afirmam que o BSC é mais eficaz quando utilizado para realizar mudanças organizacionais e que os executivos devem estabelecer as metas visando o longo prazo. Os autores evidenciam que as metas representam os desafios a serem alcançados pelas empresas e na maioria das vezes fazem com que os executivos assumam compromissos e se responsabilizem por realizar o plano estratégico traçado pela empresa.

Além disso, Bernardi et. al. (2012) “alertam que o importante não é somente traçar as metas e avaliar o seu alcance, mas sim analisar os motivos, entender o porquê as mudanças em alguns pontos, como por exemplo, o atendimento de clientes possibilitam a otimização da estratégia e das tarefas diárias”. Entretanto, por se tratar de informações confidenciais, o plano de ação e os projetos elaborados durante a definição das metas foram omitidos pela empresa.

Comparando esta etapa com a metodologia proposta por Kaplan e Norton, observou-se que na empresa objeto de estudo os indicadores foram discutidos e selecionados em conjunto através de reuniões e não separados em subgrupos específicos para cada uma das quatro perspectivas. Participavam diretamente dos encontros, os cinco gerentes de cada área da organização, bem como, a proprietária da empresa ficando, assim, evidente que apenas o nível estratégico da empresa era responsável pelas propostas de estruturação e implementação do sistema. Além disso, foi possível constatar que o número de indicadores de desempenho escolhido se assemelha ao proposto pelos autores Kaplan e Norton.

PERSPECTIVA	OBJETIVOS	INDICADORES	PERÍODO
FINANCEIRA	Aumento do volume de negócios	Faturamento em milhares R\$	Mensal
	Redução da inadimplência	% de inadimplência	Mensal
	Manutenção do endividamento	Variação % entre o capital de terceiros e o capital próprio	Mensal
CLIENTES	Aumento da participação de mercado	% de Market Share	Semestral
	Aumento da satisfação dos clientes	% de satisfação dos clientes	Trimestral
	Aumento da retenção de clientes	% de clientes que retornam	Semestral
	Aumento da rentabilidade por cliente	Rentabilidade por cliente	Trimestral
	Aumento da captação de clientes	% de novos clientes	Semestral
PROCESSOS INTERNOS	Aumentar o mix de novos produtos	Variação % do mix de produtos	Mensal
	Aumentar a qualidade do processo de montagem dos produtos	Satisfação dos clientes com a montagem	Mensal
	Aumentar a eficiência do processo de entrega dos produtos	Satisfação dos clientes com a entrega	Mensal
	Reduzir o tempo de resposta ao cliente	Tempo média de resposta ao cliente	Mensal
	Reduzir o tempo de desenvolvimento de produtos	Tempo médio de lançamento de novos produtos e coleções	Mensal
	Manter a excelência no atendimento aos clientes	% de reclamações de clientes	Mensal
APRENDIZADO E CRESCIMENTO	Reduzir a rotatividade de colaboradores	Índice de rotatividade dos empregados	Mensal
	Promover melhor desempenho dos colaboradores através de capacitação	% de colaboradores que fazem curso de capacitação	Semestral
	Proporcionar um ótimo ambiente de trabalho	% de satisfação dos colaboradores	Trimestral
	Melhorar a produtividade dos funcionários	Receita por funcionário	Trimestral
	Melhorar a capacidade da infraestrutura tecnológica	% de investimento em novas máquinas e sistemas	Semestral

Figura 11: Objetivos estratégicos e Indicadores da empresa

Fonte: (PERSIPOLIS, 2012).

Em relação ao Quadro 09, o alcance dos objetivos evidenciados em cada uma das perspectivas irá influenciar diretamente no sucesso do projeto. Além disso, os métodos e os períodos adotados pela empresa para fins de comparação e avaliação dos indicadores também se fazem importantes. De acordo com o gerente de projetos e desenvolvimento, as iniciativas estão inter-relacionadas entre si e cada indicador escolhido pela empresa possui um período específico de mensuração.

Como, por exemplo, pode-se citar a pesquisa de satisfação de clientes realizada mensalmente durante o processo de entrega dos produtos que proporciona à empresa um maior conhecimento das necessidades e dos aspectos que afetam diretamente na excelência dos serviços que são prestados aos clientes.

ETAPA 5 – Elaboração do plano de implementação e comunicação do BSC

Esta etapa contempla as providências para a implementação e comunicação do BSC para toda a organização. Nesse período, a equipe executiva se reuniu novamente a fim de ter uma decisão final a respeito dos objetivos, indicadores e das metas validadas nas etapas anteriores. Além disso, Kaplan e Norton (1997) evidenciam que durante esta etapa a empresa deve priorizar o desenvolvimento de um sistema de informações que sustente o BSC.

Segundo o gerente de desenvolvimento da empresa em estudo:

os sistemas já existentes na empresa foram revisados e modificados para assegurar que o BSC fosse integrado de forma correta. Nosso sistema ERP foi novamente parametrizado para atender a esta nova exigência. Inicialmente, nosso sistema de informação será utilizado para o acompanhamento efetivo dos indicadores, que serão coletados através do uso de planilhas eletrônicas, pois o custo é bem menor. Posteriormente, estamos estudando a viabilização da instalação de um novo sistema que acompanhe de fato o desempenho estratégico da empresa.

Nesse sentido, nota-se que a empresa vai de encontro ao que propõe a metodologia, uma vez que houve uma decisão final quanto aos objetivos, indicadores e metas além da integração do *scorecard* ao sistema gerencial.

Quanto ao programa de comunicação do BSC, o entrevistado informou que a divulgação dos resultados aos colaboradores é feita através de reuniões mensais e comitês. Além disso em função de não constar o setor de Controladoria na empresa, foi criado um núcleo específico para tal atribuição sendo este supervisionado diretamente pela área de

projetos e desenvolvimento. Os meios mais utilizados para a divulgação das informações referentes ao BSC pela empresa foram:

- ***Intranet:*** A empresa possui uma rede interna própria. Este sistema está disponível para todos os colaboradores sendo que qualquer informação nova é atualizada em tempo real.
- ***Newsletter:*** A empresa adotou este artifício como um meio de comunicação cuja finalidade é a comunicação em massa para todos os colaboradores.
- ***Blog do BSC:*** Trata-se de um espaço interativo que foi desenvolvido para representar conceitos e informações bem como para compartilhar conteúdos e opiniões relacionados ao projeto.
- ***Mural Eletrônico:*** Esta iniciativa contempla a instalação de quatro TV's LCD de 42 polegadas em áreas estratégicas da empresa. Tal espaço diariamente apresenta conteúdos acerca do BSC bem como demonstra a todos os colaboradores as diretrizes estratégicas almejadas pela empresa.

Portanto, a partir destas iniciativas adotadas, fica evidenciada a preocupação em tornar-se uma empresa orientada para estratégia, uma vez que um dos princípios propostos por Kaplan e Norton (1997) evidencia que os planos e estratégias devem ser difundidos a todos os colaboradores para que se atinjam os objetivos estratégicos propostos.

Ainda durante esta etapa, os autores supracitados acima elencam como última tarefa a finalização do plano de implementação junto aos membros da alta administração. Em relação ao prazo, Kaplan e Norton (1997) afirmam que um projeto típico de introdução do BSC pode durar até 16 semanas. Na empresa objeto de estudo, observa-se que a efetiva construção do sistema de avaliação de desempenho durou 19 semanas, tendo início em outubro de 2010 e finalizado em meados de fevereiro de 2011, indo ao encontro do que propõe os autores.

Segundo o entrevistado:

o BSC continua em constante aperfeiçoamento e já está consolidado na empresa, atendendo e suprimindo a todas as necessidades definidas no início do projeto. Temos como meta para o próximo ano, iniciar o desdobramento do sistema para nossa outra unidade de negócios, uma vez que de início optamos por fazer um BSC em nível corporativo. Outra iniciativa que pretendemos adotar refere-se a um programa de remuneração variável atrelado as metas do BSC, uma vez que as pessoas são motivadas a alcançar um bom resultado no que está sendo medido.

Ficou evidente que a implementação do *Balanced Scorecard* incentivou a motivação organizacional, uma vez que, observaram-se os objetivos e metas propostos pela empresa, e dentro destes parâmetros os colaboradores se interaram de seus papéis, tornando assim todo o processo mais claro e dinâmico. Destaca-se ainda, que o BSC se fez como um instrumento de cobrança, onde o *feedback* de todas ações são vislumbradas, auxiliando assim, novamente no resgate da motivação organizacional, e na manutenção dos objetivos, corrigindo-se os erros e aumentando-se os acertos.

3.3.1 Riscos e dificuldades na implementação do BSC

Como riscos e dificuldades encontrados pela empresa durante implementação do *Balanced Scorecard*, o gerente de desenvolvimento apontou que os enfrentados pela equipe executiva foram: a falta de comprometimento e envolvimento por parte de algumas áreas da empresa, inconsistências na definição dos indicadores, falta de alinhamento com o sistema de informação existente na empresa e dificuldades em conciliar a agenda dos envolvidos na execução do projeto.

Com relação à falta de comprometimento e envolvimento de algumas áreas, o entrevistado relatou que a equipe executiva precisou realizar um trabalho de sensibilização com todos os colaboradores, demonstrando efetivamente o conceito e os benefícios que a adoção do BSC proporcionaria à organização. Segundo o mesmo:

a experiência nos demonstra que a maioria das empresas sofre com a falta de comprometimento da alta administração. Entretanto, na empresa em estudo ocorreu um fato contrário aos demais, pois a motivação para a implementação do BSC partiu da própria proprietária de empresa. Nossa maior dificuldade enfrentada foi que de início algumas áreas possuíam outras prioridades que entravam em conflito aos propósitos do BSC. Então foi partir deste cenário, que realizamos o trabalho de sensibilização e conscientização com todos os colaboradores.

Nesse aspecto, Kaplan e Norton (1997) afirmam que o ideal é que todos os colaboradores independentemente do nível hierárquico entendam os propósitos e objetivos da empresa bem como de que maneira as suas ações individuais influenciam para a realização dos resultados almejados.

Sobre as inconsistências durante a definição dos indicadores, o entrevistado afirmou que o maior problema enfrentado foi na escolha e definição do número de indicadores para cada perspectiva. Olve *et al.* (2001) evidenciam que uma das causas para este problema é que algumas áreas, como por exemplo a financeira, tendem a escolher apenas medidas financeiras

que são limitadas. Além disso, a equipe executiva identificou que uma determinada gerência resolveu colocar um indicador de desempenho que beneficiava os seus interesses pessoais, privilegiando apenas seus projetos. Para Kaplan e Norton (2001), a conscientização e a construção de uma visão compartilhada motiva todos a buscarem atingir os objetivos e medidas comuns e conseqüentemente problemas como estes deixariam de acontecer.

Outra dificuldade enfrentada pela empresa refere-se à falta de alinhamento do BSC com o sistema de informação da empresa. O entrevistado confirma que esta foi uma das tarefas mais complicadas para a empresa:

tivemos muitas dificuldades em parametrizar nosso sistema ERP para atender a esta nova demanda. Foram semanas de trabalho em conjunto da empresa desenvolvedora do software e o resultado final ainda não está de acordo com o que almejamos. Estamos estudando a compra de uma nova solução específica ao BSC capaz de comunicar a estratégia, as metas e acompanhar de fato o nosso desempenho.

Realizando um comparativo com a metodologia proposta por Kaplan e Norton, constata-se que neste aspecto a empresa diverge do que propõe os autores, uma vez que os mesmos afirmam que durante a etapa de elaboração do plano de implementação o *scorecard* já deve estar totalmente integrado ao sistema gerencial da empresa.

Por fim, o entrevistado revelou que outra dificuldade encontrada pela empresa foi conseguir conciliar a agenda de todos os participantes do projeto. De acordo com o gerente de desenvolvimento, “apesar do comprometimento de todos os membros da equipe executiva foi muito complicado conciliar o tempo de todo mundo. Acredito que este foi um dos fatores que mais atrasaram a conclusão do projeto”.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como base a análise de implementação do *Balanced Scorecard* em uma empresa do ramo de decoração, buscando estabelecer parâmetros com a teoria relacionada ao tema. Sendo assim, este capítulo abordará as considerações finais relevantes ao presente estudo e estará exposto em duas seções: conclusões do trabalho e sugestões para trabalhos futuros.

4.1 CONCLUSÕES DO TRABALHO

Se faz necessário que se destaque a importância das empresas se atualizarem perante ao mercado global que estão inseridas, bem como, que busquem ferramentas que as permitam criar vantagens competitivas, e as deem uma visão holística para que possam se adaptar e conseqüentemente perdurar no atual cenário corporativo.

Novas formas de gestão devem ser apresentadas, fazendo-se uso de ferramentas oportunas às necessidades de cada organização. A contabilidade gerencial vem a possibilitar ao gestor que sua tomada de decisão seja pautada em dados plausíveis, em avaliações financeiras, e em análises estratégicas na busca pela satisfação e pela lucratividade.

O presente estudo analisou as etapas do processo implementação da ferramenta de gestão *Balanced Scorecard* em uma empresa do ramo de decoração. De maneira comparativa com a teoria relacionada ao tema.

Atendendo aos objetivos específicos 1.2.2 desta monografia, revisou-se a literatura pertinente ao estudo de modo, a se obter diretrizes que norteassem análise do processo de implementação do BSC. Apresentou-se a caracterização da empresa estudada, descrevendo sua estrutura, além, de acrescentar aspectos relevantes ao cotidiano organizacional.

Foi apresentada a estrutura e as etapas que foram necessários para implementação do BSC e estabelecidos comparativos com Kaplan e Norton (1997) que utiliza um modelo similar ao utilizado para a construção e implementação deste instrumento de gestão. Uma vez que o modelo utilizado por Kaplan e Norton (1997) serviu somente como base teórica, pois

foram percebidas diferenças entre os dois processos, principalmente relacionadas as etapas de implementação e a cronologia do processo. É relevante destacar que Kaplan e Norton (1997) afirmam que durante a etapa de elaboração do plano de implementação o *Scorecard* já deve estar totalmente integrado ao sistema gerencial da empresa, o que de fato não se vislumbrou no processo de implementação da Persipoles, que não estava totalmente integrado ao seu sistema.

Em relação ao quarto objetivo específico que buscou identificar e classificar os passos que compuseram a implementação do BSC na empresa estudada, verificou-se alguns obstáculos enfrentados pela empresa durante o processo de implementação. O primeiro deles consiste na falta de comprometimento e envolvimento de algumas áreas da empresa, a resistência a mudanças é algo bastante peculiar ao ser humano, o que se reflete nas suas relações de trabalho pelo medo e pela insegurança do até então desconhecido. Percebeu-se também inconsistências na definição dos indicadores em meio aos interesses de cada área da empresa alguns indicadores tendiam beneficiar uma área mais que a outra.

Outro obstáculo percebido foi à falta de alinhamento com o sistema de informação existente na empresa, que não conseguiu atender todas as demandas do BSC, e busca-se portanto, um software paliativo que integre essas ferramentas e atenda as necessidades gerais da empresa. Por fim, mais um fator dificultoso para implementação do BSC foi conseguir conciliar a agenda dos envolvidos na execução do projeto que por diversos motivos tinham agendas distintas.

Destaca-se ainda, que através da análise de todos os dados, pode-se constatar que o *Balanced Scorecard* está incorporado na empresa e há existido de fato, uma perspectiva de expansão para outra filial da empresa. Na presente pesquisa, o foco maior se deu ao nível gerencial, onde se tem medidas mais abrangentes, de nível corporativo e não se restringindo a responsabilidade individual. Porém, percebeu-se que a gerência teve grande preocupação de transmitir aos demais colaboradores todas as diretrizes adotadas e alinhadas com a estratégia. De modo a exemplificar, o projeto de remuneração variável é um grande estimulante ao colaborador, que passa a se interessar e buscar incorporar as diretrizes do *Balanced Scorecard* na sua rotina, ajustando suas metas profissionais com as já propostas pela empresa.

4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Para futuros estudos recomenda-se a análise do processo de implementação do *Balanced Scorecard*, de modo a contribuir com os métodos de implementação desta ferramenta de gestão, aprimorando sua execução, facilitando seu desmembramento e agilizando todo o seu processo.

Sugere-se ainda, que se elaborem pesquisas que contribuam com a execução prática do planejamento estratégico aliado ao *Balanced Scorecard*.

Ou ainda, que se façam estudos que integrem diferentes ferramentas da contabilidade gerencial, de modo, a agregar vantagens competitivas às organizações com o ganho expressivo de informações.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico:** elaboração de trabalhos na graduação. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. . **Sistemas de controle gerencial.** 12. ed São Paulo (SP): McGraw Hill, 2008.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv. D.; KAPLAN, Robert S. e YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

AZEVEDO, Israel Belo de. **O prazer da produção científica:** diretrizes para a elaboração de trabalhos acadêmicos. 4. ed. Piracicaba: Unimep, 1996.

BERNARDI, Talita et. Al. Roteiro para a implementação de Balanced Scorecard: Estudo de caso em pequena empresa. **Revista de Ciência e Tecnologia.** v. 17, n. 33, p. 87-102 jan./jun. 2012, ISSN Impresso: 0103-8575, ISSN Eletrônico: ISSN: 2238-1252.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto. **Controles de gestão:** controladoria financeira das empresas. São Paulo: Atlas, 1993.

CAMPOS, J.A. Cenário **Balanceado; painel de indicadores para a gestão estratégica dos negócios.** São Paulo: Aquariana, 1998.

CERQUEIRA NETO, Edgar Pedreira de. **Gestão de qualidade:** princípios e métodos. 3ª ed. São Paulo: Pioneira, 1993.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia Científica.** 5. ed. São Paulo: Ed. Prentice Hall, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial:** teoria e prática. 3. ed São Paulo: Atlas, 2004.

COSTA, Ana Paula Paulino da . **Blanced Scorecard:** conceitos e guia de implementação. São Paulo (SP): Atlas, 2006.

CUNHA, Cristiano J.C.A., **Planejamento e estratégia empresarial**. EPS/UFSC (apostila), Florianópolis, 2000.

FISCHMANN, Adalberto A.; ALMEIDA, Martinho I. R. de, **Planejamento estratégico na prática**. São Paulo: Atlas, 1993.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GOMES, Josir S.; SALAS, Joan M. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KALLÁS, David; COUTINHO, André Ribeiro. **Gestão estratégica: experiências e lições de empresas brasileiras**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevir, 2005.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P.. **A estratégia em ação: *balanced scorecard***. Tradução de Filho, Luiz Euclides Trindade Frazão. 19. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. Kaplan e Norton na prática. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004a.

_____. Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Rio de Janeiro: Campus, 2004b.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing: análise, planejamento, implementação e controle**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Wilson Lopes de. **Análise organizacional com ênfase nos elementos do *balanced scorecard* para empresas de turismo rural no Distrito Federal**. Florianópolis, 2004. 132 f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Tecnológico. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção.

LIMA, P.H.S. **Análise do Processo de Implantação do Balanced Scorecard: O Caso da Área de Pelotização da CVRD - Cia Vale do Rio Doce.** Dissertação de mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2003.

LUNKES, Rogério João; SCHNORREBERGER, Darci. . **Controladoria:** na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Introdução à Administração.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NIVEN, P.R. **Facilitating the Strategy Map Discussion (Part Two).** Feb. 2004. Disponível em < <http://www.balancedscorecard.biz/articles.html> > acesso em 29 de janeiro de 2006.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Estratégia empresarial:** uma abordagem empreendedora. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JR., J. H. P.; SILVA, C. A S. Controladoria estratégica. São Paulo: Atlas, 2004.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica:** projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

OSAKI, Márcia Regina, **Gestão do desempenho:** um estudo de caso em pequena empresa, Campinas: Faculdade de Engenharia Mecânica, Universidade Estadual de Campinas, 2005. 143 p. Dissertação (Mestrado).

REZENDE, José Francisco. **Balanced Scorecard:** a gestão do capital intelectual. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SCHULUPP, Hildegard; COSTA, Leonardo; SILVA, Silvio Bitencourt da. Planejamento e gestão estratégica. Florianópolis: SENAI/SC; FNQ, 2007. Apostila do curso de MBA em **Gestão para a Excelência.**

VIEIRA, Paulo Roberto. **Peculiaridades do Processo Decisório**. 2ª Ed. Estilo & Gestão em RH Catho Online, 2002. Disponível em:
<http://www.catho.com.br/estilorh/index.phtml?combo_ed=2&secao=158>. Acesso em: 24 junho 2011.

APÊNDICE A – ROTEIRO PARA ENTREVISTA

- 1) Quais motivos levaram a empresa a escolher o BSC como ferramenta de gestão?
- 2) Havia o comprometimento da alta gestão no momento em que se decidiu pela ferramenta BSC?
- 3) Quantos gestores participaram do processo e quais os cargos ocupavam no nível organizacional?
- 4) Como se deu a capacitação e o envolvimento dos responsáveis pela implementação da ferramenta?
- 5) Houve a contratação de uma consultoria externa para auxiliar no processo de implementação?
- 6) Anteriormente ao BSC a empresa já utilizava algum sistema de mensuração?
- 7) Quais foram as bases literárias que a empresa utilizou durante o projeto?
- 8) Quais as etapas desenvolvidas durante o processo de implementação do BSC?
- 9) Em relação às reuniões, quantas ocorreram? Quais membros participaram?
- 10) Anteriormente ao processo de implementação do BSC as diretrizes estratégicas da empresa já estavam definidas?
- 11) As perspectivas propostas pelos autores Kaplan e Norton foram seguidas ou adaptadas conforme a necessidade da empresa?
- 12) Qual foi o tempo utilizado pela empresa para a conclusão do projeto?
- 13) O BSC está alinhado aos demais sistemas da empresa?
- 14) De que forma o BSC é comunicado a organização?
- 15) Com que frequência os resultados são monitorados?
- 16) Existe algum sistema de remuneração atrelado ao BSC? Se sim, como funciona?
- 17) Quais os riscos e obstáculos observados pela empresa durante o processo de implementação?
- 18) Que benefícios a implementação da ferramenta trouxe para empresa?
- 19) Atualmente o BSC atende as expectativas da empresa?