
Proposta de implementação do planejamento estratégico e *balanced scorecard*: um estudo em uma microempresa de manufatura

Strategic planning and a Balanced Scorecard proposal: a careful study of a small manufacturing company

Ana Paula Belli¹

Jean Roberto Andruchechen²

Luiz Alberton³

Sergio Murilo Petri⁴

RESUMO

Este artigo tem o objetivo de descrever as etapas para o desenvolvimento do planejamento estratégico e da implementação do *Balanced Scorecard* para atender as necessidades de uma microempresa que atua no ramo de fabricação de tintas e revestimentos. Este estudo é uma pesquisa-ação com objetivo descritivo, no qual a definição do portfólio bibliográfico ocorreu com a utilização da metodologia Proknow-C, bem como foram utilizados livros e outros artigos relacionados ao tema. Após várias reuniões com os colaboradores da empresa, desenvolveu-se o planejamento estratégico, seguido pela elaboração do mapa estratégico e do painel de desempenho do *Balanced Scorecard*. Como resultado, foram definidos 16 objetivos estratégicos: reduzir saídas de caixa; aumentar o lucro líquido em valor; aumentar as receitas; aumentar a margem de lucro; promover a marca; aumentar a satisfação dos clientes; aumentar a quantidade de clientes; fidelizar clientes; melhorar os prazos de entrega; melhorar os processos de fabricação; reduzir os custos e despesas; incentivar a participação dos colaboradores; crescimento profissional; eficácia funcional; melhoria do processo; e, promover a motivação. Também, foram definidos os indicadores-chave de desempenho para cada um dos objetivos estratégicos, os responsáveis e as metas a serem atingidas. Conclui-se que o *Balanced Scorecard* em uma microempresa é capaz de fornecer informações para apoiar as decisões dos gestores e nortear o futuro da empresa.

Palavras-chave: Medição de Desempenho. *Balanced Scorecard*. Microempresa.

ABSTRACT

The main objective of this study is to describe the developing stages of the strategic planning and also to follow the implementation of the *Balanced Scorecard* tool in a small company from the paint and coating sector to attend its necessities. This study was action-oriented with a descriptive objective, in which a bibliographic choice occurred based on the Proknow-C method, it also considered other papers related to

¹ Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – PPGC UFSC; e-mail: anapaula0706@hotmail.com.

² Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – PPGC UFSC; e-mail: jra_234@hotmail.com.

³ Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – PPGC UFSC Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2002); e-mail: alberton@cse.ufsc.br.

⁴ Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina – PPGC UFSC Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (2005); e-mail: smpetri@gmail.com.

the subjects, which were used as a research source. After several meetings with the company employees a strategic plan was developed, and right after that a strategic map and the panel of the Balanced Scorecard performance were also elaborated, resulting in the definition of 16 strategic goals: to reduce cash outflows; to increase the value of net profit; to increase the revenues; to increase the profit margin; to promote the brand; to increase the customers satisfaction; to increase the number of customers; to rise the number of regular customers; to improve the delivery services; to improve the manufacturing process; to reduce the costs and expenses; to incentivize the employees participation; and to promote the motivation. All performance keys were established as well, for each strategic indicator, pointing responsibilities and goals to be achieved. In conclusion, it was observed that Balanced Scorecard in a small company is efficient to provide information to support the decisions of managers and guide the company's future.

Keywords: Performance measurement, Balanced Scorecard, Small company.

1. Introdução

O interesse pela implementação de modelos estratégicos relacionados à medição de desempenho está aumentando em nível global. Impulsionado pela concorrência do mercado globalizado, o desenvolvimento de sistemas de avaliação de desempenho é indispensável para alinhar os processos industriais aos objetivos estratégicos das organizações (FERNANDES; RAJA; WHALLEY, 2006; THAKKAR *et al.*, 2007).

Neste contexto, os modelos de avaliação de desempenho que se mostram adequados a esta necessidade, como a pirâmide de desempenho e hierarquias, a pirâmide SMART, o Scorecard do ativo intangível, o prisma de desempenho, a matriz de avaliação de desempenho, o quadro do resultado determinante e o *Balanced Scorecard*, podem ser citados (KENNERLEY; NEELY, 2002; NEELY, 2005). Cabe ressaltar que, em todos estes modelos, aparece a característica de terem a finalidade de proporcionar medidas financeiras e não financeiras, que compreendem diferentes perspectivas e conseguem demonstrar, quando reunidas, a estratégia em um conjunto de medidas de desempenho (KENNERLEY; NEELY, 2002; NEELY, 2005).

Destes modelos, o *Balanced Scorecard* tornou-se um método de gestão popular e comumente praticado nos últimos tempos (NEELY, 2005; ASSIRI; ZAIRI; EID, 2006), que atrai grande destaque, tanto na prática como na teoria. Além disso, possui participação predominante no campo da medição de desempenho (NEELY, 2005), sendo apresentado em incontáveis seminários e *workshops* referentes ao tema e evidenciado por diversos estudos sobre o seu conceito e aplicabilidade (SPECKBACHER; BISCHOF; PFEIFFER, 2003).

Entretanto, um dos fatores para o sucesso na implementação de sistemas de medição de desempenho consiste no apoio e no compromisso dos administradores, que devem estar profundamente envolvidos em todas as etapas do projeto (ASSIRI; ZAIRI; EID, 2006; NUDURUPATI *et al.*, 2010). Além disso, estudos salientam a importância e a necessidade da criação de uma equipe de *Balanced Scorecard* (ASSIRI; ZAIRI; EID, 2006), tendo em vista as dificuldades e o seu tempo de duração que, conforme Neely (2005) necessitaria, para sua implementação, de 18 a 24 meses em organizações estáveis.

Quando analisada uma empresa em um ambiente de estabilidade interna, verifica-se que no Brasil a dificuldade de gerenciamento aparece amplamente nas Micro e Pequenas Empresas (MPE) que, conforme dados da Confederação Nacional da Indústria (2006), são mais vulneráveis às mudanças no ambiente econômico por terem pouca capacidade gerencial e dificuldade em capacitar a mão de obra. No entanto, as Micro e Pequenas empresas são importantes para a economia nacional, que reúne 99,2% de todas as empresas do país, quase 60% dos empregos e representam 20% do PIB (Produto Interno Bruto).

Assim, o objetivo deste trabalho é descrever as etapas para o desenvolvimento do planejamento estratégico e da implementação do *Balanced Scorecard* para atender as necessidades de uma microempresa que atua no ramo de fabricação de tintas e revestimentos.

Dentre as várias razões que justificam este estudo, destaca-se a contribuição dada à literatura contábil ao descrever as etapas para o desenvolvimento do planejamento estratégico e do *Balanced Scorecard* em uma microempresa, bem como pela necessidade das empresas desenvolverem medidas de desempenho que englobem medidas financeiras e não financeiras e o aperfeiçoamento das práticas de medição de desempenho que são fundamentais para a melhoria da gestão das indústrias.

2. Referencial teórico

Nesta seção é desenvolvida uma breve revisão bibliográfica baseada em artigos e livros relacionados com a importância da medição de desempenho, *Balanced Scorecard* e planejamento estratégico.

2.1 A importância da medição de desempenho

As dificuldades de como as empresas devem avaliar o seu desempenho têm sido um desafio para as organizações (KENNERLEY; NEELY, 2002). Para a empresa continuar no caminho do sucesso, a alta administração deve analisar a organização como um todo. Além de conhecer o ambiente em que atua, é necessário informações sobre os vários setores da empresa e dos recursos necessários de que dispõem, por meio de um sistema que vincule e apresente informações atuais e pertinentes para os tomadores de decisões (BETHLEN, 2004).

Os gestores necessitam cada vez mais de números de desempenho que os posicione em tempo real sobre produção, qualidade, mercados, clientes e outros aspectos pelos quais podem tomar decisões de forma proativa e controlar vários processos (NUDURUPATI *et al.*, 2010), identificando oportunidades para melhorar o desempenho (DOOLEN; TRAXLER; MCBRIDE, 2006) e garantir o sucesso dos seus negócios. Por sua vez, Wouters (2009 apud AKYUZ; ERKAN, 2009) afirma que as ferramentas gerenciais para a medição de desempenho são de vital importância na formulação de estratégias e comunicação e na formação de mecanismos de controle de diagnóstico, medindo os resultados reais.

Entretanto, no estudo de Gosselin (2005), um elemento importante dado pela literatura faz referência à necessidade dos gestores em criar sistemas de medição de desempenho que compreendam medidas financeiras e não financeiras. Porém, esse mesmo autor destaca que as medidas tradicionais ainda são amplamente utilizadas e que, tradicionalmente, como os contadores gerenciais tem contato com medidas financeiras, estas medidas têm sido os principais critérios para avaliar o desempenho. Para Costa (2006), as tradicionais medidas financeiras refletem em transações que já ocorreram e para atuar no cenário competitivo os gestores necessitam, também, saber se a empresa está empreendendo ações para criar valor no futuro.

As organizações devem compreender a necessidade de um sistema de avaliação de desempenho eficaz (THAKKAR *et al.*, 2007) para que tenham capacidade de observar suas ações sobre vários aspectos do seu negócio, tais como: identificar se as necessidades dos seus clientes estão sendo atendidas, melhorar os processos internos, identificar gargalos, desperdícios, problemas e oportunidades de melhoria, controlar os processos e favorecer uma comunicação mais aberta/transparente de cooperação (GUNASEKARAN; KOBU, 2007, apud AKYUZ; ERKAN, 2010) ou, resumidamente, para

observar a avaliação, o controle, o orçamento, a motivação, a promoção, o aprendizado e a melhoria (BEHN, 2003).

Neste ambiente, o *Balanced Scorecard* possui participação predominante no campo da medição de desempenho (NEELY, 2005), sendo um modelo que procura criar uma estrutura para comunicar a missão e a estratégia da empresa, utilizando indicadores de desempenho para informar sobre os vetores de sucesso atual e futuro a fim de alcançar as metas de longo prazo (FERNANDES; BERTON, 2010).

2.2 *Balanced Scorecard*

Desenvolvido por Kaplan e Norton no início da década de 1990, o *Balanced Scorecard* apresentava o objetivo de resolver problemas de mensuração de desempenho. Entretanto, como foi criado com o argumento de que os indicadores financeiros estavam provocando tomadas de decisões errôneas nas organizações, por concentrarem-se em informações de resultados de ações passadas, o *Balanced Scorecard* tornou-se uma ferramenta de estratégia importante por contemplar a mensuração de outros vetores desempenho não financeiros (KAPLAN; NORTON, 2001), de tal modo que passou a ter participação predominante no campo da medição de desempenho, sendo considerada uma popular ferramenta de gestão comumente praticada nos últimos anos (NEELY, 2005).

O seu conceito está centrado na necessidade de incluir múltiplas perspectivas ao se determinar as medidas de desempenho, que estão definidas da seguinte forma: i) a perspectiva financeira identifica como a empresa quer ser vista por seus acionistas; ii) a perspectiva do cliente determina como a empresa quer ser vista por seus clientes e como pode satisfazê-los, onde a essência da estratégia é que os diretores identifiquem os segmentos de seus clientes desejados; iii) a perspectiva interna descreve de que forma deve-se agir para que a empresa consiga atender e satisfazer as necessidades dos seus acionistas e dos clientes, bem como deve descrever como executar a estratégia da empresa; iv) a perspectiva de aprendizagem e crescimento envolve as mudanças e as melhorias necessárias para a empresa transformar sua visão em realidade (KAPLAN; NORTON, 1997).

Deste modo, com o claro entendimento da importância da medição de desempenho nas organizações e da participação do *Balanced Scorecard* neste ambiente, ao traduzir a visão e a estratégia da empresa, permitindo a mensuração do desempenho

dentro das quatro perspectivas, torna-se evidente a necessidade de compreender o processo para realização do planejamento estratégico.

Na sequência é apresentado o modelo do planejamento estratégico utilizado durante o desenvolvimento do *Balanced Scorecard* na empresa estudada. O modelo leva em consideração elementos fornecidos pela literatura, em especial a pirâmide estratégica desenvolvida por Kaplan e Norton (2001; 2004) e o processo de desenvolvimento do planejamento estratégico de Lunkes e Schnorrenberger (2009).

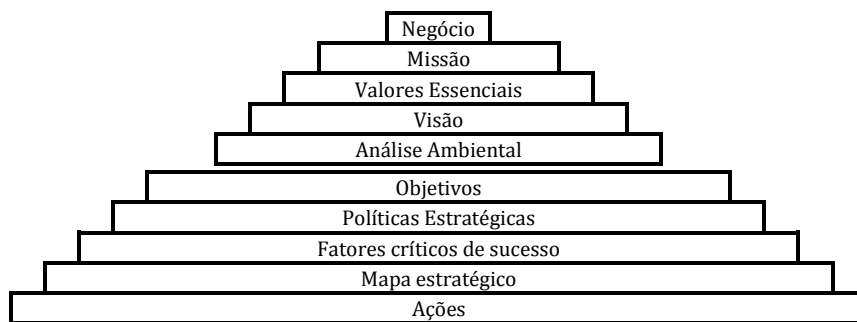
2.3 Planejamento estratégico

Primeiramente, antes da implementação de um modelo de medição de desempenho (neste caso o *Balanced Scorecard*), é necessário que a empresa tenha definido o seu planejamento estratégico. Ou seja, é preciso descrever “como ela pretende criar valor para seus acionistas, clientes e cidadãos” (KAPLAN; NORTON, p. 5, 2004).

Fernandes e Berton (2010, p. 7), conceituam a estratégia empresarial como sendo “o conjunto dos grandes propósitos, dos objetivos, das metas, das políticas e dos planos para concretizar uma situação futura desejada, considerando as oportunidades oferecidas pelo ambiente e os recursos da organização”.

O processo para determinar a estratégia de uma organização “inicia-se com a imposição dos desejos e aspirações da estrutura do poder, explicados ou mantidos implícitos” (BETHLEM, 2004, p. 30), onde todos os membros que fazem parte da organização são influenciados a seguir os objetivos determinados. Contudo, a estratégia não pode ser considerada um processo gerencial isolado, pois é uma das etapas do processo contínuo que movimenta toda a organização, desde a alta gerência até o chão de fábrica (KAPLAN; NORTON, 2001, 2004).

Para uma melhor compreensão do desenvolvimento do planejamento estratégico, a Figura 1 apresenta uma estrutura baseada na literatura sobre o tema, mais fortemente no modelo da visão estratégica arquitetada por Kaplan e Norton (2001, 2004), que pode ser considerado eficaz na prática para a descrição da estratégia de uma organização.

Figura 1 - Pirâmide do planejamento estratégico

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2001, 2004)

Desta forma, a primeira etapa para a descrição estratégica da empresa ocorre pelo entendimento da missão. Conforme relatado por Mussoi, Lunkes e Silva (2011), a missão é o propósito de existência da empresa, e pode ser considerado o espelho das decisões tomadas pelos gestores para atender os objetivos e estabelecer a direção que orienta a empresa.

Em relação ao entendimento dos valores essenciais da organização, estes são bastante estáveis no tempo (KAPLAN; NORTON, 2001, 2004). Bethlem (2004) enfatiza sobre a importância de se entenderem os valores predominantes da sociedade em que a empresa está inserida, pois os valores influenciam de maneira acentuada na escolha dos objetivos da empresa, pois gerentes que tenham valores diferentes dos que predominam na sociedade terão dificuldades de agir de acordo com seus valores pessoais.

Já a visão trata de dar a explicação do que se imagina para a organização, compreendendo os desejos de onde a empresa quer chegar (FERNANDES; BERTON, 2010). A visão “coloca a organização em movimento, tirando-a da estática da missão e dos valores essenciais para a dinâmica da estratégia” (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 36).

A fase seguinte do planejamento estratégico é a análise ambiental, que inclui a avaliação de fatores internos e externos que afetam, positiva ou negativamente, a organização. Para Lunkes e Schnorrenberger (2009), na análise do ambiente externo ocorre a identificação de ameaças e oportunidades, levando-se em consideração variáveis macroeconômicas, mercados, clientes, concorrentes, entre outros e na análise interna, ocorre uma avaliação dos pontos fracos e pontos fortes.

Quanto aos objetivos e as metas, estes podem ser entendidos como o estado que pretende atingir (LUNKES, 2011). Assim, com a definição, descrição e apresentação da missão, valores essenciais, visão e análise ambiental, na sequência ocorre o estudo para a elaboração das estratégias.

A estratégia tem o papel de transformar as definições anteriormente apresentadas em realidade. Ou seja, “elas dirão “o que” e “como” fazer para alcançá-los” (LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2009, p. 52). Da mesma forma, Kaplan e Norton (2001) explicam que a estratégia proporciona direção para concretizar a visão.

A partir do entendimento da estratégia e dos objetivos a serem alcançados, ocorre a construção do Mapa Estratégico. Segundo Costa (2006, p. 13), o mapa estratégico é “o meio pelo qual se operacionaliza a vinculação do planejamento estratégico e o planejamento operacional”. Ou seja, é um relatório que apresenta os objetivos, metas e ações do *Balanced Scorecard*, construído para interligar as relações de causa e efeito das quatro perspectivas.

Por fim, a ação, no sentido literário, pode ser conceituada como o modo de atuar. Desta forma, conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009), depois da empresa ter o conhecimento de onde quer chegar e como pretende alcançar os seus objetivos, é necessário elaborar o plano de ação com vista a alcançar os objetivos.

3. Procedimentos metodológicos

Nesta seção é descrita a caracterização da pesquisa, relatados os procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento do referencial teórico e os instrumentos para a coleta de dados.

3.1 Caracterização da pesquisa

Com a participação efetiva dos pesquisadores, este estudo é uma pesquisa-ação que tem o objetivo de demonstrar as etapas para o desenvolvimento do planejamento estratégico e da implementação do *Balanced Scorecard* em uma empresa que atua no ramo de fabricação de tintas e massas para revestimento.

Quanto aos objetivos, neste estudo são classificados como descritivos, tendo em vista a descrição do desenvolvimento do mapa estratégico do *Balanced Scorecard* na empresa objeto de estudo (BEUREN, 2006), observando, analisando e descrevendo as características encontradas para este desenvolvimento (CERVO; BERVIAN, 1996).

Em relação à abordagem do problema, este estudo classifica-se como qualitativo, com a interpretação qualitativa dos fatos, contribui com o processo de mudança referente à análise de desempenho no decorrer das etapas do desenvolvimento da implementação do *Balanced Scorecard* em uma empresa (RICHARDSON, 1999).

3.2 Procedimentos para o desenvolvimento do referencial teórico

O portfólio bibliográfico para a construção da fundamentação teórica foi desenvolvido com base na metodologia *Knowledge Development Process-Constructivist - Proknow-C*, proposto por Ensslin e Ensslin (2007) e Ensslin *et al.* (2010). Assim, na data de 15 de outubro de 2012, foram realizadas consultas ao banco de dados da ISIS e SCOPUS disponibilizados na base de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), de artigos relacionados à área de Ciências Sociais Aplicadas e que foram publicados no período de 2002 a 2012.

Para isso, foram estabelecidos três eixos de pesquisa, utilizando-se a combinação de palavras relacionadas ao tema como, por exemplo, *"Balanced Scorecard"*; *"Manufacturing"*; *"Performance Measur*"*; e *"BSC"*. Deste modo, foram encontrados 1.674 artigos em conformidade aos quesitos até aqui estabelecidos.

Na sequência, os artigos que apresentaram duplicidade ou eram produtos relacionados a jornais ou apresentações, bem como aqueles que não tinham alinhamento com o tema desta pesquisa, após a leitura de seus títulos e resumos, foram eliminados, restando 43 artigos para serem agrupados em ordem decrescente de acordo com a quantidade de vezes que foram citados. Aqueles que apresentaram até a data do levantamento pelo menos 10 citações em outros estudos foram escolhidos e compuseram ao final, 19 artigos para formar a base de dados da fundamentação teórica desta pesquisa. Após a leitura destes artigos, foram selecionados sete artigos que continham o conteúdo necessário ao embasamento bibliográfico.

Entretanto, de forma complementar, livros e outros artigos relacionados ao tema que tiveram seus nomes vinculados ou apresentados nas referências nos artigos anteriormente definidos e que se enquadravam com o tema desta pesquisa também foram utilizados para agregar valor ao objetivo deste trabalho. Destacando-se a literatura utilizada como base para o planejamento estratégico (KAPLAN; NORTON, 1997, 2001, 2004; BETHLEM, 2004; FERNANDES; BERTON 2010; LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2009; LUNKES, 2011).

3.3 Instrumentos para coleta de dados

Durante a elaboração deste trabalho, além da base teórica anteriormente apresentada, também foram utilizados outros instrumentos para a coleta de

informações, que envolveram entrevistas não estruturadas com o administrador, o contador, o engenheiro químico e o encarregado da produção, bem como o acompanhamento de reuniões periódicas onde foram tratados assuntos referentes ao planejamento estratégico e definição dos indicadores chaves. Também, foi realizada uma pesquisa documental para se conhecer os controles gerenciais utilizados pela empresa, como relatórios operacionais, financeiros, contábeis, entre outros.

4. Desenvolvimento da implementação

Esta seção é destinada a relatar o desenvolvimento e os resultados da implementação do *Balanced Scorecard* em uma microempresa fabricante de tintas e revestimentos. Para isso, apresenta-se uma breve descrição da empresa, os passos para o desenvolvimento do planejamento estratégico, a estruturação do mapa estratégico e a definição dos indicadores-chave de desempenho com suas respectivas metas.

4.1 Descrição da empresa

Instalada no Planalto Norte Catarinense, a empresa está no mercado há cinco anos atuando na fabricação de tintas e massas para revestimentos destinados ao mercado imobiliário. Conta com uma equipe administrativa pequena, formada por um administrador, um auxiliar administrativo e um engenheiro químico que também atua na produção. Utiliza serviços terceirizados, como serviços de assessoria em contabilidade e publicidade.

A sua produção está concentrada na fabricação de massas para revestimentos (texturas, massas acrílicas e grafiatos) e tintas a base de água com ampla variedade, como tintas econômicas, primeira linha, impermeabilizante, seladores, entre outras. Da mesma forma, a variedade de embalagens e de cores é ampla.

A empresa não possui um planejamento estratégico definido. Portanto, com claro conhecimento dos proprietários quanto às dificuldades do lançamento de uma marca nova em um ambiente altamente competitivo, decidiram pela implementação de uma ferramenta gerencial ampla que contemple todos os setores da empresa, neste caso, o *Balanced Scorecard*, conforme exemplificado a seguir

4.2 Implementação do *Balanced Scorecard*

A implementação teve início em outubro de 2012, quando ocorreu o lançamento do programa para a implementação do *Balanced Scorecard* na empresa, quando se firmou a data para a conclusão e apresentação do mapa estratégico, fixado como prazo a data limite de 31 de janeiro de 2013. Compreendendo, desta forma, o prazo de 4 meses para a apresentação desta etapa da sua implementação. Também, ficou estabelecido o calendário de reuniões gerenciais com o objetivo de avaliar e discutir as informações estratégicas.

Ademais, foi definido o prazo de 6 meses (fevereiro a julho de 2013) para testar os indicadores-chave de desempenho (KPI) que foram definidos durante a primeira etapa da implementação, bem como para realizar os ajustes necessários, tanto para a formatação dos relatórios que originam as informações, como para operacionalizar todo o sistema. Também, definiu-se um prazo de cinco anos para execução completa deste planejamento.

4.3 Planejamento Estratégico

A definição do negócio da empresa foi definida por meio de votação, já os valores seguem as crenças do proprietário da empresa. Quanto à missão e a visão para o planejamento estratégico, já estavam definidas na empresa. Porém, ocorreu uma revisão na primeira reunião para a sua definição, ficando decidido, conforme é possível visualizar no Quadro 1, e que formam a base para o desenvolvimento do *Balanced Scorecard*.

Quadro 1 - Negócio, Missão, Valores e Visão

NEGÓCIO	Colorir com economia.
MISSÃO	Atuar na fabricação de tintas e revestimentos de alta qualidade com preço acessível à sociedade em geral, atendendo o mercado local, trabalhando em busca da melhoria contínua, gerando lucro de forma sustentável e respeitando o meio ambiente, seus colaboradores e a sociedade.
VALORES	Qualidade; Credibilidade; Diferencial de valores (preço); Responsabilidade ambiental.
VISÃO	Ser a empresa líder na fabricação de tintas e revestimentos, até no ano de 2020, no mercado local fornecendo o produto com qualidade e preço diferenciado.

Fonte: **Dados da pesquisa**

Em seguida, ocorreu a análise do ambiente da empresa. Primeiramente, a equipe gerencial identificou os pontos fortes e fracos. Posteriormente, foi realizada a análise das condições externas, identificando as oportunidades e as ameaças. Deste modo, os itens

que melhor expressam as forças que influenciam o negócio são apresentados no Quadro 2.

Quadro 2 - Análise do ambiente interno e externo

AMBIENTE INTERNO		AMBIENTE EXTERNO	
Pontos Fortes	Pontos Fracos	Oportunidades	Ameaças
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Localização do parque fabril; ▪ Mão de obra qualificada. ▪ Conhecimento técnico; ▪ Produtos com preços atrativos; ▪ Atendimento em escalas reduzidas; ▪ Ponto de equilíbrio baixo; ▪ Equipe constantemente treinada; 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sistema integrado; ▪ Maquinário; ▪ Espaço fabril. ▪ Baixa escala de produção; ▪ Pouca capacidade de capital de giro; ▪ Pouca tecnologia aplicada, precisando de trabalho manual; ▪ Alta dependência de serviços terceirizados; ▪ Falta de um sistema informatizado eficiente; 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Carta de clientes; ▪ Mercado local em expansão; ▪ Matéria-prima ▪ Economia local aquecida; ▪ Mercado a procura de produtos com baixo custo; ▪ Próxima de grandes cidades do Paraná e Santa Catarina; ▪ Poucas empresas do mesmo setor na região. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Concorrência desleal; ▪ Inadimplência; ▪ Concorrência acirrada; ▪ Demora de aceitação do mercado; ▪ Temporadas de chuvas muito extensas; ▪ Legislação ambiental.

Fonte: Dados da pesquisa

É possível visualizar no Quadro 2, em especial nos pontos fortes e nas oportunidades, que a empresa apresenta capacidade suficiente para prosperar no mercado. Entretanto, também se observa que os pontos fracos estão estreitamente ligados à falta de capital para investir na ampliação do empreendimento e em novas tecnologias.

Nas reuniões que se seguiram, ocorreu a discussão com relação aos demais itens relacionados ao planejamento estratégico. Desta forma, foram desenvolvidos, analisados e definidos, para posterior divulgação, os objetivos e as políticas estratégicas utilizadas para alcançar os objetivos e quais os fatores críticos de sucesso, conforme apresentado no Quadro 3.

Quadro 3 - Iniciativas, políticas estratégicas e fatores críticos de sucesso

INICIATIVAS	<ul style="list-style-type: none"> • Objetivo: obter lucro sobre as vendas; • Meta: Alcançar 12% de lucro em 5 anos; • Situação atual: atualmente, temos um lucro anual de 2%.
POLÍTICAS ESTRATÉGICAS	Aumentar a lucratividade; Obter eficiência operacional; Cumprir prazos financeiros e de entregas; Ser líder no mercado local; Manter padrões de qualidade.
FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO	Capacitação de mão de obra; Necessidade de capital de terceiros; Riscos ambientais.

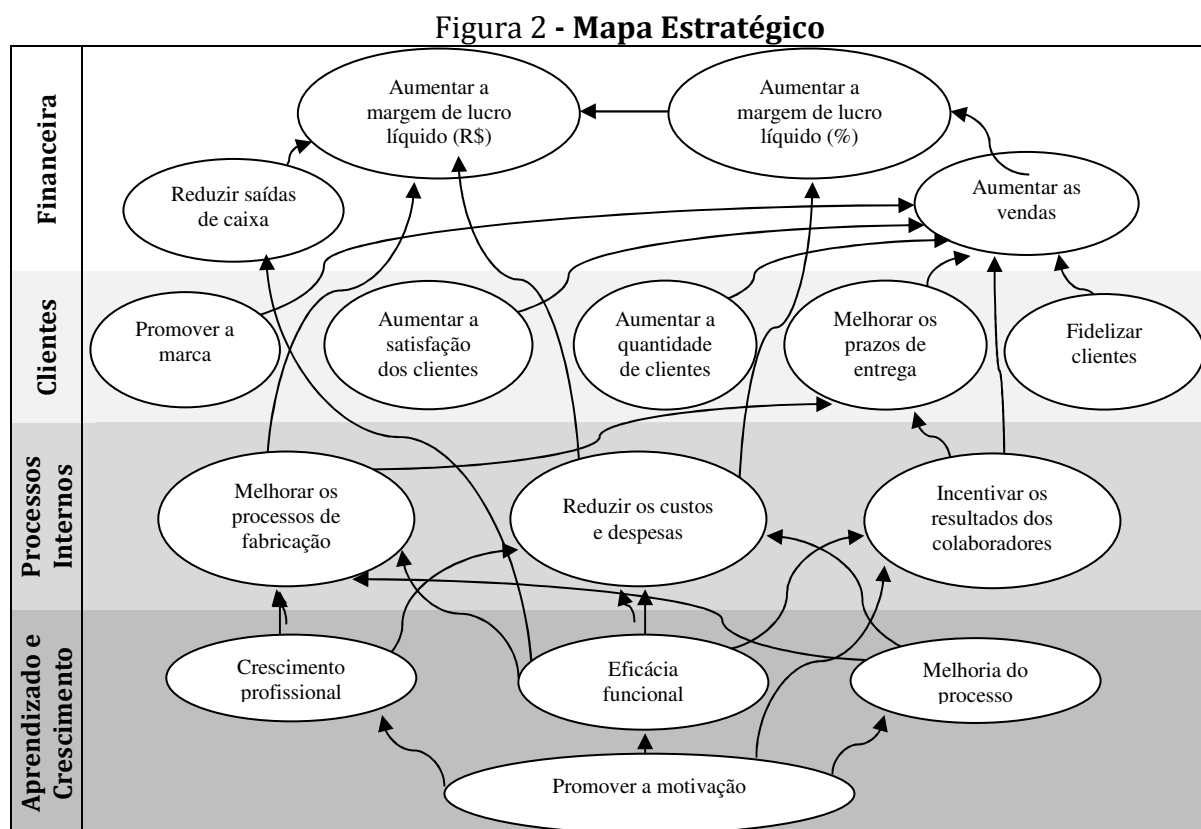
Fonte: Dados da pesquisa

Com os dados apresentados no Quadro 3, em especial na determinação das iniciativas, foram definidas as políticas estratégicas. Assim, para a empresa ter êxito

nestas definições, o próximo passo é a construção do mapa estratégico, o qual é construído no próximo item.

4.3 Mapa Estratégico

Partindo das informações obtidas durante no planejamento estratégico, a empresa passou a estruturar os seus objetivos dentro das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*. Esses objetivos foram colocados em um quadro e ligados, estruturando-se desta forma, o Mapa Estratégico visualizado na Figura 2.



Fonte: Dados da pesquisa

Em relação aos objetivos, destaca-se que a relação apresentada na Figura 2 é resultante da filtragem de todas as sugestões dadas durante as reuniões. A primeira relação foi filtrada pela equipe do *Balanced Scorecard* por considerar que muitos deles não eram relevantes para a empresa, ou compreendiam ações ao invés de objetivos. Assim, ficaram definidos 16 objetivos que compreendem as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*.

Conforme destacado por Kaplan e Norton (2004), cada empresa deve construir o mapa estratégico determinando os objetivos conforme as suas necessidades específicas. Entretanto, mesmo que estes autores sugiram vinte ou trinta indicadores para o

Balanced Scorecard, a empresa optou em concentrar-se em apenas 16 objetivos conforme justificado anteriormente.

Assim, o processo de construção do mapa estratégico iniciou pela perspectiva financeira, com os objetivos principais de aumentar a margem de lucro, tanto em percentual como valores reais, resultando em maiores ganhos para os proprietários da empresa. Ainda, essa perspectiva é contemplada com os objetivos de redução de fluxo de caixa que, segundo Kaplan e Norton (2004, p. 40), “a estratégia de reduzir as saídas de caixa, ao utilizar os seus ativos financeiros e físicos com mais eficiência, reduzem as necessidades de capital circulante e de capital fixo para suportar determinado nível de atividade” e o aumento das vendas, o que resulta no aumento bruto das receitas.

Para alcançar os objetivos traçados na perspectiva financeira, foram construídos objetivos dentro da perspectiva do cliente. Assim, os objetivos foram tratados com a finalidade de aumentar as vendas, que são: promover a marca, aumentar a satisfação e a quantidade dos clientes, melhorar os prazos de entrega e fidelizar os clientes.

Já os objetivos enquadrados nos processos internos devem resultar em benefícios tanto para as perspectivas do cliente como diretamente para as perspectivas financeiras. Como, por exemplo, o objetivo de reduzir os custos e despesas resulta, diretamente, tanto na perspectiva financeira de redução de saídas de caixa, como em aumentar a margem de lucro em percentual e em valores. Quanto ao objetivo de incentivar o resultado dos colaboradores, este afeta tanto os objetivos das perspectivas do cliente como nas perspectivas financeiras.

Por fim, na perspectiva de aprendizado e crescimento formam a base para as demais perspectivas. Assim, com o objetivo de promover a motivação e crescimento profissional, busca-se atender aos objetivos de melhoria do processo e de eficácia funcional, possibilitando que os objetivos das outras três perspectivas sejam atendidos.

Desta forma, definidos os objetivos dentro de cada uma das perspectivas, a próxima etapa tem a finalidade de incorporar indicadores, responsáveis e metas. É a etapa que apresenta os objetivos e os indicadores de cada objetivo anteriormente apresentados.

4.4 Definição dos indicadores-chave de desempenho e das metas

A escolha dos indicadores de desempenho foi realizada nas reuniões com o envolvimento de toda a equipe administrativa, do supervisor de produção e do contador.

Tornando assim, todas as etapas para a implementação do *Balanced Scorecard* o mais participativa possível em todos os níveis organizacionais. Ou seja, conforme destacado por Richartz *et. al.* (2012), nesta etapa do processo de implementação do *Balanced Scorecard*, é importante que o **que, como, quando, quanto, onde e quem** fiquem bem definidos. Entretanto, primeiramente, foram revisados os tipos de informações já existentes e as suas fontes de geração para se determinar, em conjunto, a serventia ou não desses documentos para a operacionalização do *Balanced Scorecard*.

Posteriormente, foram definidos os indicadores de desempenho que melhor atendem aos objetivos levantados durante o planejamento estratégico a este modelo de gestão e colocados no painel de desempenho da empresa, conforme segue: no painel de desempenho (Quadro 4), que está disposto em 8 colunas, é possível visualizar dentro das perspectivas (coluna 1) do *Balanced Scorecard*, os objetivos estratégicos (coluna 2) e os seus correspondentes indicadores de desempenho – KPI (coluna 3), com os seus responsáveis (coluna 4) pelo controle de cada um dos objetivos, bem como quais as fontes de origem dos KPI (coluna 5), a periodicidade (coluna 6) de sua obtenção, a meta atual da empresa (coluna 7) e a informação do ano anterior, neste caso o ano de 2012 (coluna 8), possibilitando acompanhar os objetivos ao comparar as informações anteriores com a atual.

Quadro 4 - Painel de desempenho

	Objetivos Estratégico	KPI	Responsável pela geração	Fonte do Indicador	Periodicidade	Meta	2012
Financeira	REDUZIR SAÍDAS DE CAIXA	Capacidade dos ativos existentes	Contador	Orçamento	Mensal	Quanto menos, melhor	N/A
	AUMENTAR O LUCRO LÍQUIDO EM VALOR	Resultado Líquido do Exercício	Contador	Relatório financeiro	Bimestral	Sigiloso	Sigiloso
	AUMENTAR AS RECEITAS	Variação do faturamento	Contador	Relatório financeiro	Mensal	15%	N/A
	AUMENTAR A MARGEM DE LUCRO	% da margem de Lucro;	Contador	Relatório financeiro	Mensal	12%	2%
Cliente	PROMOVER A MARCA	% da Receita aplicada em Marketing	Diretor	Pesquisa	Mensal	Quanto mais melhor.	N/A
	AUMENTAR A SATISFAÇÃO DOS CLIENTES	Pesquisa de satisfação	Diretor	Pesquisa	Anual	Quanto mais melhor.	N/A
	AUMENTAR A QUANTIDADE DE CLIENTES	Quantidade de clientes	Diretor	Relatório de vendas	Mensal	Quanto mais melhor.	N/A
	FIDELIZAR CLIENTES	Repetição de vendas	Diretor	Relatório de vendas	Bimestral	Quanto mais, melhor.	N/A
	MELHORAR OS PRAZOS DE ENTREGA	Quantidade de dias entre o pedido e a entrega	Encarregado	Relatório de pedidos entregues	Mensal	3 dias	7 dias

Processos Internos	MELHORAR OS PROCESSOS DE FABRICAÇÃO	Litros produzidos / Horas-máquina	Engenheiro Químico	Sistema de Informática	Mensal	Quanto mais, melhor	N/A
		Quilos de Massa produzidos / Horas-máquina	Engenheiro Químico	Sistema de Informática	Mensal	Quanto mais, melhor	N/A
	REDUZIR OS CUSTOS E DESPESAS	Comparativo anterior x atual	Diretor	Informações da Contabilidade e	Mensal	Quanto menos, melhor	N/A
	INCENTIVAR A PARTICIPAÇÃO DOS COLABORADORES	PPR	Diretor	Recursos Humanos	Mensal	Quanto mais, melhor	N/A
Aprendizado e crescimento	CRESCIMENTO PROFISSIONAL	Investimento em cursos de capacitação	Diretor	Recursos Humanos	Bimestral	8 horas/ Mês	2 horas/ mês
	EFICÁCIA FUNCIONAL	Redução de desperdícios	Engenheiro Químico	Relatório do almoxarifado	Quinzenal	1%	4%
	MELHORIA DO PROCESSO	Comparativo anterior x atual.	Engenheiro Químico	Relatórios de produção	Mensal	Depende do fator	Depend e do fator
	PROMOVER MOTIVAÇÃO	Pesquisa motivacional	Diretor	Pesquisa	Semestral	Quanto mais, melhor	N/A

Fonte: Dados da pesquisa

Por fim, ao concluir a construção do Painel de Desempenho, o próximo passo é a operacionalização do *Balanced Scorecard* que, conforme citado por Richartz et. al. (2012), deve ter a participação de todo o quadro de colaboradores da empresa para que os resultados trazidos sejam positivos.

Outro fator importante é a necessidade de manter as reuniões regulares com todos os membros participantes do *Balanced Scorecard*, a fim de não perder o foco e a intenção que esta ferramenta proporciona ao desenvolvimento dos objetivos de cada perspectiva do painel de desempenho, com o propósito de alinhar as operações com a estratégia da empresa.

Assim, os próximos meses serão de vital importância para que a implementação tenha sucesso, criando raízes e mudando a cultura organizacional. Por conta deste modelo não ser estático, estes indicadores poderão ser revistos caso seja necessário.

5. Conclusão

Avaliar o desempenho de medidas financeiras é fundamental para toda e qualquer empresa, mas também avaliar o desempenho de medidas não-financeiras é um diferencial importante, porém muito difícil, o qual exige a preparação de toda a equipe de colaboradores da empresa.

Dentre os vários métodos de avaliação, destaca-se o *Balanced Scorecard*, o qual foi desenvolvido no início da década de 1990 por Kaplan e Norton, que utilizaram os

indicadores de desempenho para informar os motivos de sucesso atual e futuro da empresa a fim de alcançar as metas traçadas. O destaque para o *Balanced Scorecard* está centrado no conceito das quatro perspectivas: (1) a Perspectiva Financeira que identifica como a empresa quer ser vista por seus acionistas; (2) a Perspectiva do Cliente que identifica como a empresa quer ser vista por seus clientes; (3) a Perspectiva Interna que descreve como executar as estratégias da empresa e (4) a Perspectiva de Aprendizado que permite identificar e trabalhar nas eventuais defasagens de capital humano e de informação.

Atualmente muito se fala na avaliação de desempenho, mais especificamente em *Balanced Scorecard*, em empresa de grande porte. Porém, este método de avaliação de desempenho também pode ser aplicado em pequenas empresas, como pode ser visto neste artigo que demonstra a implementação do *Balanced Scorecard* em uma microempresa do ramo de fabricação de tintas e massas para revestimento no Planalto Norte Catarinense.

Para a implementação do *Balanced Scorecard* da empresa em estudo, foi necessário, antes de tudo, montar o planejamento estratégico da empresa: Negócio, Missão, Visão, Valores e a Análise Ambiental. Após várias entrevistas e reuniões com os colaboradores da empresa, chegou-se no planejamento estratégico que foi tomado como base para a construção do mapa estratégico e posteriormente para a construção do painel do *Balanced Scorecard*.

O painel de desempenho foi desenvolvido de acordo com a realidade da empresa estudada, onde foram encontrados 16 objetivos estratégicos entre as 4 Perspectivas do *Balanced Scorecard*: reduzir saídas de caixa; aumentar o lucro líquido em valor; aumentar as receitas; aumentar a margem de lucro; promover a marca; aumentar a satisfação dos clientes; aumentar a quantidade de clientes; fidelizar clientes; melhorar os prazos de entrega; melhorar os processos de fabricação; reduzir os custos e despesas; incentivar a participação dos colaboradores; crescimento profissional; eficácia funcional; melhoria do processo; e, promover a motivação. Para cada objetivo foi encontrado um KPI para orientar o responsável de geração dos dados a alcançar a meta estipulada para cada objetivo estratégico.

Por fim, com estas características, o *Balanced Scorecard* em uma microempresa é capaz de fornecer informações para apoiar as decisões dos gestores e nortear o futuro da empresa. Desta forma, o objetivo do estudo foi alcançado ao descrever as etapas para

o desenvolvimento do planejamento estratégico e do *Balanced Scorecard* em uma microempresa, cujas dificuldades não limitaram esta possibilidade. No campo teórico este artigo contribui para o desenvolvimento de outros estudos na área de avaliação de desempenho, e pode ser aplicado em outras microempresas que visam ao gerenciamento de medidas financeiras e não financeiras da organização em prol do sucesso empresarial.

6. Referências

AKYUZ, Goknur A.; ERKAN, Turan E. Supply chain performance measurement: a literature review. **International Journal of Production Research**, v. 48, n. 17, p. 5137-5155, 1 Sept. 2010.

ASSIRI, Ali; ZAIRI, Mohammed; EID, Riyad. How to profit from the *balanced scorecard*: An implementation roadmap. **Industrial Management & Data Systems**, v. 106, n. 7, p. 937-952, 2006.

BEHN, Robert D. Why measure performance? Different Purposes Require Different Measures. **Public Administration Review**, 2003, v. 63, n. 5, Sept./Oct. 2003.

BETHLEM, Agrícola. **Estratégia empresarial**. Conceitos, processos e administração estratégica. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CERVO, Amado Luis; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Makron, 1996.

Confederação Nacional da Indústria – CNI. **Indicadores de Competitividade na Indústria Brasileira: micro e pequenas empresas**. In: Sebrae: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, Brasília-DF, 2006. Disponível em: <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/CD0048A33B4516B50325712D0053B6FD/\\$File/NT000AEF6E.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bte/bte.nsf/CD0048A33B4516B50325712D0053B6FD/$File/NT000AEF6E.pdf)>. Acessado em: 11 set 2012.

COSTA, Ana Paula P. **Balanced Scorecard: conceitos e guia de implementação**. São Paulo: Atlas, 2006.

DOOLEN, Toni; TRAXLER, MAJ M.; McBRIDE, Ken. Using scorecards for supplier performance improvement: Case application in a lean manufacturing organization. **Engineering management journal**, v. 18, n. 2, p. 26-34, 2006.

ENSSLIN, L., ENSSLIN, S.R. (2007). Material didático apresentado na Disciplina: Avaliação de Desempenho do Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.

ENSSLIN, L. *et al.* (2010) ProKnow-C, Knowledge Development Process – Constructivist: processo técnico com patente de registro pendente junto ao INPI. Brasil: [s.n.].

FERNANDES, Bruno H. R.; BERTON, Luiz H. **Administração estratégica**: da competência empreendedora à avaliação de desempenho. São Paulo: Saraiva. 2010.

FERNANDES, Kiran J.; RAJA, Vinesc; WHALLEY, Andrew. Lessons from implementing the *balanced scorecard* in a small and medium size manufacturing organization. **Technovation**, v. 26, n. 5/6, p. 623-634, 2006.

GOSSELIN, Maurice. An empirical study of performance measurement in manufacturing firms. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 54, n. 5/6, p. 419-437, 2005.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. Tradução de FILHO, Luiz Euclides Trindade Frazão. 24. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**: Como as empresas que adotam o *balanced scorecard* prosperam no novo ambiente do negócios. Tradução de SERRA, Afonso Celso da Cunha. 16. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Mapa estratégico - Balanced Scorecard**: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Tradução SERRA, Afonso Celso da Cunha. 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KENNERLEY, Mike; NEELY, Andy. A framework of the factors affecting the evolution of performance measurement systems. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 22, n. 11, p. 1222-1245, 2002.

LUNKES, Rogério J. **Manual de orçamento**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

MUSSOI, Alex; LUNKES, Rogério J.; SILVA, Rodrigo Valverde da. Missão institucional: uma análise da efetividade e dos principais elementos presentes nas missões de empresas brasileiras de capital aberto. **Rege**, São Paulo, v. 18, n. 3, p. 361-384, jul./set.2011.

NEELY, Andy. The evolution of performance measurement research. Developments in the last decade and a research agenda for the next. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 25, n. 12, p. 1264-1277, 2005.

NUDURUPATI, S.S. et al. State of the art literature review on performance measurement. **Computers & Industrial Engineering**, v. 60, n.2, p. 279-290, 2011.

RICHARDSON, Jarry R. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RICHARTZ, Fernando; *et al.* O *balanced scorecard* como ferramenta de gestão estratégica em uma universidade federal. **Revista GUAL**, Florianópolis, v. 5, n. 3, p. 01-22, dez. 2012.

SPECKBACHER, Gerhard; BISCHOF, Juergen; PFEIFFER, Thomas. A descriptive analysis on the implementation of *Balanced Scorecards* in german-speaking countries. **Management Accounting Research**, v. 14, n. 4, p. 361-388, Dec. 2003.

THAKKAR, Jitesh. *et at.* Development of a *balanced scorecard*: Na integrated approach of Integrated approach of Interpretive Structural Modeling (ISM) and Analytic Network Process (ANP). **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 56, n. 1, p. 25-59, 2007.

Recebido em: 10/09/2013
Aprovado em: 25/09/2013