

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

GUILHERME DE OLIVEIRA

**GESTÃO DO DESEMPENHO COM BASE NO *BALANCED SCORECARD* EM UMA
PEQUENA EMPRESA DO RAMO DE PET SHOP**

FLORIANÓPOLIS

2011

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

GUILHERME DE OLIVEIRA

**GESTÃO DO DESEMPENHO COM BASE NO *BALANCED SCORECARD* EM UMA
PEQUENA EMPRESA DO RAMO DE PET SHOP**

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

Orientadora: Prof^a Dra. Valdirene Gasparetto.

FLORIANÓPOLIS

2011

GUILHERME DE OLIVEIRA

**GESTÃO DO DESEMPENHO COM BASE NO *BALANCED SCORECARD* EM UMA
PEQUENA EMPRESA DO RAMO DE PET SHOP**

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, a banca examinadora constituída pelo(a) orientador(a) e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, dia, mês de 2011.

Professora Dra. Valdirene Gasparetto
Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professora Dra. Valdirene Gasparetto (Orientadora)
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Professor Dr. Leonardo Flach
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Professor Dr. Nivaldo João dos Santos
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a **Deus** pela saúde que me concedeu para a realização de mais essa jornada.

Aos meus pais, **Maria Bernadete e José Roberto**, pelo amor e educação que me deram, por sempre me mostrarem o caminho do bem e me incentivarem a estudar e batalhar pelos meus sonhos e anseios.

Aos meus irmãos, **Jônata e Fabian**, pelo apoio incondicional nesses últimos meses, pelas palavras de incentivo e por me fazerem acreditar que as coisas são possíveis quando realmente desejamos.

Aos meus avós, **Lia e Sergio**, pela paciência que tiveram comigo nesses últimos meses, pelo espaço cedido em sua casa para eu poder realizar o trabalho e pelo carinho com que sempre me trataram.

A **Sara**, pelos puxões de orelha que me fizeram entender que as coisas não caem do céu e por me mostrar que só com dedicação e perseverança se consegue alcançar o sucesso em uma jornada.

Aos verdadeiros amigos, que sempre estiveram ao meu lado, dando apoio nas horas mais difíceis, onde tudo parecia perdido, em especial a **Gabi, Aninha e Silvia**.

Aos amigos pentagonais, **Adriano, Marcos, Rafael, Ricardo e Tiago**, que nunca deixaram com que eu deixasse a “peteca cair”, apoiando e me mostrando que eu era capaz de transpor as barreiras que apareciam e pelos momentos de descontração durante esses quatro anos e meio de faculdade.

A **Professora Valdirene**, pela sabia orientação no desenvolvimento desse trabalho, por sua dedicação em me fazer enxergar o caminho certo e por suas suaves broncas que me despertaram quando eu estava saindo do caminho.

Ao proprietário do Pet Shop onde foi realizada a pesquisa, **Dr. Fabiano**, pela paciência nas reuniões, pelo tempo que foi destinado para a realização das reuniões e pela oportunidade de poder realizar o trabalho em sua empresa.

Agradeço a todos que de alguma forma contribuíram para a realização desse trabalho e em minha vida acadêmica.

“Para se obter algo que você
nunca teve, precisa fazer
algo que nunca fez!”

(Chico Xavier)

OLIVEIRA, Guilherme de. **Gestão do desempenho com base no *balanced scorecard* em uma pequena empresa do ramo de Pet Shop**, 2011, 55 f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

RESUMO

O objetivo desta pesquisa foi propor um sistema de gestão de desempenho baseado nos preceitos do *Balanced Scorecard* (BSC), contribuindo para uma melhor avaliação do desempenho de uma pequena empresa do ramo de Pet Shop, e na correção de possíveis falhas em suas atividades e processos. Através de seus instrumentos, a Contabilidade Gerencial proporciona às empresas a possibilidade de extrair informações relevantes de suas atividades. O BSC, um dos instrumentos da Contabilidade Gerencial, é um sistema de gestão de desempenho derivado da estratégia da empresa, que a auxilia na administração a longo prazo. As pequenas empresas têm grande representatividade na economia nacional, mesmo havendo um índice significativo de descontinuidade nessas organizações, causadas por fatores diversos. A carência da utilização de instrumentos gerenciais nas pequenas empresas ainda existe, porém a busca por esses instrumentos vem auxiliando-as na gestão mais adequada de seus negócios. A metodologia aplicada na pesquisa foi estudo de caso único, utilizando a pesquisa descritiva com uma abordagem qualitativa para o problema estudado em uma pequena empresa do ramo de Pet Shop, onde foram coletados os dados através de quatro reuniões definidas por Kaplan e Norton (1997) e duas entrevistas informais com o proprietário, além da observação das atividades da empresa. Observou-se que o BSC auxilia a empresa a transmitir a sua estratégia de uma forma comum a todos e verificar seus pontos falhos. Além disso, contribuirá também para a melhoria em seus processos internos e em seu relacionamento com os clientes, atendendo suas necessidades e, levando-a à melhoria em seu desempenho no mercado em que está inserida.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*. Avaliação de desempenho. Sistema de Gestão.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - O <i>Balanced Scorecard</i> como estrutura para ação estratégica.....	23
Figura 2 - <i>Balanced Scorecard</i>	25
Figura 3 - Relações de causa e efeito entre as medidas estratégicas.....	30
Figura 4 - Um cronograma típico para o <i>Balanced Scorecard</i>	34
Figura 5 - O modelo do mapa estratégico do <i>Balanced Scorecard</i>	36
Figura 6 - Organograma da empresa.....	37
Figura 7 - Processo produtivo do serviço da empresa.....	38
Figura 8 - Mapa Estratégico da empresa.....	46

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação das Pequenas Empresas.....	16
Quadro 2 - Resumo das reuniões.....	40
Quadro 3 - Planejamento Estratégico da empresa.....	40
Quadro 4 - Objetivos estratégicos para as Perspectivas do BSC.....	41
Quadro 5 - Indicadores, Métodos e Períodos de medição dos objetivos estratégicos.....	42
Quadro 6 - Metas e ações da empresa.....	44
Quadro 7 - Painel Estratégico de Desempenho da empresa.....	45

LISTA DE SIGLAS

BSC: *Balanced Scorecard*

ABC: *Activity Based Costing*

ABM: *Activity Based Management*

GECON: *Gestão Econômica*

EVA: *Economic value added*

VMB: *Value-Based Management*

SEBRAE: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

BNDES: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico Social

ME: Micro empresa

EPP: Empresa de pequeno porte

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
1.1	TEMA E PROBLEMA.....	12
1.2	OBJETIVOS.....	12
1.2.1	Objetivo Geral.....	13
1.2.2	Objetivos Específicos.....	13
1.3	JUSTIFICATIVA.....	13
1.4	METODOLOGIA.....	14
1.5	LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	17
1.6	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	17
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	19
2.1	Contabilidade Gerencial.....	19
2.2	Gestão, Estratégia, Planejamento e Controle.....	20
2.3	<i>Balanced Scorecard</i> (BSC).....	22
2.3.1	Estrutura do BSC - Perspectivas e Indicadores.....	24
2.3.1.1	Perspectiva Financeira.....	26
2.3.1.2	Perspectiva dos Clientes.....	27
2.3.1.3	Perspectivas dos Processos Internos.....	28
2.3.1.4	Perspectiva de Aprendizado e Crescimento.....	28
2.3.2	Integração das medidas do BSC à Estratégia.....	29
2.3.3	Elaboração do <i>Balanced Scorecard</i>	30
2.3.3.1	Avaliação Organizacional.....	31
2.3.3.2	Identificação dos Objetivos Estratégicos.....	32
2.3.3.3	Escolha dos Indicadores Estratégicos.....	32
2.3.3.4	Elaboração do Plano de Implementação.....	33
2.3.4	Mapa Estratégico.....	35
3	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	37
3.1	A Empresa.....	37
3.2	O Processo de Elaboração do SISTEMA de Gestão de Desempenho.....	39
3.2.1	1ª Reunião – Conhecendo a empresa e sua situação.....	40
3.2.2	2ª Reunião – Elucidando o BSC e definindo os objetivos estratégicos.....	41
3.2.3	3ª Reunião – Escolha e Formulação dos Indicadores.....	41
3.2.4	4ª Reunião – Formulação das metas e ações.....	42

3.3	Formulação do Mapa Estratégico da empresa.....	45
3.4	DISCUSSÃO SOBRE A ELABORAÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO.....	47
4	CONCLUSÕES	49
4.1	Considerações Finais	49
4.2	Sugestões para Trabalhos Futuros	50
	REFERÊNCIAS	51

1 INTRODUÇÃO

A necessidade de mudança faz com que as empresas busquem tomar uma postura gerencial mais eficiente. Conquistar e manter os clientes, garantir qualidade em produtos e serviços e manter saudáveis suas finanças são fatores preponderantes para as empresas alcançarem bons resultados, sendo necessária a elaboração de metas e objetivos condizentes com suas estratégias, mesmo sabendo que, conforme lembram Kaplan e Norton (1997), a dificuldade das empresas não está na formulação de suas estratégias, mas sim, na sua implementação.

Observa-se nas empresas a necessidade de possuir um sistema de gerenciamento estratégico que atenda as suas necessidades, a fim de obter um auxílio na área contábil-gerencial, administrativa e produtiva. A estratégia tem que estar definida de forma clara a todos, com o objetivo de alcançar uma concordância em relação às metas e cumprir a estratégia estipulada. A não evidenciação da estratégia utilizada pode impedir que os gestores recebam as informações relevantes do desempenho da empresa. Se houver divergências entre as concepções dos gerentes em relação às suas metas, toda incrementação da estratégia fica prejudicada (COSTA, 2006).

Cabe ao gestor buscar mecanismos que o auxiliem na obtenção de informações significativas e úteis, para definir o seu fluxo correto; tomada de decisão; e o melhor desenvolvimento do trabalho. A gestão estratégica oferece a esse gestor os instrumentos de que necessita para alcançar o sucesso no futuro. Atualmente, as empresas competem em ambientes complexos e, por isso, é fundamental que exista a compreensão de suas metas e dos métodos para alcançá-las (KAPLAN; NORTON, 1997).

Contudo, a economia atual, na qual os ativos intangíveis se tornaram a principal fonte de vantagem competitiva, exige instrumentos que os descrevam com base no conhecimento e nas estratégias criadoras de valor, construídas a partir desses ativos. Na falta desses instrumentos, as empresas têm dificuldade em gerenciar o que não conseguem descrever ou medir (KAPLAN; NORTON, 2001).

A Contabilidade evoluiu, se dividindo em diversas áreas que cedem às empresas instrumentos necessários para auxiliar na administração de um ambiente de trabalho. Uma das áreas da Contabilidade que cedem esses instrumentos é a Contabilidade Gerencial, área essa que auxilia no planejamento, controle e na tomada de decisão dos assuntos relevantes à empresa, conduzindo-a, assim, a gerar resultados positivos (MIOTTO; LOZECKYI, 2008).

1.1 TEMA E PROBLEMA

Os sistemas gerenciais visam assegurar que as informações repassadas aos gestores sejam traduzidas e compreendidas, objetivando o atendimento às expectativas conforme o que foi planejado, organizado e dirigido aos setores da organização. Para haver êxito nessa ação, as empresas têm que evidenciar com clareza a estratégia que está sendo utilizada (KAPLAN; NORTON, 2001).

As empresas de grande porte já fazem o uso dos instrumentos que a Contabilidade Gerencial oferece, e retiram informações relevantes para suas decisões. Sendo assim, as empresas de pequeno e médio porte também podem utilizá-los para a melhoria das informações obtidas pelos gestores. Quando não há a utilização desses instrumentos, os dados obtidos podem chegar informalmente, gerando insegurança nos gestores, e conseqüentemente, as informações obtidas podem não ser utilizadas nas tomadas de decisões.

O *Balanced Scorecard* (BSC) é mais do que um sistema de avaliações táticas e operacionais que se utiliza de indicadores; é um sistema de gestão estratégica utilizado na administração de uma empresa com foco no longo prazo, esclarecendo e traduzindo a visão e a estratégia, comunicando e associando seus objetivos e medidas (KAPLAN; NORTON, 1997).

Esse tipo de atividade começou no Brasil no início da década de 1970, oferecendo aos criadores de cães técnicas especiais de corte dos pelos dos animais, de acordo com cada raça. Esse ramo de mercado ainda não se tornou um comércio comum e sua expansão depende dos profissionais que atuam na área e no diferencial dos serviços oferecidos aos animais (CHIANCA, 2010).

Considerando que o BSC tem o propósito de gerar informações seguras aos gestores e demonstrar a eficiência nas cadeias de produção e serviços (KAPLAN; NORTON, 1997), e que se pretende discutir este tema no contexto de uma pequena empresa do ramo de Pet Shop, o problema para o estudo apresentado é: de que forma pode se estruturar um sistema de gestão do desempenho baseado no BSC em uma pequena empresa do ramo de Pet Shop?

1.2 OBJETIVOS

Na sequência estão, respectivamente, os objetivos geral e específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

Este trabalho tem como objetivo geral desenvolver um sistema de gestão do desempenho com base nos pressupostos do *Balanced Scorecard*, para uma pequena empresa do ramo de Pet Shop.

1.2.2 Objetivos Específicos

Para alcance do objetivo geral foram determinados os seguintes objetivos específicos:

- Mostrar a estruturação do BSC e os passos necessários para a sua construção;
- Definir uma sistemática para a identificação e mensuração dos indicadores de desempenho na empresa estudada, dentro das perspectivas que se fizerem necessárias;
- Criar medidas necessárias para alcançar os objetivos estratégicos definidos para a empresa foco da pesquisa; e
- Confeccionar um mapa estratégico considerando os objetivos e a estratégia da empresa.

1.3 JUSTIFICATIVA

A Contabilidade é uma área profissional que oferece várias opções para as pessoas que adotam essa profissão. A sobrevivência das empresas está muito ligada a esse ofício, ou seja, um profissional da área contábil na empresa tem importância para o bom andamento de suas finanças.

Esse profissional da área contábil, que muitas vezes desempenha suas atividades como gestor, em muitos momentos desconhece os instrumentos capazes de mensurar o desempenho ao longo de todos os processos existentes. Os instrumentos adequados existem e cabe ao profissional da área contábil buscar o conhecimento para poder medir com eficiência esses processos e passar aos gestores informações relevantes e confiáveis (LIMA, 2001 *apud* SOUZA, 2003).

Nesse contexto, “o *Balanced Scorecard* é, para os gestores, um instrumento completo que traduz a visão e a estratégia da empresa num conjunto coerente de medidas de

desempenho” (KAPLAN; NORTON, 1997), tanto para grandes empresas, quanto para pequenas e médias empresas.

O ramo dos pequenos negócios pode ser considerado uma das principais frentes para a sustentação da economia do Brasil, tanto pelo número de pequenas empresas e a distribuição geográfica, quanto pela sua capacidade de gerar empregos e inclusão social e o crescimento econômico que gera, mesmo ainda tendo dificuldades de se manter devido às altas taxas de impostos e grande burocratização da legislação em relação a sua constituição (CANELA, 2009).

A concorrência gerada pelas grandes empresas, capazes de grandes investimentos e oferecendo serviços diferenciados e especializados, faz com que as pequenas empresas busquem meios para que seus produtos e serviços também sejam de qualidade e consigam chamar a atenção dos clientes, além de alcançar um melhor gerenciamento de seus negócios (CHIANCA, 2010).

Este trabalho justifica-se pela carência de instrumentos de gestão que as pequenas empresas possuem para poder conseguir gerenciar de uma forma mais adequada os seus negócios, além de suas atividades e dos processos envolvidos. Assim, testar esses instrumentos empregados em empresas de maior porte, nesses ambientes, é importante para avaliar os benefícios que esses instrumentos podem gerar.

Não obstante, a estruturação de um sistema de gestão de desempenho baseado nos fundamentos do BSC proporcionará à empresa estudada o conhecimento desse instrumento gerencial, que contribuirá para a avaliação de desempenho e na correção de possíveis falhas e equívocos no desempenho de suas atividades e em seus processos.

1.4 METODOLOGIA

A metodologia é um conjunto de atividades sistemáticas e racionais que permitem a elaboração de um trabalho científico. Segundo Lakatos e Marconi (1991, p.198),

os trabalhos científicos devem ser elaborados de acordo com normas preestabelecidas e com os fins a que se destinam. Serem inéditos ou originais e contribuirão não só para a ampliação de conhecimentos ou a compreensão de certos problemas, mas também servirem de modelo ou oferecer subsídios para outros trabalhos.

É na metodologia que se define onde e como será realizada a pesquisa. Nessa etapa, define-se o tipo de pesquisa, os instrumentos de coleta de dados e a forma como se pretende tabular e analisar os dados, o que será realizado na sequência (SILVA E MENEZES, 2001).

A pesquisa descritiva visa descrever características de uma população ou fenômeno e, também, estabelecer relação entre variáveis, sem que haja a manipulação dos dados (CERVO E BERVIAN, 2005; GIL, 1994). Quanto aos objetivos, esta pesquisa é descritiva, pois propõe a estruturação de um sistema de gestão de desempenho para uma pequena empresa do ramo de Pet Shop.

Quanto aos procedimentos, uma pesquisa pode ser: um estudo de caso; levantamento ou *survey*; bibliográfica; experimental; documental; e participante (BEUREN et al., 2003). Em relação aos procedimentos, esta pesquisa utiliza o método do estudo de caso. Segundo Gil (1994, p. 58) “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa é de natureza qualitativa. Segundo Severino (2007), para que a pesquisa seja definida como qualitativa, é preciso que os trabalhos de pesquisas científicas possuam uma procedência de reflexão, sejam pessoais, autônomos, rigorosos e criativos.

O estudo de foi realizado em uma pequena empresa do ramo de Pet Shop, situada no município de São José, no Estado de Santa Catarina.

As empresas de menor porte podem ser definidas como micro ou pequenas. Porém não existe uma homogeneidade a respeito da definição de micro e pequena empresa, ou seja, a empresa pode ou não ser definida como uma ME (micro empresa) ou EPP (empresa de pequeno porte) dependendo da fonte utilizada. Essas diversas definições ocorrem devido às finalidades serem diferentes entre as instituições que empregam tais conceitos, como o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico Social (BNDES), e as definições amparadas pela Lei Geral da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte que institui o Simples e o Estatuto Geral da Microempresa e Empresa de Pequeno porte através da Lei Complementar nº 123 de 2006, que revogou as leis nº 9.317/96 e 9.841/99.

De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), a definição do porte das empresas está ligado diretamente ao número de empregados. Para o SEBRAE é considerada micro empresa aquela que possui de 0 a 19 empregados e empresa de pequeno porte a que possui de 20 a 99 empregados no setor da

indústria. Já no comércio e serviços, é considerada como ME a empresa que possui até 9 empregados e empresa de pequeno porte a que possui de 10 a 49 funcionários.

As empresas que se enquadram no faturamento de acordo com a legislação possuem ainda um tratamento tributário diferenciado e simplificado em comparação com as empresas que possuem faturamentos mais altos. Segundo o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico Social (BNDES), a definição de porte de empresa está ligada também a ramo de atividade que a empresa exerce e o seu faturamento anual.

Outra classificação de ME e EPP é dada pela Lei Complementar nº 123/2006:

consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Regime de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, auferida, em cada ano calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais)

II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, auferida, em cada ano calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o caput deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

O faturamento para enquadramento em micro e pequena empresa utilizados pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Social são superiores, se comparados à Lei Complementar nº 123 de 2006, e não leva em consideração o número de funcionários como o SEBRAE. Então, o porte de uma mesma empresa pode ser determinado analisando diversos fatores, conforme Quadro 1.

Agentes definidores	Critérios de definição	Pequena Empresa
SEBRAE	Nº de empregados	De 10 a 99
Lei Complementar 123/06	Faturamento anual	Entre R\$ 240.000,00 e R\$ 2.400.000,00
Estatuto da Micro e Pequena Empresa	Faturamento anual	Entre R\$ 433.755,14 e R\$ 2.133.222,00
BNDES	Faturamento anual	Entre R\$ 1.200.000,00 e 10.500.000,00

Quadro 1 - Classificação das Pequenas Empresas

Neste trabalho é utilizada a definição de pequena empresa da Lei Complementar nº 123/2006.

A coleta dos dados foi realizada utilizando-se do roteiro estabelecido por Kaplan e Norton (1997) em suas obras que tratam do BSC.

Coletaram-se os dados nos meses de setembro e outubro do ano de 2011, através de duas entrevistas *in loco* e informais, além de quatro reuniões com o proprietário e de observações das atividades da empresa, para a evolução do estudo. Utilizaram-se, também, de pesquisas bibliográficas e de sítios da internet para o recolhimento de informações relacionadas à pesquisa.

Na revisão da literatura foi utilizada a pesquisa bibliográfica em livros, revistas, dissertações, teses e demais publicações a respeito de estratégias empresariais, gestão estratégica e o *Balanced Scorecard*, o que proporcionou um entendimento mais claro do estudo realizado.

A análise dos resultados tem como base o estudo realizado. Para se obter a resposta da pergunta de pesquisa, procurou-se fazer ligações entre as informações geradas e os objetivos traçados.

1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As limitações da pesquisa ficam relacionadas ao tipo de trabalho e aos objetivos definidos anteriormente.

Ressalta-se a limitação da aplicação do estudo em uma pequena empresa do ramo de Pet Shop, para a estruturação de um sistema de gestão de desempenho baseado apenas na proposta de Kaplan e Norton.

A pesquisa possui a limitação de envolver apenas o proprietário da empresa no processo de elaboração do sistema de gestão de desempenho para da mesma.

Outra limitação é a realização do trabalho apenas em uma pequena empresa desse ramo de atividade, utilizando-se do modelo proposto, atendendo as necessidades da empresa estudada e suas especificidades, fazendo, com isso, que não possa se fazer uma generalização dos resultados, mesmo com empresas do mesmo ramo e porte.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

A presente pesquisa está estruturada em quatro capítulos, descritos a seguir.

O primeiro capítulo traz a introdução ao trabalho, a caracterização do problema de pesquisa, os objetivos que evidenciam a investigação, a justificativa, demonstrando a relevância do tema, os procedimentos metodológicos utilizados, a delimitação do contexto do trabalho e as limitações para o seu desenvolvimento e a estrutura.

No segundo capítulo relata-se a fundamentação teórica para a elaboração da pesquisa, como a contabilidade gerencial, a gestão, estratégia, planejamento e controle, além da revisão de literatura que abrange o *Balanced Scorecard*, levando em consideração os aspectos teóricos relacionados ao tema e os aspectos relacionados à sua implementação.

No terceiro capítulo, apresenta-se o desenvolvimento da pesquisa, utilizando o modelo proposto por Kaplan e Norton (1997). Relata-se, também, a apresentação e análise dos dados com a aplicação do sistema de gestão de desempenho numa pequena empresa do ramo de Pet Shop, localizada em São José, no Estado de Santa Catarina.

No quarto capítulo são apresentadas as conclusões do trabalho e as recomendações para trabalhos futuros.

Por último, são apresentadas as referências bibliográficas selecionadas para a composição dessa pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta a fundamentação teórica do trabalho dando enfoque para a contabilidade gerencial, juntamente com a gestão incluindo a estratégia propriamente dita, o planejamento, controle e o *Balanced Scorecard*, enfatizando suas quatro perspectivas, traduzindo a missão e a estratégia da empresa em conjunto com os indicadores de desempenho, o processo de elaboração e por fim, a construção do mapa estratégico como uma representação gráfica do BSC.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

Com a crescente disputa pelo espaço no mercado, associada ao rápido avanço da tecnologia, é fundamental que as empresas busquem a capacitação dos recursos humanos e a estruturação dos espaços físicos e tecnológicos para que haja um aprimoramento em seus serviços e produtos.

Apesar de todo empenho para atingir seus objetivos, diversas ações de melhoria resultam em duplicação de esforços, gastos desnecessários, resultados poucos expressivos e até mesmo negativos. Torna-se necessária, portanto, a adoção de melhorias estratégicas, ou seja, a adoção daquelas que mais contribuem para o atingimento das metas organizacionais (CARPINETTI, 2000 *apud* OTTOBONI et al., 2002).

Deste modo, nesse novo contexto empresarial apenas a utilização das informações geradas pela contabilidade financeira é insuficiente para a gestão eficaz de uma organização. Neste sentido, a contabilidade gerencial cumpre importante papel, criando instrumentos para auxiliar na interpretação dos resultados apresentados pela contabilidade financeira, de forma a apoiar os gestores na tomada de decisões, melhorando o desempenho de suas organizações (ATKINSON et al., 2000).

A contabilidade gerencial, em uma definição mais aprofundada, está voltada quase que totalmente para a administração das organizações, pretendendo levar aos gestores informações que supram as necessidades do modelo decisório do gestor (IUDÍCIBUS, 1998). De acordo com a *Management Accounting Concepts* (1989, *apud* PADOVEZE, 1999),

Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação interpretação, e comunicação de informação (tanto financeira como operacional) utilizada pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro da organização e para assegurar o uso e a responsabilidade sobre seus recursos.

O gestor busca na contabilidade gerencial informações úteis para a tomada de decisão, utilizando-se dos dados gerenciais fornecidos para o planejamento, avaliação e controle adequados da empresa e visando, também, fazer com que a empresa como um todo esteja ciente das decisões tomadas pelos gestores, gerando *feedback* e controle sobre o seu desempenho (ATKINSON et al., 2000).

A habilidade para avaliar situações passadas, reagir a situações presentes e prever eventos futuros pode ser entendida como fator crítico de sucesso, portanto, a contabilidade gerencial deve assegurar que as informações produzidas sejam relevantes para o processo de mudanças (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004 apud VIEIRA, 2008).

A contabilidade gerencial engloba informações oriundas de relatórios de diversos setores da organização, fazendo uso dessas informações e de diversos outros instrumentos para a contribuição na gestão das empresas. Dentre esses instrumentos, considerados artefatos da contabilidade gerencial, estão o custeio baseado em atividades (ABC), o custeio-meta (*target costing*), *benchmarking*, *kaizen*, *just in time*, teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM), GECON, EVA (*Economic value added*), simulação, gestão baseada em valor (VMB) e o *Balanced Scorecard* (SOUTES; GUERREIRO, 2007), que é o foco dessa pesquisa.

2.2 GESTÃO, ESTRATÉGIA, PLANEJAMENTO E CONTROLE

Devido às grandes mudanças que têm ocorrido no mercado mundial, as empresas devem estar preparadas para reagir de forma eficiente a essas mudanças. O sucesso dessa empreitada depende, em suma, dos gestores que estão conduzindo as empresas, levando assim ao alcance dos objetivos que foram estipulados, utilizando instrumentos que o auxiliem, como por exemplo, a gestão estratégica.

Pode se definir formalmente a gestão estratégica como um processo sistemático liderado pela alta administração da empresa de uma forma planejada e gerenciada, a fim de que os gestores se envolvam e comprometam com a gestão executada, visando o crescimento, a continuidade e a sobrevivência da empresa (COSTA, 2006).

Para dar apoio a uma Gestão Estratégica eficiente é necessário que a empresa tenha acesso a instrumentos que auxiliem os seus gestores, para que esses possam dar continuidade às atividades e mantenham a empresa apta a enfrentar as mudanças ocorridas, buscando o crescimento e se adequando a cada situação vivenciada.

Para isso, a estratégia vem auxiliar os gestores a conseguir se posicionar corretamente diante das dificuldades que possam ser enfrentadas e que são geradas pelo ambiente sejam elas no plano financeiro, sejam em relação às suas atividades e processos (BARBOSA; BRONDANI, 2005).

De acordo com Hax e Majluf (1988 apud Nicolau, 2001, p. 6) estratégia é “o conjunto de decisões coerentes, unificadas e integradoras que determinam e revelam a vontade da organização em termos de objetivos de longo prazo, programas de ações e prioridades na pretensão de recursos”.

Nesse sentido, afirma-se que a estratégia está atrelada à utilização de diversos recursos da empresa, sejam eles humano, técnico ou financeiro, que estão disponíveis, e com esses recursos, o gestor poderá fazer uma análise da empresa e do ambiente em que ela está inserida para que consiga constituir os passos da empresa e os processos que devem ser seguidos para o alcance dos objetivos estabelecidos (ANSOFF, 1990 apud TERENCE, 2002, p. 13).

De acordo com Glautier e Underdown (1994) “planejar pode ser definido como o processo que precede a ação e está direcionado para que se tomem decisões no momento presente com o futuro em vista”.

Em suma, o planejamento estratégico é o processo de definição da estratégia designada pelos gestores para que a empresa alcance os objetivos estipulados, avalia os ambientes externos e internos da empresa para ter a noção de onde a empresa pode atuar com mais efetividade e decide os caminhos a serem seguidos (LUNKES, 2007).

O planejamento é apenas o início de um processo que visa assegurar o bom andamento das atividades da empresa, a fim de alcançar os objetivos que foram propostos, e o controle está diretamente ligado a esse processo, pois de nada adianta ter um planejamento eficaz se não é feito um controle que garanta a sua boa execução. A sequência do processo de planejamento da empresa é a realização do controle (CROZATTI, 2010).

Para Terence (2002, p. 34), controle pode ser definido como “a ação necessária para assegurar a realização de objetivos, desafios, metas e projetos estabelecidos”. O controle tem como objetivo assegurar que as ações tomadas pela empresa sigam de forma coesa e correta, comparando o desempenho da empresa com o que foi proposto anteriormente, no planejamento. E, caso isso não ocorra, o controle traz ao gestor a possibilidade de aplicar ações corretivas para que o processo funcione de acordo com o que foi planejado.

Um controle efetivo traz ao gestor uma tranquilidade em relação ao seu planejamento, pois esse instrumento possibilita uma monitoração das ações empregadas na empresa e uma

avaliação de seu desempenho, provendo, ou não, ações que possam corrigir possíveis falhas e equívocos (ALDAY, 2007).

Nesse sentido, o instrumento *Balanced Scorecard*, abordado na sequência, traz uma abordagem estratégica voltada para um sistema de gestão visando à comunicação da estratégia para todos e medindo o desempenho da empresa, vislumbrando o futuro para toda a organização. Contribui, dessa forma, com a implementação da estratégia, focalizando as atenções dos envolvidos para o alcance dos objetivos a longo prazo (KAPLAN; NORTON, 1997).

2.3 BALANCED SCORECARD (BSC)

A avaliação de desempenho das empresas esteve baseada por muito tempo em medidas financeiras, defendendo estratégias que giravam em torno do bom relacionamento com o cliente, de suas capacidades e competências. O uso, pelas empresas, de um sistema de gestão capaz de medir o desempenho de suas ações é relevante, pois apenas as medidas financeiras não são capazes de transmitir informações adequadas para a criação de um bom valor econômico futuro (KAPLAN; NORTON, 1997).

A partir de um estudo de caso com 12 empresas, publicado na revista *Haward Business Review* no ano de 1992, foi desenvolvido o *Balanced Scorecard*, por Kaplan e Norton. O BSC nasceu com o objetivo de fazer com que as empresas conseguissem superar limites em relação aos antigos métodos de avaliação, trazendo aos gestores a percepção de que apenas as medidas financeiras não seriam suficientes para as tomadas de decisões (GASPARETTO et al., 2007). Junte-se a isso a finalidade de transmitir a estratégia, com uma combinação de medidas financeiras e não financeiras de forma integrada.

Para Lunkes (2007, p. 170),

o BSC consiste de um conjunto integrado de medidas de desempenho que são derivadas da estratégia da empresa. Assim, essas medidas direcionam, monitoram e avaliam a evolução dos objetivos estratégicos da organização. Dessa forma, o BSC auxilia a alta administração da empresa na tradução da estratégia, fazendo com que os colaboradores compreendam e desenvolvam ações visando atingir os objetivos e metas; consequentemente, o método ajuda a transportar suas estratégias para o dia-a-dia dos negócios.

O *Balanced Scorecard* já se tornou mais do que um sistema gerencial de medidas táticas e operacionais, as empresas estão utilizando-o como um sistema de gestão estratégica

para conseguir administrar a empresa a longo prazo, conforme Figura 1 (KAPLAN; NORTON, 1997).

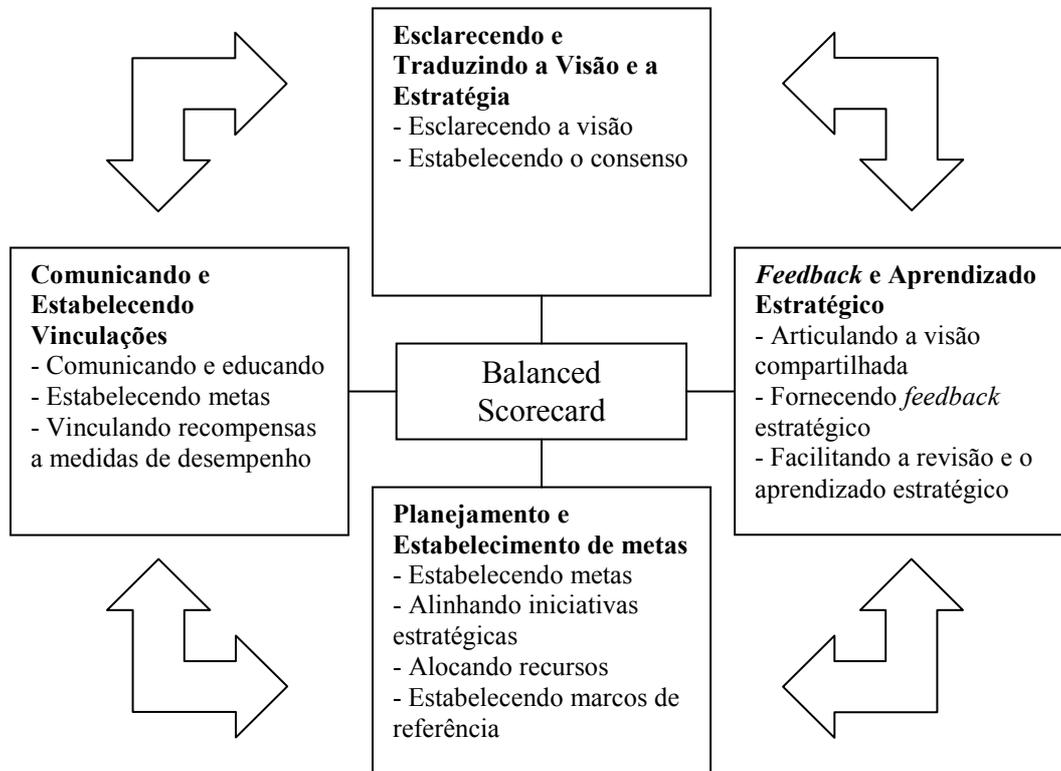


Figura 1 - O *Balanced Scorecard* como estrutura para ação estratégica

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997, p. 12)

Desenvolver um sistema gerencial estratégico como o BSC se torna complexo quando há dificuldade na implementação da estratégia. Comumente, os envolvidos não estão preparados para assimilar e colocar a estratégia em prática. Cabe à alta administração capacitar os envolvidos previamente, desde o nível hierárquico mais elevado até o menos elevado, para depois executar a estratégia. Com isso, o BSC se torna um instrumento de transmissão da estratégia para todos os envolvidos no processo de sua implementação (KAPLAN; NORTON, 1997; PRIETO et al., 2006).

O BSC é um instrumento que consegue fechar espaços deixados pela não divulgação e implementação da estratégia. Esses espaços deixados ocorrem devido às barreiras criadas pelos sistemas de gerenciamento tradicionais. Para se obter êxito na implementação, o compartilhamento da estratégia deve ocorrer de forma coesa, criando um comprometimento de todos os envolvidos e, com isso, alinhando os esforços da empresa para os processos necessários à mudança (KAPLAN; NORTON, 1997).

O BSC consegue transmitir o processo de criação de valor que, de uma forma balanceada e integrada, leva a todos envolvidos a estratégia através de quatro perspectivas: Financeira, Clientes, Processos Interno e Aprendizado e Crescimento (VIEIRA, 2008).

2.3.1 Estrutura do BSC - Perspectivas e Indicadores

As quatro perspectivas do *Balanced Scorecard* (Figura 2) auxiliam no equilíbrio dos objetivos de curto e longo prazos, nos resultados almejados e no desempenho desses resultados. Essas perspectivas têm se mostrado suficientes e adequadas para as empresas que as utilizam, se tornando vitais para o sucesso da estratégia estabelecida nas empresas (KAPLAN; NORTON, 2001 *apud* CERETTA; QUADROS, 2003). Não fazendo disso uma regra, podem ser criadas novas perspectivas que dependerão da lógica do negócio e da interrelação entre as perspectivas criadas com o negócio (OLVE et al., 2001).

Além disso, o BSC define os objetivos de cada perspectiva de acordo com a estratégia da empresa, os associando a indicadores capazes de mensurá-los. Esses indicadores se mostram interrelacionados com cada perspectiva, auxiliando a empresa a comunicar a sua estratégia e visão de uma forma comum a todos (SCATTOLINI et al., 2005).

O BSC soma às medidas financeiras análises sobre clientes, evidencia processos internos que necessitam de aperfeiçoamentos e avalia os investimentos em pessoal, sistemas e capacitação que podem auxiliar na mudança positiva das atividades (LUNKES et al., 2009).

Para facilitar o entendimento da visão e da estratégia das empresas é que foram criadas as quatro perspectivas, cada uma delas com o seu propósito e seus conjuntos de indicadores, estabelecidos para auxiliar no alcance do cumprimento da estratégia e da visão das empresas (PRIETO et al., 2006).

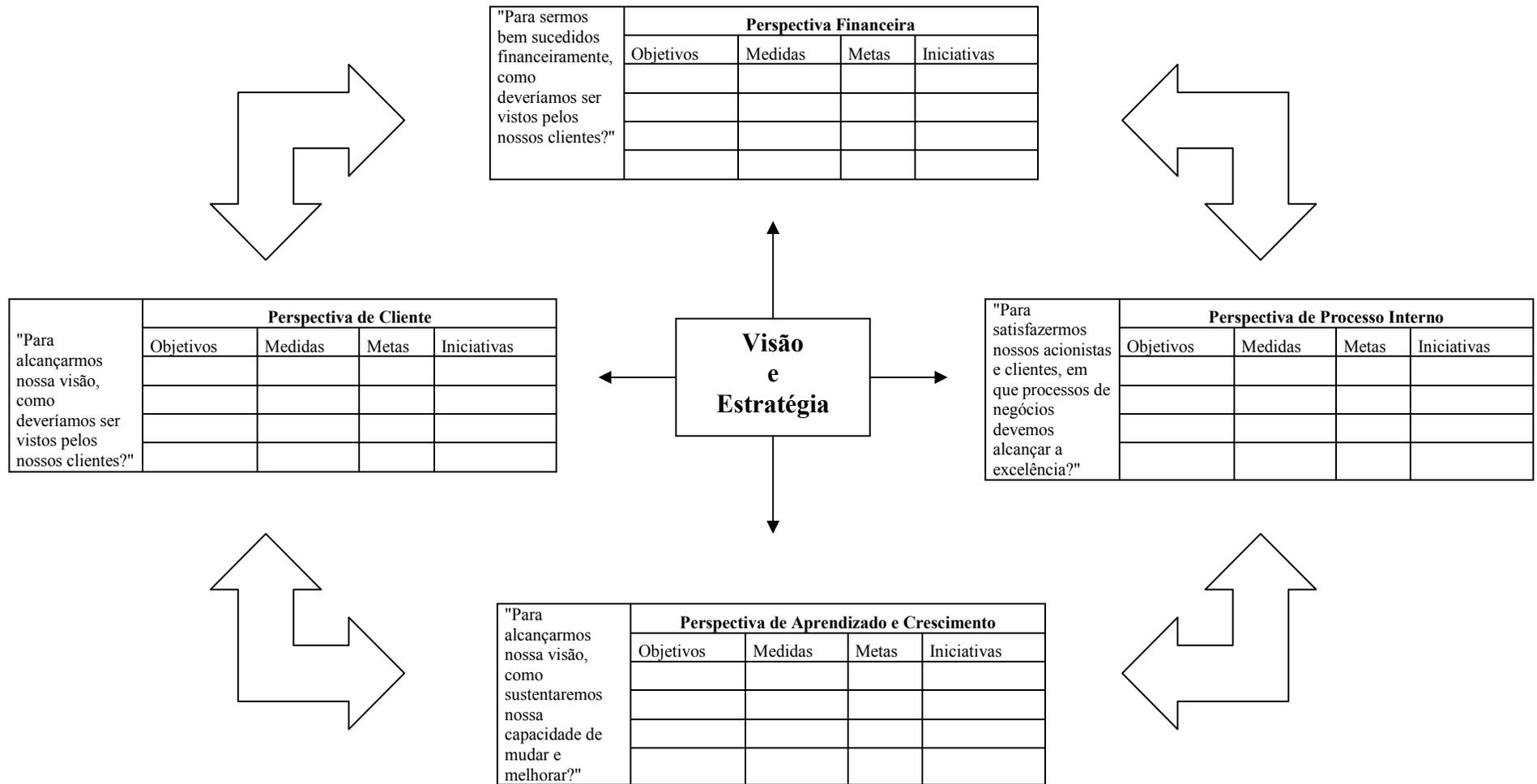


Figura 2 - Balanced Scorecard
 Fonte: Adaptado de Olve et al. (2001, p. 7)

2.3.1.1 Perspectiva Financeira

Para uma grande maioria dos usuários das informações cedidas por essa perspectiva, as medidas financeiras diagnosticam como a estratégia e as atividades estão contribuindo para a saúde financeira da empresa (LUNKES, 2007).

A contabilidade tem o papel de ceder informações para o controle gerencial. Deve representar de forma resumida os eventos econômicos que aconteceram durante um determinado período, de uma maneira que haja o monitoramento das ações gerenciais, permitindo sua correção (FILHO, 1997).

Segundo Gasparetto (2004, p. 120), a base de dados contábil “pode auxiliar as empresas na avaliação de desempenho não apenas dentro, mas além de suas fronteiras, acompanhando as tendências que se observa hoje no mundo dos negócios”. Essa base de dados deve sofrer alterações necessárias para que possa evidenciar a realidade (ROCHA; SELIG, 2000).

Kaplan e Norton (1997) referem-se a três temas estratégicos, Crescimento, Sustentação e Colheita, que se relacionam basicamente com o índice de crescimento e sortimentos de produtos, a redução de custos e a melhora na produtividade e a utilização da capacidade e estratégia de investimento (OLVE et al., 2001).

A fase de Crescimento compreende o estágio inicial dos ciclos de vida das empresas, existindo produtos com alto grau de potencialidade de crescimento. Dentre alguns objetivos financeiros nessa fase estão o crescimento das vendas e o aumento da receita (KAPLAN; NORTON, 1997).

Na fase de Sustentação as medidas tradicionais são destacadas pelos objetivos financeiros, como o retorno sobre o investimento, receita operacional e margem bruta, que estão voltados à lucratividade e expressos através de medidas relacionadas à receita contábil (LUNKES, 2007).

Na fase da Colheita se espera que a empresa tenha alcançado uma maturidade para não precisar mais de investimentos significativos e buscar colher os frutos desses investimentos. Os objetivos financeiros nessa fase visam à maximização do fluxo de caixa em prol da empresa e a diminuição do capital investido (KAPLAN; NORTON, 1997).

Pode se ressaltar que o BSC não é um conjunto de objetivos que entram em conflito ou que não tenham nenhuma ligação entre si, pois todas as medidas e objetivos das demais perspectivas devem estar associados aos objetivos da perspectiva financeira.

2.3.1.2 Perspectiva dos Clientes

Essa perspectiva vem descrever de que forma o valor deve ser criado para os clientes, como satisfazer a demanda do cliente para esse valor e a razão pela qual o cliente vai querer pagar por ele (OLVE et al., 2001). Os gestores responsáveis por essa perspectiva devem evidenciar, para os envolvidos, a estratégia em objetivos baseados nos cliente e no mercado (KAPLAN; NORTON, 1997).

Na visão de Lunkes (2007), o grupo de medidas essenciais de resultados citados por Kaplan e Norton (1997) pode ser definido da seguinte forma:

- Participação de mercado - percentual de negócios num determinado mercado em relação aos concorrentes;
- Retenção de clientes - mede a intensidade com que uma empresa retém ou mantém relacionamentos contínuos com seus clientes;
- Captação de clientes - mede a intensidade com que a empresa atrai ou conquista novos clientes;
- Satisfação de clientes - mede o nível de satisfação dos clientes de acordo com critérios específicos de desempenho dentro da proposta de valor; e
- Lucratividade de clientes - mede o lucro líquido de clientes, depois de deduzidas as despesas específicas necessárias para sustentar esse cliente.

A empresa tem que estar atenta às mudanças impostas pelo mercado para que não sofra nenhuma perda significativa da satisfação de seus clientes (OLVE et al., 2001). Completando as medidas essenciais de resultado, Kaplan e Norton (1997) trazem um conjunto de atributos que foram definidos da seguinte forma:

- Atributos dos produtos e serviços – aqueles que compreendem a funcionalidade dos produtos e serviços, preço e qualidade;
- Relacionamento com os clientes – relacionado com a entrega do produto ou serviço ao cliente, desde o tempo de resposta da entrega até a comodidade do cliente em relação ao seu pedido; e
- Imagem e reputação – refere-se aos valores intangíveis de atração do cliente para a empresa, fazendo isso através de publicidades e da qualidade dos produtos e serviços.

Para Lunkes (2007, p. 174), existem vetores de desempenho criados por Kaplan e Norton (1997), que servem para dar o entendimento ao cliente da proposta de valor empregada, definidos da seguinte forma:

- Tempo – tempo necessário pela organização para atender as necessidades dos clientes;
- Qualidade – oferecer de forma confiável produtos e serviços, esta mede a qualidade e os defeitos na percepção do cliente; e

- Preço – mede como a demanda do cliente por esse valor deve ser satisfeita e o motivo pelo qual o cliente vai querer pagar por ele.

Atingir as expectativas dos clientes pode ser uma pré-condição para poder alcançar as medidas de desempenho financeiras, pois os clientes é que geram a receita para a empresa, Nesse sentido, considera-se que atingir as medidas da perspectiva do cliente é crucial para se atingir as medidas financeiras (LUNKES, 2007).

2.3.1.3 Perspectivas dos Processos Internos

A Perspectiva de Processos Internos auxilia os executivos a encontrarem dentro da empresa os processos mais críticos para o alcance dos objetivos dos clientes e investidores (KAPLAN; NORTON, 1997). Essa perspectiva busca, através de três etapas, analisar os processos existentes na empresa, criar valor para o cliente e gerar receita para a empresa (KAPLAN; NORTON, 1997; LUNKES, 2007). Essas três etapas são definidas por Lunkes (2007, p. 175) da seguinte forma:

- Processo de Inovação – criação de produtos, serviços e processos que vão ao encontro das necessidades dos clientes;
- Processo Operacional – envolve produzir e entregar os produtos e serviços aos clientes. Pode abranger iniciativas como melhoria da qualidade, redução do tempo de entrega e observação dos prazos encontrados; e
- Processo de Serviços Pós-vendas – abrange o fornecimento de serviços e suporte ao consumidor após a venda ou entrega dos produtos ou serviços. Destaca-se que este tem grande importância na criação da imagem e reputação da empresa.

Existe a necessidade de que as medidas da perspectiva de clientes estejam em concordância (sintonia) com as medidas das demais, para que a empresa consiga enxergar se está no caminho certo para suprir as necessidades dos clientes e até para não atrapalhar o seu próprio desempenho (LUNKES, 2007). Também é necessário que sejam analisados os processos internos, que auxiliam no alcance dos objetivos, e não somente os processos operacionais.

2.3.1.4 Perspectiva de Aprendizado e Crescimento

A Perspectiva de Aprendizado e Crescimento mostra ao gestor que não é suficiente apenas manter o *know-how* para conseguir entender o cliente e satisfazê-lo, mas também criar

valor para o cliente através da sustentação de sua eficiência e a produtividade dos processos envolvidos nessa criação de valor, além de conseguir manter a sua capacidade de renovação ao longo do tempo (OLVE et al., 2001).

Nessa perspectiva, Kaplan e Norton (1997) criaram três categorias principais para a elaboração do BSC, que são definidas por Lunkes (2007, p. 177) da seguinte forma:

- Capacidade dos empregados – que engloba a satisfação dos empregados, sendo esta condição essencial para a melhoria da qualidade, podendo ser medida por meio de pesquisas freqüentes; retenção dos empregados, que pode ser medida pelo percentual de rotatividade, cujo objetivo é manter os bons empregados na empresa; e produtividade dos empregados, a qual mede o resultado do impacto agregado da elevação do nível de habilidade e moral pelos empregados, inovação e melhoria dos processos internos, podendo ser medida através da receita por empregados ou valor agregado por empregado;
- Capacidade dos sistemas de informação – sendo a informação um elemento fundamental para o sucesso competitivo das empresas, esta engloba a informação sobre clientes, processos internos e financeiros; e
- Motivação, *empowerment* e alinhamento – a motivação dos empregados, juntamente com suas habilidades e conhecimentos, é que vai contribuir para o alcance dos objetivos traçados pela empresa. Destacam-se algumas sugestões de medidas de desempenho relacionadas à motivação: número de sugestões apresentadas e implantadas por empregado, taxa de melhorias efetivas nos processos críticos, percentual de empregados que estão alinhados às metas e conhecem a visão da empresa, percentual de empregados que obtêm êxito em suas metas pessoais.

O Aprendizado e Crescimento determinam quais ativos intangíveis são necessários para elevar a qualidade do desempenho das atividades da empresa e da relação com o cliente. O fator humano, um bom sistema de gestão e o alinhamento das perspectivas criam um bom ambiente para a implementação do BSC, e a capacidade de alcançar os objetivos das outras perspectivas passa por uma boa estruturação da perspectiva de aprendizado e crescimento (KAPLAN; NORTON, 2001).

2.3.2 Integração das medidas do BSC à Estratégia

A empresa que consegue evidenciar a sua estratégia e transmiti-la para todos os envolvidos, provavelmente terá êxito em sua execução, alinhando os investimentos e suas iniciativas e ações estratégicas, juntamente com um conjunto de medidas que tenham equilíbrio entre si, ou seja, medidas que estejam interrelacionadas, conforme Figura 3 (KAPLAN; NORTON, 1997; OLVE et al., 2001).

As relações de causa e efeito são aquelas que possuem uma lógica entre si – do tipo “se-então” – sendo que devem estar logicamente relacionadas visando propagar a estratégia da empresa com coesão e clareza (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

Observa-se que as medidas estão todas interrelacionadas, o aprendizado e crescimento através da evolução da motivação e do intelecto humano leva a melhoria nos processos internos que, por sua vez, conseguem elevar a lealdade dos clientes, sua satisfação e a participação da empresa no mercado que, por fim, gera um aumento em seus rendimentos e receitas (KAPLAN; NORTON, 1997).

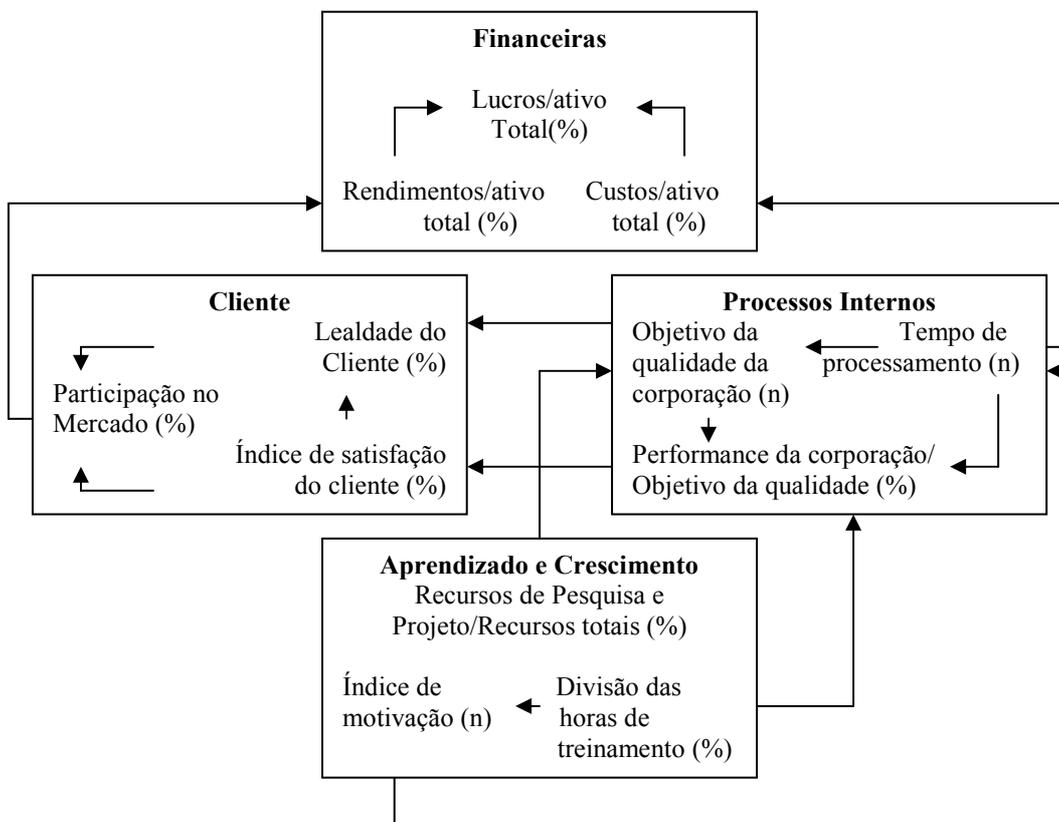


Figura 3 - Relações de causa e efeito entre as medidas estratégicas

Fonte: Adaptado de Olve et al. (2001, p. 220)

2.3.3 Elaboração do *Balanced Scorecard*

A elaboração de um novo sistema de gerenciamento pode ser uma tarefa muito difícil, pois toda mudança pode gerar certo receio por parte dos envolvidos. O sistema deve ser introduzido de forma gradativa, para que os gestores consigam desvincular a empresa dos processos antigos. Essa atividade é feita por três profissionais denominados de Arquiteto, Agente de Mudanças e Comunicador (KAPLAN; NORTON, 1997).

O arquiteto terá responsabilidade sobre o processo de construção do *Balanced Scorecard* inicial e a sua incorporação ao sistema gerencial e, com isso, educar os gestores e conduzir a tradução das estratégias em medidas específicas. O agente de mudanças será responsável por comandar o desenvolvimento do novo sistema gerencial e seu papel é fundamental, pois auxilia os gestores a redefinirem seus papéis de acordo com a necessidade do novo sistema. Por fim, o comunicador terá o papel de apoiar, compreender e motivar todos os membros da empresa em todos seus níveis estratégicos, a fim de que haja uma integração maior das informações sobre a estratégia implementada (KAPLAN; NORTON, 1997).

Na visão de Lunkes (2007), o processo de desenvolvimento do BSC criado por Kaplan e Norton (1998) foi definido em dez tarefas divididas em quatro etapas. São elas:

- Primeira Etapa – Avaliação organizacional
- Segunda Etapa – Identificação dos objetivos estratégicos
- Terceira Etapa – Escolha dos indicadores estratégicos
- Quarta Etapa – Elaboração do plano de implementação

Mesmo com todas as peculiaridades que cada empresa apresenta, Kaplan e Norton elaboraram um modelo sistemático que envolve essas quatro etapas, para ser utilizado na construção dos indicadores.

2.3.3.1 Avaliação Organizacional

Esta etapa é definida por Kaplan e Norton (1997) por duas tarefas: Selecionar a Unidade Organizacional Adequada e Identificar as Relações entre a Unidade de Negócios e a Corporação, conforme Lunkes (2007):

- Tarefa 1 – Selecionar a unidade piloto para a aplicação do BSC.
- Tarefa 2 – Tornar visíveis suas limitações e oportunidades.

Essa etapa tem por objetivo definir a empresa em que será feita a implementação do BSC e evidenciar as relações entre os setores da empresa, possibilitando observar onde estão as suas limitações e oportunidades para melhorar.

2.3.3.2 Identificação dos Objetivos Estratégicos

Esta etapa é definida por meio de três tarefas, denominadas por Kaplan e Norton (1997) da seguinte forma: Realizar a Primeira Série de Entrevistas, Sessão de Síntese e *Workshop* Executivo: Primeira Etapa, sinalizadas por Lunkes como sendo (2007):

- Tarefa 3 – Apresentar o BSC para a alta administração da empresa e realizar a primeira série de entrevistas.
- Tarefa 4 – Sintetizar as entrevistas e fazer relação preliminar de objetivos para reunião com a alta administração.
- Tarefa 5 – Realizar o primeiro *Workshop* com a alta administração e selecionar objetivo que serão utilizados.

O objetivo da segunda etapa é levar aos gestores informações sobre o BSC, além de definir e enquadrar os objetivos estratégicos da empresa dentro das perspectivas utilizadas através de reuniões.

2.3.3.3 Escolha dos Indicadores Estratégicos

Esta etapa é dividida em duas tarefas definidas por Kaplan e Norton (1997) de seguinte forma: Reuniões dos Subgrupos e *Workshop* Executivo: Segunda Etapa, citadas por Lunkes da seguinte forma (2007):

- Tarefa 6 – Dividir os participantes em quatro subgrupos, identificar indicadores e descobrir fontes de informação.
- Tarefa 7 – Realizar o segundo *workshop* para debater os indicadores e objetivos experimentais e a visão estratégica.

O objetivo dessa etapa é identificar as fontes de informação para os indicadores elaborados e verificar a situação dos objetivos, indicadores e da visão estratégica da empresa.

2.3.3.4 Elaboração do Plano de Implementação

A quarta etapa traz três tarefas distintas, que foram denominadas por Kaplan e Norton (1997) da seguinte forma: Desenvolver o Plano de Implementação, *Workshop* Executivo: Terceira Etapa e Finalizar o Plano de Implementação, e são definidos por Lunkes como (2007):

- Tarefa 8 – Desenvolver o plano de implementação com os líderes dos subgrupos, com metas de superação.
- Tarefa 9 – Realizar o terceiro *workshop* com a alta administração da unidade para definir metas, visão, objetivos e indicadores.
- Tarefa 10 – Finalizar o plano de implementação, integrando o BSC ao sistema gerencial da empresa.

Nessa última etapa, objetivo é elaborar metas e planos de ação para a implementação da estratégia utilizada, como também as formas de monitorar e controlar esse processo.

Um cronograma básico foi criado por Kaplan e Norton (1997), para ser utilizado na implementação do BSC, que é apresentado na Figura 4.

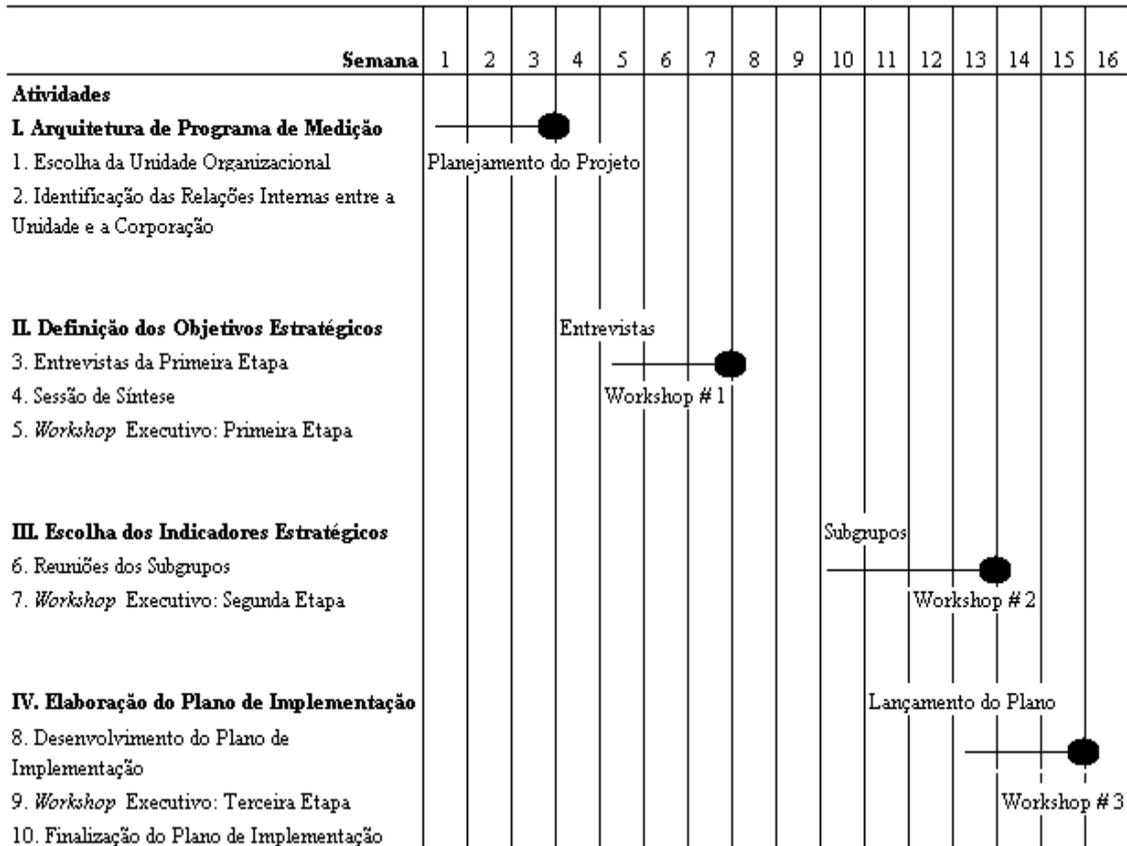


Figura 4 - Um cronograma típico para o *Balanced Scorecard*

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997, p. 323)

O cronograma das atividades de implementação foi elaborado para durar 16 semanas e é determinado, na maioria das vezes, pela disponibilidade dos envolvidos no processo. Se esses estiverem totalmente disponíveis, o cronograma pode ser diminuído. No cronograma, é levado em consideração que a empresa já tenha uma estratégia previamente definida, se isso não acontecer, o cronograma terá que ser estendido. Ao final do cronograma os gestores terão que ter esclarecido a estratégia e criado os objetivos e os indicadores das quatro perspectivas, para a consolidação da implementação do BSC (KAPLAN; NORTON, 1997).

Ressalta-se que o *Balanced Scorecard*, por ser um sistema gerencial como qualquer outro, precisa de evoluções contínuas, avaliações e *feedbacks* (VIEIRA, 2008). Os gestores devem estar atentos para análises dos seus sistemas gerenciais, pois existe a necessidade de dar continuidade na sua utilização. Não basta apenas implementá-los e utilizá-los, deve-se avaliá-los e buscar alternativas para melhorá-los e fazer com que evoluam durante a sua utilização.

2.3.4 Mapa Estratégico

O mapa estratégico é uma representação visual das relações de causa e efeito entre os pontos da estratégia da empresa, além de descrever o processo de transformação de ativos intangíveis em resultados alcançáveis para os clientes, e por consequência, a geração de receita. Fornece aos gestores uma maneira conjunta e clara para descrever a estratégia utilizada, facilitando a definição e o gerenciamento de seus objetivos e indicadores. Representa, assim, a ligação perdida entre a formulação e a execução da estratégia (KAPLAN; NORTON, 2004).

Essa representação visual da estratégia traz ao gestor uma forma de analisar os objetivos estratégicos da empresa para a condução do desempenho almejado. As perspectivas são classificadas de uma forma hierárquica, sendo a Financeira a primeira. Em seguida é alinhada a de Clientes, condicionando seus objetivos à próxima perspectiva, que é a de Processos Interno e, por fim, a de Aprendizado e Crescimento (GASPARETTO et al., 2007).

Os mapas estratégicos auxiliam os gestores a visualizar as suas estratégias de uma maneira coesa, integrada e sistemática. Além dessa simples compreensão, os mapas estratégicos edificam os alicerces do sistema gerencial para uma implementação eficaz e rápida da estratégia (KAPLAN; NORTON, 2001), conforme Figura 5.

Para António e Rodrigues (2006, p. 21),

o mapa estratégico é um forte instrumento de comunicação, pois, é simples e integrador, e obriga a centrar a mensagem fundamental. Mediante esse exercício de síntese, consegue fazer com que a estratégia seja mais explícita, logo, mais fácil de comunicar. Por isso, a principal finalidade do mapa estratégico é descrever, de forma dinâmica, como a organização irá criar valor ao longo do tempo; ou seja, o mapa estratégico estabelece a ligação entre as atividades de formulação e de implementação da estratégia, mostrando como esta deve ser executada.

Estando o mapa estratégico ajustado a estratégia da empresa, consegue-se descrever a forma que os ativos intangíveis estimularam as melhorias nos processos internos e, por consequência, uma maior criação de valor para os clientes (KAPLAN; NORTON, 2004).

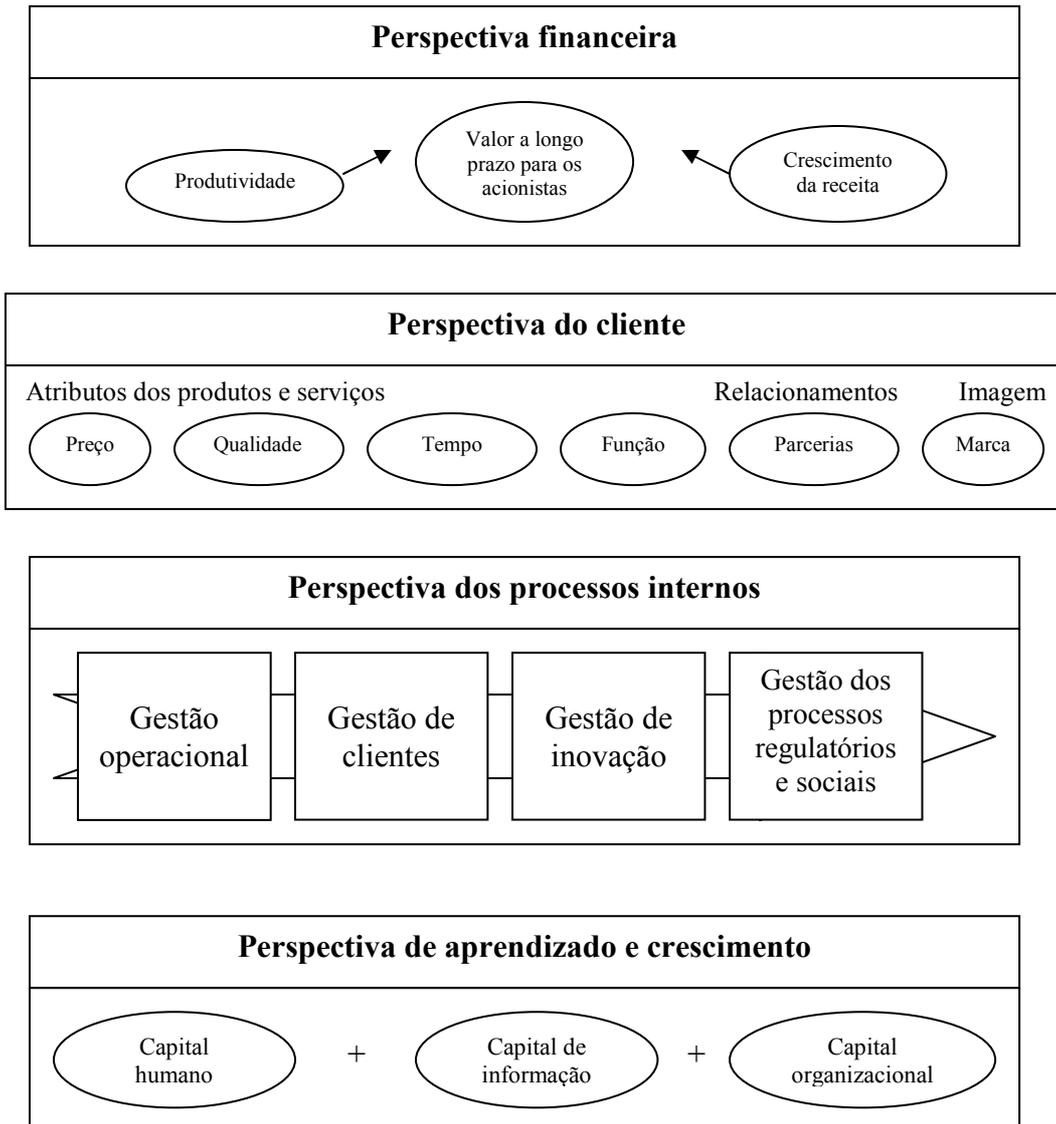


Figura 5 - O modelo do mapa estratégico do *Balanced Scorecard*

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2004, p. 33)

O mapa estratégico do BSC se faz uma arquitetura genérica, lógica e compreensiva, sendo utilizado na definição da estratégia, tornando-se uma referência para a tradução e o conhecimento comum de toda empresa (PEIXINHO, 2003).

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo são apresentados e analisados os dados da pesquisa, que foi realizada em uma pequena empresa do ramo de Pet Shop, evidenciando a criação de um sistema de gestão de desempenho alicerçado no instrumento gerencial *Balanced Scorecard*. Será apresentado, primeiramente, um breve histórico da empresa e sua estrutura hierárquica. Após, serão apresentadas as etapas para a criação do sistema de gestão do desempenho e seu mapa estratégico, resultantes das reuniões realizadas na empresa. E, por fim, uma discussão tendo como base o estudo realizado.

3.1 A EMPRESA

O presente estudo foi realizado em uma pequena empresa do ramo de Pet Shop que presta serviços especializados para seus clientes dirigidos a seus animais domésticos (cães e gatos), situada na cidade de São José – SC.

A empresa foi criada no ano de 2008, com o objetivo do proprietário de dar mais independência para sua esposa (formada em veterinária), pois a mesma trabalhava como empregada em uma clínica veterinária e, também, trazer a seus clientes um serviço diferenciado e de qualidade. A empresa pertence a um único proprietário, atuante como administrador, contando com uma equipe de dez funcionários.

A estrutura organizacional da empresa é distribuída por departamentos. A departamentalização tem como objetivo unir atividades e funções que sejam compatíveis em função da criação de departamentos, permitindo ao gestor aumentar a eficiência em sua gestão (BELTRAME, 2005). Na empresa estudada, de acordo com a divisão do trabalho utilizada, a estrutura empregada é a funcional, pois a empresa agrupa suas funções de acordo com a sua classificação funcional (AGOSTINI, 2010), conforme Figura 6.

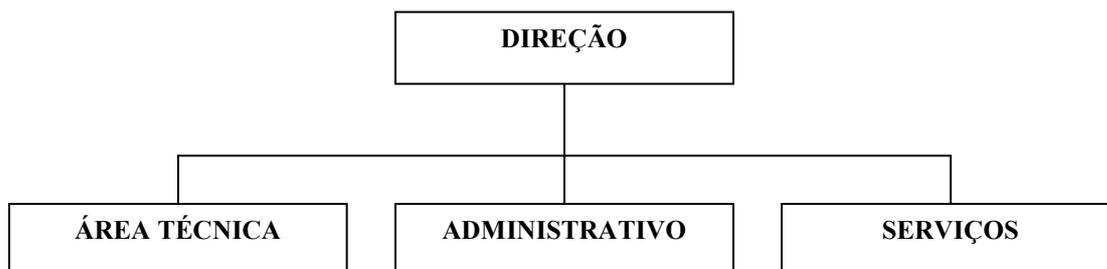


Figura 6 - Organograma da empresa

Na empresa estudada, todas as decisões passam pelo proprietário antes de serem colocadas em prática, ou seja, a administração da empresa é centralizada na pessoa do proprietário. Esse ainda conta com o apoio de uma gerente administrativa (compra e vendas), uma gerente técnica que cuida das atividades voltadas aos animais (responsável técnica) e nas atividades de serviços ele conta com o auxílio de um coordenador (coordenador de serviços).

A empresa atua em dois ramos de atividade: comércio e serviço. No comércio, a empresa trabalha com a venda de artigos variados para animais, desde roupas até brinquedos, e também faz a venda de alimentos e remédios. No que diz respeito ao ramo de serviço, a empresa trabalha com atendimento a animais para vacinas, avaliação e diagnósticos, como também o trabalho de banho e tosa. No ramo de serviço, o processo produtivo é apresentado conforme a Figura 7.

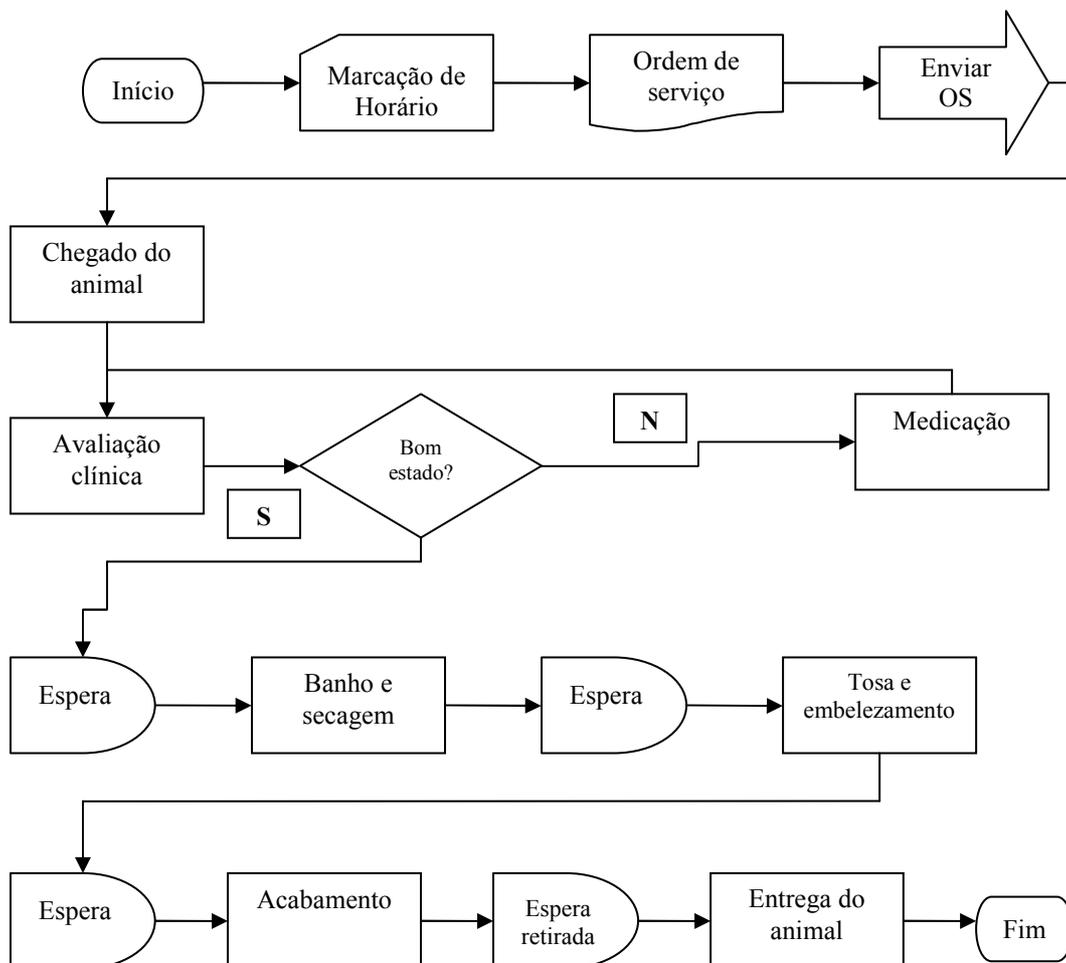


Figura 7 - Processo produtivo do serviço da empresa

O processo produtivo do serviço prestado tem início com a marcação de um horário para o animal. Com o horário marcado de entrada e saída, o animal é atendido pela veterinária

para sua avaliação clínica e após é transferido ao setor de banho e tosa. Nesse setor o animal recebe uma fita de identificação que representa o dia em que ele está sendo atendido. Cada animal fica separado em uma casinhola, sem ter contato com qualquer outro animal. Junto a essa casinhola ficará a sua bolsa personalizada (cedida pela empresa), que também ganha uma fita de identificação na entrada do animal. O setor de banho e tosa é dividido em três salas. Na primeira o animal passa pelo banho e secagem. Após isso, o animal é encaminhado para a segunda sala que é a área de tosa e embelezamento, onde o animal recebe o corte da pelagem, perfume e alguns adereços. Finalizando o processo, o animal vai para a terceira sala, onde fica aguardando a retirada pelo seu dono. Vale ressaltar que os animais ficam cada um em sua casinhola e que cada uma dessas salas são separadas e suas ligações são feitas por portas que só são abertas para a passagem dos animais de uma para a outra.

3.2 O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO

Como afirmado anteriormente, nesta pequena empresa as decisões são centralizadas no proprietário. Apesar de possuir em sua estrutura colaboradores responsáveis por cada setor da empresa, as decisões sempre têm que ter o aval do proprietário, fazendo, com isso, que esse fique sobrecarregado de funções. Deste modo, o nível estratégico da empresa fica limitado ao proprietário.

Desenvolvendo um sistema de gestão alicerçado pelos fundamentos do BSC, foram seguidas as tarefas mencionadas na seção 2.3.3, onde a literatura traz a importância do envolvimento de todos os afetados pela implementação, fazendo-se ajustes quando necessário, respeitando sempre as especificidades da empresa estudada. Em reuniões preliminares, devido a tais especificidades, foi decidido que apenas o proprietário participaria da estruturação do BSC, fazendo o papel dos três profissionais necessários citados pela literatura para a implementação, repassando posteriormente o que estava sendo discutido e decidido a seus colaboradores, para todos terem o conhecimento das ações a serem tomadas.

Ficou decidido que seriam empregadas para a elaboração do sistema de gestão, as quatro perspectivas iniciais criadas por Kaplan e Norton (1997), citadas na seção 2.3.1 deste trabalho, pois foi concluído que as mesmas atenderiam a necessidade para a elaboração.

Através de encontros periódicos na empresa, iniciou-se a coleta de dados e definiu-se, conforme Kaplan e Norton (1997), que a criação seria executada em quatro reuniões que são descritas a seguir, conforme Quadro 1.

1ª reunião	Buscar conhecer a situação da empresa em relação ao mercado em que atua, seus clientes e fornecedores. Além de identificar o seu planejamento estratégico.
2ª reunião	Apresentação do BSC ao proprietário e elucidar a estratégia da empresa. Elaborar os objetivos estratégicos e distribuí-los dentro das quatro perspectivas utilizadas.
3ª reunião	Elaboração dos indicadores de desempenho, para cada objetivo estipulado, juntamente com seus métodos de medição e os períodos em que serão medidos.
4ª reunião	Formulação das metas e ações, após a definição dos objetivos estratégicos, indicadores de desempenho, seus métodos de medição e seus períodos de medição.

Quadro 2 - Resumo das reuniões

3.2.1 1ª Reunião – Conhecendo a empresa e sua situação

Nessa primeira reunião, o objetivo foi buscar através de conversas informais com o proprietário a situação em que a empresa se encontra em relação ao mercado, colaboradores, políticas internas e, ainda, com seus fornecedores e clientes.

Buscou-se, também, identificar o planejamento da empresa e se essa estava em sintonia com o mesmo. Após uma revisão na estrutura de seu planejamento, chegou-se na definição apresentada no Quadro 2.

<p>PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DA EMPRESA</p> <p>Negócio: Nosso negócio é a oferta de produtos e serviços especializados para cães e gatos.</p> <p>Missão: Oferecer produtos e serviços de qualidade que satisfaçam nossos clientes, com eficiência no atendimento e um custo competitivo.</p> <p>Visão: Ser o maior e melhor Pet Shop da região de São José (SC).</p> <p>Princípios: Ética e transparência Valorização do cliente com a eficiência em produtos e serviços Responsabilidade Liderança Inovação e melhoria contínua dos produtos e serviços Profissionalismo</p>

Quadro 3 - Planejamento Estratégico da empresa

Fonte: a empresa

Ainda nessa etapa, conseguiu-se observar um relacionamento muito próximo da empresa estudada com seus clientes, importante para fidelizá-los.

3.2.2 2ª Reunião – Elucidando o BSC e definindo os objetivos estratégicos

Na segunda reunião, foram trazidas ao proprietário informações sobre o BSC para o esclarecimento das dúvidas que pudessem existir em relação à estruturação do sistema de gestão de desempenho, e a constatação de que a empresa está em consonância com a missão, visão e a estratégia definidas.

Com a estratégia elucidada, passou-se a traduzi-la em objetivos coesos. Foram elaborados, juntamente com o proprietário da empresa, os objetivos estratégicos, distribuídos dentro das quatro perspectivas utilizadas, começando pela financeira, em seguida a de clientes, processos internos e, por fim, a perspectiva de aprendizado e crescimento, conforme Quadro 3.

Perspectivas	Objetivos Estratégicos
Financeira	Aumentar a receita de vendas e serviços
	Reduzir o nível de inadimplência
Clientes	Aumentar a fidelização dos clientes
	Conquistar novos clientes
Processos Internos	Melhorar o atendimento aos clientes
	Aprimorar os processos utilizados
	Lançar novos serviços
Aprendizado e Crescimento	Capacitar continuamente os colaboradores
	Motivar os colaboradores

Quadro 4 - Objetivos estratégicos para as Perspectivas do BSC

3.2.3 3ª Reunião – Escolha e Formulação dos Indicadores

Foi realizada a terceira reunião, em que foram definidos os indicadores que demonstravam o propósito de cada objetivo estratégico elaborado. Cada indicador está ligado aos demais e indica de que forma será mensurada e acompanhada a assertividade de cada objetivo elaborado. Ainda nessa reunião, foram escolhidos os métodos de mensuração e seus períodos de medição, de acordo com a complexidade de cada informação a ser coletada pela empresa e pela sua disponibilidade em coletá-la. O resultado da reunião pode ser observado conforme o Quadro 4.

Perspectivas	Objetivos Estratégicos	Indicadores de Desempenho	Método de Medição	Período
Financeira	Aumentar a receita de vendas e serviços	Receita líquida (R\$ Mil)	Receita líquida realizada no período	Mensal
	Reduzir o nível de inadimplência	% de inadimplência	(Total de clientes inadimplentes/total de clientes a receber)x100	Mensal
Clientes	Aumentar a fidelização dos clientes	% de clientes ativos	(Nº de clientes ativos no período atual/Nº total de clientes ativos)x100	Semestral
	Conquistar novos clientes	% de novos clientes	(Nº de cadastros de clientes novos/Nº total de cadastros de clientes)x100	Semestral
Processos Internos	Melhorar o atendimento aos clientes	% de número de reclamações	(Nº de reclamações registradas por clientes/Nº total de atendimentos)x100	Mensal
	Aprimorar os processos	% de investimento de inovações em serviços	(R\$ investidos em inovações/Receita líquida)x100	Semestral
	Lançar novos serviços	% de serviços novos	(Nº de novos serviços/Nº total de serviços)x100	Semestral
Aprendizado e Crescimento	Capacitar continuamente os colaboradores	% de investimento em capacitação	(R\$ investidos em capacitação a colaboradores/Receita líquida)x100	Semestral
		% de sugestões de colaboradores implementadas	(Nº de sugestões implementadas/Nº total de sugestões)x100	Trimestral
	Motivar os colaboradores	Receita por colaborador	(Receita líquida do período/Nº total de colaboradores)	Mensal

Quadro 5 - Indicadores, Métodos e Períodos de medição dos objetivos estratégicos

Levando em consideração a especificidade da empresa, foram elaborados um total de dez indicadores de desempenho, divididos da seguinte forma: dois para a perspectiva financeira; dois para a perspectiva de clientes; três para a perspectiva de processos internos; e três para a perspectiva de aprendizado e crescimento.

3.2.4 4ª Reunião – Formulação das metas e ações

Esta reunião teve como objetivo trazer os objetivos e indicadores formulados para que fosse possível a elaboração das metas e das ações que auxiliarão a empresa a alcançar o que foi estipulado anteriormente.

Depois da definição dos indicadores, formas de medição e períodos em os indicadores que seriam analisados, buscou-se formular metas e ações de uma maneira que se possam executá-las. Os métodos de medição e o período em que serão mensurados foram elaborados de uma forma que não gerasse qualquer tipo de desconfiança em relação às informações obtidas, também foi levada em consideração a complexidade de coleta da informação e a disponibilidade da empresa em coletar essas informações. Quanto às ações elaboradas, ressalta-se que foram listadas ações a fim de que auxiliassem a empresa a alcançar os objetivos estipulados. Para o auxílio na execução dessas ações, a empresa terá que transformá-las em planos de ação, levando em consideração o método 5W2H, onde serão trazidas as informações de como serão cumpridas, quem será responsável pelas ações, qual o seu custo, entre outras.

Os 5W correspondem às seguintes palavras oriundas do inglês: *What* (o que será feito); *Who* (por quem será feito); *Where* (onde será feito); *When* (quando será feito) e *Why* (por quem será feito). Os 2H correspondem a: *How* (como será feito) e *How much* (quanto custa). A utilização dessa ferramenta de uma forma eficiente trará benefícios para a empresa, como o não desperdício de esforços e a padronização dos processos (PASELLO, 2009).

As metas e ações elaboradas constam Quadro 5.

Perspectivas	Indicadores de desempenho	Metas de superação	Ações
Financeira	Receita líquida (R\$ Mil)	Aumentar em 5% a receita líquida ao mês	Personalizar atendimento aos clientes; Trazer serviços e produtos diferenciados
	% de inadimplência	Reduzir a zero o número de inadimplentes	Incentivar venda à vista
Clientes	% de clientes ativos	Manter 90% dos clientes ativos no semestre	Contatar clientes ativos periodicamente; Política de preço e qualidade no serviço que atraiam o cliente; Produtos e serviços inovadores no mercado
	% de novos clientes	Aumentar em 5% o número de clientes ativos ao semestre	Oferecer produtos e serviços juntamente com descontos; Realização de promoções; Ações de marketing com parceiros
Processos Internos	% de número de reclamações	Não ultrapassar o número de 10 reclamações ao mês	Capacitar os colaboradores responsáveis pelo atendimento
	% de investimento de inovações em serviços	Aumentar em 5% o investimento de inovações em serviços	Buscar no mercado novas técnicas e novos equipamentos
	% de serviços novos	Aumentar em 5% o investimento em novos serviços	Pesquisas de mercado; Buscar novos fornecedores de produtos; Bechmarking em lojas do mesmo ramo
Aprendizado e Crescimento	% de investimento em capacitação	Investir 3% da receita líquida em capacitação ao semestre	Incentivar colaboradores à especialização; Investir em cursos de capacitação
	% de sugestões de colaboradores implementadas	Implementar uma sugestão de colaborador ao trimestre	Plano de benefícios para colaboradores; Avaliações para aumento de salário para funcionário que se destaque
	Receita por colaborador	Aumentar em 5% a receita líquida por empregado	

Quadro 6 - Metas e ações da empresa

As informações coletadas foram dispostas em um Painel Estratégico de Desempenho, conforme Quadro 6.

Perspectivas	Objetivos Estratégicos	Indicadores de Desempenho	Método de Medição	Período	Metas de superação
Financeira	Aumentar a receita de vendas e serviços	Receita líquida (R\$ Mil)	Receita líquida realizada no período	Mensal	Aumentar em 5% a receita líquida ao mês
	Reduzir o nível de inadimplência	% de inadimplência	(Total de clientes inadimplentes/total de clientes a receber)x100	Mensal	Reduzir a zero o número de inadimplentes
Clientes	Aumentar a fidelização dos clientes	% de clientes ativos	(Nº de clientes ativos no período atual/Nº total de clientes ativos)x100	Semestral	Manter 90% dos clientes ativos no semestre
	Conquistar novos clientes	% de novos clientes	(Nº de cadastros de clientes novos/Nº total de cadastros de clientes)x100	Semestral	Aumentar em 5% o número de clientes ativos ao semestre
Processos Internos	Melhorar o atendimento aos clientes	Número de reclamações	Nº de reclamações registradas no período	Mensal	Não ultrapassar o número de 10 reclamações ao mês
	Aprimorar os processos	% de investimento de inovações em serviços	(R\$ investidos em inovações/Receita líquida)x100	Semestral	Aumentar em 5% o investimento de inovações em serviços
	Lançar novos serviços	% de serviços novos	(Nº de novos serviços/ Nº total de serviços)x100	Semestral	Aumentar em 5% o investimento em novos produtos
Aprendizado e Crescimento	Capacitar continuamente os colaboradores	% de investimento em capacitação	(R\$ investidos em capacitação a colaboradores/Receita líquida)x100	Semestral	Investir 3% da receita líquida em capacitação ao semestre
		Número de sugestões de colaboradores implementadas	Nº de sugestões implementadas no período	Trimestral	Implementar uma sugestão de colaborador ao trimestre
	Motivar os colaboradores	Receita por colaborador	(Receita líquida do período/Nº total de colaboradores)	Mensal	Aumentar em 5% a receita líquida por empregado

Quadro 7 - Painel Estratégico de Desempenho da empresa

Por ser uma forma de demonstrar o que foi discutido nas seções anteriores desse capítulo e, a fim de que pudesse auxiliar os gestores nas suas decisões, o Quadro 5 foi criado, evidenciando o posicionamento da empresa em relação aos objetivos estipulados.

3.3 FORMULAÇÃO DO MAPA ESTRATÉGICO DA EMPRESA

Através do Painel Estratégico de Desempenho elaborado, conseguiu-se evidenciar as relações de causa e efeito existentes nos objetivos estratégicos de cada perspectiva, visando, com isso, que a empresa tenha foco para alcançar o que foi planejado. Essas relações podem

ser vistas na representação gráfica do mapa estratégico elaborado para a empresa, conforme Figura 8.

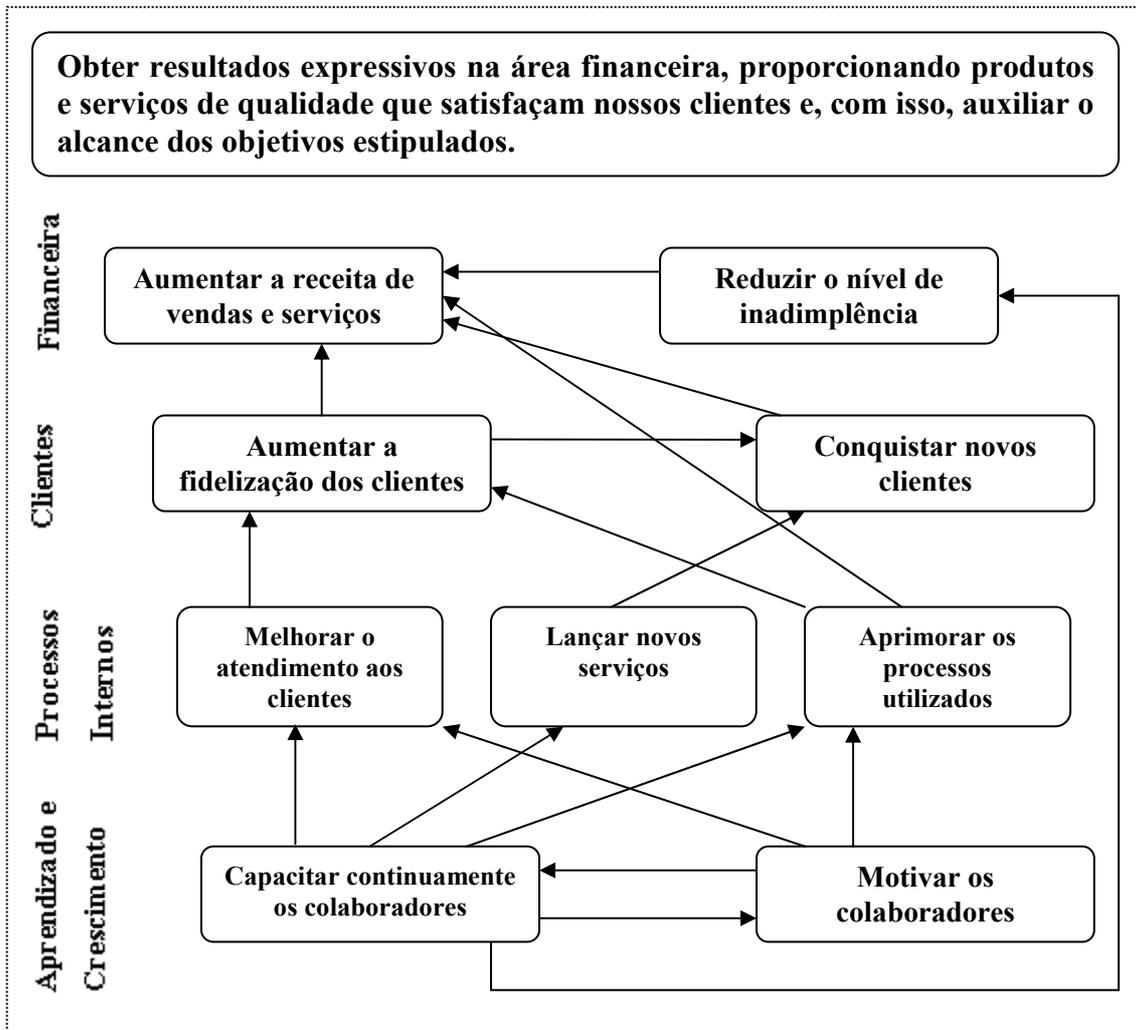


Figura 8 - Mapa Estratégico da empresa

O mapa estratégico elaborado para a empresa traz a representação gráfica das causas e efeitos dos objetivos estratégicos estipulados, auxiliando na transmissão da sua estratégia, para um entendimento comum a todos. Mostra, também, como os objetivos se interrelacionam e suas relações com os objetivos da Perspectiva Financeira.

Em relação aos objetivos estipulados para a Perspectiva de Aprendizado e Crescimento, constatou-se que ao apoiar os colaboradores investindo em sua capacitação e os motivando com planos e benefícios, isso poderá resultar numa melhora do ambiente de trabalho e fazer com que eles se tornem mais eficientes em seu desempenho, auxiliando também na melhoria dos processos internos, além de fazer com que a receita gerada por cada colaborador também aumente.

Na Perspectiva de Processos Internos, com colaboradores mais capacitados e motivados, os objetivos poderão ser alcançados com mais facilidade. O alcance desses objetivos poderá trazer para a empresa um retorno positivo de seus clientes, pois com um melhor atendimento, com produtos novos e serviços diferenciados e processos cada vez mais eficientes, gerará uma maior fidelização e, conseqüentemente, um aumento no número de clientes novos através de bons comentários de clientes satisfeitos. Além de que, com os processos internos melhorados, a inadimplência também poderá diminuir.

Com clientes mais satisfeitos e um aumento no número de clientes ativos, haverá um aumento na receita de vendas e serviços e, com isso, o aumento do faturamento da empresa, objetivo estipulado para a Perspectiva Financeira. A redução da inadimplência também foi um objetivo estipulado para essa perspectiva, seu alcance poderá acontecer por medidas voltadas diretamente aos clientes inadimplentes, como por exemplo, desde o bloqueio desse cliente até a quitação de seus débitos até a imposição de pagamento à vista em novas compras.

Resumindo, colaboradores capacitados e motivados em seu ambiente de trabalho tornarão mais eficientes os processos internos, aumentando a receita gerada por cada um e as relações com os clientes, levando esses a se fidelizarem cada vez mais e, automaticamente, auxiliando na captação de novos clientes. Por conseqüência dessa captação e fidelização dos clientes, o aumento do faturamento acontecerá com a elevação nas vendas e na maior utilização dos serviços prestados pela empresa.

3.4 DISCUSSÃO SOBRE A ELABORAÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO

Ao implementar um novo sistema, deve ser levado em consideração que tanto a composição organizacional, quanto as pessoas envolvidas com as mudanças exercerão influência sobre esse processo. Na presente pesquisa, foram realizadas apenas as etapas de elaboração do sistema de gestão, sendo necessário um esforço maior para a implementação propriamente dita do sistema. Deve ser levada ao conhecimento de todos a estratégia utilizada, pelo que cada pessoa será responsável e, principalmente, fazer com que os envolvidos se comprometam com o que é de sua responsabilidade, mostrando ao gestor que as informações obtidas por ele são confiáveis.

A elaboração do sistema de gestão do desempenho teve como base as etapas propostas por Kaplan e Norton (1997, 2001, 2004), divididas em quatro reuniões. Nessas reuniões buscou-se analisar a empresa em relação ao seu ambiente interno e externo, observando como

essa se comportava em relação à sua estratégia e ao mercado em que está inserida. Com a obtenção dessas informações, deu-se a elaboração dos objetivos estratégicos da empresa.

Após, iniciou-se a elaboração dos indicadores estratégicos, juntamente com a forma de medição desses indicadores, o período em que seriam realizadas essas medições, as metas a serem alcançadas e as ações que auxiliariam no alcance dessas metas. Ressalta-se que os períodos de medição e a frequência em que seriam medidos deram-se de acordo com a necessidade de avaliação e controle da empresa.

A partir das metas e ações definidas, que têm o objetivo de focalizar os esforços da empresa para o alcance dos objetivos elaborados, e em relação às ações desenvolvidas, sugere-se que essas sejam transformadas em um Plano de Ações, sendo utilizado o sistema 5W2H para o auxílio de sua implantação.

Ao final, tendo todas as informações obtidas, elaborou-se o Painel Estratégico de Desempenho e, por conseguinte, o mapa estratégico da empresa, onde pode ser observada a interrelação entre os objetivos estratégicos e as suas relações de causa e efeito, além da posição da empresa em relação a seus objetivos.

O presente estudo não teve como objetivo implementar o modelo proposto na empresa, todavia pode-se destacar a sua importância para a administração e gestão da empresa. A partir do Painel Estratégico de Desempenho o proprietário da empresa poderá ter uma visão de como está a sua gestão, conseguindo um acompanhamento, uma avaliação e maior controle, o ajudando em suas decisões e em sua posição em relação ao mercado. Além disso, devido às limitações do trabalho, o tempo de implementação citado na literatura utilizada não foi contemplado, sendo realizada a implementação em um tempo menor que o previsto pelos autores.

Como já discutido anteriormente, ainda que o estudo tenha sido realizado apenas com a presença do proprietário da empresa, para uma implementação o BSC deve envolver e comprometer todos os envolvidos, responsabilizando cada um por seu indicador. Além disso, a coleta de dados tem que ter a credibilidade necessária para sua utilização, sendo realizada de forma que não haja qualquer tipo de manipulação dos dados. A divulgação dos resultados deve ser feita em reuniões mensais e estar aos olhos dos envolvidos, para que estes consigam perceber a evolução, ou não, do indicador sob sua responsabilidade. Devem ser feitas, também, reuniões para a avaliação da estratégia, observando se a mesma ainda está condizente com os indicadores utilizados e fazendo as alterações cabíveis, se for necessário. Com isso, espera-se que os preceitos do BSC sejam difundidos para todos da empresa.

4 CONCLUSÕES

Neste capítulo se apresentam as conclusões do trabalho, divididas em duas seções: Considerações Finais e Sugestões para Trabalhos Futuros.

4.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Visando o alcance da excelência em seus serviços e produtos, as pequenas empresas podem empregar instrumentos gerenciais, para aperfeiçoar a gestão e atingir os seus objetivos. Indicadores de desempenho podem auxiliar no planejamento, nos processos internos, o aumento de suas receitas e em seus relacionamentos com os clientes.

O uso de sistemas de gestão tornou-se um grande aliado das pequenas empresas para a melhora de seus panoramas em relação a seus ambientes externo e interno. Alguma vezes, por essas pequenas empresas terem uma administração ineficiente, fica prejudicada a sua gestão e, conseqüentemente, seu planejamento, seu controle e até os resultados obtidos.

Levando em consideração esse contexto, o foco da presente pesquisa foi a proposição de um sistema de gestão do desempenho baseado nos pressupostos do BSC para uma pequena empresa do ramo de Pet Shop.

A partir disso, foi trazida a estrutura do BSC, identificando os passos necessários para a sua elaboração, descrevendo a forma como se concretizaria a sua implementação na empresa. O BSC foi escolhido por ter a capacidade de utilizar indicadores não financeiros com os indicadores financeiros para levar o gestor a visualizar de forma coerente e integrada os objetivos estratégicos de longo prazo.

Na continuação do presente estudo, buscou-se evidenciar juntamente com as perspectivas do BSC os objetivos estratégicos e os indicadores de desempenho que melhor se encaixavam à empresa foco do estudo realizado, coletando-se os dados em quatro etapas definidas por Kaplan e Norton, através das reuniões com o proprietário da empresa. Vale ressaltar que as perspectivas do modelo original foram conservadas por atenderem as necessidades da empresa.

Após a definição dos objetivos e indicadores, buscou-se evidenciar como a empresa atingiria seus objetivos. As metas e ações foram formuladas de forma que sejam executáveis, visando o alcance dos objetivos estipulados. Foi indicado para a execução de tais ações, a sua transformação em planos de ação utilizando o método 5W2H.

Por fim, foi realizada a elaboração de um mapa estratégico baseado nos objetivos da empresa. A construção do mapa estratégico da empresa estudada trouxe a possibilidade de evidenciar as relações de causa e efeito entre os objetivos e as suas interrelações, como também o auxílio para a transmissão da estratégia da empresa, na comunicação dos resultados almejados e a forma para serem alcançados.

O mapa estratégico do BSC, levando em consideração a especificidade da empresa estudada, a ajuda a traduzir sua estratégia, auxiliando na transmissão para todos de uma forma coesa, melhora seus processos e relacionamento com os clientes, fazendo com que a empresa consiga identificar a criação de valor a longo prazo.

Com a elaboração do trabalho, observou-se que, com o comprometimento do proprietário, é possível estruturar um sistema de gestão do desempenho baseado nos pressupostos do *Balanced Scorecard* na empresa estudada.

Levando em consideração que o sistema de gestão proposto não foi implementado, o objetivo geral dessa pesquisa foi alcançado através da formulação de um sistema de gestão de desempenho alicerçado no BSC numa empresa do ramo de Pet Shop, que será empregado para medir e avaliar o desempenho da empresa, auxiliando na comunicação da estratégia e na constatação de seus pontos falhos. Contribuirá também para a melhora em seus processos internos, na motivação e capacitação de seus colaboradores e, por conseguinte, em seus relacionamentos com os clientes, propondo-se a atender suas necessidades, e em seu desempenho no mercado em que atua.

4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Para futuros estudos e complementares a pesquisa realizada, sugere-se:

- Continuação do estudo realizado, visando à implementação do modelo desenvolvido com a integração dos demais membros da empresa;
- Pesquisa comparativa entre duas empresas de pequeno porte e do mesmo ramo, sendo que uma delas teria a utilização de um instrumento gerencial e a outra não, analisando as diferenças entre as duas; e
- Realização de uma pesquisa utilizando os demais instrumentos da Contabilidade Gerencial, apresentados por Soutes e Guerreiro na seção 2.1 da presente pesquisa, em uma pequena empresa, levando em consideração que a presente pesquisa utilizou como base o BSC.

REFERÊNCIAS

AGOSTINI, Manuela R. **Noções de administração pública**. Disponível em <<http://pt.scribd.com/doc/51917868/Departamentalizacao>>. Acesso em: 05/10/2011.

ALDAY, Hernan E. C. **O planejamento estratégico dentro do conceito de administração estratégica**. Disponível em <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v3_n2/o_planejamento_estrategico.pdf>. Acesso em: 15/10/2011.

ANTÓNIO, Nelson dos S. RODRIGUES, Jorge J. Martins. **Balanced scorecard e mapas estratégicos**. Disponível em: <<http://ee.dcg.eg.iscte.pt/bsc.pdf>>. Acesso em: 14/11/2011.

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

BARBOSA, Emerson R.; BRONDANI, Gilberto. **Planejamento estratégico organizacional**. Revista eletrônica de contabilidade curso de ciências contábeis UFSM, Santa Maria, v. 1, n. 2, p. 17, dez/2004-fev/2005, 2005.

BELTRAME, Luciane D. **Análise da departamentalização em uma empresa hospitalar: um estudo de caso**. Revista eletrônica de contabilidade curso de ciências contábeis UFSM, Santa Maria, v. 1, n. 3, p. 21, mar-mai, 2005.

BEUREN, Ilse Maria; LONGARAY, André Andrade. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2ª ed. ampl. e atual. São Paulo: Atlas, 2004.

BNDS. **Apoio às Micro, Pequenas e Médias Empresas**. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Navegacao_Suplementar/Perfil/Micro_Pequena_e_Media_Empresa_e_Pessoa_Fisica/cartilha_MPME.pdf>. Acesso em: 03/12/2011.

CANELA, Ana C. Pinheiro. **Simples Nacional: um estudo na empresa Seta Treinamento e Desenvolvimento Profissional Ltda**. Natal, 2009, 59 p. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

CERETTA, Paulo Sergio; QUADROS, Claudio Joel de. **Implementação do balanced scorecard: um estudo de caso**. Revista REAd, Porto Alegre, ed. 34, v. 9, n. 4, jul./ago. 2003.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5ª ed. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

CHIANCA, Érica. **Pet Shops operam em rede e chegam a oferecer produtos 30% mais baratos**. Disponível em <<http://www.agenciasebrae.com.br/noticia/10632488/geral/pet-shops-operam-em-rede-e-chegam-a-oferecer-produtos-30-mais-baratos/?indice=570>>. Acesso em: 09/11/2011.

COSTA, Eliezer Arantes da. **Gestão estratégica**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CROZATTI, Jaime. In: XII Encontro de Contabilistas do Estado do Paraná, maio/2010, Cascavel. **Planejamento estratégico e controladoria**: um modelo para potencializar a contribuição nas áreas da organização. Cascavel, CCEP, 2010.

FILHO, José F. R. Disponível em:
<www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/.../RIBEIRO_FILHO.pdf>. Acesso em: 03/12/2011.

GASPARETTO, A. et al. **Implantação do balanced scorecard**: estudo de caso em empresa de consultoria. Revista do mestrado de ciências contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v. 12, n. 1, p. 13, jan./abril, 2007.

GASPARETTO, Valdirene. Disponível em:
<www.rcc.ufsc.br/edicao2/documentos/artigo_5.pdf>. Acesso em: 03/12/2011.

GLAUTIER, M. W. E. UNDERDOWN, Brian. **Accounting practice**. 4th ed. London: Pitman, 1994.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Alinhamento**; utilizando o balanced scorecard para criar sinergias corporativas. Rio de Janeiro: Campus, 2006.

_____. **A estratégia em ação**: balanced scorecard. 23ª ed. Rio de Janeiro; Campus, 1997.

_____. **Mapas estratégicos:** convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. 5ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

_____. **Organização orientada para a estratégia:** como que as empresas que adotam o balanced scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. 3ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica:** ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial:** um enfoque na tomada de decisão. 1ª ed. Florianópolis: Visualbooks, 2007.

LUNKES, Rogério João et al. **Implementação do balanced scorecard em uma empresa de software.** Revista Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 11, n. 45, p. 24-33, jul./set., 2009.

MIOTTO, Neivandra; LOZECKYI, Jeferson. **A importância da contabilidade gerencial na tomada de decisão nas empresas.** Unicentro – Revista eletrônica lato sensu, São Paulo, ed. 5, p. 11, 2008.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria:** um enfoque na eficácia organizacional. São Paulo: Atlas, 2009.

NICOLAU, Isabel. **O conceito de estratégia.** Disponível em <<http://www.slideshare.net/FelipeGuedesPinheiro/um-estudo-sobre-o-conceito-de-estrategia-nicolau>>. Acesso em: 10/11/2011.

OLVE, Nils-Göran; ROY, Jan; WETTER, Magnus. **Condutores de Performance:** Um guia prático para o uso do Balanced Scorecard. 1ª ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

OTTOBONI, C. et al. In: XXII Encontro Nacional de Engenharia de Produção, out./2002, Curitiba. **Algumas razões para a ocorrência de falhas na implementação do balanced scorecard (BSC).** Curitiba: ENEGEP, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **O papel da contabilidade gerencial no processo empresarial de criação de valor.** São Paulo, 1999, p. 16. Cadernos de estudos, São Paulo, nº 21, Maio a Agosto.

PASELLO, Adriana. **5W2H**: uma ferramenta administrativa. Disponível em <http://www.institutojetro.com/Artigos/administracao_geral/5w2h_uma_ferramenta_administrativa.html>. Acesso em: 07/11/2011.

PEIXINHO, Frederico Cláudio. **Proposta de aplicação do modelo de gestão estratégica baseado no “balanced scorecard – BSC” para uma empresa pública**. Disponível em <www.cprm.gov.br/publique/media/peixe.pdf>. Acesso em: 16/11/2011.

PRIETO, Vanderli C. et. al. **Fatores críticos na implementação do balanced scorecard**. Revista Gestão e Produção, São Carlos, v. 13, n. 1, p. 81-92, jan-abr/2006.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Lei Complementar nº 123/2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 03/12/2011.

ROCHA, Joseílton S. da; SELIG, Paulo M. Disponível em: <<http://www.contabeis.ufba.br/Site/Relato.aspx?cat=59>>. Acesso em: 03/12/2011.

SCATTOLINI, Renata et al. In: XXV Encontro Nacional de Engenharia de Produção, 29/out.-01/nov., 2005, Porto Alegre. **Análise da implementação do balanced scorecard**: apresentação de um estudo de caso. Porto Alegre: ENEGEP, 2005.

SEBRAE. Disponível em: <<http://www.sebrae-rs.com.br/area-atuacao/politicas-publicas/setores/lei-geral-das-micro-pequenas-empresas/601.aspx>>. Acesso em: 03/04/2011.

SEBRAE. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/uf/goias/indicadores-das-mpe/classificacao-empresarial>>. Acesso em: 03/12/2011.

SEVERINO, Antonio J. **Metodologia do trabalho científico**. 23ª ed. rev. e atual. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Edna L; da. MENEZES, Estera M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertações**. 3ª ed. rev. atual. Florianópolis: Laboratório de ensino a distância da UFSC, 2001.

SOUTES, Dione O; GUERREIRO, Reinaldo. In: XXXI Encontro da ANPAD, 22-26, 2007, Rio de Janeiro. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

SOUZA, Tarcita C. Ghizoni. **Modelo de gestão por atividades para empresas contábeis.** 2003, 135 p. Dissertação (mestrado em engenharia de produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

TERENCE, Ana Cláudia F. **Planejamento estratégico como ferramenta de competitividade na pequena empresa:** desenvolvimento e avaliação de um roteiro prático para o processo de elaboração do planejamento. 2002, 211 p. Dissertação (mestrado em engenharia de produção) – Universidade de São Paulo, São Carlos, 2002.

VIEIRA, Tatiana. **Balanced Scorecard:** um estudo de caso em um laboratório óptico. Florianópolis, 2008, p. 69. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade Federal de Santa Catarina.