

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

TATIANI VIEIRA

***BALANCED SCORECARD: UM ESTUDO DE CASO EM UM LABORATÓRIO
ÓPTICO***

**FLORIANÓPOLIS
2008**

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

***BALANCED SCORECARD: UM ESTUDO DE CASO EM UM LABORATÓRIO
ÓPTICO***

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

Orientadora: Prof. Dr^a. Valdirene Gasparetto

**FLORIANÓPOLIS
2008**

Tatiani Vieira

*BALANCED SCORECARD: UM ESTUDO DE CASO EM UM LABORATÓRIO
ÓPTICO*

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

Prof^a. Dr^a. Valdirene Gasparetto

Coordenadora de Monografia do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Prof^a Dr^a Valdirene Gasparetto (Orientadora)

Prof^o. Dr^o. Maurício Roque Serva de Oliveira (Co-orientador)

Prof^o. Dr^o. Rogério João Lunkes (Membro)

Florianópolis, 07, novembro de 2008

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a **Deus**, Pai e Criador, por tantas oportunidades e por mais este presente em minha vida.

Ao meu pai **Paulo Roberto** (in memoriam), pelo constante incentivo e estímulo aos meus estudos, pela proteção e acompanhamento, e que mesmo partindo tão cedo contribuiu imensamente para formação do meu caráter, pessoa da qual tenho imenso orgulho.

À minha mãe **Nilcéia** e ao meu irmão **Luis Octávio**, pela paciência, renúncia, compreensão e amor durante esse longo período, que diversas vezes, mesmo sem me compreender, me apoiaram.

À minha avó **Helena** pelo empenho constante, por não me permitir desistir diante das dificuldades e por seu amor incondicional que contribuiu muito para minha formação.

À minha tia e amiga **Rosália**, que esteve ao meu lado durante todos os momentos, pela compreensão e carinho, que foram essenciais durante toda a minha vida e principalmente no meu desenvolvimento acadêmico.

Aos verdadeiros amigos pelo companheirismo, confiança e força, em especial a **Renata** pela contribuição na revisão deste trabalho.

À Professora **Dr^a. Valdirene Gasparetto**, pela orientação no desenvolvimento deste estudo, pela atenção e dedicação constantes, e pelos conhecimentos passados ao longo dessa jornada.

Aos verdadeiros mestres encontrados na graduação, que fizeram dessa trajetória um delicioso aprendizado, que levarei por toda minha vida, em especial ao Professor **Dr^o. Maurício Roque Serva de Oliveira**, exemplo de ética e elegância profissional, pela contribuição na elaboração deste trabalho.

Ao Professor **Dr^o. Rogério João Lunkes**, membro da banca examinadora, por ter disponibilizado o seu tempo na análise deste trabalho.

À **Direção da Repro Produtos Ópticos** pela abertura para realização do estudo de caso, e em especial ao senhor **Paulo Laudelino Machado** gestor de recursos da empresa, pelos valiosos aprendizados passados no decorrer destes anos, pela paciência, amizade, dedicação, e contribuição tanto no âmbito profissional, quanto na realização desta pesquisa.

À **Analice e Juliana** pelos momentos de descontração e estudo compartilhado.

Àqueles que impuseram obstáculos a minha vida acadêmica e a elaboração desta monografia, pois todos serviram ao propósito de lembrar que a fé é capaz de transpor qualquer obstáculo, por mais complexo que possa parecer.

Registro meus sinceros agradecimentos, a todas as pessoas que de alguma forma contribuíram com essa trajetória.

“Se enxerguei mais longe foi por estar sobre os ombros de gigantes.”

Isaac Newton

“Algo superior e poderoso que torna os homens diferentes dos animais e que os faz resistir além de suas forças; alcançar limites acima do possível: a Vontade.”

Amyr Klink

“O conhecimento torna a alma jovem e diminui a amargura da velhice. Colhe, pois, a sabedoria armazena suavidade para o amanhã.”

Leonardo da Vinci

“Pode-se vencer pela inteligência, pela habilidade ou pela sorte, mas nunca sem trabalho.”

Auguste Detoef

“Descobri como é bom chegar quando se tem paciência. E para se chegar, onde quer que seja, aprendi que não é preciso dominar a força, mas a razão. É preciso, antes de mais nada, querer.”

Amyr Klink

VIEIRA, Tatiani. *Balanced Scorecard: um estudo de caso em um laboratório óptico*, 2008, 69f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

RESUMO

Atualmente as transformações permitem que as pessoas e empresas tenham acesso a informações de toda ordem. Nesse contexto, o desafio das organizações consiste em desenvolver sistemas e habilidades que as tornem capazes de se adaptar ao ambiente e assegurarem vantagem competitiva. A contabilidade gerencial oferece informações úteis e relevantes para as organizações, através de suas ferramentas, entre elas o *Balanced Scorecard* (BSC), que funciona como um sistema de gestão que avalia o desempenho organizacional, através de indicadores financeiros e não-financeiros, contribuindo para a geração de valor futuro (longo prazo). Nesse estudo, objetivou-se propor uma abordagem de gestão de desempenho alicerçada no BSC, para um laboratório óptico, de forma a viabilizar a avaliação de seu desempenho, visando à melhoria de sua tomada de decisões. Para tanto, utilizou-se da pesquisa descritiva, abordando de forma qualitativa o problema investigado. Através da pesquisa bibliográfica, buscou-se a revisão literária sobre temas pertinentes à proposta do sistema de gestão, fundamentando-se no sistema de Kaplan e Norton (1997, 2000, 2004) para realização do estudo de caso. No estudo de caso foi elaborada a proposta do sistema de gestão de desempenho sob as diretrizes do BSC para a empresa objeto do estudo. Constatou-se que o BSC contribui para o alinhamento organizacional porque seus componentes estruturais provocam mudanças gerenciais que levam à melhoria do foco na estratégia, e ainda, que o sistema oferece flexibilidade para a empresa, possibilitando mudar sua estratégia à medida que observe as alterações nos seus indicadores, contribuindo, assim para seu melhor gerenciamento.

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

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: De Sistema de Controle Gerencial em Sistema Gerencial Estratégico.....	24
Figura 2: As Quatro Barreiras à Implementação da Estratégia	25
Figura 3: Estrutura Global do <i>Balanced Scorecard</i>	26
Figura 4: Perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>	27
Figura 5: Perspectiva do Cliente - Medidas Essenciais	29
Figura 6: A Proposta de Valor	30
Figura 7: Modelo da Cadeia de Valor Genérica	31
Figura 8: Estrutura de Medição do Aprendizado e Crescimento.....	33
Figura 9: Cadeia de Relações de Causa e Efeito	34
Figura 10: Princípios da Organização Focalizada na Estratégia	35
Figura 11: Cronograma Típico do <i>Balanced Scorecard</i>	39
Figura 12: Mapa Estratégico do <i>Balanced Scorecard</i>	40
Figura 13: Organograma da Empresa	43
Figura 14: Planejamento Estratégico da Empresa	46
Figura 15: Iniciativas para Perspectiva Financeira.....	52
Figura 16: Iniciativas para Perspectiva de Clientes	53
Figura 17: Iniciativas para Perspectiva de Processos Internos	55
Figura 18: Iniciativas para Perspectiva de Aprendizado e Crescimento	56
Figura 19: Mapa Estratégico da Empresa.....	60

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Temas Financeiros Estratégicos	28
Quadro 2: Definição da Arquitetura de Indicadores.....	37
Quadro 3: Consenso em Função dos Objetivos Estratégicos	37
Quadro 4: Sugestão do Número de Indicadores para as Perspectivas	38
Quadro 5: Escolha e Elaboração dos Indicadores	38
Quadro 6: Elaboração do Plano de Implementação.....	38
Quadro 7: Síntese das Reuniões	47
Quadro 8: Objetivos Estratégicos da Empresa para as Perspectivas de BSC.....	49
Quadro 9: Indicadores, Métodos e Períodos de Medição dos Objetivos Estratégicos	50
Quadro 10: Metas de Superação para os Objetivos Estratégicos	51
Quadro 11: Painel Estratégico de Desempenho da Empresa.....	58

LISTA DE SIGLAS

BSC: *Balanced Scorecard*

UEN: Unidades Estratégicas de Negócios

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 TEMA E PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.2.1 Objetivo Geral	12
1.2.2 Objetivos Específicos.....	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
1.4 METODOLOGIA DE PESQUISA.....	13
1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	15
1.6 ESTRUTURA DA PESQUISA	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	17
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL	17
2.2 GESTÃO ESTRATÉGICA	18
2.2.1 Estratégia.....	19
2.2.2 Planejamento e Controle.....	20
2.2.2.1 Planejamento Estratégico	20
2.2.2.2 Controle Estratégico	21
2.3 <i>BALANCED SCORECARD</i> (BSC)	23
2.3.1 A Estrutura do BSC – Perspectivas e Indicadores	26
2.3.1.1 Perspectiva Financeira.....	27
2.3.1.2 Perspectiva de Clientes.....	29
2.3.1.3 Perspectiva dos Processos Internos	31
2.3.1.4 Perspectiva de Aprendizado e Crescimento	32
2.3.2 Integração das Medidas do BSC a Estratégia.....	33
2.3.3 Princípios da Organização Focalizada na Estratégia.....	34
2.3.4 Elaboração do <i>Balanced Scorecard</i>	36
2.3.4.1 Definição da Arquitetura de Indicadores.....	37
2.3.4.2 O Consenso em Função dos Objetivos Estratégicos	37
2.3.4.3 Escolha e Elaboração dos Indicadores.....	38
2.3.4.4 Elaboração do Plano de Implementação.....	38
2.3.5 Mapa Estratégico.....	39
3 ESTUDO DE CASO	42
3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	42

3.1.1 Estrutura Hierárquica da Empresa.....	43
3.1.2 Planejamento Estratégico da Empresa.....	46
3.2 ELABORAÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO	46
3.2.1 Primeira Reunião – Verificação da Situação da Empresa.....	48
3.2.2 Segunda Reunião – Entendendo o BSC e Formulando Objetivos	48
3.2.3 Terceira Reunião – Elaboração de Indicadores.....	49
3.2.4 Quarta Reunião – Recapitulação e Definição de Iniciativas	52
3.3 FORMULAÇÃO DO PAINEL ESTRATÉGICO DE DESEMPENHO DA EMPRESA ...	57
3.4 ELABORAÇÃO DO MAPA ESTRATÉGICO DA EMPRESA	59
3.5 CONSIDERAÇÕES SOBRE O ESTUDO DE CASO.....	62
4 CONCLUSÕES.....	64
4.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	64
4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	66
REFERÊNCIAS	67

1 INTRODUÇÃO

O avanço da tecnologia da informação tornou o ambiente organizacional competitivo e inovador. Neste cenário, a nova riqueza das organizações passa a ser o conhecimento, o capital intelectual, exigindo, assim, dos executivos que estão à frente dos negócios da empresa, uma postura mais estratégica, que sirva de diferencial, visando melhorar suas condições de competitividade, lucratividade e maior qualidade de seus produtos e serviços.

Para isso, é essencial compreender o que acontece nos ambientes externo e interno à organização, visto que esse novo contexto apresenta-se sob a forma de um amplo horizonte que oferece oportunidades e ameaças, e é preciso buscar instrumentos de gestão estratégica que garantam a manutenção das vantagens competitivas, que supram as necessidades informativas e que auxiliem na tomada de decisões acertadas para a empresa (CHIAVENATO, 1999).

Assim, a definição, elaboração e o monitoramento de estratégias por parte das organizações tornaram-se um fator preponderante na criação de valor. Entender as mudanças existentes nessa nova era, assim como ter capacidade de formular, executar e implementar estratégias que possibilitem às organizações obter desempenhos globais superiores, em relação aos seus concorrentes nos seus respectivos mercados, são fatores necessários para obtenção de vantagem competitiva sustentável (KAPLAN; NORTON, 1997).

O cenário exige diferentes competências, e para sobreviverem as empresas necessitam de ferramentas gerenciais mais eficazes. A contabilidade gerencial, através de suas ferramentas, produz informações objetivas, úteis e relevantes, munindo o administrador de instrumentos de gestão que possibilitam a análise das iniciativas da empresa, e contribuem para tomada de decisões (ATKINSON *et al.*, 2000).

Nesse sentido, este trabalho discute a avaliação de desempenho no contexto de uma empresa que atua no ramo óptico, identificando como a gestão estratégica pode auxiliar no processo de tomada de decisão, através da proposta de estruturação de um sistema de gestão que permita medir o desempenho e os resultados da organização, utilizando-se de indicadores financeiros e não-financeiros organizados de forma balanceada.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O atual cenário empresarial competitivo, onde a abertura de mercados é cada vez maior, permitindo que as organizações ofertem seus produtos e serviços em praticamente todos os locais do mundo, reforça a necessidade das empresas de definirem estratégias que as levem a alcançar seus objetivos empresariais.

Nesse contexto, o desafio dos gestores é encontrar um sistema que forneça informações oportunas, fazendo-os observar de forma menos cartesiana seus resultados, pois não é suficiente ter uma estratégia quando os objetivos são conflitantes entre si, quando não se consegue comunicá-los a toda organização ou quando não se pode mensurá-los em medidas tangíveis (KAPLAN; NORTON, 2000).

Os sistemas tradicionais de contabilidade gerencial das empresas são principalmente financeiros. Apesar da sua importância, são insuficientes para gerenciá-las diante das transformações ocorridas no ambiente empresarial, como a terceirização, a valorização do capital intelectual, que se tornou uma das principais fontes de vantagem competitiva para as organizações, e o foco no consumidor, que demandam por melhores práticas de gestão.

Para solucionar essa questão os gestores precisam focar além dos resultados de curto prazo e buscar informações mais adequadas que atendam as novas condições deste mercado mais exigente, através de indicadores de desempenho que serviam de base para um sistema de medição de gestão estratégica (KAPLAN; NORTON, 1997; CREPALDI, 2004).

Neste sentido, para auxiliar as organizações, destaca-se como ferramenta gerencial o *Balanced Scorecard*, que consiste em um sistema gestão e avaliação de desempenho desenvolvido por Kaplan e Norton na década de 90, que reflete o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, entre medidores financeiros e não-financeiros trabalhando sob quatro perspectivas: Financeira, de Clientes, de Processos Internos e de Aprendizado e Crescimento.

Além de servirem para articular a estratégia da empresa, os indicadores de BSC são utilizados também para comunicar a estratégia a toda a organização e ajudar a alinhar iniciativas individuais, organizacionais e interdepartamentais, visando alcançar uma meta comum (KAPLAN; NORTON, 1997).

Assim, o presente estudo vem responder ao seguinte problema de pesquisa: como estruturar um sistema de gestão fundamentado no BSC para uma empresa que atua no ramo óptico?

1.2 OBJETIVOS

Nesta sessão são apresentados, o objetivo geral e os objetivos específicos que norteiam esta pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

Propor uma abordagem de gestão de desempenho alicerçada nas diretrizes do *Balanced Scorecard*, para um laboratório óptico.

1.2.2 Objetivos Específicos

A partir do objetivo geral, elaboram-se os seguintes objetivos específicos:

- Evidenciar a importância da formulação de estratégias e sua implementação;
- Apresentar a estrutura do BSC e as etapas necessárias para sua construção;
- Identificar dentro das quatro perspectivas de BSC os objetivos e indicadores de desempenho para aplicação na empresa estudada;
- Formular as iniciativas necessárias para o alcance dos objetivos estratégicos estabelecidos para empresa;
- Elaborar um mapa estratégico fundamentado nos objetivos e estratégia do laboratório óptico objeto de estudo.

1.3 JUSTIFICATIVA

A globalização dos mercados, que dinamiza a sociedade e obriga a constantes mudanças e adaptações nas empresas, a crescente concorrência e a exigência de novos produtos com melhor qualidade, direcionam os executivos à frente das empresas a valorizarem mais as variáveis externas, onde os clientes ocupam espaço significativo, por estarem mais esclarecidos e seletivos, capazes inclusive de direcionar as estratégias empresariais.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 21),

o *Balanced Scorecard* preserva os indicadores financeiros como a síntese final do desempenho gerencial e organizacional, mas incorpora um conjunto de medidas mais genérico e integrado que vincula o desempenho sob a ótica dos clientes, processos internos, funcionários e sistemas ao sucesso financeiro a longo prazo.

A pesquisa é motivada pela premente necessidade de mudança na estrutura organizacional no que tange às formas de gestão solicitadas por um mercado bem informado e, portanto, mais exigente, onde se torna indispensável a escolha adequada de metas, equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazo, além de alinhamento de toda a empresa para a estratégia, gerando aprendizados constantes. Para atender a essa necessidade o *Balanced Scorecard* propõe uma nova abordagem a administração estratégica (KAPLAN; NORTON, 1997).

De acordo com Rocha (2002, p.48),

O BSC surge com o objetivo de resolver problemas que existem em se ter uma única visão, ou perspectiva como preferem os autores, na condução das tomadas de decisão em uma organização, contrapondo a contabilidade tradicional, que usa uma linha exclusivamente financeira.

A pesquisa consiste na proposta de desenvolvimento de uma abordagem de gestão alicerçada no BSC, como ferramenta de avaliação de desempenho empresarial, integrado ao sistema de gestão de uma empresa.

A presente pesquisa justifica-se pela imperiosidade da adoção de ferramentas gerenciais, capazes de medir o desempenho integral das organizações, auxiliando-as no sentido de obter sucesso na execução de suas estratégias, considerando para tanto suas variáveis de influência.

Além disso, a proposta de estruturação de um sistema gestão de desempenho alicerçado no BSC propiciará ao laboratório óptico, no qual se realizará o estudo em questão, o contato com esta ferramenta gerencial, contribuindo assim, para a avaliação do desempenho da empresa e a conseqüente correção de eventuais problemas de determinadas áreas não abrangidas pelos sistemas de gestão tradicionais utilizado pela empresa.

1.4 METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia tem como objetivo descrever como um trabalho foi elaborado e suas características em relação ao que foi proposto no estudo. Para Rocha (2002, p.16), “a metodologia de pesquisa pode ser considerada como uma arte de guiar o espírito na investigação da verdade”.

Considerando os objetivos estabelecidos no estudo, trata-se de uma pesquisa descritiva, pois objetiva-se descrever a forma de utilização do *Balanced Scorecard*, enquanto

ferramenta gerencial, para gestão de desempenho do laboratório óptico para o qual se propõe a abordagem de gestão.

Na concepção de Gil (2002, p.42), “a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

No entendimento de Cervo e Bervian (2005), “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.” Assim nessa pesquisa os dados são analisados, registrados, classificados e interpretados sem que sofram a interferência do pesquisador.

Do ponto de vista da abordagem do problema investigado, a pesquisa é predominantemente qualitativa. Com relação às pesquisas qualitativas, Raupp e Beuren (2003, p.92) afirmam que “concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo”. Desse modo o estudo de caso proporciona ao pesquisador a ampliação de seus conhecimentos e análise sobre o tema objeto de estudo de forma singular.

Existem diversas técnicas de pesquisa, onde cada uma denota sua importância de acordo com o objetivo e as características do estudo a ser realizado. Conforme Gil (2004), para análise dos dados do ponto de vista empírico, confrontando a visão teórica com os dados da realidade, necessita-se de um delineamento que enfatize os procedimentos técnicos de coleta e análise dos dados. Assim, quanto ao procedimento técnico empregado nesse estudo utilizou-se a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica abrange a bibliografia tornada pública, propiciando ao pesquisador o contato com todo material escrito sobre determinado assunto. Dessa forma, Marconi e Lakatos (1996) a definem como o exame da literatura científica para levantar e analisar o que já se produziu sobre determinado tema. Então, qualquer que seja o campo a ser pesquisado, precisa-se inicialmente de um conhecimento prévio do assunto e sua evolução para embasar teoricamente o estudo.

Como o objetivo deste trabalho é propor um sistema de gestão de desempenho sob as diretrizes da ferramenta gerencial BSC para um laboratório, utilizou-se o estudo de caso. O estudo de caso é definido por Gil (2004), como um profundo e exaustivo estudo de determinado objeto de forma a ampliar e detalhar seu conhecimento. Assim, nessa modalidade de estudo o pesquisador analisa profundamente dados para chegar a uma conclusão específica para o objeto de estudo determinado.

Quanto à coleta de dados para elaboração do estudo de caso, demonstrado no presente trabalho, concebeu-se a partir de análise documental, levantamentos, observação das atividades e processos internos da organização, entrevistas não estruturadas e reuniões, seguindo o roteiro estabelecido por Kaplan e Norton (1997) para estruturação do sistema de gestão de desempenho fundamentado no *Balanced Scorecard*.

As entrevistas não estruturadas, mencionadas, visaram alicerçar o desenvolvimento da estruturação do sistema, focalizando os objetivos maiores da organização. Estas entrevistas foram realizadas com o gestor de recursos, visto que esse gestor é o responsável pelo nível estratégico da empresa, e ocorreram em dois momentos distintos: antes de iniciar a elaboração da proposta do sistema de gestão de desempenho e no intervalo entre as reuniões utilizadas para sua elaboração.

Antes de iniciar a elaboração da proposta do sistema, as entrevistas não estruturadas visaram levantar informações não detectadas na análise documental e nas observações das atividades e processos internos da empresa, como as políticas internas utilizadas, os processos internos críticos, e as necessidades que o sistema de gestão deveria atender. Além disso, nestas entrevistas definiu-se como seria realizada a estruturação do sistema proposto. Ressalta-se que os dados coletados nesse processo, foram utilizados como direcionadores para condução das reuniões.

No intervalo entre as quatro reuniões realizadas na empresa para elaboração da proposta do sistema, as entrevistas não estruturadas objetivaram revisar, adequar e validar a estrutura desenvolvida nestas reuniões pelos participantes.

1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As limitações desta pesquisa decorrem do tipo de trabalho e dos objetivos aqui definidos.

A pesquisa sobre BSC e a proposta de estruturação do sistema de gestão de desempenho para o laboratório óptico, limitam-se ao estudo desenvolvido por Kaplan e Norton.

O trabalho limita-se ao laboratório óptico no qual se desenvolve o estudo de caso e para o qual é proposto o sistema de gestão de desempenho sob as diretrizes do *Balanced Scorecard*, possuindo suas próprias peculiaridades e especificidades e, portanto, tratando-se

de uma proposta específica e adaptada às necessidades deste laboratório, não se recomenda a generalização dos resultados apresentados neste estudo.

1.6 ESTRUTURA DA PESQUISA

Para alcançar os objetivos estabelecidos e propiciar a resolução da problemática descrita, objetivando o melhor entendimento sobre o estudo, a pesquisa foi dividida em quatro capítulos.

O primeiro capítulo é composto da introdução, com a definição do tema e problema de pesquisa que originaram o estudo de caso, estabelecendo em seguida seus objetivos geral e específicos, elaborando-se a justificativa para escolha do tema, a abordagem metodológica proposta no estudo, suas limitações e organização do trabalho.

No segundo capítulo são abordados tópicos relevantes que fundamentam teoricamente a pesquisa, como a contabilidade gerencial, a gestão estratégica que abrange conceitos de estratégia, planejamento e controle, além da revisão literária sobre *Balanced Scorecard*, ressaltando suas perspectivas e inter-relações, os princípios que relacionam as organizações à estratégia, bem como as etapas empregadas para sua implementação, e por último a arquitetura genérica (mapa estratégico) do BSC para descrição da estratégia.

No terceiro capítulo, apresenta-se o estudo de caso, com a proposta de estruturação do sistema de gestão de desempenho seguindo as diretrizes do BSC para um laboratório óptico catarinense, apresentando as características do laboratório óptico e os processos empregados para o desenvolvimento da proposta inicial de estruturação do *Balanced Scorecard*.

No quarto capítulo, são apresentadas as conclusões da pesquisa, compondo-se de considerações finais acerca do estudo desenvolvido e das recomendações para futuros trabalhos.

Por último, são apresentadas as referências utilizadas para elaboração da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta a fundamentação teórica do trabalho abordando a contabilidade gerencial, a gestão estratégica incluindo estratégia, planejamento e controle e o *Balanced Scorecard*, abordando suas quatro perspectivas, os princípios que focalizam as organizações às suas estratégias, o seu processo de elaboração, e finalizando com o mapa estratégico como representação gráfica do BSC.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

É fundamental para as organizações o investimento em recursos humanos, físicos e tecnológicos para aprimorar seus produtos e serviços. Horngren (1985, p.05) comenta que “é preciso preparar orçamentos e projetar, além de implantar sistemas de controle em qualquer tipo de entidade. Há uma grande obrigação em usar bem os recursos”.

As organizações inseridas no ambiente competitivo da era da tecnologia da informação, que desejam sobreviver ao impacto provocado pelo desenvolvimento tecnológico devem se conscientizar da utilidade de técnicas gerenciais que contribuam positivamente para a realidade irreversível da globalização (ATKINSON *et al.*, 2000).

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

Conforme Iudícibus (1998, p. 21):

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

A contabilidade gerencial é atual e orientada para o futuro atendendo a funcionários, administradores e executivos com diferentes demandas informativas, com o propósito de

informar decisões internas tomadas pelos colaboradores e gerentes, gerando *feedback* e controle sobre o desempenho organizacional (ATKINSON *et al.*, 2000).

A habilidade para avaliar situações passadas, reagir a situações presentes e prever eventos futuros pode ser entendido 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).

A contabilidade gerencial abriga desde as informações fornecidas pelos relatórios da contabilidade financeira, até a avaliação do desempenho organizacional, utilizando-se para tanto de diversas ferramentas, que contribuem para a gestão das empresas, dentre elas o *Balanced Scorecard*, foco desta pesquisa.

2.2 GESTÃO ESTRATÉGICA

A gestão estratégica é um processo essencial para a condução de um negócio, diante da globalização e da revolução tecnológica que marcaram o final do século XX. A informação e o conhecimento tornaram-se as maiores vantagens competitivas das organizações. Neste novo cenário global, onde as mudanças acontecem rapidamente tanto no ambiente interno quanto no externo, o sucesso das organizações depende da capacidade de seus gestores de conduzir a empresa para atingir os objetivos estipulados.

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

As atividades desenvolvidas nas empresas visam atingir objetivos e resultados específicos, portanto, devem estar sintonizadas com os objetivos maiores da organização, e devem ser desempenhadas de modo planejado e controlado e não aleatoriamente.

Independente do tipo e tamanho da organização é necessário constantemente rever valores, processos, identificar objetivos e oportunidades, formular estratégias, delinear metas, produzir e disseminar a missão e visão da empresa em seus ambientes interno e externo. Assim, para que as organizações alcancem seus objetivos, seus gestores devem formular e implementar estratégias de acordo com a realidade da empresa.

Para apoiar o processo de gestão estratégica das organizações é necessário que existam ferramentas de gestão de desempenho que tragam uma visão mais realista da

verdadeira situação da empresa e auxiliem os administradores a direcionarem suas estratégias para o alcance dos objetivos da organização, além de contribuir para a tomada de decisões.

2.2.1 Estratégia

Os executivos das organizações que pretendem obter a excelência empresarial devem estar cientes da influência da formulação de suas estratégias, ou seja, da adoção de um plano de ação que os levem a alcançar seus objetivos. Muitos autores consideram a estratégia como o mais fundamental aspecto no desenvolvimento de seu planejamento e são diversos os conceitos de estratégia encontrados na literatura.

De acordo com Kallás (2003) “a estratégia focaliza os direcionadores relevantes de médio e curto prazo que influenciam na tomada de decisões de uma organização, de acordo com o ambiente competitivo em que a mesma se encontra”.

Segundo Drucker (1999, p.42):

toda organização opera sobre uma teoria de negócio, isto é, um conjunto de hipóteses a respeito de qual é o seu negócio, quais os seus objetivos, como ela define resultados, quem são seus clientes e a que eles dão valor e a que pagam. A estratégia converte essa teoria em desempenho. Sua finalidade é capacitar a organização a atingir os resultados desejados em um ambiente imprevisível, pois a estratégia lhe permite ser intencionalmente oportunista.

A estratégia deve ser estabelecida de acordo com a necessidade e missão da organização, e precisa ser entendida por todos os seus componentes, para ser colocada em ação por todos os colaboradores, visto que a estratégia é uma ação elementar para que as empresas atinjam seus objetivos (VASCONCELLOS FILHO, 2001).

Maximiano (2000, p. 145) afirma que estratégias

são decisões que se colocam em prática para atingir objetivos estratégicos, sejam eles a recuperação de uma empresa em má situação, a manutenção de um bom desempenho, o alcance de um novo patamar de resultados, o crescimento ou a manutenção do mercado.

Assim, apesar da estratégia não ser o único ponto determinante do fracasso ou sucesso organizacional, colabora como determinante das necessidades dessa estrutura, pois o ambiente empresarial vive em constantes mutações, e a estratégia ajusta a empresa a essas mudanças, identificando o que a empresa tenta ser, planejando e controlando as ações adequadas que a levem aos objetivos traçados, facilitando e melhorando as interações destas com os fatores ambientais.

2.2.2 Planejamento e Controle

Planejar é destinar os recursos da organização, visando atingir objetivos de curto, médio e longo prazos, em ambientes altamente competitivos, complexos e dinâmicos. Conforme Chiavenato (1999, p. 213), “planejar significa olhar para frente, visualizar o futuro e o que deverá ser feito, elaborar bons planos e ajudar as pessoas a fazer hoje as ações necessárias para melhor enfrentar os desafios do amanhã”.

O planejamento marca início do processo administrativo, que inclui a definição dos objetivos organizacionais, de políticas, procedimentos e metas para alcançar esses objetivos, e o controle deve garantir que o planejamento seja bem executado e que os objetivos estipulados sejam adequadamente alcançados, assim, pode-se afirmar que planejamento e controle são funções complementares (MAXIMIANO, 2005, 2006).

Campligia e Campligia (1993, p. 11) afirmam que o controle, em uma perspectiva de gestão, “deve ser entendido como um conjunto de informações e de ações, cujo objetivo é manter o curso das operações dentro de um rumo desejado”. Portanto, pode-se inferir que quando uma empresa planeja, precisa controlar seu planejamento, para avaliar se as decisões tomadas e os processos utilizados estão de acordo com as necessidades da organização.

2.2.2.1 Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico consiste em um processo gerencial que direciona um caminho a ser seguido pelas empresas, com o objetivo de otimizar as relações entre esta e o seu ambiente, ou seja, é o responsável por transformar os planos da empresa em realidade. De acordo com Oliveira (2004, p. 35), “o planejamento estratégico corresponde ao estabelecimento de um conjunto de providencias a serem tomadas pelo executivo para a situação em que o futuro tende a ser diferente do passado”.

Assim, o planejamento estratégico deve direcionar corretamente os esforços da empresa para pontos comuns, consolidar o entendimento de todos os colaboradores, da missão, da postura estratégica, dos objetivos gerais e funcionais, dos desafios, das metas, das estratégias, das políticas e dos projetos da empresa (OLIVEIRA, 2004).

Na ótica de Chiavenato e Sapiro (2004), a estratégia precisa ser planejada, e o planejamento estratégico é a maneira pela qual a estratégia é articulada e preparada, todavia, não se trata de um processo descontínuo que se deva fazer uma vez a cada ano. Assim, por

trata-se de um plano contínuo, quanto maior for a mudança ambiental mais vezes deverá ser refeito, de forma a mantê-lo sempre atual.

Na ótica de Fischman e Almeida (1991, p.25),

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

Por possuírem significados similares, é comum haver confusão quando se fala de missão e visão, dessa forma, optou-se por rever esses conceitos essenciais ao processo de planejamento estratégico e também à utilização da ferramenta gerencial *Balanced Scorecard*, objeto de estudo desta pesquisa.

A missão pode ser definida como a razão de ser, ou seja, a identidade empresarial, devendo satisfazer algumas necessidades do ambiente externo. Chiavenato (2002) enfatiza que a missão é a finalidade ou o motivo pelo qual foi criada a empresa e para o que ela deve servir, envolvendo os objetivos essenciais do negócio. Normalmente está focalizada no atendimento a demandas da sociedade, do mercado ou do cliente.

A visão pode ser entendida como um complemento da missão da organização, com foco no futuro, no longo prazo, enquanto a missão parte do presente para o futuro. Na ótica de Chiavenato (1999, p. 253), “a visão representa o destino que se pretende transformar em realidade”.

Toda empresa precisa de uma visão adequada de si mesma, de seus recursos, do relacionamento que pretende manter com clientes e mercados, daquilo que deseja fazer para satisfazer as necessidades de seus clientes, do modo como irá atingir seus objetivos organizacionais e das oportunidades e desafios que deve enfrentar (CHIAVENATO, 2002).

2.2.2.2 Controle Estratégico

O controle é fundamental para todas as organizações, visto que as empresas definem seus objetivos, traçam estratégias para alcançá-los, estabelecem seus planos de ação, estruturam seus recursos e pessoas, desenvolvem direcionadores que levem seus colaboradores a utilizarem esses recursos de modo correto, visando o alcance de suas metas e objetivos, então o controle serve para fazer com que tudo funcione da maneira certa em tempo hábil (CHIAVENATO, 1999).

Este estudo se detém ao controle em nível estratégico decorrente do planejamento estratégico abordado anteriormente, visto que através deste controle, pode-se medir o desempenho da empresa como um todo.

Oliveira (2004, p. 274) afirma que este tipo de controle envolve decisões do tipo:

- Alteração dos objetivos estabelecidos em função de alterações ambientais, com reflexos em oportunidades ou ameaças para a empresa;
- Alteração de estratégias e políticas estabelecidas, porque as ações estão sendo mal conduzidas; e
- Revisão do diagnóstico estratégico, para melhor adequação da empresa ao seu ambiente.

Desse modo, pode-se inferir que o controle contribui para que os executivos identifiquem problemas ou falhas e as corrijam antecipadamente, permitindo assim, que os resultados desejados se concretizem.

Conforme foi abordado, o planejamento estratégico é a ferramenta utilizada para formalizar a estratégia dentro das organizações, e o controle é a ferramenta que assegura que todos os resultados planejados, organizados e dirigidos se ajustem aos objetivos estabelecidos, por isso, é evidente que denotam importância para as empresas e seus gestores.

De acordo com Chiavenato e Sapiro (2004), a avaliação de desempenho faz parte do processo de controle, objetivando verificar se os resultados obtidos estão condizentes com o planejado, e quais correções necessárias devem ser feitas.

Assim, diante das transformações ocorridas na economia mundial influenciada em grande parte pela globalização, que expõe as empresas a uma realidade mais competitiva, torna-se fundamental a adoção de sistemas gerenciais de medição e avaliação de desempenho, capazes de controlar o planejamento, criar, implantar e conduzir estratégias competitivas, identificar problemas que necessitem da intervenção dos gestores, verificar se a missão está sendo atingida, entre outras finalidades (KAPLAN; NORTON, 1997).

Uma pesquisa realizada, entre 275 gestores de portfólio, demonstrou que a capacidade de executar a estratégia é mais importante do que a qualidade da estratégia em si. Assim, uma das maiores dificuldades que as empresas encontram não é na formulação de estratégias e sim na implementação destas, pois normalmente estão focados apenas em indicadores financeiros já defasados por concentrarem-se em resultados e nas conseqüências de ações passadas (KAPLAN; NORTON, 2000).

Para auxiliar as empresas na execução e implementação de suas estratégias a longo prazo e solucionar problemas de mensuração frente aos novos desafios empresariais, a ferramenta gerencial *Balanced Scorecard* traz uma abordagem estratégica embasada em um sistema de gestão, comunicação e medição da performance organizacional.

2.3 BALANCED SCORECARD (BSC)

A avaliação do desempenho organizacional é importante para gestão das organizações, no entanto, avaliar apenas como as ações passadas interferem nos resultados organizacionais, tomando por base somente indicadores financeiros, tornam as informações defasadas e inadequadas a qualquer empresa e prejudicam a criação de valor econômico futuro (KAPLAN; NORTON, 2000).

Tradicionalmente, as empresas avaliavam o desempenho a partir de indicadores financeiros que geravam um quadro incompleto da sua real situação, por isso, na década de 90, David Norton, executivo principal do Instituto de Pesquisa do *Nolan Norton*, unidade de pesquisa da KPMG, sob consultoria acadêmica de Robert Kaplan, desenvolveu um estudo utilizando várias empresas com a finalidade de desenvolver um sistema de medição de desempenho, frente aos novos desafios empresariais (KAPLAN; NORTON, 1997).

A partir de estudos de casos sobre sistemas inovadores de mensuração de desempenho, os autores Kaplan e Norton encontraram o modelo utilizado pela *Analog Devices*, que objetivava medir o índice de progresso em atividades de melhoria contínua. O estudo direcionou-se para criação de um *Scorecard* multidimensional que posteriormente foi denominado de *Balanced Scorecard*, para indicar a característica de equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazos, entre as medidas financeiras e não-financeiras, e por fim entre as perspectivas internas e externas de desempenho (KAPLAN; NORTON, 1997).

Kaplan e Norton publicaram o primeiro artigo sobre o tema descrevendo suas constatações a partir dos estudos realizados, na revista *Harvard Business Review*, do bimestre janeiro-fevereiro de 1992, com o título “*The Balanced Scorecard: measures that drive performance*” (KAPLAN; NORTON, 1997).

A proposta inicial do BSC era superar limitações da gestão baseada em indicadores apenas financeiros, mas posteriormente se transformou em um sistema de comunicação e alinhamento estratégico e por fim se tornou um sistema de gestão essencial que objetiva gerenciar a estratégia das organizações (KAPLAN; NORTON, 1997, 2000).

O *Balanced Scorecard*, conforme pode ser visualizado na Figura 1, projetado em torno da visão estratégica de longo prazo substituiu o foco do referencial financeiro de curto prazo orientado para o controle (KAPLAN; NORTON, 2000).

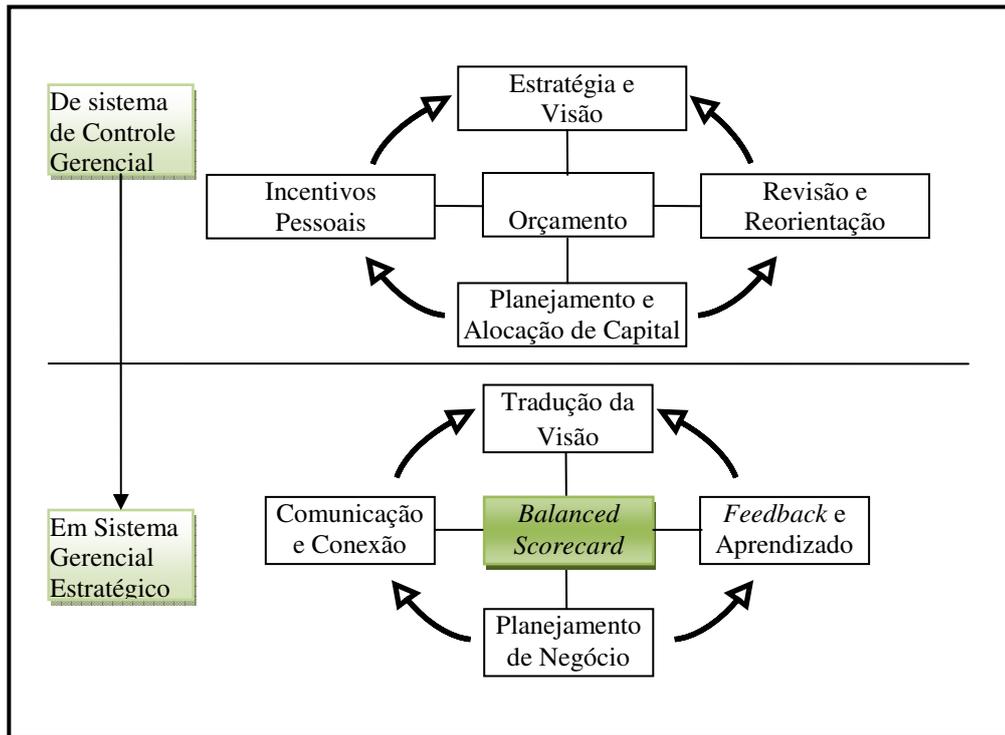


Figura 1: De Sistema de Controle Gerencial em Sistema Gerencial Estratégico
 Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2000, p. 36)

A grande dificuldade das organizações encontra-se na implementação de suas estratégias, nesse sentido Kaplan e Norton afirmam (1997, p. 199) que “os executivos descobriram que o *Scorecard* lhes permite fechar a lacuna que antes existia em suas organizações: uma incoerência fundamental entre o desenvolvimento e a formulação da estratégia e a sua implementação”.

Na visão de Kaplan e Norton (1997, 2000), a incoerência entre a formulação e implementação de estratégias é causada por barreiras criadas pelos sistemas tradicionais gerenciais utilizados pelas empresas, e adicionam que antes do desenvolvimento dos *Scorecards* estratégicos os executivos não dispunham de um referencial para descrição da estratégia, logo esses executivos não conseguiam implementar algo que não conseguiam descrever.

Kaplan e Norton (1997) em suas pesquisas identificam quatro grandes barreiras que impedem a eficaz implementação de estratégias, conforme demonstrado na Figura 2, todavia, adicionam que cada barreira pode ser superada com a integração do *Balanced Scorecard* a um novo sistema de gestão estratégica.

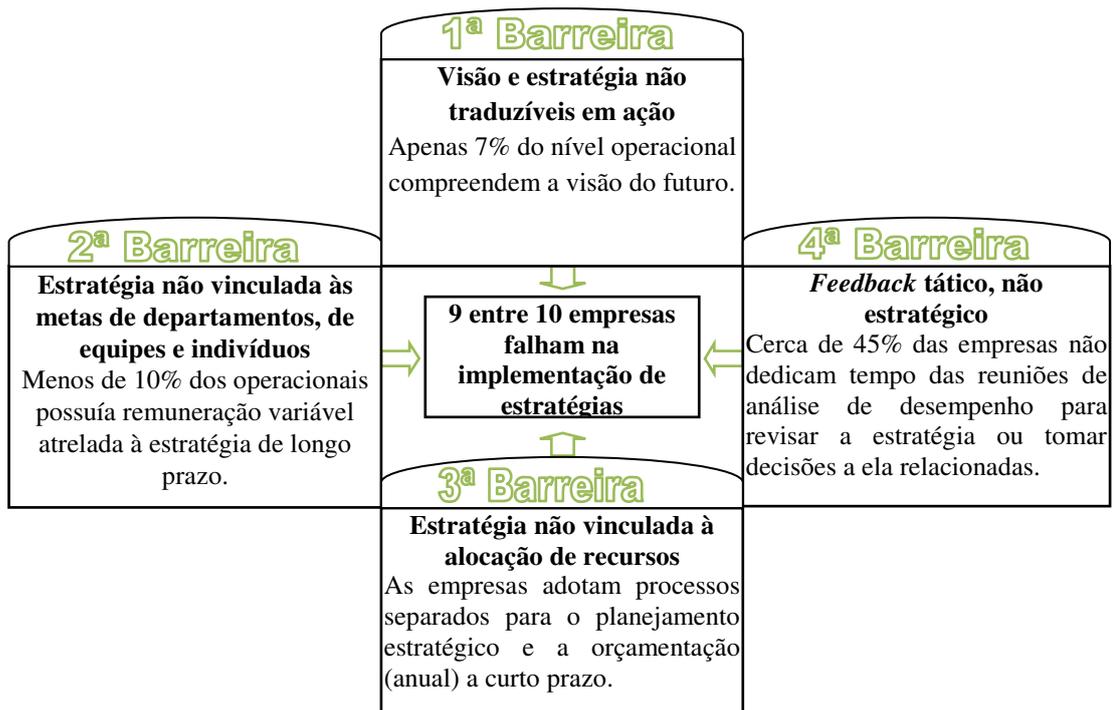


Figura 2: As Quatro Barreiras à Implementação da Estratégia
 Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997, p. 201); Rigon (2006, p.17)

A chave para implementação da estratégia é a compreensão dos objetivos e metas da organização, o alinhamento dos seus recursos, o teste contínuo do processo de implementação da estratégia e de sua adaptação em tempo real (KAPLAN; NORTON, 1997).

O BSC faz parte de um processo contínuo que organiza as ações da empresa de forma a alcançar os objetivos estratégicos definidos por ela, visando à eficiência e eficácia organizacional e a melhoria contínua, de uma forma que todos os envolvidos no processo consigam identificar seu papel na obtenção dos resultados planejados pela empresa, conforme Figura 3.

A estratégia é um dos passos desse processo gerencial contínuo que se inicia com a missão da organização. Assim, a missão representa o ponto de partida, e juntamente com os valores essenciais são estáveis no tempo.

A visão ilustra um quadro do futuro, explicitando sua trajetória e auxiliando os indivíduos a compreenderem por que e como devem apoiar a organização, a visão promove o dinamismo da estratégia, demonstrando a etapa seguinte do processo contínuo. A estratégia se desenvolve e evolui no tempo para atender às condições em mutação impostas pelo ambiente externo e pelas competências internas (KAPLAN; NORTON, 2000, 2004).

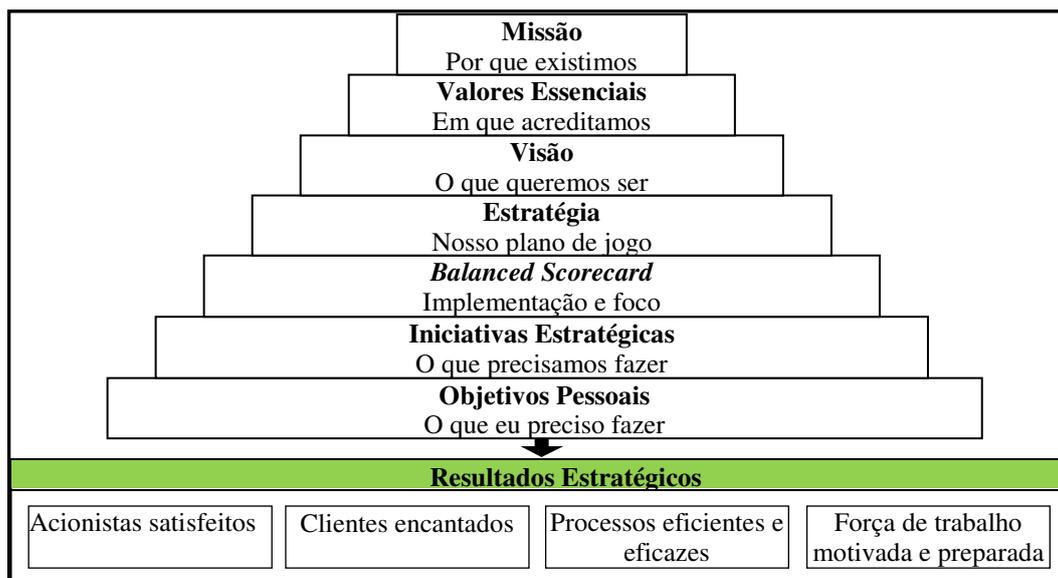


Figura 3: Estrutura Global do *Balanced Scorecard*
Fonte: Kaplan e Norton (2000, p.85)

O *Balanced Scorecard* evidencia os processos de criação de valor e o papel dos ativos intangíveis, superando assim, as limitações dos sistemas de avaliação exclusivamente financeiros.

O BSC, portanto, a partir de uma visão integrada e balanceada da empresa, descreve a estratégia de forma clara, através de objetivos estratégicos distribuídos em quatro perspectivas: Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizado e Crescimento.

2.3.1 A Estrutura do BSC – Perspectivas e Indicadores

As quatro perspectivas do *Balanced Scorecard* equilibram objetivos de curto e longo prazos, resultados desejados e vetores de desempenhos destes resultados. O *Scorecard* cria uma estrutura para a comunicação da missão e da estratégia da empresa, utilizando-se de indicadores para informar aos funcionários sobre os vetores do sucesso atual e futuro (KAPLAN; NORTON, 1997).

Kaplan e Norton (1997) sugerem inicialmente quatro perspectivas, para implementação do *Balanced Scorecard*, que podem ser adaptadas de acordo com a realidade da empresa para sua avaliação, conforme é demonstrado na Figura 4: Financeira, de Clientes, de Processos Internos e de Aprendizado e Crescimento. Cada perspectiva é constituída por um conjunto equilibrado de indicadores financeiros e não-financeiros que traduzem o desempenho e as iniciativas necessárias para a realização dos objetivos.

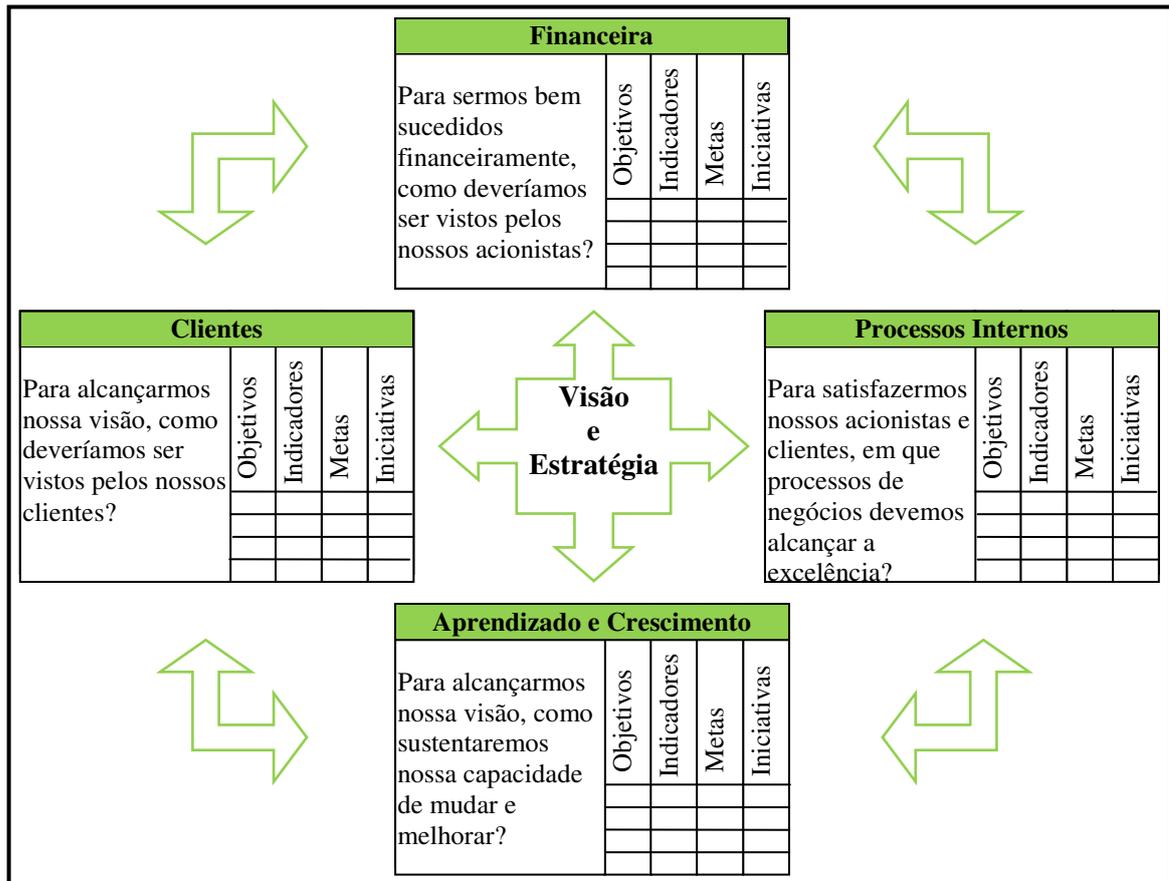


Figura 4: Perspectivas do *Balanced Scorecard*
 Fonte: Kaplan e Norton (1997, p.10).

As perspectivas contribuem para estruturação do BSC e facilitam a elaboração de objetivos, indicadores, metas e iniciativas, assim, percebe-se que cada perspectiva está de alguma maneira, relacionada à outra, por meio de relações de causa e efeito e também que há uma interdependência entre elas. Os objetivos definidos em cada perspectiva devem ser coerentes com a visão estratégica da empresa (KAPLAN; NORTON, 1997, 2000).

2.3.1.1 Perspectiva Financeira

As medidas financeiras indicam se a empresa está obtendo êxito em suas estratégias definidas, implementadas e executadas, que pode ser medido pela lucratividade, por seu crescimento e pelo incremento de valor aos acionistas. O BSC conserva as medidas tradicionais financeiras, pois elas sintetizam se a empresa está sendo lucrativa ou não (KAPLAN; NORTON, 1997, 2000).

Então, o *Scorecard* deve remontar a história da estratégia da empresa e adequar-se a ela, partindo-se do ponto que os objetivos e as medidas financeiras desempenham um papel

duplo, de definir o desempenho financeiro esperado da estratégia e também de meta principal para os objetivos e medidas de todas as outras perspectivas do *Scorecard*.

Os objetivos financeiros podem diferir em cada fase do ciclo de vida de uma empresa, Kaplan e Norton (1997) identificam três estágios distintos no ciclo de vida das organizações: Crescimento, Sustentação e Colheita.

No estágio de Crescimento as empresas estão no início de seus ciclos de vida, e precisam trabalhar os produtos/serviços que têm potencial, implicando no uso de recursos consideráveis, de forma a construir uma estrutura adequada à realização de suas capacidades operacionais, seus objetivos financeiros enfatizarão o aumento das vendas normalmente decorrente do aumento do seu número de clientes.

Na Sustentação os objetivos financeiros, relacionam-se com a lucratividade, os investimentos são direcionados para aliviar estrangulamentos, ampliar a capacidade e buscar a melhoria contínua, normalmente seus principais objetivos enfatizam as medidas financeiras tradicionais como o retorno sobre o capital investido, lucro operacional e a margem bruta.

Na Colheita a empresa alcança a maturidade e deseja colher o resultado do que foi realizado nas duas fases anteriores. Neste estágio não são mais necessários investimentos significativos, a meta é maximizar o fluxo de caixa em benefício da empresa.

De acordo com Kaplan e Norton (1997), para o crescimento, a sustentação e a colheita existem três temas financeiros que norteiam a estratégia empresarial, conforme Quadro 1.

		Temas Estratégicos		
		Aumento de mix da receita	Redução de custos/ Aumento de produtividade	Utilização dos ativos
Estratégia das unidades de negócios	Crescimento	Aumento da taxa de vendas por segmento Percentual de receita gerado por novos produtos, serviços e clientes	Receita/ funcionário	Investimento (percentual de vendas) P&D (percentual de vendas)
	Sustentação	Fatia de clientes e contas-alvo Vendas cruzadas Percentual de receitas gerado por novas aplicações Lucratividade por clientes e linhas de produtos	Custos <i>versus</i> custos dos concorrentes Taxas de redução de custos Despesas indiretas (percentual de vendas)	Índices de capital de giro (ciclo de caixa a caixa) ROCE por categoria-chave de ativo Taxas de utilização dos ativos
	Colheita	Lucratividade por clientes e linhas de produtos Percentual de clientes não lucrativos	Custos unitários (por unidade de produção, por transação)	Retorno Rendimento (<i>throughput</i>)

Quadro 1: Temas Financeiros Estratégicos

Fonte: Kaplan e Norton (1997, p.55)

Ressalta-se que os objetivos financeiros como o aumento da receita, melhoria da produtividade, geração de caixa e retorno sobre o investimento, são mantidos como principal alvo a ser atingido pela empresa. Assim, observa-se que o BSC não entra em conflito com as medidas financeiras tradicionais, visto que os gestores utilizam os indicadores para avaliar e impulsionar os objetivos da empresa, ajustando-os a organização e ao seu ciclo de vida, além disso, as demais perspectivas convergem à perspectiva financeira.

2.3.1.2 Perspectiva de Clientes

Nesta perspectiva são reconhecidos os segmentos de mercados com os quais a empresa deseja atuar e quem são seus clientes-alvo. O *Scorecard* desta perspectiva deve traduzir a missão e a estratégia da empresa em objetivos específicos que façam diferença para os consumidores, e alinhar as medidas essenciais de resultados com esses segmentos específicos de clientes e mercados. Conforme Campos (1998, p. 42), “a satisfação e retenção do cliente e o foco no mercado são as forças que impulsionam as organizações que desejam sobreviver e progredir no século XXI”.

De acordo com Kaplan e Norton (1997, p. 72), existe um grupo de medidas essenciais de resultados, comuns a todos os tipos de clientes e empresas, os quais podem ser visualizados na Figura 5:

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

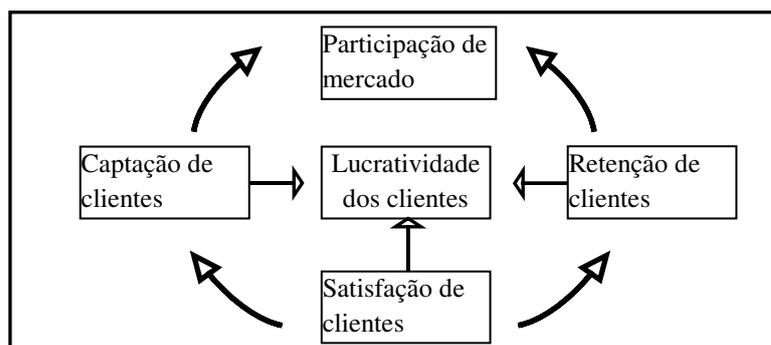


Figura 5: Perspectiva do Cliente - Medidas Essenciais

Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 72)

Se a empresa falhar em atender satisfatoriamente seus clientes, não haverá geração de receita, evidenciando que a maior tarefa da empresa nesse âmbito é garantir o crescimento e a retenção dos clientes, dedicando-se às mudanças de seus comportamentos e munindo-se de capacidades para respostas imediatas às mudanças que ocorrerem nesse segmento.

Além das medidas essenciais, os executivos devem identificar o que os segmentos-alvo valorizam e escolher a proposta de valor (atributos) a ser oferecida aos seus clientes com o objetivo de produzir fidelidade e satisfação. Kaplan e Norton (1997) observam a existência de três classes comuns de atributos a todas as empresas e clientes:

- Atributos de produtos/serviços – abrangem a funcionalidade do produto/serviço seu preço e qualidade, ou seja, as preferências dos seus clientes;
- Relacionamento com clientes – refere-se à entrega do produto ou serviço, qualidade da experiência de compra e das relações pessoais.
- Imagem e reputação – são os fatores intangíveis que atraem um cliente para a empresa, como publicidade e qualidade dos produtos/serviços oferecidos.

Após a escolha da proposta de valor, os executivos devem selecionar objetivos e medidas para as três classes de atributos, que se atendidos, permitirão que as empresas ampliem seus negócios com clientes-alvo. A Figura 6 apresenta um modelo genérico, com exemplos de medidas estratégicas e medidas essenciais dos clientes.

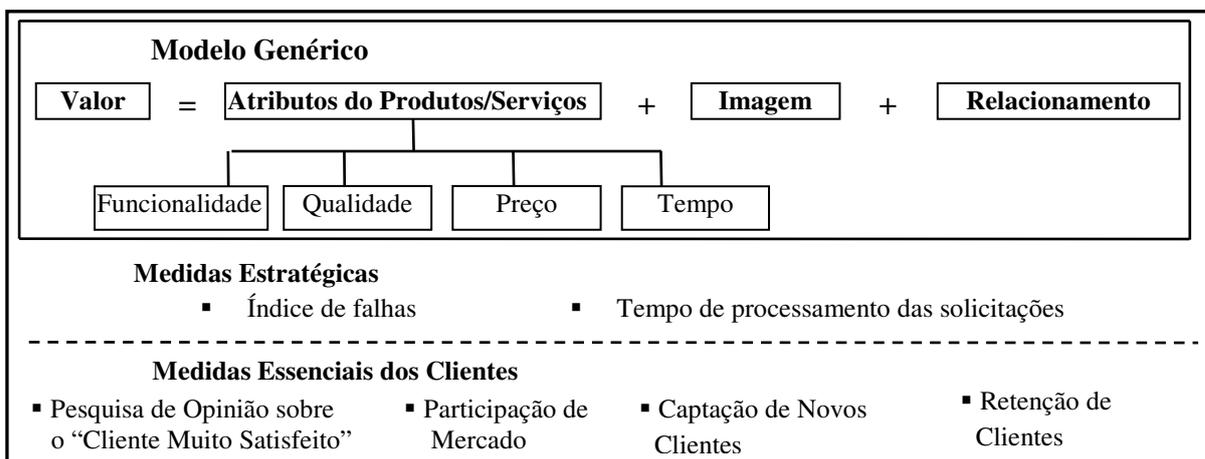


Figura 6: A Proposta de Valor
Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 79)

Para um entendimento claro da proposta de valor para os clientes, é importante considerar fatores comuns como tempo, qualidade e preço dos produtos e serviços da empresa, por tratar-se de fatores diretamente ligados a satisfação desse segmento, Kaplan e Norton (1997) discorrem sobre esses fatores:

- Tempo - pode ser considerado como valioso vetor de desempenho para a satisfação e retenção de clientes;
- Qualidade – esse fator pode ser considerado, como um ponto fundamental em fazer parte ou não do mercado, visto que receber um serviço sem qualidade implique na reação do consumidor de não voltar a utilizá-lo;
- Preço – segmentos de mercado onde o preço exerce grande influência. As empresas podem utilizar o preço líquido de venda com base em seus concorrentes e custos baixos para se tornar mais competitivo.

2.3.1.3 Perspectiva dos Processos Internos

Para atingir as expectativas dos clientes e gerar rentabilidade aos acionistas, os gestores precisam identificar os processos internos críticos nos quais as empresas precisam alcançar a excelência (CAMPOS, 1998).

De acordo com Kaplan e Norton (1997) nesta perspectiva é importante a definição da cadeia de valor completa dos processos internos, iniciando no processo de inovação, passando pelos processos de operações e finalizando nos serviços de pós-venda, conforme Figura 7.

- **Processo de inovação** – as empresas devem avaliar dois componentes: a pesquisa de mercado que identifica as necessidades emergentes dos clientes. E o processo de projeto e desenvolvimento de produtos/serviços onde a empresa cria esses produtos e serviços que atenderão a estas necessidades de forma a agregar valor aos seus clientes;
- **Processo de operações** – inicia-se com o recebimento do pedido do cliente e finaliza-se com a entrega do produto ou a prestação do serviço. A ênfase desse processo está na entrega eficiente, regular e pontual dos produtos/serviços aos clientes;
- **Serviços pós-vendas** – inclui-se a garantia e conserto, correção de defeitos e devoluções e o tratamento dirigido ao crédito oferecido ao cliente. Esta etapa é importante na criação de imagem e reputação da empresa na cadeia de valor do cliente.

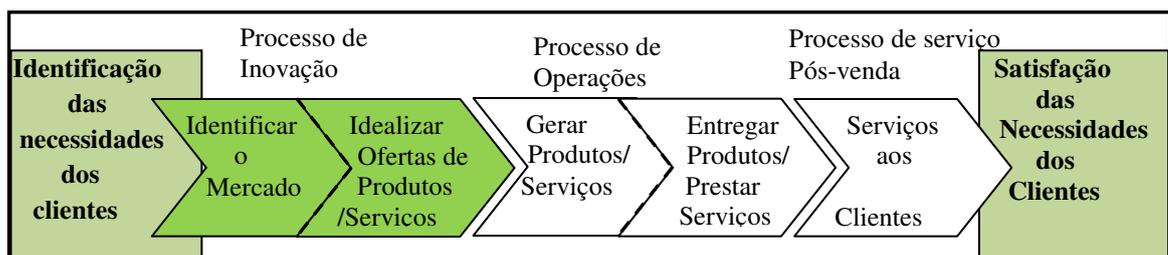


Figura 7: Modelo da Cadeia de Valor Genérica
Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 102)

Os sistemas convencionais de medição de desempenho focalizam apenas o controle e a melhoria dos indicadores de custo, qualidade e tempo dos processos atuais, diferente do BSC, que faz com que os requisitos de desempenho dos processos internos decorram das expectativas de participantes externos. Assim, seu grande diferencial está na tradução dos objetivos dos clientes e executivos e da estratégia da empresa na perspectiva de Processos Internos (KAPLAN; NORTON, 1997).

2.3.1.4 Perspectiva de Aprendizado e Crescimento

A última perspectiva é destinada ao desenvolvimento de objetivos e medidas que norteiam o aprendizado e crescimento organizacional. Os objetivos estabelecidos nas três perspectivas anteriores demonstravam onde a empresa precisa se destacar para alcançar um desempenho excepcional. Nessa perspectiva encontra-se a base de sustentação (pessoal, sistemas e procedimentos) que permite a consecução dos objetivos mais ambiciosos das outras três perspectivas a longo prazo.

Kaplan e Norton (1997) revelam três categorias principais dentro dessa perspectiva na elaboração do BSC, utilizada por várias empresas:

- **Capacidades dos funcionários** - para obter maior crescimento financeiro e para os clientes, as empresas precisam focar nas idéias de funcionários das linhas de frente que estão mais próximos dos processos internos e dos clientes. O ânimo dos funcionários e a satisfação com o emprego são aspectos importantes, para o aumento da produtividade, da qualidade e da melhoria dos produtos e serviços.
- **Capacidades dos sistemas de informação** – para um desempenho eficaz dos funcionários no ambiente competitivo atual, é necessário que estejam munidos de informações sobre clientes, processos internos e conseqüências financeiras.
- **Motivação, empowerment e alinhamento** – além de bem informados e habilitados os funcionários precisam ser motivados a agir no interesse da organização e ter liberdade de decisão e ação. Portanto, essa terceira categoria enfatiza o clima organizacional para motivação e iniciativas dos funcionários.

Kaplan e Norton (1997) adicionam que as empresas traçam objetivos para seus funcionários partindo-se de uma base comum, composta por três medidas de resultados que podem ser visualizadas na Figura 8, salienta-se que o objetivo de satisfação dos funcionários pode ser considerado o vetor, ou seja, aquilo que impulsiona as medidas de retenção e produtividade.

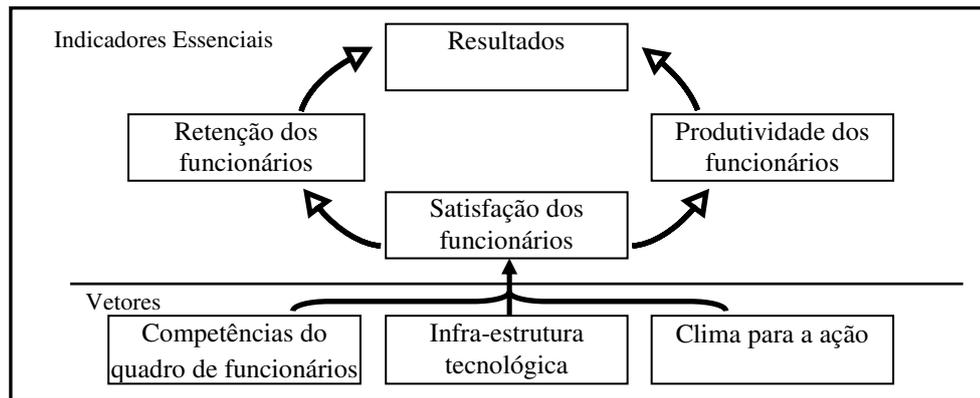


Figura 8: Estrutura de Medição do Aprendizado e Crescimento
 Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 135)

O BSC demonstra claramente a importância do fator humano ao destacá-lo em uma perspectiva própria, explicitando que tanto a implantação de uma nova estratégia, quanto a execução da estratégia atual, depende das pessoas que compõem a organização.

2.3.2 Integração das Medidas do BSC a Estratégia

Para ser bem sucedido, um *Balanced Scorecard* deve traduzir a estratégia da organização. Não basta combinar medidas financeiras e não-financeiras e agrupá-las em quatro perspectivas distintas, é preciso traduzir a estratégia em sistemas de mensuração e comunicá-la de forma a alinhar investimentos, iniciativas e ações à realização de metas estratégicas (KAPLAN; NORTON, 1997, 2000).

Kaplan e Norton (2004) expõem que os objetivos nas quatro perspectivas devem estar interligados por relações de causa e efeito, conforme Figura 9, que orientem todas as ações desenvolvidas nas perspectivas de acordo com a estratégia elaborada pela empresa.

O retorno sobre o capital empregado (ROCE) pode ser a medida definida para perspectiva Financeira, e o seu vetor a repetição e ampliação das vendas aos clientes, como resultado da lealdade desse segmento que estará inclusa no *Scorecard* perspectiva de Cliente.

Para garantir a lealdade dos clientes, a partir da análise de suas preferências pode-se descobrir que a pontualidade das entregas é bastante valorizada pelo segmento e conseqüentemente acarretará para a empresa um melhor desempenho financeiro, devendo ser incorporada a perspectiva de Cliente no *Scorecard*.

Para obter eficiência no quesito pontualidade das entregas a empresa pode reduzir seus ciclos dos processos operacionais e aumentar a qualidade de seus processos internos,

melhorando a capacitação dos funcionários operacionais, incluindo esse objetivo na perspectiva de Aprendizado e Crescimento (KAPLAN; NORTON, 1997).

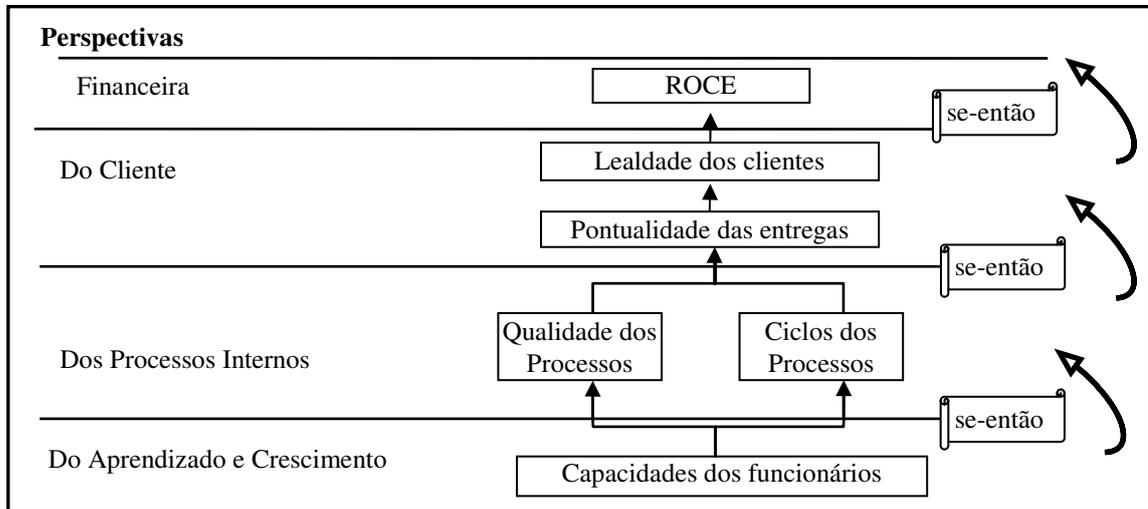


Figura 9: Cadeia de Relações de Causa e Efeito
Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997, p. 31)

Assim, parte-se da hipótese de que os resultados financeiros só serão alcançados se as empresas mantiverem seus clientes satisfeitos, e a proposta de valor para os clientes descreve como gerar vendas e aumentar a fidelidade desses clientes-alvo. Os processos internos devem criar e cumprir a proposta de valor para esse segmento e os ativos intangíveis apóiam os processos internos sustentando os pilares da estratégia.

2.3.3 Princípios da Organização Focalizada na Estratégia

Kaplan e Norton (2000) observaram através de suas pesquisas a atuação de cinco princípios comuns nas organizações que obtiveram êxito com a utilização do BSC. Os autores os denominaram de princípios da organização focalizada na estratégia, conforme Figura 10.

- 1º Princípio: Traduzir a Estratégia em Termos Operacionais – o alcance de resultados extraordinários não ocorre somente em função do lançamento de novos produtos/serviços ou de investimentos em novos ativos, mas na melhoria da exploração dos ativos tangíveis e intangíveis existentes dentro da organização. O referencial utilizado pelo BSC para descrever, comunicar e implementar a estratégia de forma lógica e coerente é denominado de mapa estratégico (KAPLAN; NORTON, 2000);



Figura 10: Princípios da Organização Focalizada na Estratégia
 Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2000, p. 19)

- 2º Princípio: Alinhar a Organização à Estratégia – quando as organizações são comparadas a um barco a remo, percebe-se que para colocá-lo em movimento e na direção correta, todos os seus remadores devem remar no mesmo sentido e direção, pois por melhores que sejam esses remadores, sem sinergia, o barco não chegaria a lugar algum. O mesmo aplica-se as empresas, todos os colaboradores precisam estar direcionados para os mesmos objetivos, para alcançar a excelência desejada pela organização (KAPLAN; NORTON, 2006);
- 3º Princípio: Transformar a Estratégia em Tarefa de Todos – a estratégia deve ser difundida por todos na organização, incluindo as bases operacionais para que todos os colaboradores a compreendam e conduzam suas tarefas diárias de modo a contribuir para o alcance dos objetivos estratégicos. Assim, o BSC deve ser utilizado como ferramenta para comunicar a estratégia (KAPLAN; NORTON, 1997);
- 4º Princípio: Converter a Estratégia em Processo Contínuo – para serem bem sucedidas na implantação do BSC, as empresas devem integrar o gerenciamento tático, que consiste em orçamentos financeiros e avaliações mensais com o gerenciamento estratégico, transformando-os em um único processo contínuo, que possibilite ao

gestor questionar e refletir sobre a hipótese da estratégia traçada e a sua validade (KAPLAN; NORTON, 1997);

➤ 5º Princípio: Mobilizar a Mudança por meio da Liderança Executiva – o último princípio reconhece que ferramentas e processos por si só não garantem o sucesso do uso do BSC. Em todo projeto de implementação, é fundamental o apoio de seus líderes, que precisam focar e atentar continuamente nas mudanças, para que estas ocorram coordenadamente em todos os níveis da empresa, permitindo, assim, a implementação da estratégia (KAPLAN; NORTON, 2000).

2.3.4 Elaboração do *Balanced Scorecard*

Para introduzir o *Balanced Scorecard* como novo sistema gerencial, as empresas necessitam transpor a inércia organizacional, que contamina praticamente todos os programas de mudança. No entanto, essa cultura organizacional deriva muitas vezes, do fato que muitas ferramentas gerenciais são adotadas sem qualquer preparo ou reflexão por parte dos executivos sobre sua verdadeira adequação e necessidade (KAPLAN; NORTON, 1997).

O processo de elaboração do *Balanced Scorecard* inicia-se com a equipe executiva na tradução da estratégia em objetivos estratégicos específicos, sendo fundamental o consenso e apoio da alta administração com relação aos motivos para o seu desenvolvimento que podem ser diversos, dentre os quais os autores Kaplan e Norton (1997) citam:

- Busca de clareza e consenso em relação à estratégia;
- Obtenção de foco;
- Descentralização e desenvolvimento de lideranças;
- Intervenção estratégica.

Conforme Kaplan e Norton (1997), para obtenção de êxito na fase de construção e incorporação do *Balanced Scorecard* são necessários três tipos de profissionais denominados de arquiteto, agente de mudanças e o comunicador.

O arquiteto será o responsável pelo processo de construção inicial e incorporação do *Scorecard* ao sistema gerencial, assim, deve educar a administração e orientar a tradução da estratégia em medidas específicas. O agente de mudanças será responsável por comandar o desenvolvimento do sistema gerencial, ajudando os executivos a redefinirem seus papéis de acordo com as necessidades do novo sistema. O comunicador exercerá o papel de aderência,

apoio, compreensão e motivação de todos os integrantes da empresa em todos os níveis hierárquicos (KAPLAN; NORTON, 1997).

Apesar de toda organização possuir suas próprias características e peculiaridades Kaplan e Norton (1997) desenvolveram um modelo típico e sistemático utilizado para construir *Scorecards*. O processo prevê quatro etapas iniciais, compostas por dez tarefas distintas.

2.3.4.1 Definição da Arquitetura de Indicadores

Nesta etapa o objetivo é facilitar o entendimento e a análise crítica sobre os direcionadores de negócios e a visão do futuro, permitindo o resgate das diretrizes estratégicas, para verificar a sua coerência em relação aos direcionadores e a visão de futuro. Além de capacitar a equipe interna para iniciar o processo contínuo de análise da estratégia empresarial.

As tarefas a serem realizadas nesta etapa, de acordo com Kaplan e Norton (1997), estão elencadas no Quadro 2.

1ª Tarefa	Através de entrevistas com os executivos selecionar a unidade de negócio em que se aplicará o <i>Scorecard</i> , para situações de grandes empresas portadoras de diversos negócios.
2ª Tarefa	Por meio de entrevistas, identificar as relações entre as unidades de negócio e a corporação.

Quadro 2: Definição da Arquitetura de Indicadores
Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 314 a 316)

2.3.4.2 O Consenso em Função dos Objetivos Estratégicos

Na segunda etapa, os objetivos estratégicos são alocados nas quatro perspectivas do BSC, de forma a interligá-las. Ressalta-se que a ordem das perspectivas pode ser alterada, e a critério da empresa, podem-se agregar novas perspectivas. O Quadro 3 apresenta as tarefas a serem realizadas nessa etapa, conforme Kaplan e Norton (1997).

3ª Tarefa	O arquiteto realiza uma série de entrevistas com os executivos, para obter informações sobre os objetivos estratégicos e idéias preliminares para medidas de BSC para as quatro perspectivas.
4ª Tarefa	Sessão de síntese para discutir e documentar as propostas e resistências identificadas nas entrevistas.
5ª Tarefa	1º <i>workshop</i> Executivo para iniciar o processo de geração de consenso em relação ao <i>Scorecard</i> .

Quadro 3: Consenso em Função dos Objetivos Estratégicos
Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 316 a 318)

2.3.4.3 Escolha e Elaboração dos Indicadores

Definem-se os indicadores em números necessários para monitorar e avaliar a estratégia. Com relação ao número de indicadores Kaplan e Norton (1997) sugerem de vinte a vinte cinco indicadores, distribuídos tipicamente nas quatro perspectivas, conforme Quadro 4.

Perspectivas	Número de indicadores
Perspectiva Financeira	5 indicadores (22%)
Perspectiva do Cliente	5 indicadores (22%)
Perspectiva de Processos Internos	8 indicadores (34%)
Perspectiva de Aprendizado e Crescimento	5 indicadores (22%)

Quadro 4: Sugestão do Número de Indicadores para as Perspectivas
Fonte: Kaplan e Norton (2000, p. 392)

Esta etapa compreende ainda as atividades elencadas no Quadro 5, de acordo com Kaplan e Norton (1997).

6ª Tarefa	Reuniões de subgrupos visando à listagem dos objetivos, descrição e ilustração dos indicadores e um mapa estratégico com as inter-relações dos indicadores nas quatro perspectivas.
7ª Tarefa	2º <i>Workshop</i> Executivo, para debater a visão, a estratégia, objetivos e indicadores experimentais da organização para o <i>Scorecard</i> .

Quadro 5: Escolha e Elaboração dos Indicadores
Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 319 a 321)

2.3.4.4 Elaboração do Plano de Implementação

Definidos os indicadores e suas respectivas associações, escolhem-se metas, planos de ação, a fim de direcionar a implementação da estratégia, bem como seu processo de monitoramento e controle. As atividades a serem realizadas nessa etapa estão listadas no Quadro 6, conforme Kaplan e Norton, (1997).

8ª Tarefa	Formalização das metas de superação e desenvolvimento de um plano de implementação incluindo como os indicadores se ligarão aos bancos de dados e sistemas de informação da empresa.
9ª Tarefa	3º <i>workshop</i> Executivo para uma conclusão final sobre, visão, objetivos e indicadores e validar as metas de superação propostas pela equipe de implementação.
10ª Tarefa	Finalizar o plano de implementação com a alta administração. Salienta-se que o <i>Scorecard</i> deve ser integrado ao sistema gerencial da organização

Quadro 6: Elaboração do Plano de Implementação
Fonte: Kaplan e Norton, (1997, p.322)

Quanto ao prazo, Kaplan e Norton (1997) afirmam que o projeto típico de introdução do *Balanced Scorecard* pode durar 16 semanas, todavia, nem todo tempo é ocupado com

atividades do BSC, porém determinado pela disponibilidade dos executivos para as entrevistas, *workshops* e reuniões de subgrupos.

A vantagem de estender o cronograma para 16 semanas é o fato de permitir aos executivos, nos intervalos entre as atividades programadas, (entrevistas, *workshops* e reuniões), a reflexão sobre a estrutura evolutiva do novo programa e da estratégia. Esse cronograma é apresentado na Figura 11.

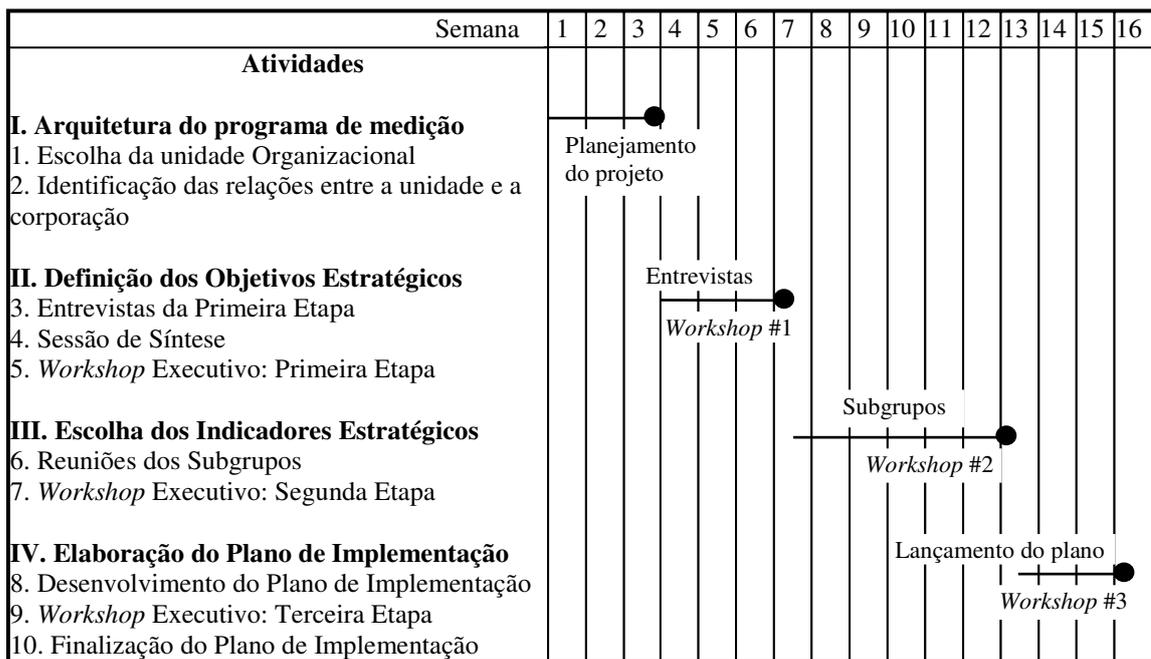


Figura 11: Cronograma Típico do *Balanced Scorecard*
 Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 323).

Salienta-se que o *Balanced Scorecard*, como qualquer outro sistema de gestão, necessita de aperfeiçoamentos contínuos, avaliação e *feedback*.

2.3.5 Mapa Estratégico

O mapa estratégico do *Balanced Scorecard* pode ser definido como uma arquitetura genérica para descrever a estratégia, objetivando evidenciá-la de modo coerente, integrado e sistemático para toda a organização. Além de comunicar a estratégia, os mapas constroem os alicerces do sistema gerencial para uma implementação rápida e eficaz da estratégia organizacional (KAPLAN; NORTON, 2000).

Assim, as empresas podem formular e divulgar suas estratégias através de um conjunto de indicadores integrados que ilustram as relações de causa e efeito entre variáveis críticas, até mesmo indicadores de tendência, indicadores de resultado e ciclos de aprendizado que avaliem o plano de voo da estratégia (KAPLAN; NORTON, 2004).

Na construção do mapa estratégico a estratégia vai sendo gradualmente explicitada sob a forma de hipóteses estratégicas, descritas por relações de causa e efeito, conforme pode ser observado na Figura 12.

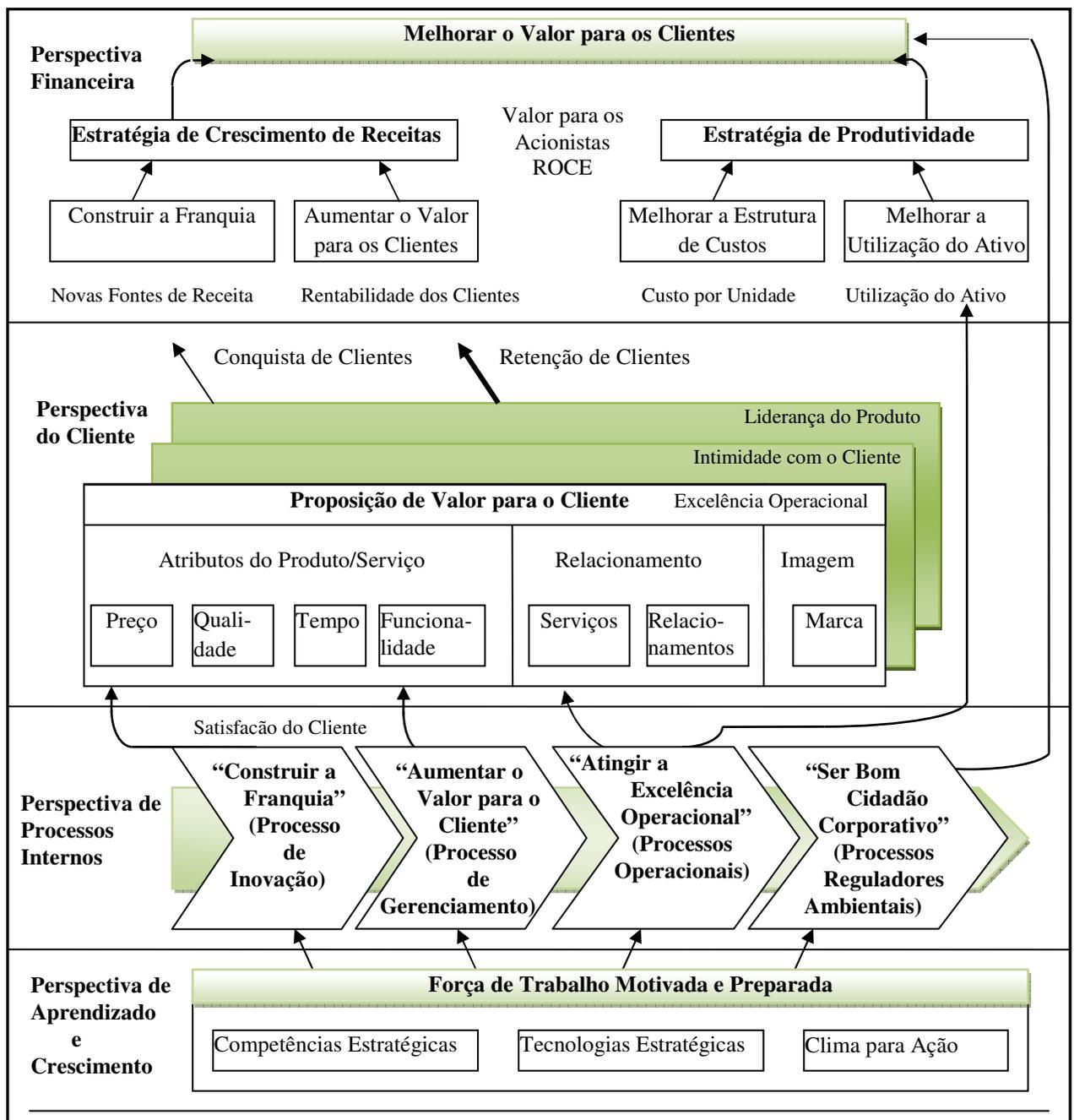


Figura 12: Mapa Estratégico do *Balanced Scorecard*
Fonte: Kaplan e Norton (2000, p. 109)

De acordo com Kaplan e Norton (2000), o mapa pode ser um ponto de referência comum e de fácil compreensão para toda a organização, comunicando claramente os resultados desejados e as hipóteses sobre como esses resultados devem ser atingidos na organização.

O mapa estratégico deve ser ajustado à estratégia da organização, pois é a partir do mapa, ou seja, da descrição da estratégia através de relações de causa e efeito entre os objetivos estratégicos, que se inicia o *Balanced Scorecard*, onde todos os processos organizacionais devem ser alinhados para cumprir a proposta de valor diferenciadora. Na ótica de Porter (1996, *apud* KAPLAN; NORTON, 2004, p. 327),

o encaixe estratégico entre muitas atividades é fundamental não só para gerar, mas também para sustentar a vantagem competitiva. É mais difícil para os concorrentes enfrentar um conjunto de atividades entrelaçadas do que simplesmente imitar determinada abordagem de força de vendas, emular uma tecnologia de processo ou replicar algumas características dos produtos. As posições baseadas em sistemas de atividades são muito mais sustentáveis do que aquelas construídas sobre as atividades individuais.

Os mapas narram à lógica das estratégias, exibindo com clareza os objetivos dos processos internos críticos que criam valor e dos ativos intangíveis necessários para apoiá-los. Enquanto a estratégia descreve como criar valor para os acionistas e clientes, o mapa estratégico mostra como as estratégias ligam os ativos intangíveis a processos que criam esse valor (KAPLAN; NORTON, 2004).

Salienta-se que o mapa estratégico evidencia como as quatro perspectivas de BSC estão relacionadas e que o sucesso das empresas na implantação do modelo dependerá do alinhamento existente entre suas perspectivas.

3 ESTUDO DE CASO

Este Capítulo apresenta o estudo de caso que consiste na proposta de abordagem de um sistema de gestão de desempenho fundamentado na ferramenta gerencial BSC, para um laboratório que atua no ramo óptico catarinense.

Inicia-se com a apresentação da empresa, seguida de sua estrutura hierárquica e de seu planejamento estratégico. São apresentadas as etapas empregadas para elaboração do sistema de gestão, um Painel Estratégico de Desempenho resultante das reuniões na empresa, o mapa estratégico relatando as inter-relações entre os objetivos definidos pela empresa e por fim uma discussão acerca do estudo de caso.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

Repro Produtos Ópticos, empresa de porte médio, privada nacional composta por dois sócios, atua no segmento óptico catarinense há trinta e três anos, com sua sede em Florianópolis, no Estado de Santa Catarina.

Constituída em 1975, no Meio Oeste Catarinense, na cidade de Joaçaba, a empresa iniciou suas atividades com distribuição de produtos ópticos, atendendo aos clientes desse segmento e eliminando a carência existente destes produtos no mercado, visto que havia distribuidores apenas nos Estados do Paraná e Rio Grande do Sul.

Em 1979 a sede da empresa foi transferida para a Florianópolis, e em 1983 devido ao aumento de seus pedidos houve a necessidade de ampliar suas estruturas, assim a empresa inaugurou seu primeiro laboratório na capital.

Foi em 1993, que em função das novas condições de mercado do segmento, que se voltava em grande parte para surfacagem (processo de beneficiamento de blocos brutos para transformação em lentes oftálmicas), devido ao lançamento de novas matérias-primas, que exigiam cada vez mais investimentos por parte das ópticas em equipamentos de ponta para beneficiá-las, que a Repro percebeu a necessidade de terceirizar serviços deixando de ser apenas distribuidora para tornar-se prestadora de serviço com uma visão industrial.

Desde então a empresa aumentou sua preocupação com a inovação, com a qualidade, com atendimento superior ao cliente, e investiu mais em maquinário (modernos equipamentos de surfacagem e montagem), treinamento aos funcionários e inovações tecnológicas.

A empresa possui cinco filiais, localizadas em Santa Catarina, nas cidades de Blumenau (1989), Joinville (1992), Criciúma (1997), Chapecó (2002) e Balneário Camboriú (2004), visando atender a demanda diária de 1,4 mil lentes, divididas entre surfacagem e/ou montagem. A produção da empresa se divide em 80% de surfacagem e 20% de montagem, sendo que o laboratório é responsável por 65% do faturamento da empresa e a distribuição fica com os outros 35%. A Repro conta com cerca de 180 colaboradores na administração, chão de fábrica e no suporte, e mais de 800 clientes.

3.1.1 Estrutura Hierárquica da Empresa

O organograma da empresa está definido conforme a Figura 13.

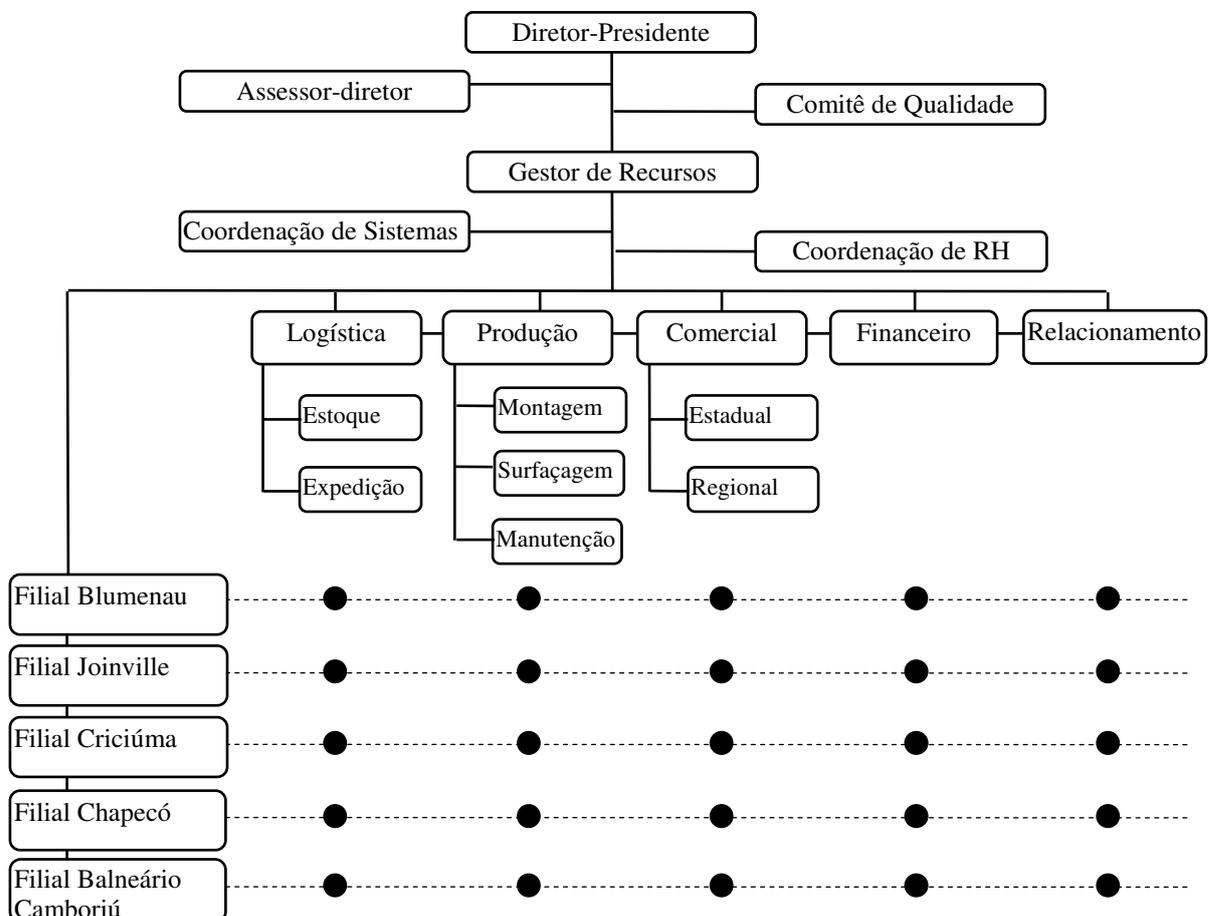


Figura 13: Organograma da Empresa
Fonte: Guia Repro (2005, p. 5)

É possível observar através do organograma da empresa que a essência da estrutura organizacional é matricial balanceada, geográfica e funcional (MEGGINSON, *et al.*, 1986).

As funções desempenhadas pelas filiais são interligadas aos departamentos situados na matriz e apesar de apresentarem a mesma estrutura funcional, dependem de algumas atividades que são realizadas apenas na matriz (em nível corporativo), sendo que todas as decisões tomadas nas filiais são decididas pela direção e seus respectivos responsáveis.

O Diretor Presidente é responsável pela maioria das decisões tomadas pela empresa e pelo controle de todas as atividades exercidas, portanto, mantém uma política centralizada, mas dispõe de assessores que o ajudam a orientar, controlar e aconselhar nas decisões e na realização das atividades.

O Comitê de Qualidade é composto por pessoas distribuídas em vários setores principalmente nos que envolvem a produção, objetivando além da manutenção da qualidade, o aprimoramento constante deste quesito. Essas pessoas têm a função de assegurar que todos os processos sejam executados dentro dos padrões de qualidade estabelecidos pela empresa.

O Gestor de Recursos é o responsável por todas as atividades funcionais, assim, responde por todos os recursos da empresa, monetários, materiais, produtivos e humanos. Este profissional supervisiona todos os departamentos, gestores, e processos da empresa, participando como facilitador em todas as atividades desempenhadas na empresa pode-se dizer que ele atua como um diretor executivo.

O Coordenador de Sistemas responde pelo sistema de processamento de dados, que abrange a empresa e suas filiais, atualizando-o e modificando-o quando necessário para uma melhor realização das tarefas diárias, além de prestar orientação aos colaboradores da melhor maneira de sua utilização.

O Coordenador de Recursos Humanos atua no recrutamento e cuidado do público interno da matriz, além de ter a função de orientar as filiais em relação a esses procedimentos. Também é responsável pelas avaliações de desempenho, pela realização de treinamentos e por ouvir os colaboradores e trabalhar para sua motivação, tornando-os satisfeitos com a empresa e com sua respectiva atividade.

O Gerente de Logística responde pelos departamentos de estoque e expedição, cabendo a ele a administração das compras, distribuição e controle de entradas e saídas de produtos e material em geral para os demais departamentos da empresa e clientes, além de prestar orientação às filiais na realização das tarefas desta área. O gestor de logística é assistido por dois coordenadores nos setores de estoque e expedição, mantendo-o informado sobre esses setores. O coordenador de estoque se responsabiliza pelo controle de materiais

utilizados na produção e no restante da empresa. O coordenador da expedição controla e organiza as mercadorias de acordo com seus destinos, primando pela entrega no prazo que foi prometido ao cliente.

O Gerente de Produção é responsável por promover, orientar e supervisionar a produção do laboratório e da gestão de qualidade, participando do comitê de qualidade da empresa. Este profissional conta com a colaboração de três coordenadores que respondem pelos setores de montagem, superfície e manutenção mantendo-o informado sobre as necessidades desses setores. Os coordenadores de montagem e superfície supervisionam e orientam as atividades dos respectivos setores. O coordenador de manutenção responde pelas manutenções preventivas e corretivas, auxiliando na montagem e desmontagem, e instalações de máquinas e equipamentos.

O Gerente Financeiro tem o papel de planejar, organizar, coordenar e orientar as pessoas e atividades da respectiva área, ocupando-se da gestão dos processos econômico-financeiros, ainda atua como *interface* entre clientes e empresa.

O Gerente Comercial se ocupa do planejamento, organização e orientação de pessoas e atividades desta área, atuando ainda como *interface* entre empresa e cliente no que tange a satisfação e a reclamações deste segmento. É auxiliado por dois coordenadores que respondem pelo atendimento aos clientes, divididos em estadual e regional. O coordenador estadual coordena e orienta os colaboradores deste setor no atendimento a clientes que se encontram fora da grande Florianópolis. Já o coordenador regional se ocupa desta mesma atividade, atendendo aos clientes que fazem parte de Florianópolis e imediações.

O Gerente de Relacionamento é responsável pelos relacionamentos que a empresa possui ou deseja obter, realizando essa atividade através de visitas a clientes, onde ministra treinamentos aos seus colaboradores, além de avaliações sobre o atendimento prestado pela empresa ao cliente. Atua como representante da empresa em eventos, e presta assistência técnica interna através de treinamentos e palestras, e também no que tange ao atendimento ao cliente e a satisfação de suas necessidades.

Por fim, os gerentes de filiais exercem a atividade de planejar, orientar, supervisionar pessoas e atividades nas áreas financeiras, comercial, produção laboratorial e administrativa, além de atuar como *interface* entre clientes e empresa, em relação a reclamações e satisfação deste segmento.

3.1.2 Planejamento Estratégico da Empresa

Para a elaboração da proposta de estruturação do sistema de gestão fundamentado no *Balanced Scorecard*, foram utilizadas as informações referentes ao planejamento estratégico da empresa, que está definido conforme Figura 14.

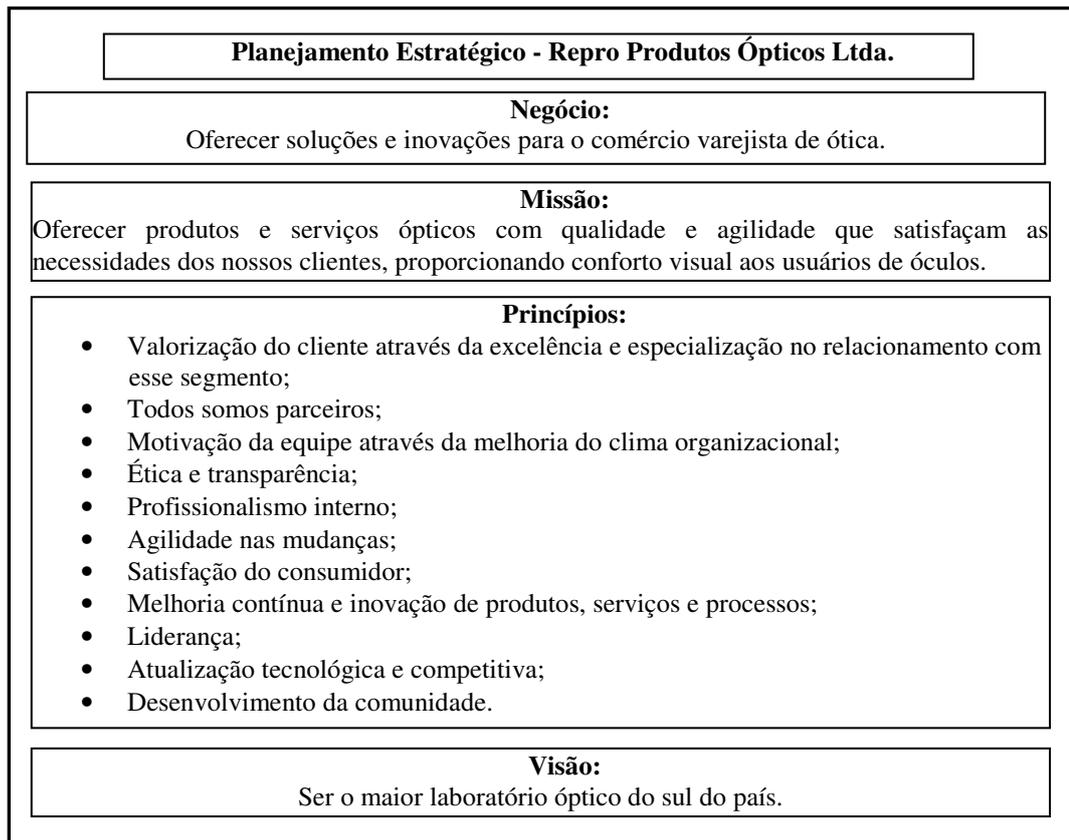


Figura 14: Planejamento Estratégico da Empresa
Fonte: Guia Repro (2005, p. 6 a 10)

Salienta-se, que caso a empresa não possuísse essas informações, precisar-se-ia organizar esses dados, trabalhando esses conceitos junto aos gestores para realizar as etapas seguintes.

3.2 ELABORAÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO

A empresa estudada não é dividida em unidades estratégicas de negócios (UEN), e devido ao seu porte médio, foi possível desenvolver uma estrutura de BSC para toda a organização.

Apesar de a empresa possuir líderes nas diversas áreas como se observou na descrição do organograma, ainda não possui um sistema de avaliação de desempenho que permita o aprendizado estratégico, e será necessária uma mudança de paradigma para que o sistema de gestão discutido aqui tenha sucesso na empresa.

Para o desenvolvimento do sistema gestão de desempenho fundamentado no BSC, seguiu-se as tarefas indicadas por Kaplan e Norton (1997), conforme mencionado na seção 2.3.4, buscando adaptações e simplificações necessárias para uma melhor adequação do sistema na empresa, respeitando suas especificidades.

Optou-se por uma breve descrição da abordagem realizada nas quatro reuniões com o Diretor-Presidente, o Gestor de Recursos e demais gerentes do nível estratégico da empresa envolvidos no processo, conforme Quadro 7, o qual será posteriormente detalhado.

1ª Reunião	Identificação da situação da empresa, se sua estratégia mantém sintonia com suas definições de negócio, missão e visão, buscando consenso em relação à estratégia com todos os participantes.
2ª Reunião	Apresentação de conceitos relevantes sobre o BSC aos participantes. Entrevistas para formulação de objetivos estratégicos que comporão as perspectivas.
3ª Reunião	Elaboração de indicadores de desempenho para os objetivos estratégicos definidos e o método para sua medição, suas respectivas periodicidades, além da definição de metas.
4ª Reunião	Recapitulação de objetivos, metas e indicadores, além da definição das iniciativas para o alcance dos objetivos estabelecidas.

Quadro 7: Síntese das Reuniões

Fonte: a autora

Assim, em entrevistas não estruturadas que antecederam as primeiras reuniões definiu-se que a estruturação do BSC, seria corporativa, ou seja, estendendo-se a todos os departamentos e que seu desmembramento seria realizado posteriormente no caso de sua implantação, e ainda, que somente alguns gerentes do nível estratégico, (gerentes de Logística, Produção, Financeiro, Comercial), participariam da proposta de estruturação do sistema junto ao Diretor-Presidente e ao Gestor de Recursos.

Além disso, optou-se por utilizar as quatro perspectivas pré-definidas por Kaplan e Norton (1997) mencionadas na seção 2.3.1 deste trabalho, observando-se que as mesmas seriam suficientes para atender aos fatores críticos de sucesso da empresa.

Assim, iniciou-se o desenvolvimento da pesquisa para estruturação do sistema de gestão, onde foram realizadas as reuniões na sede da empresa, além dos contatos telefônicos e eletrônicos, através dos quais foi possível observar a necessidade de interação entre o pesquisador e a empresa, visto que o pesquisador precisou acessar dados confidenciais da empresa.

3.2.1 Primeira Reunião – Verificação da Situação da Empresa

Através de entrevistas com o Diretor-Presidente, Gestor de Recursos e demais gerentes do nível estratégico da empresa envolvidos neste processo, buscou-se identificar a empresa em relação ao mercado, as políticas internas, incentivo a colaboradores, utilizando como pano de fundo seu planejamento estratégico, ainda sua relação com clientes e com fornecedores.

Neste primeiro item entendeu-se que a empresa possui uma relação de parceria com clientes e fornecedores, mantendo assim, um relacionamento bastante fidelizado que contribui com a posição de destaque que a empresa alcançou no seu segmento.

Além disso, procurou-se verificar se estratégia da empresa estava condizente com sua declaração de negócio, missão, visão e princípios apresentados na seção 3.1.2 deste estudo. Observou-se através de uma tempestade de idéias (*brainstorming*) entre os participantes que todos mantêm consenso em relação ao negócio, missão, visão, princípios e estratégia adotados pela empresa.

3.2.2 Segunda Reunião – Entendendo o BSC e Formulando Objetivos

Por meio de materiais diversos e do próprio capítulo de revisão literária deste estudo, apresentou-se alguns conceitos relevantes sobre o BSC, para os envolvidos no processo, como suas perspectivas, objetivos estratégicos e indicadores, além de buscar sanar dúvidas sobre a estruturação do modelo, evidenciando o que se pretende alcançar com a abordagem proposta.

Através das informações levantadas na primeira reunião, acerca da estratégia adotada pela empresa, buscou-se traduzi-la em objetivos estratégicos coerentes. Assim, iniciou-se a formulação de uma lista preliminar de objetivos estratégicos através de um *brainstorming* entre os envolvidos no processo para as quatro perspectivas de *Balanced Scorecard*, iniciando pela Financeira, passando por Clientes e Processos Internos e finalizando com Aprendizado e Crescimento.

Foram escolhidos quinze objetivos estratégicos, demonstrados no Quadro 8, da lista preliminar definida pelos participantes, sendo estes, os que melhor retratavam a estratégia organizacional, uma vez que foram julgados suficientes e adequados as especificidades da empresa.

Perspectivas	Objetivos Estratégicos
Financeira Como devemos ser vistos pela Diretoria?	Aumentar o faturamento
	Reduzir a inadimplência
	Reduzir os custos de produção
Clientes Como devemos ser vistos pelos nossos clientes?	Aumentar a satisfação dos clientes
	Aumentar a captação de clientes (cobertura de mercado)
	Melhorar a retenção de clientes
Processos Internos Em que processos de negócios devemos alcançar a excelência?	Manter-se pioneiro nas novas tecnologias demandadas pelo segmento
	Aperfeiçoar os processos existentes
	Manter rapidez, agilidade e qualidade na entrega de pedidos aos clientes
	Obter excelência no atendimento ao cliente
Aprendizado e Crescimento Como sustentaremos nossa capacidade de mudar e melhorar?	Melhorar o clima organizacional
	Capacitar continuamente os colaboradores
	Motivar a equipe de colaboradores
	Incentivar o desenvolvimento da comunidade
	Melhorar a capacidade dos sistemas de informação

Quadro 8: Objetivos Estratégicos da Empresa para as Perspectivas de BSC
Fonte: a autora

3.2.3 Terceira Reunião – Elaboração de Indicadores

Nesta reunião foi elaborada uma lista de indicadores de desempenho e escolhidos os que melhor traduziam a intenção de cada objetivo estratégico definido anteriormente, bem como suas relações críticas.

Lembrando-se que os indicadores, se inter-relacionam dentro de uma perspectiva e com os demais indicadores das outras perspectivas e ainda, que os indicadores demonstram como será medido e acompanhado o sucesso no alcance dos objetivos formulados.

Ainda nesta reunião, a partir da seleção dos indicadores de desempenho, definiu-se os métodos a serem utilizados pela empresa para sua mensuração e os períodos para sua medição.

Os indicadores de desempenho escolhidos, os métodos utilizados para sua medição e seus respectivos períodos podem ser visualizados no Quadro 9.

	Objetivos	Indicadores	Método	Período
Financeira	Aumentar o faturamento	Faturamento (R\$ Mil)	Faturamento em milhares R\$	Mensal
	Reduzir a inadimplência	% de inadimplência	(R\$ vencido e não recebido no período/ R\$ contas a receber de clientes) x100	Mensal
	Reduzir os custos de produção	% de custos de produção	(Custo total de produção/ Receita Líquida de Vendas) x100	Mensal
Clientes	Aumentar a satisfação dos clientes	% de satisfação dos clientes	Pesquisa de satisfação de clientes realizada pela empresa	Semestral
	Aumentar a captação de clientes (cobertura de mercado)	% de novos clientes	(Nº. de cadastros de clientes novos / Nº. total de cadastros de clientes) x 100	Semestral
	Melhorar a retenção de clientes	% de clientes ativos	(Nº. de clientes ativos no período atual / Nº. total de clientes ativos) x 100	Semestral
Processos Internos	Manter-se pioneiro nas novas tecnologias demandadas pelo segmento	% de investimento em novos equipamentos	(R\$ investidos em novos equipamentos no período/ Receita Líquida) x 100	Semestral
	Aperfeiçoar os processos existentes	% de retrabalho	(Nº. de perdas na produção /Nº. total produzido no período) x100	Mensal
		% de custo de manutenções corretivas de equipamentos	(R\$ de custo de manutenções corretiva mensal/ Receita Líquida mensal) x100	Mensal
	Manter rapidez, agilidade e qualidade na entrega de pedidos aos clientes	% de pedidos entregues no prazo prometido	(Nº. de pedidos entregues no prazo /Nº. total de pedidos entregues) x 100	Mensal
		% de pedidos perfeitos entregues aos clientes	(Nº. de devoluções de pedidos do período /Nº. de pedidos entregues) x100	Mensal
Obter excelência no atendimento ao cliente	% de reclamações de clientes	(Nº. de reclamações registradas pelo SAC, em visitas periódicas e por e-mail no período atual/Nº. total de pedidos produzidos) x 100	Mensal	
Aprendizado e Crescimento	Melhorar o clima organizacional	% de satisfação de colaboradores	Pesquisa de satisfação de colaboradores efetuada pelo RH	Semestral
		% de faltas ao trabalho	(Nº. de faltas dos colaboradores/Nº. de dias trabalhados no período) x100	Mensal
	Capacitar continuamente os colaboradores	Nº. de horas de treinamentos	Nº. de horas de treinamentos a colaboradores no período	Trimestral
		% de investimentos em cursos de capacitação	(R\$ investidos em cursos de capacitação / Receita Líquida) x 100	Semestral
	Motivar a equipe de colaboradores	% de sugestões de colaboradores implantadas	(Nº. de sugestões implantadas no período/ Nº. total de sugestões) x100	Trimestral
		% de rotatividade de colaboradores	(Nº. de desligamentos/ Nº. total de colaboradores) x100	Trimestral
	Incentivar o desenvolvimento da comunidade	% de ações sociais promovidas na comunidade	(Nº. de ações sociais desenvolvidas no período atual/Nº. de ações promovidas no período anterior) x 100	Trimestral
% de investimento em ações sociais		(R\$ investidos em ações sociais/ Receita Líquida)x100	Semestral	
Melhorar a capacidade dos sistemas de informação	% de investimento em sistemas de informações	(R\$ investidos em sistemas de informação/Receita Líquida) x100	Semestral	

Quadro 9: Indicadores, Métodos e Períodos de Medição dos Objetivos Estratégicos

Fonte: a autora

A partir da seleção dos indicadores de desempenho e da definição dos métodos a serem utilizados para sua mensuração e de sua respectiva periodicidade, elaborou-se suas metas de alcance (superação), conforme Quadro 10.

	Objetivos Estratégicos	Metas de superação
Financeira	Aumentar o faturamento	Aumentar em 10% o faturamento no mês
	Reduzir a inadimplência	Reduzir em 40% o percentual de inadimplência no ano
	Reduzir os custos de produção	Reduzir em 5% o percentual de custos produtivos no ano
Clientes	Aumentar a satisfação dos clientes	Aumentar em 10% a satisfação dos clientes no semestre
	Aumentar a captação de clientes (cobertura de mercado)	Aumentar em 10% a captação de clientes no semestre
	Melhorar a retenção de clientes	Manter 90% dos clientes ativos no semestre
Processos Internos	Manter-se pioneiro nas novas tecnologias demandadas pelo segmento	Investimento de 8% do Lucro Líquido em novos equipamentos
	Aperfeiçoar os processos existentes	Reduzir para 15% o retrabalho no mês; Reduzir para 5% ao mês os custos de manutenção corretiva
	Manter rapidez, agilidade e qualidade na entrega de pedidos aos clientes	Atingir 90% de pedidos entregues; Atingir 80% de pedidos perfeitos entregues
	Obter excelência no atendimento ao cliente	Reduzir para 20% no mês as reclamações de clientes
Aprendizado e Crescimento	Melhorar o clima organizacional	Atingir 90% de colaboradores satisfeitos; Reduzir para 5% o percentual de faltas ao trabalho
	Capacitar continuamente os colaboradores	Aumentar 5% no trimestre as horas de treinamentos a colaboradores; Investir 4% do Lucro Líquido em treinamento
	Motivar a equipe de colaboradores	Aumentar em 5% o n°. de sugestões implantadas no mês; Reduzir para 10% ao trimestre o percentual de desligamentos
	Incentivar o desenvolvimento da comunidade	Aumentar em 15% no trimestre o n°. de ações na comunidade; Investir 2% do Lucro Líquido em ações sociais
	Melhorar a capacidade dos sistemas de informação	Investir 6% do Lucro Líquido em sistemas de informação

Quadro 10: Metas de Superação para os Objetivos Estratégicos

Fonte: A autora

Ainda nesta reunião, apresentou-se aos envolvidos no processo um esboço da representação gráfica das inter-relações (mapa estratégico) de cada objetivo dentro de uma perspectiva e com as demais perspectivas, que será demonstrado e abordado na seção 3.4 do trabalho.

3.2.4 Quarta Reunião – Recapitulação e Definição de Iniciativas

Buscou-se revisar os objetivos, indicadores e metas, definidos nas reuniões anteriores, para então, elaborar as iniciativas que precisam ser realizadas para viabilizar os objetivos estabelecidos.

Ressalta-se ainda, que tais iniciativas têm como foco corrigir problemas, eliminar barreiras e propiciar soluções para o alcance dos objetivos definidos, todavia, em uma futura implantação as iniciativas devem ser transformadas em planos de ação através de sistemas como o 5W2H, de forma a levantar informações quanto ao prazo, os responsáveis, os custos, além de definições quanto a sua execução.

Na definição das iniciativas, a empresa julgou que a partir delas poderia alcançar os objetivos estipulados, assim, algumas dessas iniciativas já estão em andamento

Observa-se que a empresa tem como meta financeira mensal um aumento de 15% no seu faturamento, uma redução de 40% do percentual de inadimplência anual e uma redução de 5% de seus custos produtivos anual, para isso, definiu-se iniciativas que direcionem seus esforços para alcançá-los, de acordo com a Figura 15.

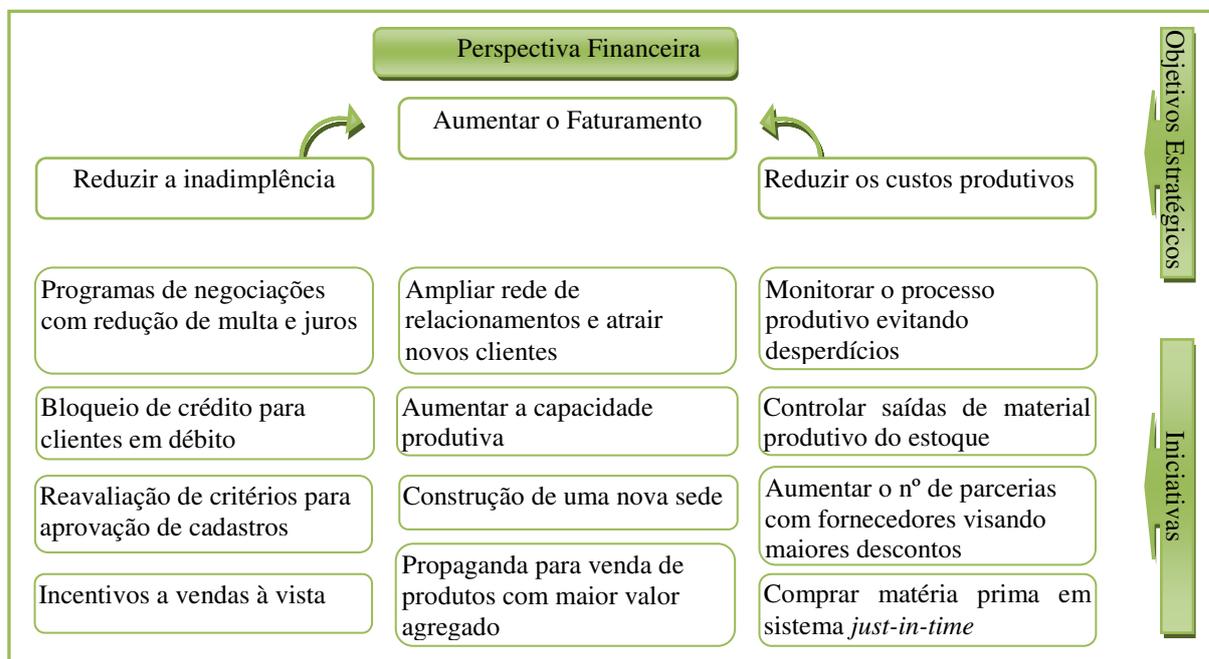


Figura 15: Iniciativas para Perspectiva Financeira

Fonte: a autora

Os programas de negociações com redução de multas e juros para clientes em débito e o bloqueio desses clientes para novas compras, possibilita a recuperação do valor em crédito e

a redução da inadimplência. A reavaliação dos critérios para aprovação dos cadastros permite que a empresa se resguarde de clientes inadimplentes, e o incentivo a vendas à vista contribuem para o objetivo de redução da inadimplência. Alcançando-se o objetivo de redução do percentual de inadimplência, alcança-se o objetivo de aumento do faturamento.

A ampliação de sua rede de relacionamentos, atraindo mais clientes e o aumento de sua capacidade produtiva são fatores importantes para o aumento do seu faturamento, todavia, precisa vencer a limitação de espaço físico construindo uma nova sede, que está prevista para o ano de 2009. Além disso, a propaganda utilizada para venda de produtos com maior valor agregado possibilita o aumento do seu faturamento, visto que em uma única venda alcança-se em termos monetários o equivalente a várias vendas de produtos padrões.

Em relação ao objetivo de redução dos custos produtivos, a empresa adota iniciativas de controle interno como o monitoramento do processo produtivo, evitando desperdícios e o controle das saídas de estoque, certificando-se da real necessidade de um material.

Além disso, adota iniciativas externas como o aumento no número de parcerias com fornecedores visando maiores descontos e a compra em sistema *just-in-time* que possibilita a redução dos custos de armazenamento e inventário e a melhoria contínua do processo produtivo, visto que a compra de matéria-prima é efetuada no momento de sua necessidade.

Na perspectiva de clientes, a empresa objetiva aumentar a satisfação, a captação e melhorar a retenção no seu segmento, iniciativas demonstradas na Figura 16.

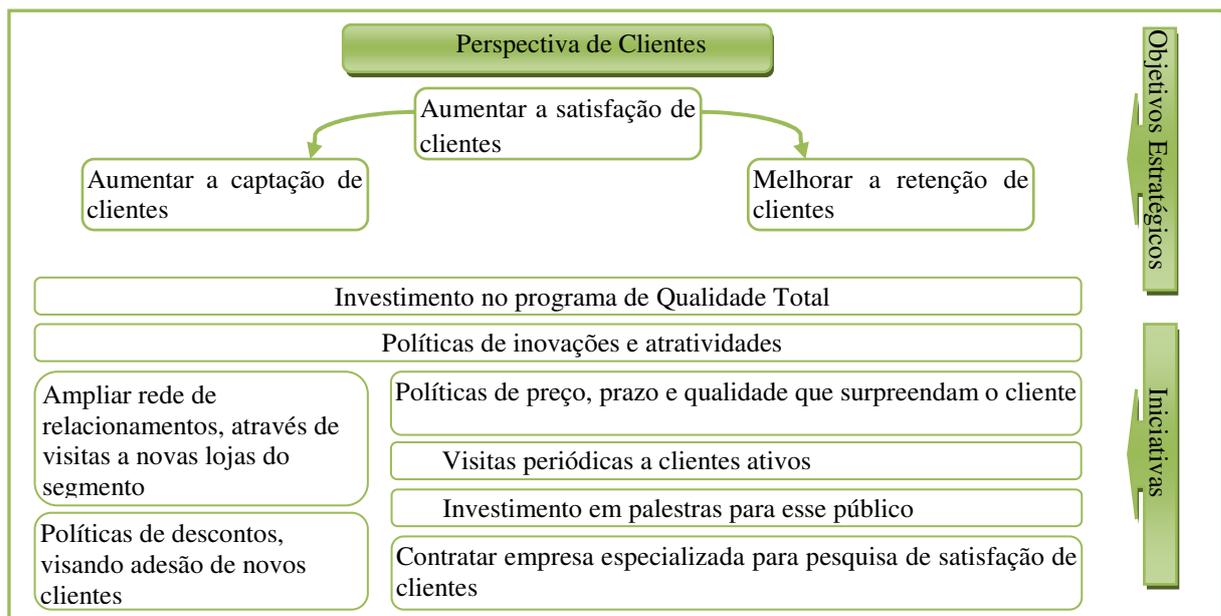


Figura 16: Iniciativas para Perspectiva de Clientes

Fonte: a autora

Observa-se que as iniciativas estabelecidas para alcançar os objetivos estratégicos da perspectiva dos clientes estão inter-relacionadas e, se alcançadas, propiciarão também o alcance dos objetivos listados na perspectiva financeira.

Com o investimento no programa de Qualidade Total os clientes serão beneficiados com os novos padrões de qualidade agregado aos produtos e aos serviços, tornando-os mais satisfeitos e assim, melhorando a sua retenção e com isso, impulsionando o aumento das vendas. Além disso, os bons comentários a respeito da qualidade do produto final melhoram a imagem da empresa no mercado facilitando a captação de novos clientes e a conseqüente cobertura de uma fatia maior no mercado.

As políticas de inovações e atratividades como premiações e sorteios contribuem também para o alcance dos objetivos listados nessa perspectiva.

As visitas periódicas, o investimento em palestras (treinamento) e as políticas de preço, prazo e qualidade a clientes ativos demonstram a parceria entre a empresa e o cliente, contribuindo para sua satisfação e retenção.

Através da contratação de empresas especializadas para realização de pesquisas de satisfação de clientes, a empresa consegue reavaliar seus processos críticos e melhorá-los continuamente, de forma a conquistar a satisfação dos clientes.

As visitas comerciais a novos clientes possibilitam a ampliação da rede de relacionamentos, que agregadas às políticas de descontos contribuem para a adesão desses novos clientes.

Com essas iniciativas a empresa visa atender as necessidades dos clientes, de forma a mantê-los satisfeitos, e com isso melhorar a sua retenção, além de captar novos clientes, atendendo dessa forma os três objetivos dessa perspectiva, que quando alcançados propiciarão também o alcance do objetivo de aumento do faturamento.

Na perspectiva de Processos Internos a empresa objetiva manter-se pioneira diante das novas tecnologias demandadas por seu segmento, aperfeiçoar seus processos internos, obter excelência no atendimento ao cliente e manter a rapidez, agilidade e qualidade na entrega de pedidos. No que tange às iniciativas estabelecidas para alcançar esses objetivos, observa-se que todas visam atingir os objetivos propostos na perspectiva de Clientes e, por conseqüência, na Financeira, conforme Figura 17.

As pesquisas e análises de novas tecnologias no mercado óptico possibilitam a atualização e o pioneirismo da empresa nesse segmento, e contribuem para o aperfeiçoamento dos processos existentes, reduzindo possíveis retrabalhos, mantendo a rapidez, agilidade e qualidade dos seus produtos/serviços.

O controle de qualidade do processo produtivo e o monitoramento da execução do processo de logística possibilitam a redução de erros e a consequente entrega de pedidos perfeitos no prazo prometido, ou ainda, entregas antecipadas contribuindo para aumentar a satisfação dos clientes, atendendo também esse objetivo listado na perspectiva de Clientes.

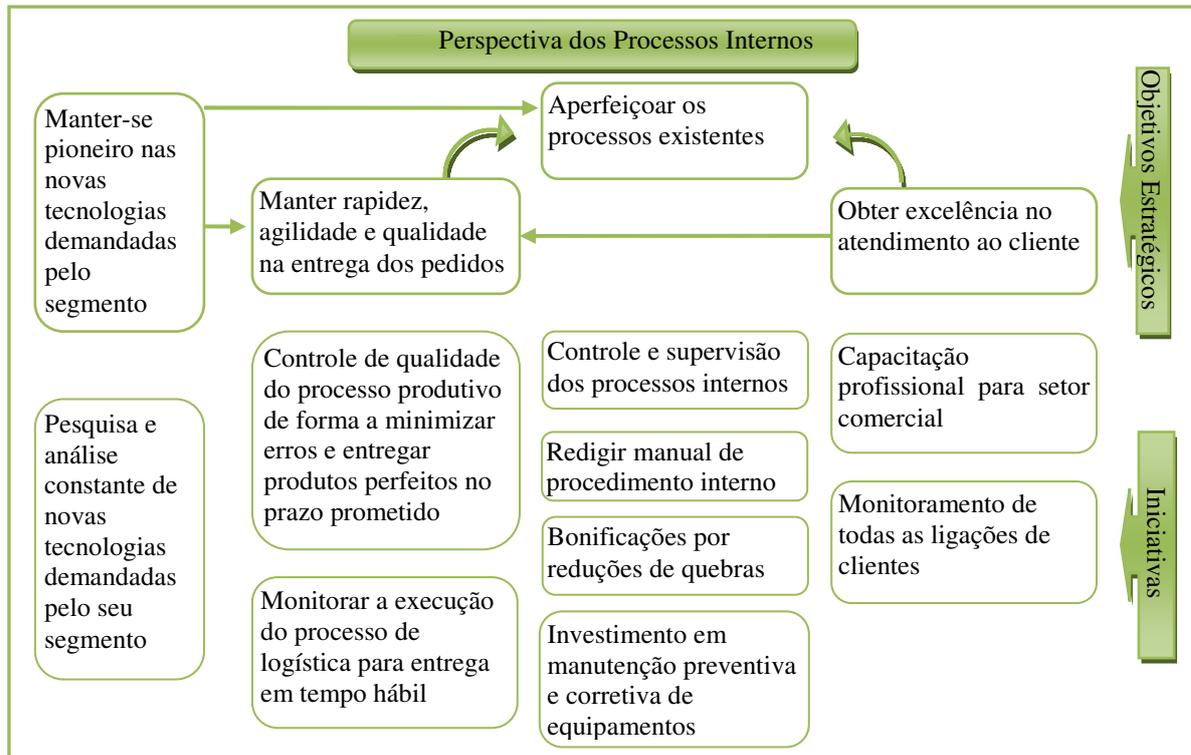


Figura 17: Iniciativas para Perspectiva de Processos Internos
Fonte: a autora

O controle e supervisão dos processos internos, e a distribuição de manuais de procedimentos internos aos colaboradores das diversas áreas, possibilitam evitar perdas desnecessárias e aperfeiçoar os processos existentes.

O programa de bonificações incentiva colaboradores a primarem pela redução de quebras diminuindo falhas humanas, e o investimento em manutenção preventiva e corretiva reduz as falhas nos equipamentos. Assim torna-se possível reduzir o retrabalho e alcançar o objetivo de aperfeiçoamento dos processos internos.

Ao capacitar seus profissionais internos (setor de atendimento) se obtêm a eficiência e eficácia necessária para a realização do atendimento aos clientes. O monitoramento das ligações dos clientes permite que a empresa avalie aspectos a serem modificados para obter a excelência nesse quesito.

Por fim, na perspectiva de Aprendizado e Crescimento a empresa estabelece iniciativas que objetivam alcançar às metas estabelecidas nesta e nas demais perspectivas

descritas anteriormente, visto que os objetivos desta perspectiva oferecem a base para que os objetivos das demais perspectivas sejam atingidos. As iniciativas são ilustradas na Figura 18.

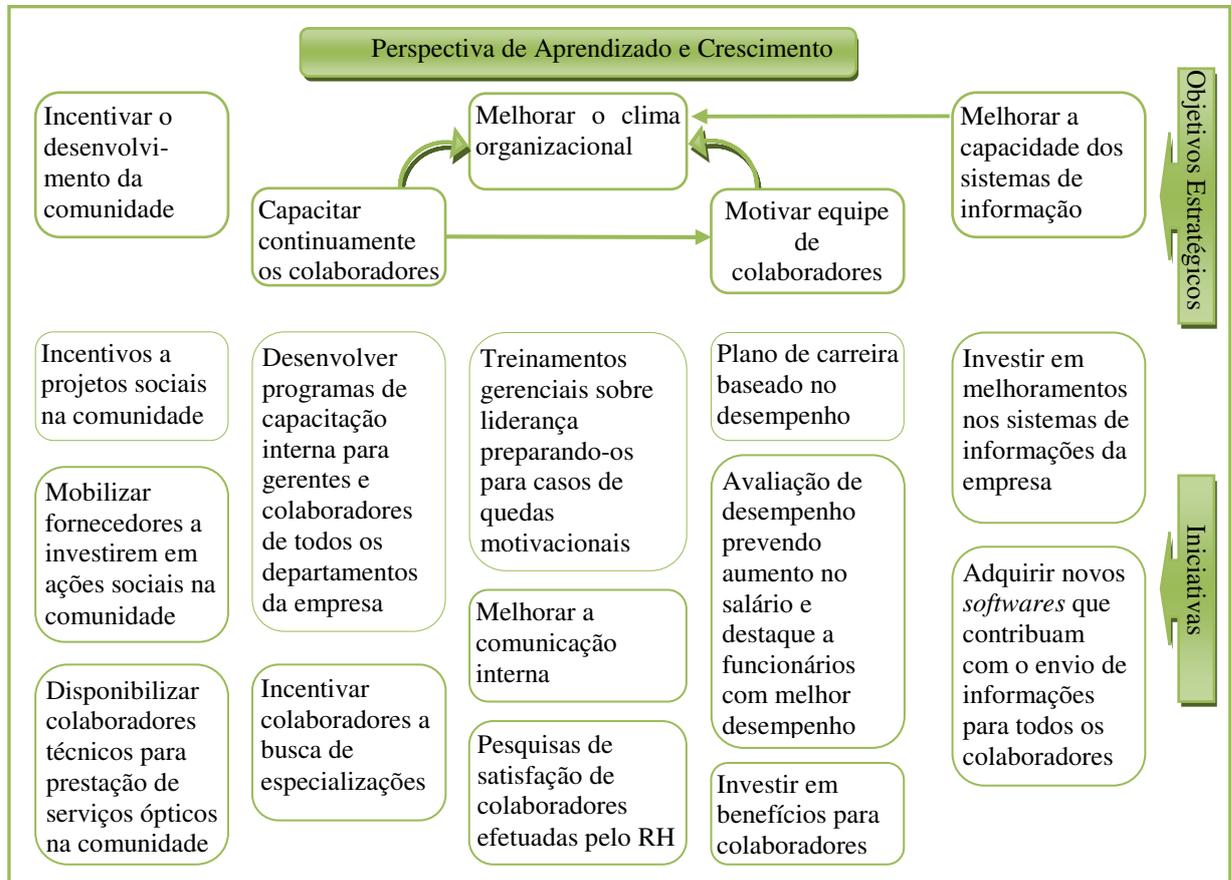


Figura 18: Iniciativas para Perspectiva de Aprendizado e Crescimento

Fonte: a autora

Ao incentivar o desenvolvimento da comunidade com projetos sociais, a empresa demonstra sua preocupação com a sociedade, mobilizando fornecedores a doações de lentes e disponibilizando colaboradores técnicos para prestação de serviços ópticos a comunidade. Através dessas ações promove sua imagem dentro do seu segmento, contribuindo de forma indireta para o atingimento dos objetivos das outras perspectivas.

O desenvolvimento de programas de capacitação contínua aos colaboradores e o incentivo a busca de especializações contribuem tanto para melhoria do clima organizacional quanto para melhoria dos processos internos da empresa.

Os treinamentos gerenciais sobre liderança e construção de equipes objetivam preparar a gerência para casos de quedas motivacionais tornando-os proativos. A melhoria da comunicação interna, além de beneficiar o clima organizacional contribui para redução de perdas desnecessárias, descrita na perspectiva de processos internos.

A pesquisa de satisfação de colaboradores, efetuada pelo RH, permite que a empresa conheça as necessidades dos seus colaboradores, e os aspectos que os motivam ou desmotivam na realização de suas atividades diárias, possibilitando a verificação e a solução de problemas internos. Com isso, melhora-se o clima organizacional e a produtividade dos colaboradores que passam a realizar o seu trabalho com maior comprometimento e dedicação.

O desenvolvimento do plano de carreira baseado no desempenho e os investimentos em benefícios para colaboradores contribuem para motivação da equipe, além disso, a avaliação de desempenho prevendo aumento salarial e destaque a funcionários com desempenho superior melhora o moral dos colaboradores, tornando-os mais motivados.

O investimento em melhoramentos nos sistemas de informações da empresa e a compra de novos *softwares* que contribuam para o envio de informações para os colaboradores sobre tempo, qualidade e custo dos produtos/serviços da empresa, propiciam o aperfeiçoamento dos processos internos, como a redução do retrabalho.

Além disso, com essas iniciativas, as reclamações de colaboradores por informações não recebidas diminuirão, junto com as repreensões provenientes de atividades realizadas de forma inadequada e assim, alcança-se a melhoria do clima organizacional.

O alcance dos objetivos definidos na perspectiva de Aprendizado e Crescimento, através das iniciativas elaboradas, influenciará diretamente na produtividade e na excelência dos produtos e/ou serviços prestados aos clientes. Assim, aumentam-se as chances de alcançar os objetivos definidos na perspectiva de Clientes e Financeira. As inter-relações entre os objetivos estratégicos serão ilustradas através do mapa estratégico que será elaborado na seção 3.4.

3.3 FORMULAÇÃO DO PAINEL ESTRATÉGICO DE DESEMPENHO DA EMPRESA

Após a conclusão das reuniões, buscou-se organizar e sintetizar as informações obtidas através de um Painel Estratégico de Desempenho típico do *Balanced Scorecard*, visto que demonstra através de um único documento os objetivos estratégicos da empresa, distribuídos nas quatro perspectivas, seus indicadores de desempenho, o método utilizado para sua medição, bem como a periodicidade da medição, além das metas de superação, conforme Quadro 11.

Objetivos Estratégicos	Indicadores de desempenho	Método de medição	Período de medição	Metas de superação
Perspectiva Financeira				
Aumentar o faturamento	Faturamento (R\$ mil)	Faturamento em milhares R\$	Mensal	Aumentar em 10% o faturamento no mês
Reduzir a inadimplência	% de Inadimplência	(R\$ vencido e não recebido no período/ R\$ contas a receber de clientes) x100	Mensal	Reduzir em 40% o percentual de inadimplência no ano
Reduzir os custos de produção	% de custos de produção	(Custo total de produção/ Receita Líquida de Vendas) x100	Mensal	Reduzir em 5% o percentual de custos produtivos no ano
Perspectiva de Clientes				
Aumentar a Satisfação dos clientes	% de satisfação dos clientes	Pesquisa de satisfação realizada pela empresa	Semestral	Aumentar em 10% a satisfação dos clientes no semestre
Aumentar a Captação de clientes (cobertura de mercado)	% de novos clientes	(Nº. de cadastros de clientes novos / Nº total de cadastros de clientes) x 100	Semestral	Aumentar em 10% a captação de clientes no semestre
Melhorar a Retenção de clientes	% de clientes ativos	(Nº. de clientes ativos no período atual / Nº total de clientes) x 100	Semestral	Manter 90% dos clientes ativos no semestre
Perspectiva de Processos Internos				
Manter-se pioneiro nas novas tecnologias demandadas pelo segmento	% de investimento em novos equipamentos	(R\$ investidos em novos equipamentos no período/ Receita Líquida) x 100	Semestral	Investimento de 8% do Lucro Líquido em novos equipamentos
Aperfeiçoar os processos existentes	% de retrabalho	(Nº. de perdas na produção /Nº total produzido no período) x100	Mensal	Reduzir para 15% o retrabalho no mês
	% de custo de manutenção corretiva de equipamentos	(R\$ de custo de manutenções corretivas mensal/Receita Líquida mensal) x100	Mensal	Reduzir para 5% ao mês os custos de manutenção corretiva de equipamentos
Manter rapidez, agilidade e qualidade na entrega de pedidos aos clientes	% de pedidos entregues no prazo prometido	(Nº. de pedidos entregues no prazo/Nº total de pedidos entregues) x 100	Mensal	Atingir 90% de pedidos entregues no prazo
	% de pedidos perfeitos entregues aos clientes	(Nº. de devoluções de pedidos do período /Nº de pedidos entregues) x100	Mensal	Atingir 80% de pedidos perfeitos entregues
Obter excelência no atendimento ao Cliente	% de reclamações de clientes	(Nº de reclamações registradas pelo SAC, em visitas periódicas e por e-mail/ Nº total de pedidos produzidos) x 100	Mensal	Reduzir para 20% no mês as reclamações de clientes
Perspectiva de Aprendizado e Crescimento				
Melhorar o clima organizacional	% de satisfação de colaboradores	Pesquisa de satisfação de colaboradores efetuada pelo RH	Semestral	Atingir 90% de colaboradores satisfeitos
	% de faltas ao trabalho	(Nº. de faltas dos colaboradores/Nº. de dias trabalhados no período) x100	Mensal	Reduzir para 5% o percentual de faltas de colaboradores ao trabalho
continua na próxima página				

Objetivos Estratégicos	Indicadores de desempenho	Método de medição	Período de medição	Metas de superação
Capacitar continuamente os colaboradores	Nº. de horas de treinamentos	Nº. de horas de treinamento a colaboradores no período	Trimestral	Aumentar 5% no trimestre as horas de treinamentos para colaboradores
	% de investimento em cursos de capacitação	(R\$ investidos em cursos de capacitação/ Receita Líquida) x100	Semestral	Investir 4% do Lucro Líquido em treinamento
Motivar a equipe de colaboradores	% de sugestões de colaboradores implantadas	(Nº. de sugestões de colaboradores implantadas/ Nº. total de sugestões) x100	Mensal	Aumentar em 5% o nº. de sugestões implantadas no mês
	% de rotatividade de colaboradores	(Nº. de desligamentos/ Nº total de colaboradores) x100	Trimestral	Reduzir para 10% ao trimestre o percentual de desligamentos
Incentivar o Desenvolvimento da Comunidade	% de ações sociais promovidas para comunidade	(Nº. de ações sociais desenvolvidas no período/ Nº de ações promovidas no período anterior) x100	Trimestral	Aumentar em 15% no trimestre o nº. de ações sociais na comunidade
	% de investimento em ações sociais	(R\$ investidos em ações sociais/Receita Líquida)x100	Semestral	Investir 2% do Lucro Líquido em ações sociais
Melhorar a capacidade dos sistemas de informação	% de investimento em sistemas de informações	(R\$ investidos em sistemas de informação/Receita Líquida) x100	Semestral	Investir 6% do Lucro Líquido em sistemas de informação

Quadro 11: Painel Estratégico de Desempenho da Empresa

Fonte: a autora

Os indicadores e seus respectivos métodos de medição foram elaborados com base nos objetivos e metas da empresa, tendo como função principal a avaliação de seu desempenho. Assim, os períodos de medição podem ser ajustados de acordo com as necessidades de avaliação e controle da empresa.

O Painel Estratégico de Desempenho, elaborado com base nas diretrizes do BSC, visa auxiliar os gestores da empresa no processo de tomada de decisão, visto que por meio deste documento é possível acompanhar o posicionamento da empresa em relação a seus objetivos.

3.4 ELABORAÇÃO DO MAPA ESTRATÉGICO DA EMPRESA

Com base no Painel Estratégico de Desempenho elaborado para empresa e a partir do esboço realizado na terceira reunião com o Diretor, o Gestor de Recursos e demais gerentes do nível estratégico da empresa envolvidos no processo, elaborou-se a representação gráfica de BSC para empresa, de forma a priorizar seus principais objetivos e com isso garantir que a empresa foque na direção correta para alcançá-los, como pode ser observado na Figura 19.

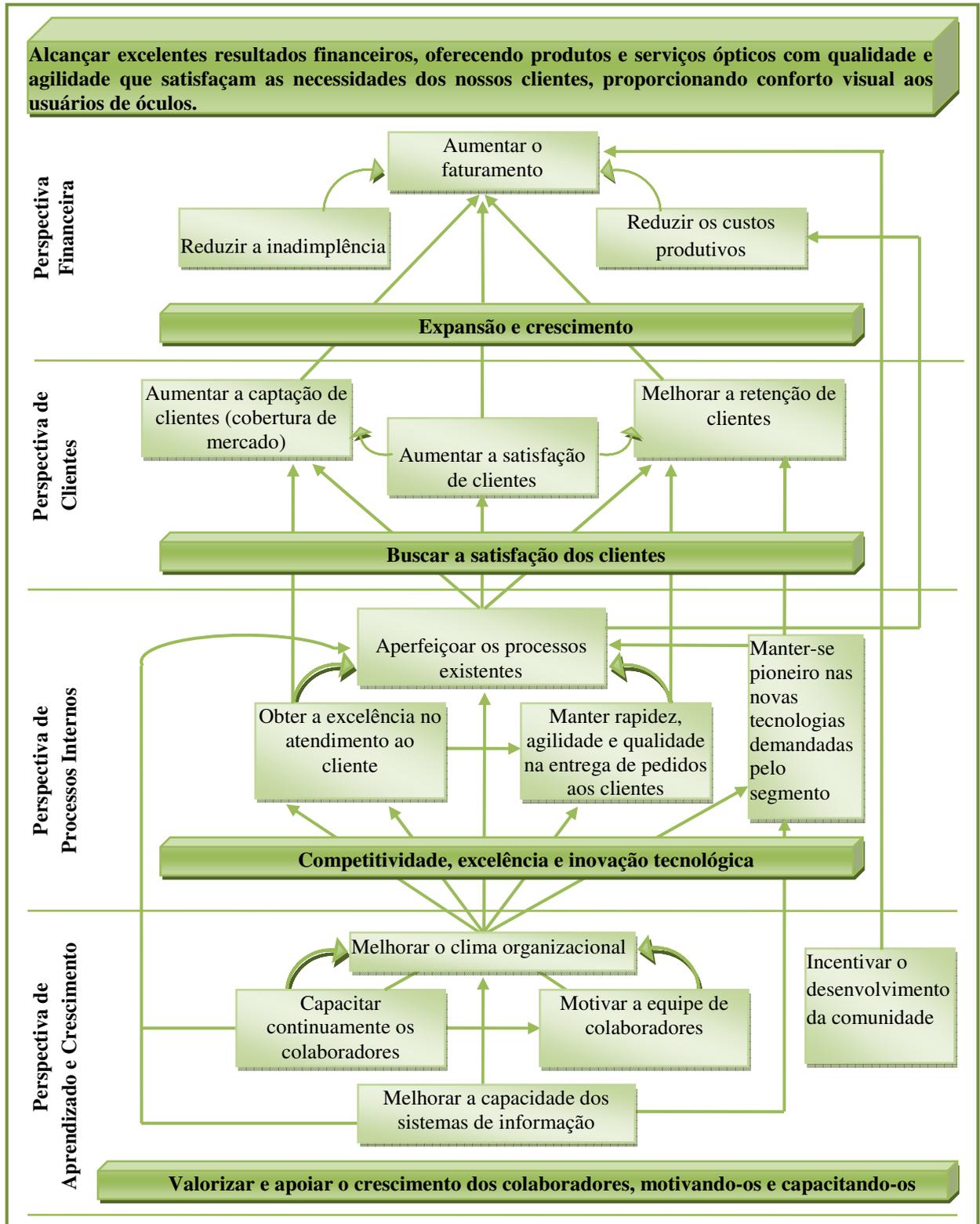


Figura 19: Mapa Estratégico da Empresa

Fonte: a autora

Através do mapa estratégico da Repro Produtos ópticos, é possível observar as inter-relações entre os objetivos elaborados para as quatro perspectivas e a relação de todos os objetivos com a perspectiva Financeira.

Assim, ao valorizar e apoiar o crescimento dos colaboradores motivando-os e capacitando-os continuamente, melhora-se o clima organizacional que resulta em colaboradores mais comprometidos e com isso alcança-se o aperfeiçoamento dos processos existentes através da competitividade, rapidez, excelência e inovação tecnológica dos produtos/serviços oferecidos aos clientes.

Com a adoção desses objetivos busca-se a satisfação dos clientes que quando alcançada propicia uma maior retenção e também uma maior captação de novos clientes, visto que, hipoteticamente, clientes satisfeitos indicam novos clientes devido aos bons comentários a respeito da qualidade e excelência dos produtos recebidos.

Além disso, os objetivos definidos na perspectiva de Processos Internos em conjunto ou isoladamente propiciam uma melhor retenção e um aumento da captação de novos clientes, visto que, alcançar a excelência no atendimento ao cliente, entregar produtos/serviços perfeitos com qualidade e agilidade e manter-se sempre atualizado nas novas tecnologias demandadas pelos clientes contribuem para a satisfação desse segmento.

Como resultado de um número maior de clientes ativos e satisfeitos, alcança-se a expansão e o crescimento das vendas com maior geração de receita e com isso, aumento no faturamento.

Foram estabelecidos outros objetivos na perspectiva Financeira, demonstrados no mapa, que contribuem para o aumento do faturamento, como a redução da inadimplência, que é um fator crítico para a empresa, visto que existem muitos processos que precisam ser reavaliados tanto em relação à aprovação de cadastros quanto ao momento em que, por falta de pagamento, esses clientes serão bloqueados para novas compras e quando serão desbloqueados, e por isso foram adotados como iniciativas para esse objetivo.

Ainda a redução de custos produtivos que estão diretamente relacionadas aos processos internos no que tange o retrabalho e ao desperdício, assim, ao alcançar o objetivo de aperfeiçoamento dos processos internos, tem-se como consequência a redução das perdas e dos retrabalhos, além disso, os treinamentos com intuito de capacitação profissional aos colaboradores, destacado na perspectiva de Aprendizado e Crescimento, também contribuem para o alcance desse objetivo.

Alcançadas as metas estabelecidas para esses dois objetivos que a redução dos índices de inadimplência e de custos produtivos, alcança-se também o aumento do faturamento.

Por fim, o objetivo de incentivo ao desenvolvimento da comunidade, que demonstra a preocupação da empresa com a sociedade, além de melhorar sua imagem no seu segmento de

atuação, pode possibilitar de forma indireta o alcance dos objetivos das outras perspectivas e por consequência o aumento do seu faturamento.

Assim, sintetizando, colaboradores capacitados, motivados e satisfeitos tornam-se mais comprometidos e aptos para a realização de suas atividades, contribuindo para o aperfeiçoamento dos processos internos da empresa. Processos internos eficazes possibilitam o oferecimento de produtos/serviços com qualidade superior aos clientes, que influenciarão na sua satisfação, retenção e captação e conseqüentemente propiciam a expansão e crescimento das vendas e com isso, o aumento no faturamento.

3.5 CONSIDERAÇÕES SOBRE O ESTUDO DE CASO

Implementar um novo sistema de gestão em uma organização, como é o caso da proposta deste estudo, implica em considerar que tanto a estrutura organizacional quanto as pessoas exercem influência sobre esse sistema.

Apesar deste trabalho não possuir o foco de implantação do sistema na empresa estudada, a estrutura desenvolvida, o Painel Estratégico de Desempenho, apresentado na seção 3.3 do trabalho, poderá ser aproveitada em uma futura implantação, além de possibilitar à empresa acompanhar, avaliar, controlar e melhorar sua gestão dentro das dimensões propostas.

A proposta do sistema de gestão foi realizada com base nas etapas sugeridas por Kaplan e Norton (1997, 2000, 2004), através de quatro reuniões, onde, buscou-se situar a empresa em relação ao seu ambiente interno e externo, buscar sintonia entre sua estratégia e suas declarações de negócio, missão, visão, princípios, bem como o consenso dos participantes em relação a esses itens. Com base nas informações obtidas, formulou-se os objetivos estratégicos para empresa.

A partir da definição dos objetivos estratégicos, foram elaborados os indicadores de desempenho para mensuração desses objetivos, os métodos de medição e a sua periodicidade, além das metas de superação. Conforme mencionado na seção 3.3 deste trabalho, os períodos de medição podem ser ajustados de acordo com as necessidades de avaliação e controle da empresa.

Em seguida foram formuladas e discutidas iniciativas que viabilizassem o alcance dos objetivos definidos, entretanto, em uma futura implementação, sugere-se que essas iniciativas sejam transformadas em planos de ação utilizando a metodologia 5W2H, que contribui para o

acompanhamento, verificação e implementação dos planos de ação. Os 5W corresponde às seguintes palavras do inglês: *What* (quando será feito); *Who* (por quem será feito); *Where* (onde será feito); *When* (quando será feito) e *Why* (por quem será feito). Os 2H são: *How* (como será feito) e *How much* (quanto custa).

A partir dos dados levantados nas reuniões, formulou-se o Painel Estratégico de Desempenho como o objetivo de auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão, visto que as iniciativas estabelecidas neste estudo orientarão esses gestores a agirem na direção correta para o alcance das metas e objetivos elaborados.

Com base no Painel Estratégico de Desempenho, elaborou-se o mapa estratégico da empresa, onde foi possível visualizar as relações de causa e efeito entre os objetivos definidos, possibilitando a visão de como os resultados financeiros são influenciados pelos ativos intangíveis.

Apesar da elaboração do estudo ter se realizado apenas com o Diretor-Presidente, o Gestor de Recursos e com alguns gerentes do nível estratégico da empresa, entende-se que em uma futura implantação o BSC global deverá ser desmembrado para os níveis tático e operacional da empresa, chegando a indicadores para cada colaborador, possibilitando a disseminação dos conceitos de *Balanced Scorecard* entre todos os participantes da empresa.

4 CONCLUSÕES

Este capítulo apresenta as conclusões deste trabalho, sendo dividido em duas seções: Considerações Finais e Sugestões para Trabalhos Futuros.

4.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No cenário empresarial atual, caracterizado por rápidas mudanças, a informação e o conhecimento passam a representar um papel importante na busca da construção e manutenção da vantagem competitiva, chegando a ser fundamental para sobrevivência das organizações, levando seus executivos a buscarem novas formas de gestão.

Independente do porte ou setor de atuação, as empresas necessitam de sistemas de gestão para conseguirem competir no mercado atual, e mais do que isso, precisam que esses sistemas ofereçam informações oportunas sobre o desempenho da organização.

A contabilidade gerencial, através de suas ferramentas, possibilita aos gestores a avaliação, o controle e o aperfeiçoamento dos aspectos relacionados ao seu planejamento, processos, lucratividade e satisfação tanto de clientes quanto de colaboradores.

Nesse contexto, o foco do presente trabalho foi a proposta de estruturação de um sistema gestão de desempenho alicerçado no BSC para uma empresa que atua no segmento óptico.

Atendendo a um dos objetivos, analisou-se a importância da formulação de estratégias e de sua implementação. Observou-se que o ponto de partida para iniciar a estruturação do sistema gestão de desempenho desenvolvido neste trabalho é a estratégia adotada pela organização.

Assim, para formulação do sistema proposto, objetivou-se apresentar a estrutura do BSC, os indicadores que podem ser empregados e as etapas para sua elaboração, que foram descritos na seção 2.3.5 desse estudo e embasaram a abordagem elaborada no estudo de caso.

Buscou-se na elaboração do estudo de caso identificar dentro das quatro perspectivas de BSC, os objetivos estratégicos e os indicadores de desempenho para aplicação na empresa estudada, bem como as iniciativas necessárias para sua consecução. Ressalta-se que foram mantidas as perspectivas propostas no modelo original, visto que foram julgadas adequadas à

empresa. Esse objetivo foi alcançado nas reuniões realizadas com os gestores envolvidos na proposta do sistema de gestão e pode ser observado, através do Painel Estratégico de Desempenho apresentado na seção 3.3 deste estudo.

O último objetivo específico foi a proposta de um mapa estratégico fundamentado nos objetivos e estratégia da empresa estudada. O mapa estratégico possibilitou a visualização das relações de causa e efeito entre os objetivos dispostos nas quatro perspectivas de BSC utilizadas pela empresa, auxiliando na comunicação dos resultados desejados e nas hipóteses de como esses resultados devem ser atingidos.

A busca por alternativas de gerenciamento tornou-se uma questão muito importante para as organizações e a utilização de um sistema de gestão marca o início de um processo que pode coordenar suas atividades na busca pelo aperfeiçoamento dos seus processos.

O BSC coloca a estratégia e a visão do futuro no centro das atenções, contudo, não representa a substituição ou eliminação das medidas financeiras tradicionais, mas a identificação dos fatores de crescimento que irão criar valor econômico a longo prazo, complementando aquelas medidas financeiras que as empresas utilizavam tradicionalmente para avaliar o seu desempenho.

A vantagem da utilização da ferramenta gerencial BSC na elaboração do sistema de gestão de desempenho é o fato de se considerar tanto os indicadores financeiros quanto os não-financeiros, apontando resultados e revelando as causas, possibilitando aos gestores visualizar de forma coerente e integrada os objetivos estratégicos de longo prazo.

Ressalta-se que o BSC constitui-se em um importante diferencial competitivo, para auxiliar a empresa a se antecipar aos concorrentes, oferecendo maior qualidade nos produtos e serviços aos clientes e melhorando os aspectos internos e externos da organização. Além disso, os indicadores de desempenho elaborados a partir desse sistema de gestão contribuem para uma melhor execução da estratégia organizacional e a conseqüente melhoria dos resultados da empresa.

A partir da elaboração do trabalho, constatou-se que é possível, através do apoio e comprometimento da administração superior e da mobilização dos colaboradores envolvidos, elaborar um sistema de gestão fundamentado no *Balanced Scorecard* para a empresa estudada.

Ressalta-se que durante o desenvolvimento do sistema de gestão de desempenho, constatou-se uma mudança de atitude em alguns membros-chave da organização: houve uma agregação dos valores do novo sistema às suas atividades diárias, como também as considerações dos aspectos intangíveis da empresa como válidos, permitindo assim, uma

visualização de fatores que criam valor futuro. Tais mudanças contribuíram para o aperfeiçoamento dos processos de gestão da organização.

Considerando o alto nível de competitividade no ambiente em que estão inseridas as organizações, o objetivo geral deste trabalho foi alcançado, através da elaboração do sistema de gestão de desempenho sob as diretrizes do BSC, sintetizado pelo Painel Estratégico de Desempenho, apresentado na seção 3.3 do trabalho, para a empresa estudada, e será utilizado para medição e avaliação de seu desempenho, tornando possível visualizar seus pontos críticos, melhorar seus processos internos, bem como capacitar e motivar seus colaboradores, visando atender as necessidades emergentes dos seus clientes, colaborando com o seu processo de tomada de decisões e conseqüentemente melhorando sua atuação no mercado.

4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

O desenvolvimento de uma pesquisa, como é o caso deste trabalho, cria questionamentos e desperta a curiosidade ao longo de sua execução, que podem ser aproveitadas em futuros estudos. Assim, são apresentadas algumas sugestões a serem desenvolvidas em novas pesquisas.

Sugere-se o aprimoramento do modelo desenvolvido neste trabalho, objetivando a sua implantação, que incluiria o treinamento e a conscientização dos colaboradores, a elaboração dos planos de ação, a definição do sistema de coleta de dados para os indicadores, e a definição do modo como esses indicadores seriam comunicados e avaliados.

Além disso, o aprimoramento do sistema desenvolvido poderia incluir o desmembramento para os níveis tático e operacional, o que implicaria em desmembrar os objetivos estratégicos, definir os indicadores, elaborar o mapa para cada nível, bem como incluir a implantação.

Também pode ser desenvolvido um estudo em empresas de médio porte do segmento óptico que já utilizam a ferramenta gerencial *Balanced Scorecard*, de forma a verificar se foram obtidos benefícios com a aplicação e levantar as principais dificuldades encontradas para o seu desenvolvimento e implantação.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M.I.R. de, FISCHMANN, A.A. **Planejamento estratégico na prática**. São Paulo: Atlas, 1991.

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

CALLIARI, Jorge. **View Magazine**: entrevista. São Paulo nº. 48, Abril, 2003.

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

CAMPOS, José Antônio. **Cenário Balanceado**: Painel de indicadores para a gestão estratégica dos negócios. São Paulo: Aquariana, 1998.

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

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

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração de empresas**: Uma abordagem Contingencial. 3ª ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2002.

_____. **Administração nos novos tempos**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Arão. **Planejamento Estratégico**. Fundamentos e Aplicações: Da intenção aos resultados. 4ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

CREPALDI, Silvio, A. **Contabilidade gerencial**: Teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DRUCKER, Peter. **Desafios gerenciais para o século XXI**. São Paulo: Pioneira, 1999.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo. **Controladoria**: teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

HORNGREN, Charles T. **Introdução a contabilidade gerencial**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1985.

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

KALLÁS, David. **Balanced Scorecard**: aplicação e impactos, um estudo com jogos de empresa. São Paulo, 2003, 196p. Dissertação (Mestrado em política de negócios e economia de empresas) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

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 as empresas que adotam o *balanced scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios. 3ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

REPRO Produtos ópticos Ltda. **Guia Repro**. 1ª ed. Florianópolis, 2005.

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

_____. **Técnicas de pesquisa**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Teoria Geral da Administração**: Da escola Científica à competitividade na Economia Globalizada. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Fundamentos e Prática da Gestão Contemporânea**. Caderno 3. Universidade Corporativa Banco do Brasil, 2005.

_____. **Fundamentos e Prática da Gestão Contemporânea**. Caderno 4. Universidade Corporativa Banco do Brasil, 2006.

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C. e PIETRY, Paul H. **Administração**: Conceitos e Aplicações. São Paulo: Harba, 1986.

MINTZBERG, Henry. **O processo da estratégia**: conceito, contextos e casos selecionados. 4ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

NORTON, David P. **O alinhamento em primeiro lugar**. HSM management, São Paulo, n.º 62, maio/junho, 2007.

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

_____. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologias e prática. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicáveis às ciências sociais**. In: Beuren, Ilse Maria (Org.) Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RIGON, Patrícia Pacheco. **O *Balanced Scorecard* e a Comunicação como instrumentos complementares na execução da estratégia do negócio**. São Paulo, 2006, 52p. Monografia (Especialização em Gestão Estratégica em Comunicação Organizacional e Relações Públicas) – Escola de Comunicações e Artes, Universidade de São Paulo.

ROCHA, Augusto Cesar Barreto. **Configuração de um sistema de avaliação de desempenho alicerçado no *Balanced Scorecard* para uma indústria de confecções de porte médio**. Florianópolis, 2002, 136p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.

VASCONCELLOS FILHO, Paulo de. **Construindo estratégias para competir no século XXI**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

VASCONCELLOS FILHO, Paulo de; PAGNONCELLI, Dernizo. **Construindo estratégias para vencer**: um método prático, objetivo e testado para o sucesso de sua empresa. 7ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.