

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

RENATA PLACZKIÉVICZ

**UM SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO PARA UMA PEQUENA
EMPRESA DO RAMO DE EMBALAGENS**

**FLORIANÓPOLIS
2008**

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

**UM SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO PARA UMA PEQUENA
EMPRESA DO RAMO DE EMBALAGENS**

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**

Renata Placzkiévicz

UM SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO PARA UMA PEQUENA EMPRESA
DO RAMO DE EMBALAGENS

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 pela orientadora 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^ª. Msc. Fabrícia Silva da Rosa

Prof^ª. Dr^ª. Marina Keiko Nakayama

Florianópolis, 25 de junho de 2008.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Carlos Alberto e Sirlei, pelos ensinamentos ao longo da minha vida, sempre ao meu lado, meu porto-seguro.

À minha irmã, Thaís, principalmente pela amizade, essa menina vale ouro!

Ao Rafael, amor da minha vida, por estar presente em todos os momentos, dando incentivo e apoio ao longo desta jornada.

À Tatiani, amiga para todas as horas, pela grande colaboração na parte de revisão e realização desta monografia.

À Juliana e Analice pelos momentos de descontração, estudo e companheirismo.

Aos colegas e amigos do Curso de Ciências Contábeis da UFSC, pela persistência e coragem no decorrer desta caminhada.

À professora Dr^a. Valdirene Gasparetto, em especial, pela dedicação e orientação durante o desenvolvimento deste trabalho.

À Josiane, proprietária da empresa Alternativa Embalagens, que colaborou para o enriquecimento desta pesquisa, com a abertura da empresa para realização do estudo de caso.

Às demais professoras que compuseram a banca examinadora disponibilizando seu tempo e conhecimento no exame deste trabalho.

Enfim, agradeço a todos aqueles que de alguma forma não hesitaram em contribuir na realização deste trabalho.

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

Isaac Newton

*“As coisas que queremos e parecem impossíveis,
só podem ser conseguidas com uma teimosia pacífica.”*

Mahatma Ghandi

*“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

*“Que a inspiração chegue não depende de mim. A única coisa que posso fazer
é garantir que ela me encontre trabalhando.”*

Pablo Picasso

*“Aprender é a única coisa de que a mente nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se
arrepende.”*

Leonardo da Vinci

RESUMO

PLACZKIÉVICZ, Renata. **Um sistema de gestão de desempenho para uma pequena empresa do ramo de embalagens**. 2008, 65 f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

Para buscar vantagens competitivas, é crescente o número de empresas que vêm investindo em sistemas que ofereçam informações estratégicas, a fim de possibilitar aos gestores tomadas de decisões mais seguras e de forma pró-ativa. Atualmente, há inúmeras ferramentas que auxiliam a gestão empresarial, no entanto, poucas têm foco no gerenciamento das pequenas empresas. Essas empresas muitas vezes possuem carência no que se refere ao planejamento, organização e controle de suas atividades e resultados (DRUCKER, 1981; RESNIK, 1991; OLIVEIRA, A., 2004; PREVIDELLI; MEURER, 2005). Visando contribuir para a melhoria do desempenho das pequenas empresas, neste trabalho propõe-se um modelo de gestão do desempenho para uma pequena empresa de embalagens. Como metodologia deste trabalho, em relação aos objetivos utilizou-se a pesquisa descritiva; o problema foi abordado de forma qualitativa e os procedimentos técnicos empregados foram a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso. A pesquisa bibliográfica permitiu o estudo teórico pertinente ao tema da pesquisa, baseando-se no sistema de Kaplan e Norton (1997, 2000, 2004) para realização do estudo de caso. No estudo de caso foi empregada a ferramenta *Balanced Scorecard* (BSC), para a elaboração do modelo de gestão do desempenho à empresa objeto da pesquisa. O BSC é instrumento gerencial utilizado pelas organizações que desejam traduzir sua estratégia de acordo com sua missão, permitindo que seus objetivos, indicadores e metas direcionem as suas ações corporativas e a condução dos negócios da empresa. As pequenas empresas, para garantir sua longevidade e competitividade, devem estabelecer controles efetivos de seus processos, produtos e serviços, adotando ferramentas de gestão de desempenho que se adaptam às suas necessidades e às exigências do mercado. Através do estudo de caso, foi possível verificar a viabilidade da elaboração de modelos de gestão do desempenho para as pequenas empresas, de forma a possibilitar aos gestores desses negócios a identificação das iniciativas que podem levar a empresa a alcançar seus objetivos, além de proporcionar ao gestor a capacidade de estabelecer prioridades e programar mudanças, através do acompanhamento dos indicadores de desempenho.

Palavras-chaves: **Pequena Empresa. Gestão de Desempenho. *Balanced Scorecard*.**

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação das MPEs	21
Quadro 2 - Temas Financeiros Estratégicos	35
Quadro 3 - Planejamento Estratégico da Alternativa Embalagens.....	49
Quadro 4 - Indicadores de desempenho para a Alternativa Embalagens	52
Quadro 5 - Metas e Plano de Ação Alternativa Embalagens	53
Quadro 6 - Matriz de Avaliação de Desempenho Alternativa Embalagens	54

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Perspectivas do BSC	33
Figura 2 - Perspectiva do Cliente - Medidas Essenciais.....	36
Figura 3 - Perspectiva da cadeia de valores dos Processos Internos	37
Figura 4 - Estrutura de Medição do Aprendizado e Crescimento	38
Figura 5 - O Mapa estratégico e seus componentes	42
Figura 6 - Organograma da Organização	45
Figura 7 - Fluxograma do Processo Produtivo	45
Figura 8 - Mapa Estratégico Alternativa Embalagens.....	55

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Fatores da Mortalidade das Pequenas Empresas no Brasil.....	25
--	----

LISTA DE SIGLAS

BNDES: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

BOVESPA: Bolsa de Valores de São Paulo

BSC: *Balanced Scorecard*

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

MEP: Micro e Pequena Empresa

Sebrae: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

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
1.3 METODOLOGIA.....	14
1.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	15
1.5 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 CONTABILIDADE E A GESTÃO EMPRESARIAL.....	17
2.2 A GESTÃO NAS PEQUENAS EMPRESAS.....	19
2.2.1 Classificação das Pequenas Empresas	21
2.2.2 Ciclo de Vida das Organizações	21
2.2.3 Mortalidade e Sucesso Empresarial das Pequenas Empresas.....	24
2.3 PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO E CONTROLE.....	26
2.4 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DAS EMPRESAS.....	28
2.5 <i>BALANCED SCORECARD</i> (BSC).....	29
2.5.1 Histórico, Conceito e Características.....	30
2.5.2 Perspectivas.....	32
2.5.2.1 Perspectiva Financeira.....	34
2.5.2.2 Perspectiva dos Clientes.....	35
2.5.2.3 Perspectiva dos Processos Internos.....	36
2.5.2.4 Perspectiva de Aprendizado e Crescimento.....	37
2.5.3 Etapas para Elaboração do BSC.....	39
2.5.3.1 Etapa I – Definição da Arquitetura de Indicadores.....	39
2.5.3.2 Etapa II – Consenso em Função dos Objetivos Estratégicos.....	40
2.5.3.3 Etapa III - Escolha e Elaboração dos Indicadores.....	40
2.5.3.4 Etapa IV - Elaboração do Plano de Implementação.....	40
2.5.4 Mapa Estratégico.....	41
3 ESTUDO DE CASO	44
3.1 A EMPRESA.....	44
3.2 O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO MODELO DE GESTÃO DO DESEMPENHO.....	46
3.3 DISCUSSÃO SOBRE O ESTUDO DE CASO.....	56
4 CONCLUSÕES.....	59
4.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	59
4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	61
REFERÊNCIAS	62

1 INTRODUÇÃO

Cada vez mais, as empresas estão conscientes de que acompanhar as mudanças é necessário e inevitável, bem como, de que é preciso melhorar os processos, os produtos e os serviços, a fim de se obter vantagem competitiva sustentável.

As empresas de pequeno porte, a fim de se adequarem às constantes transformações que o mercado vem sofrendo, como o aumento de competitividade, o crescimento dos meios de comunicação e informação, a alta carga tributária e as novas estratégias de mercado, necessitam cada vez mais superar desafios. Em resposta a esse ambiente, essas organizações têm buscado novas formas de gerenciar seus negócios para manter o crescimento e a lucratividade.

A busca pela mudança, que já está incorporada ao cotidiano da maioria das empresas, promove a adoção de posturas gerenciais mais eficientes. As empresas precisam conquistar e manter clientes, garantir a qualidade de seus produtos e serviços e assegurar fluxo de caixa positivo e crescente, a fim de obter vantagem competitiva sustentável. Para que isso ocorra, é necessário elaborar metas e objetivos de forma clara – as estratégias da empresa. Porém, a dificuldade das empresas não está na elaboração da estratégia, mas na sua implementação (KAPLAN; NORTON, 1997).

O cenário exige diferentes competências e, para sobrevivência das pequenas empresas, não há espaço para improvisações e decisões intuitivas. A Contabilidade Gerencial tem o papel de fornecer indicadores confiáveis que possibilitem análise das ações da empresa e que estejam alinhados com a visão estratégica, propiciando um ambiente favorável para a tomada de decisão.

O trabalho discute a avaliação de desempenho no contexto de uma pequena empresa, identificando como a gestão estratégica pode auxiliar a administração dos pequenos negócios, através da proposição de uma abordagem que permita medir a saúde e a performance dessas organizações, utilizando-se de indicadores qualitativos e quantitativos distribuídos de forma balanceada.

1.1 TEMA E PROBLEMA

O mundo dos negócios é altamente dinâmico e complexo. Para uma melhor competitividade no mercado, as empresas precisam estar em constante mudança. Esta condição força o abandono da postura reativa e obriga à adoção de uma postura pró-ativa, que permita adquirir e desenvolver novas competências.

Em meio a esta turbulência, muitas vezes torna-se difícil visualizar com clareza qual o caminho a ser escolhido. As empresas demandam uma gestão cada vez mais profissionalizada, com objetivos claros, alocando os recursos necessários para atingir as finalidades desejadas. As pequenas empresas brasileiras enfrentam uma série de problemas relacionados à gestão deficiente do negócio, dentre eles a falta de planejamento prévio e a carência de controles gerenciais eficientes (SEBRAE, 2007b).

Este fato sugere a necessidade de adoção de instrumentos que permitam aos gestores desses pequenos negócios tomarem melhores decisões e assim obter melhor desempenho e aumento das chances de sobrevivência de suas empresas.

Por este motivo, ferramentas de apoio à gestão têm sido concebidas, com o enfoque de estabelecer maiores possibilidades de sucesso das empresas, de uma maneira que gere resultados financeiros, bem como produtos ou serviços somados com resultados sociais e ambientais.

Não há uma fórmula para as empresas atingirem o sucesso, tanto que grandes e pequenas empresas são constituídas e extintas todos os dias. As pequenas empresas buscam crescimento com a utilização de ferramentas que despertem o interesse de seus gestores, tirando proveito das facilidades inerentes ao seu tamanho e mercado (OLIVEIRA, A., 2004).

Dessa forma, o presente estudo discute um modelo de gestão do desempenho para uma empresa de pequeno porte, do ramo de embalagens. Neste contexto, este trabalho busca responder a seguinte questão-problema: como gerenciar o desempenho de uma pequena empresa do ramo de embalagens?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é desenvolver uma abordagem para a gestão de desempenho de uma pequena empresa do ramo de embalagens, fundamentado no *Balanced Scorecard*.

1.2.2 Objetivos Específicos

Em consonância com objetivo geral, este trabalho teve como objetivos específicos:

- Identificar o papel da contabilidade gerencial na geração de informação para a tomada de decisões das pequenas empresas;
- Evidenciar as etapas para a construção do sistema de gestão *Balanced Scorecard*;
- Identificar os objetivos estratégicos da organização pesquisada;
- Definir indicadores de desempenho que melhor se adaptam à empresa objeto da pesquisa; e
- Elaborar um mapa estratégico para a empresa a partir da sua estratégia e de seus objetivos.

1.3 JUSTIFICATIVA

Em um cenário em que as informações mudam constantemente, é imprescindível ter à mão dados que, transformados em informações, auxiliem a direcionar as ações das empresas.

Sem o conhecimento do mercado, da concorrência, das estratégias de formação de preços, sem controle dos gastos e gestão dos estoques, do fluxo de caixa, conhecimento do ponto de equilíbrio, sem um planejamento tributário, sem conhecimento da legislação pertinente ao seu negócio, os pequenos empresários tomam decisões com base nas suas experiências, o que leva muitas dessas empresas ao encerramento de suas atividades, nos

primeiros anos de vida, conforme tem sido mostrado em pesquisas realizadas pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae) (SEBRAE, 2007a).

As pequenas empresas possuem carência no que se refere ao planejamento, organização e controle de suas atividades e resultados, por este motivo é importante que se viabilizem sistemas de gestão voltados a suprir as suas necessidades. Todos estes fatores convergem para a necessidade de um sistema de medição e gestão de desempenho, realçando a relevância do presente estudo, que busca verificar a aplicabilidade da ferramenta gerencial, o BSC, em pequenas empresas, a partir de um estudo de caso.

Percebe-se, ainda, que a maneira pela qual as organizações criam valor está mudando. Na economia industrial, as empresas criavam valor a partir dos ativos tangíveis, mas, atualmente, as oportunidades de criação de valor estão migrando para estruturas baseadas no conhecimento, ou seja, nos ativos intangíveis. Diante deste quadro, os instrumentos de gestão baseados exclusivamente em indicadores contábeis e financeiros tornam-se obsoletos (KAPLAN; NORTON, 1997). No ano de 1990 foi desenvolvido, nos Estados Unidos, o BSC, um sistema de avaliação de desempenho que auxilia as empresas a ter um quadro mais completo dos aspectos que impulsionam os seus resultados, incluindo também indicadores não financeiros aos sistema de medição das empresas.

O BSC originalmente foi criado para atender às necessidades das grandes empresas (KAPLAN; NORTON, 1997), porém, não necessariamente é uma metodologia destinada somente a elas. O diretor de Marketing da Bematech, considerada pequena empresa do setor automação comercial em 2004, Marcelo Coppla, relatou à Revista *Fae Business*, a adoção do BSC pela Bematech como ferramenta de sucesso na sua gestão (CARDORE; COPPLA, 2004). Hoje, a Bematech já é considerada uma empresa de médio porte, tem suas ações cotadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), e atingiu um nível de governança corporativa no novo mercado.

Oliveira D. (2004) também sugere o BSC como ferramenta de gestão para a pequena empresa, podendo auxiliá-la através de um sistema balanceado de monitoramento do seus resultados.

Qualquer empresa, independente do seu porte, interessada em garantir a implementação das suas estratégias, pode utilizar esta metodologia. A ferramenta BSC atua na transformação de dados em informações úteis para uma gestão baseada em indicadores, ligada diretamente à missão e a visão da empresa. O BSC tem por objetivo auxiliar os gestores na avaliação de desempenho de suas empresas, concentrando-se não só em

indicadores financeiros, mas também em indicadores não-financeiros, que auxiliam a impulsionar os resultados financeiros futuros.

Portanto, o presente estudo justifica-se em decorrência da percepção de pouca utilização de ferramentas gerenciais por parte das pequenas empresas, visando aumentar as chances dos pequenos empresários - tão importantes para a economia do país, tanto pelo número de estabelecimentos e distribuição geográfica, quanto pela sua capacidade de gerar empregos (DRUCKER, 1981; RESNIK, 1991; OLIVEIRA, A., 2004; SEBRAE, 2004; PREVIDELLI; MEURER, 2005) -, de terem sucesso em seus empreendimentos.

1.3 METODOLOGIA

A metodologia tem como objetivo demonstrar como a pesquisa é elaborada. Segundo Gonsalves (2003, p. 61),

a metodologia refere-se ao caminho trilhado para que o pesquisador atinja os objetivos definidos e explicita os instrumentos que usará na investigação. É uma questão ampla e indica um processo de construção, um movimento que o pensamento humano realiza para chegar a um fim.

Para Gil (2002, p. 42), pode-se definir pesquisa como “um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

A metodologia utilizada na realização desta pesquisa baseia-se, quanto ao método, na pesquisa descritiva; quanto à abordagem, classifica-se como qualitativa; e, como procedimentos técnicos, emprega a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso.

“A pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”, conforme Gil (2002, p. 42). As variáveis desta pesquisa constituem-se na relação entre a avaliação de desempenho, ferramenta da Contabilidade Gerencial, e as empresas de pequeno porte.

Relativo às pesquisas qualitativas, Raupp e Beuren (2003, p. 92) destacam que neste tipo de pesquisa “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”.

Quanto ao procedimento técnico empregado, utiliza-se a pesquisa bibliográfica e o estudo de caso. A pesquisa bibliográfica permite que seja elaborada uma fundamentação teórica pertinente, realizada através de consultas em livros, revistas, artigos, teses e monografias.

O estudo de caso, segundo Gil (2002), é um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.

A coleta de dados, para a elaboração do estudo de caso, é realizada através de análise documental, levantamentos e entrevistas não estruturadas, adotando um roteiro estabelecido por Kaplan e Norton (1997) para a elaboração do BSC.

1.4 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Este trabalho aborda o uso de ferramentas gerenciais na gestão das organizações, mais precisamente das pequenas. Além disso, o trabalho propõe um sistema de gestão de desempenho, alicerçado no *Balanced Scorecard*, para ser aplicado em uma pequena empresa. Por isso, uma das limitações dessa pesquisa é o fato do estudo de caso restringir-se a apenas uma organização, não se podendo chegar a conclusões generalizáveis a outras empresas, ainda que de pequeno porte. Outra limitação a ser mencionada refere-se ao modelo de gestão proposto ser fundamentado no BSC, sendo que outras abordagens poderiam ter sido adotadas como o *Tableau de Bord*, a Metodologia MCDA (Multicritério em Apoio à Decisão Construtiva) entre outras.

Além disso, o estudo do *Balanced Scorecard* foi limitado à linha criada por Kaplan e Norton.

1.5 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Este trabalho está estruturado em quatro capítulos: introdução, fundamentação teórica, estudo de caso e conclusões.

A introdução apresenta o tema da pesquisa, o problema a ser solucionado, os objetivos geral e específicos, bem como a justificativa para a realização da pesquisa, seguida da metodologia utilizada, das limitações e da organização da pesquisa.

O segundo capítulo contempla a revisão literária, abordando assuntos como a contabilidade e a gestão empresarial, a gestão nas pequenas empresas, a classificação e os fatores de mortalidade e sucesso dessas organizações, o ciclo de vida das organizações, a influência do planejamento, execução e controle, a importância da avaliação de desempenho, bem como a ferramenta de gestão o BSC, fundamentando assim, o trabalho.

O terceiro capítulo aborda a descrição e análise de dados, apresentando a caracterização da empresa e o estudo de caso.

Já o quarto capítulo é constituído pelas considerações finais acerca da pesquisa realizada, bem como as recomendações para futuros trabalhos.

E por fim, são apresentadas as referências utilizadas na elaboração da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente capítulo remete a conceitos relacionados ao tema do trabalho, fundamentando teoricamente o estudo por meio de informações disponibilizadas por estudiosos do tema da pesquisa. São abordados inicialmente temas como a contabilidade e a gestão empresarial, a gestão nas pequenas empresas, sua classificação, bem como suas características e especificidades, tendo em vista que esse é o ambiente empresarial em que o trabalho é elaborado.

Na seqüência, são expostas as fases do ciclo de vida das organizações, os fatores de mortalidade e sucesso empresarial das pequenas empresas, a influência do planejamento, execução e controle, além importância da avaliação de desempenho pelas organizações. Completando, apresenta-se o BSC, ferramenta da Contabilidade Gerencial que é empregada no estudo de caso.

2.1 CONTABILIDADE E A GESTÃO EMPRESARIAL

No contexto da gestão empresarial, envolvendo planejamento e controle, a contabilidade administrativa, em suas funções financeira e gerencial, desempenha um papel importante para as organizações.

A contabilidade nasceu com a civilização, como ressalta Sá (1997), e se expandiu quando o homem começou a preocupar-se com o amanhã, em fazer contas, sem nem mesmo saber ao certo o que fazer com as informações.

Durante muito tempo a contabilidade foi vista apenas como um sistema de informações financeiras, voltadas ao desempenho passado da organização, atendendo seus usuários externos, como acionistas, credores e fisco. Nas últimas décadas, com a necessidade de informações mais precisas, o gerenciamento tradicional, baseado apenas na Contabilidade Financeira, tem sido insuficiente, pois não possibilita uma visão abrangente e coerente da organização.

Conforme Kaplan e Norton (1997, p.3), “as empresas não conseguem mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias a

ativos físicos e com a excelência da gestão dos ativos e passivos financeiros”. O diferencial competitivo volta-se para a melhor administração dos ativos intangíveis.

Neste contexto, a Contabilidade Gerencial desenvolve um novo foco, voltado às decisões internas e futuras da organização, dando suporte aos gestores no processo decisório.

Para Iudícibus (1998, p.21):

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

Desta forma, a Contabilidade Gerencial, para cumprir o seu papel, cria e aperfeiçoa instrumentos para auxiliar na interpretação dos resultados levantados através da Contabilidade Financeira, utilizando-se de ferramentas de apoio.

O administrador precisa de informações contábeis para auxiliá-lo no processo de decisão. A contabilidade gerencial torna-se uma grande aliada no fornecimento dessas informações para beneficiar a gestão das empresas, através de seus artefatos.

Dentre os artefatos (atividades, sistemas, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção e modelos de gestão) da Contabilidade Gerencial, estão o custeio baseado em atividades, custeio meta, *benchmarking*, *kaizen*, *just in time*, EVA (*Economic Value Added*), simulação, *Balanced Scorecard* e gestão baseada em valor (SOUTES; GUERREIRO, 2007), entre outros.

A qualidade da gestão das organizações, o conhecimento do mercado onde atuam e adequação às mudanças constantes, além do conhecimento das necessidades dos clientes e, sobretudo, a forma pela qual são gerenciados os ativos intangíveis, são fatores essenciais na obtenção do sucesso organizacional.

É necessário constantemente rever valores, processos, identificar objetivos e oportunidades, formular estratégias, delinear metas, produzir e disseminar a missão e a visão da empresa no ambiente interno e externo da organização, para qualquer tamanho de organização.

Cabe destacar que as organizações, independentemente de seu porte, complexidade ou ciclo, estão inseridas de alguma maneira nessa nova ordem empresarial, e por isso é fundamental que sejam flexíveis, adaptando-se às mais diversas necessidades.

2.2 A GESTÃO NAS PEQUENAS EMPRESAS

As pequenas empresas estão presentes em todas as partes do país, disputando a preferência do mercado consumidor com as médias e grandes empresas.

É evidente a participação e a contribuição das pequenas empresas na sociedade. Elas expressam-se em estabelecimentos dos mais diversos tipos e características, contemplando atividades comerciais, industriais e de serviços, que são de grande relevância para a sociedade.

Essas organizações possuem, de forma intrínseca, funções sociais, tanto no desenvolvimento e fortalecimento da economia local, quanto na viabilização de melhor infra-estrutura, pagamento de tributos, oferecimento de postos de trabalho e até mesmo em programas de responsabilidade social.

Conforme pesquisas do Sebrae, “o segmento dos pequenos negócios é um dos principais pilares de sustentação da economia nacional, tanto pelo número de estabelecimentos e distribuição geográfica, quanto pela sua capacidade de gerar empregos” (SEBRAE, 2004).

De acordo com o Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa (2007), em 2005 o Brasil contava com 2.148.906 empresas formais (incluindo apenas estabelecimentos com empregados), das quais 296.620 eram pequenas empresas.

No decorrer de 2001-2005, as micro e pequenas empresas foram responsáveis por aproximadamente 52% dos empregos formais urbanos do país e 32,8% da massa salarial nacional (SEBRAE, 2007a).

Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2003),

uma importante contribuição das micro e pequenas empresas no crescimento e desenvolvimento do País é a de servirem de “colchão” amortecedor do desemprego. Constituem uma alternativa de ocupação para uma pequena parcela da população que tem condição de desenvolver seu próprio negócio, e em uma alternativa de emprego formal ou informal, para uma grande parcela da força de trabalho excedente, em geral com pouca qualificação, que não encontra emprego nas empresas de maior porte.

Toda empresa, independentemente de seu porte, encontra-se inserida num ambiente social, empresarial e econômico (OLIVEIRA, A., 2004), ao qual deve estar completamente adaptada para que possa cumprir efetivamente seu papel, seja quanto à satisfação das necessidades de seus clientes ou à geração de recursos, bem como à remuneração do capital investido pelo proprietário, o que pode ser complementado com o cumprimento do

papel de geradora de emprego e renda, além da contribuição para sustentação e preservação do meio ambiente que a circunda.

Assim, para atingir seus objetivos, a empresa tem que administrar eficientemente seus recursos, fazendo uso das ferramentas essenciais para a gestão, dentre as quais destaca-se, na atualidade, a informação (KAPLAN; NORTON, 1997).

As pequenas empresas possuem características peculiares no que se refere à sua forma de gestão. Requerem que sejam executadas ações gerenciais relativas às áreas funcionais da empresa, do mesmo modo que ocorre em empresas de maior porte. Entretanto, estas atividades, nas pequenas empresas, são exercidas de forma cumulativa por poucas pessoas, quando não, por uma única pessoa, o empresário (DRUCKER, 1981).

Os dirigentes das pequenas empresas estão no centro das atividades decisórias de suas empresas e têm um papel fundamental na definição de ações estratégicas com efeitos na competitividade e no possível rumo para crescimento, estabilidade ou declínio de suas empresas.

A influência da administração pelo proprietário é marcante, e muitos dos controles e cobranças se devem às suas preferências e julgamentos. Os funcionários agem, muitas vezes, sem percepções e escolhas próprias, mas como uma extensão dos proprietários, procurando satisfazê-los. Além disso, geralmente as decisões são tomadas com base em intuição e experiência anterior, sem utilizar métodos ou técnicas racionais (OLIVEIRA, A., 2004).

Resnik (1991, p.3), que trata o tema Administração na Pequena Empresa, traça um paralelo entre o sucesso e o fracasso desta, relacionando-os às ações implementadas e decisões tomadas pela administração, afirmando que

a boa administração é o fator determinante da sobrevivência e sucesso. A má administração – e não a economia, a concorrência, a inconsistência dos clientes ou o azar – é o fator que determina o fracasso. A boa administração – capacidade de entender, dirigir e controlar a empresa – baseia-se na atenção crítica do proprietário-gerente e/ou responsáveis pela administração aos poucos fatores decisivos responsáveis pelo sucesso e sobrevivência da empresa.

Finalmente, a arte de administrar – capacidade de entender, dirigir e controlar eficientemente as pequenas empresas – é o fator preponderante para sua manutenção no grupo das empresas que alcançam o sucesso no ambiente em que se encontram inseridas, cumprindo o seu papel e alcançando seus objetivos (OLIVEIRA, A., 2004).

2.2.1 Classificação das Pequenas Empresas

No Brasil há várias definições para micro e pequenas empresas, as quais levam em conta parâmetros de classificação. Atualmente faz-se uso principalmente de dois parâmetros: um em relação ao número de empregados e outro referente ao faturamento. Mesmo nessas duas classificações há diferenças, se considerados os agentes classificadores, como IBGE, Sebrae, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e também aqueles dispostos na legislação vigente aplicável às Micro e Pequenas Empresas (MPE) - Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996; Lei 9.841, de 5 de outubro de 1999; e Decreto nº 5.028, de 31 de março de 2004 - que, mesmo utilizando o critério de faturamento, adotam valores diferentes para a classificação das MPEs, como pode-se observar no Quadro 1.

CRITÉRIOS PARA CLASSIFICAÇÃO E AGENTES CLASSIFICADORES			PORTE	
			Microempresa	Pequena Empresa
Nº de Empregados (IBGE/Sebrae)	Ramo de Atividade	Comércio/Serviço	Até 09	De 10 a 49
		Indústria	Até 19	De 20 a 99
Faturamento Anual (R\$) – Lei Complementar 123/2006 – Simples Nacional			Até R\$ 240.000,00	Entre R\$ 240.000,00 e R\$ 2.400.000,00
Faturamento Anual (R\$) – Decreto 5.028/2004 – altera os limites previstos na Lei 9841/1999 – Estatuto da Micro e Pequena Empresa			Até R\$ 433.755,14	Entre R\$ 433.755,14 e R\$ 2.133.222,00
Faturamento Anual (R\$) – BNDES – Carta Circular nº 64/2002			Até R\$ 1.200.000,00	Entre R\$ 1.200.000,00 e R\$ 10.500.000,00

Quadro 1 - Classificação das MPEs

Fonte: a autora

Nota: Elaborado com base nos critérios adotados pelo IBGE, Sebrae, BNDES e dispositivos da Lei Complementar 123/06 e Decreto 5.028/04.

Outro critério de classificação das pequenas empresas, na esfera da gestão, é a fase em que se encontram no seu ciclo de vida.

2.2.2 Ciclo de Vida das Organizações

O conhecimento do estágio de cada empresa no ciclo de vida das organizações é um ponto fundamental para que as empresas possam aprimorar seus processos de gestão, utilizando-se de fatores-chave de sucesso adequados ao nível global e operacional, conforme as metas de desempenho pretendidas em cada fase.

Adizes (1999) reconhece que como os estágios do ciclo de vida organizacional são previsíveis e repetitivos, conhecer a posição da organização no ciclo de vida permite que a sua administração tome antecipadamente medidas preventivas, seja enfrentando mais cedo os problemas futuros, seja evitando-os por completo. Lezana (1996 *apud* FRÖHLICH, 2005, p. 33) ressalta a importância da identificação do ciclo de vida com o objetivo de preparar o empreendedor para lidar com os novos cenários e desenvolver estratégias que levem a empresa a alcançar o patamar desejado. Nesse sentido, o estudo do ciclo de vida das organizações tem o objetivo de analisar as mudanças estruturais que ocorrem ao longo da existência das organizações.

De acordo com Adizes (1999), as etapas não se relacionam à idade cronológica da organização. Para o autor, a idade cronológica tem pouco a ver com o ponto onde a organização se encontra ou para onde está indo. O tempo cronológico e o tempo organizacional não são necessariamente idênticos. As organizações frequentemente têm ritmos e ciclos que são bastante independentes de suas idades cronológicas.

O ciclo de vida representa as fases de evolução pelas quais passam seres humanos e organizações, desde o nascimento até a morte. Adizes afirma que “os organismos vivos estão submetidos a um fenômeno chamado ciclo de vida. Todos os organismos nascem, crescem, envelhecem e morrem. Este conceito de ciclo de vida aplica-se, também, às organizações” (ADIZES, 1999, p. XVI).

Grande parte da literatura sobre ciclo de vida é baseada em atributos estáticos e se conhece muito pouco sobre a evolução da estrutura, dos processos, dos padrões de aprendizagem e da tomada de decisão durante o percurso da organização, do estágio de criação para a sua maturidade. Analisando os autores Churchill e Lewis (1983); Vasconcelos e Hemsley (1986); Kaufmann (1990); Adizes (1990); Macedo (1994); Gersick *et al.* (1997); Marques (1997); Greiner (1998) e Moreira (1999), constata-se que os modelos de ciclo de vida das organizações apresentam uma variabilidade considerável e que todos incluem algumas dimensões relacionadas com o contexto e estrutura da empresa (FRÖHLICH, 2005). Para fins deste trabalho será abordada a classificação segundo os critérios de Adizes (1999).

Para Adizes, o ciclo de vida de uma organização passa por oito fases: namoro, infância, toca-toca, adolescência, plenitude, estabilidade, aristocracia, burocracia, de acordo com Adizes (1999).

O Namoro é considerado por Adizes (1999, p.11) como o primeiro estágio do desenvolvimento. “A organização ainda não nasceu. Ela existe apenas enquanto idéia”. Nesta fase a empresa não existe fisicamente, ela é uma possibilidade. É um período onde fala-se muito e age-se pouco, porém, é nesse período que o fundador cria um compromisso, vende sua idéia a si próprio como brilhante.

Na fase da Infância, que pode ser chamada de organização criança, ainda possui poucos ou nenhum sistema de controle formalizado. O seu sistema de administrar é normalmente precário: faltam registros, há poucas reuniões, e as decisões são altamente centralizadas na figura do fundador (ou fundadores). Os fundadores acreditam poder honrar muitos compromissos. Superlotam agendas e começam a perder o controle de prazos e de qualidade. Porém, ao mesmo tempo em que assumem muitos compromissos e cometem falhas, estão atentos às reclamações dos clientes e tentam, de qualquer maneira, satisfazer as necessidades percebidas.

Na fase Toca-Toca, Adizes (2004, p. 39) afirma que “a empresa não só está sobrevivendo, ela está florescendo e o sucesso torna o fundador e a organização arrogantes”. O resultado da arrogância é o envolvimento em muitos negócios que nem sempre fazem parte de seu ramo de atividade, os quais são vistos sempre como oportunidade. Não há orientação e planejamento.

A Adolescência é o estágio do renascimento. Nessa fase, conforme Adizes (1999), é que a empresa renasce e quer fazer isso longe de seu fundador, como um adolescente, que quer conquistar independência em relação à família. Porém, essa transição para uma fase mais independente é caracterizada por conflitos e inconsistências. Nessa fase, o fundador percebe a necessidade de delegar autoridade, mudar metas e liderança, mas há dificuldades em fazer isso.

Até a Adolescência a empresa é considerada uma pequena empresa, a partir da quarta fase entende-se que uma empresa passa de pequena para média. Além das fases iniciais será abordada neste trabalho a Plenitude, considerada a fase mais favorável e desejável do ciclo de vida das organizações.

Equilíbrio entre flexibilidade e controlabilidade são as características marcantes da Plenitude. Uma organização Plena possui: sistema e estrutura organizacional funcionais; visão e criatividade institucionalizadas; orientação para os resultados; a organização planeja e segue seus planos; as expectativas de desempenho são superadas; a organização é capaz de manter simultaneamente o crescimento das vendas e o aumento da lucratividade;

Ao mesmo tempo, tem as qualidades da juventude e da maturidade, pois consegue ser flexível e controlável.

Conforme Adizes (2004), o ideal é que as empresas busquem o equilíbrio entre a flexibilidade (capacidade de responder rapidamente ao mercado e de antecipar-se a ele) e a controlabilidade (estabelecimento de controles formais necessários e adequados ao desenvolvimento organizacional). Havendo controles formais adequados e necessários, visão de futuro e oportunidade e atenção ao que o cliente deseja, a empresa poderá desenvolver-se numa perspectiva de crescimento constante.

A identificação da fase em que a organização encontra-se propicia à pequena empresa uma direção em termos de controles de gestão e qualidade, auxiliando-a na elaboração de uma estrutura para um modelo de gestão voltado às suas características, assegurando a sobrevivência e a competitividade.

2.2.3 Mortalidade e Sucesso Empresarial das Pequenas Empresas

Muitas pequenas empresas fecham suas portas nos primeiros anos de vida. De acordo com o Sebrae (2004), 49,4% das micro e pequenas empresas constituídas entre 2000 e 2002 extinguiram-se nos primeiros dois anos de vida. Esse percentual surpreende empreendedores que anseiam por sucesso e temem por seu patrimônio. Entretanto, uma nova pesquisa divulgada pelo Sebrae (2007a) mostrou que esse índice está baixando. Dos negócios iniciados entre 2003 e 2005, 78% permanecem abertos, ou seja, o índice de fechamento caiu 27,4%. A busca por mais informações para gerir um negócio e a elevação do nível educacional dos empreendedores são fatores relevantes na contribuição do aumento da sobrevivência dos pequenos negócios. As causas da alta mortalidade das empresas no Brasil são as mais diversas. Segundo o Sebrae (2007b), os principais motivos podem ser elencados na Tabela 1.

O estudo revela que os fatores que influenciam a mortalidade precoce das empresas estão fortemente relacionados às falhas gerenciais na condução dos negócios, seguidas das causas econômicas e conjunturais.

As falhas gerenciais podem ser associadas à falta de planejamento na abertura do negócio, ou ainda relacionadas ao desconhecimento ou à falta de uso dos vários instrumentos da administração (contabilidade e finanças, planejamento estratégico, controle de custo e estoques, ferramentas de gestão), segundo Oliveira, A. (2004).

Tabela 1 – Fatores da Mortalidade das Pequenas Empresas no Brasil

FATORES	%
FALHAS GERENCIAIS	68
Falta de capital de giro	37
Problemas financeiros	25
Ponto/Local inadequado	19
Falta de conhecimentos gerenciais	13
Desconhecimento do mercado	11
Qualidade do produto/serviço	4
CAUSAS ECONÔMICAS CONJUNTURAS	62
Falta de clientes	27
Concorrência muito forte	25
Inadimplência/Maus pagadores	19
Recessão econômica do país	18
POLÍTICAS PÚBLICAS E ARCABOUÇO LEGAL	54
Carga tributária elevada	43
Falta de crédito bancário	16
LOGÍSTICA OPERACIONAL	21
Falta de mão-de-obra qualificada	16
Instalações inadequadas	6
PROBLEMAS COM A FISCALIZAÇÃO	7
OUTROS	4

FONTE: Sebrae (2007b)

Os fatores de sucesso apontados pelos empresários consolidam-se em três características comuns: habilidades gerenciais, capacidade empreendedora e logística operacional. Os fatores de sucesso, neste caso, dizem respeito à disposição e à capacidade empresarial para comandar o empreendimento, permitindo por meio de habilidades naturais, descobrir as melhores oportunidades de negócios, assumir riscos envolvidos no investimento de recursos financeiros e humanos, e conduzir os negócios em meio a adversidade e dificuldades que surgem no dia-a-dia empresarial (OLIVEIRA, A., 2004).

Com o desenvolvimento tecnológico, o crescimento das organizações e a complexidade do ambiente econômico, verifica-se por parte das pequenas empresas, certa dificuldade no entendimento e na gestão dos negócios, e a consequência natural desse processo é a necessidade, cada vez maior, de informações e ferramentas que auxiliem os administradores nas tomadas de decisões e em seu planejamento, processos e controles organizacionais.

2.3 PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO E CONTROLE

Quando fala-se de tomada de decisão, nas organizações, independentemente de sua finalidade, deve-se levar em consideração o planejamento adotado por estas organizações. O planejamento estratégico tem, entre outros, o objetivo de fixar diretrizes de atuação visando dar à empresa uma ou mais vantagens competitivas.

Sob a ótica de Vieira (2002, p. 01),

planejar é, portanto, saber onde queremos chegar. É tomar todas as medidas e decisões necessárias e pró-ativas para que, mesmo que o nosso barco venha a enfrentar as várias tempestades proporcionadas pelo mar bravio, possamos ter a absoluta certeza e a tranqüilidade de que, no final, estaremos aportando em terras firmes.

Planejar consiste em estudar diversas alternativas de um objetivo pré-determinado pela organização, a partir de uma situação momentânea, sendo as estratégias os meios utilizados para alcançar tais objetivos. O desenvolvimento de estratégias tem sido tradicionalmente abordado como um processo formal de planejamento.

Norton e Kaplan (2004, p. 34) definem a estratégia como sendo “um processo gerencial isolado, uma das etapas de um processo contínuo lógico que movimenta toda a organização desde a declaração de missão de alto nível até o trabalho executado pelos empregados da linha de frente e de suporte”.

Maximiano (2000, p. 415) define ainda 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.

Para que uma empresa defina seu planejamento estratégico de forma alinhada com sua missão e coerente com sua posição no mercado, toda organização deve entender o que espera desse planejamento. Segundo Oliveira, D. (2004, p. 60), uma empresa espera do planejamento estratégico

- Conhecer e aperfeiçoar a utilização de seus pontos fortes e suas vantagens operacionais para desenvolver a maneira mais apropriada e vantajosa de utilizá-los, pois os mesmos proporcionam uma grande vantagem no ambiente empresarial;
- Descobrir seus pontos fracos, sua operação inadequada e eliminá-los ou minimizá-los, já que são variáveis controláveis que proporcionam uma desvantagem competitiva;
- Conhecer e aproveitar as oportunidades externas que possam favorecer suas ações estratégicas. A oportunidade é uma força ambiental incontrolável pela empresa, mas somente favorece qualquer ação estratégica, quando é conhecida;
- Identificar as ameaças e os obstáculos em tempo hábil para uma tomada de providências. As ameaças também são forças ambientais incontroláveis pela empresa, mas desde que conhecidas poderão ser evitadas;

- Desenvolver um plano de trabalho que apresente as premissas básicas que deverão ser consideradas; as expectativas da empresa; os caminhos que deverão ser seguidos, incluindo os possíveis caminhos alternativos em caso de necessidade; planos de ação detalhados que apresentem informações como o quê, como, quando, por quem, para quem, por que e onde estes planos de ação devem ser utilizados, e alocação de recursos.

Portanto, o planejamento estratégico, conforme Oliveira, D. (2004), deve apresentar um correto direcionamento de esforços para pontos comuns; a forma detalhada do que deve ser feito pela empresa; consolidar o entendimento de todos em relação à missão, aos propósitos a que se destina, às macroestratégias, às macropolíticas, à postura estratégica, aos objetivos funcionais e gerais, aos desafios, às metas políticas e aos projetos, além de estabelecer um período factível de trabalho, levando em consideração as prioridades estabelecidas e as exceções.

O planejamento estratégico é responsável por transformar os planos da empresa em realidade, por isso deve ser detalhado o suficiente para garantir ao executivo da empresa, informações suficientes para a definição da execução.

De acordo com Maximiano (2005), o processo de execução consiste em realizar atividades planejadas, o que envolve o dispêndio de energia física, intelectual e interpessoal. Sempre há um plano, explícito ou implícito, sustentando a execução de qualquer atividade.

A execução das atividades baseia-se nos processos de planejamento e de organização da empresa. Muitas vezes, planejamento e execução se sobrepõem. Os planos evoluem à medida que a execução avança, sendo detalhados e modificados, para incorporar novas decisões e para implementar ações corretivas (MAXIMIANO, 2005).

Para que as organizações alcancem seus objetivos e metas, o gestor, de qualquer porte de organização, deve traçar e implementar uma estratégia empresarial de acordo com a realidade, missão e visão da empresa.

À medida que implementa sua estratégia, a empresa precisa rastrear e monitorar seus resultados. A organização deve frequentemente conferir se as ações estão sendo executadas. Esta é a fase em que são medidos os desempenhos, checados os orçamentos, obtidas e analisadas as informações de cada responsável e apresentação de medidas para correção de rumo, caso seja necessário.

O controle é fundamental para as empresas, visto que se a empresa planeja e não controla, não poderá avaliar se as decisões tomadas ou processos utilizados estão ou não correspondendo às suas necessidades. Segundo Maximiano (2005, pg 38), “as informações

e decisões de controle permitem manter uma organização ou sistema orientado para o objetivo. O objetivo torna-se o critério ou padrão de controle e avaliação de desempenho do sistema”.

O controle pode ser visto como uma maneira de garantir a continuidade da empresa, mantendo a entidade em um rumo pré-estabelecido. Campligia e Campligia (1993, p.11) argumentam que o controle, em uma perspectiva de gestão, “deve se entendido como o conjunto de informações e de ações cujo objetivo é manter o curso das operações dentro de um rumo desejado”.

Dessa maneira, a função de controle da gestão está no estabelecimento de padrões, na análise da realidade e se ela condiz com os padrões estabelecidos, auxiliando na determinação de eventuais falhas na gestão, e na promoção de ações que corrijam essas falhas. A informação produzida pelo processo de controle permite tomar decisões sobre novos objetivos e novos padrões de controle. Planejamento e controle são funções complementares (MAXIMIANO, 2005).

Segundo Chiavenato e Sapiro (2004), a avaliação de desempenho faz parte do processo de controle, tendo o propósito de verificar se os resultados que estão sendo obtidos estão condizentes com o planejado, e quais as correções necessárias a serem feitas. O sistema de medição de desempenho deve atuar como reforço do bom desempenho, e não como uma tentativa de correção do mau desempenho.

2.4 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO DAS EMPRESAS

O conhecimento do ambiente externo nas organizações é fundamental e necessário, mas não é suficiente. É preciso também conhecer profundamente o ambiente interno, suas potencialidades e fragilidades. O diagnóstico estratégico busca fazer uma avaliação competitiva da organização, levando em conta fatores como seus recursos, sua arquitetura organizacional, bem como sua cadeia de valor. O importante é saber como utilizar todas essas informações de forma coesa e integrada para obter-se o efeito sinérgico e sistêmico para a gestão estratégica (CHIAVENATO; SAPIRO, 2004).

A competição global e aumento de tecnologias de fabricação têm resultado num menor ciclo de vida do produto e produção com aumento na variedade dos produtos. Essas

mudanças forçam não só grandes, mas também pequenas e médias empresas a se adaptar e melhorar seu desempenho (OZAKI, 2005).

Percebe-se ainda, que a maneira pela qual as organizações criam valor está mudando. Na economia industrial, as empresas criavam valor a partir dos ativos tangíveis, mas, atualmente as oportunidades de criação de valor estão migrando para estruturas baseadas no conhecimento, ou seja, nos ativos intangíveis. Diante desse quadro, os instrumentos de gestão baseados exclusivamente em indicadores contábeis e financeiros tornaram-se insuficientes (KAPLAN; NORTON, 1997).

De acordo com Ozaki (2005), cada vez mais, é notório que gerenciar apenas com objetivos financeiros é um risco para a empresa. Esse novo ambiente exige um novo tipo de sistema de medição de desempenho que precisa estar em sintonia com os novos padrões de produção e a estratégia competitiva da empresa.

Com isso, para se ter uma transição adequada, o ideal é que o modelo da contabilidade financeira se ampliasse de modo a incorporar a avaliação dos ativos intangíveis e intelectuais de uma empresa, como produtos e serviços de alta qualidade, funcionários motivados e habilitados, processos internos eficientes e consistentes, e clientes satisfeitos e fiéis (KAPLAN; NORTON, 1997).

A avaliação de desempenho é, desta forma, uma ferramenta de controle empresarial que monitora as conexões entre a estratégia e sua execução, comparando o resultado com os objetivos estratégicos estabelecidos (ROCHA, 2002), e auxiliando a empresa atingir seus objetivos.

Visando dar maior competitividade às empresas, o BSC, que será a ferramenta de avaliação de desempenho utilizada nesse trabalho, revela-se como um sistema capaz de atender às novas exigências de gerenciamento dentro dos cenários econômicos em constante mutação.

2.5 *BALANCED SCORECARD* (BSC)

As organizações atuam em um ambiente altamente complexo, marcado por transformações econômicas, financeiras, política e culturais. A busca pela sobrevivência torna-se o alvo a ser perseguido pelas organizações, que devem procurar administrar as

mudanças. As empresas vivem ciclos de altos e baixos, caracterizados pela incerteza, pela velocidade da informação e pelo avanço tecnológico.

Avaliar o desempenho de uma organização é uma atividade fundamental para conhecer seus pontos fortes e seus pontos fracos. Com uma visão clara destes pontos a empresa pode aproveitar oportunidades e eliminar ou minimizar ameaças. Desta maneira, torna-se necessária uma ferramenta que possibilite aos gestores avaliar o desempenho da sua organização. Até pouco tempo as ferramentas disponíveis para avaliação levavam em consideração somente aspectos financeiros, o que não refletia a real situação da empresa, principalmente em relação à sua estratégia. Na tentativa de desenvolver uma estratégia capaz de gerar desempenho superior, surgiu o *Balanced Scorecard*.

2.5.1 Histórico, Conceito e Características

Avaliar o desempenho organizacional é importante para gestão das empresas, no entanto, avaliar apenas como as ações passadas interferem nos resultados organizacionais, tomando por base somente indicadores financeiros tornam as informações defasadas e inadequadas (KAPLAN; NORTON, 2000). Por isso, no ano de 1990, devido à compreensão de que as medidas tradicionais eram insuficientes e prejudicavam a criação de valor econômico futuro, Kaplan e Norton dão origem à ferramenta de gestão, *Balanced Scorecard*.

A origem do *Balanced Scorecard* inicia-se com David Norton, executivo principal do Instituto de Pesquisa do *Nolan Norton*, unidade de pesquisa da KPMG, sob consultoria acadêmica de Robert Kaplan, em 1990, através de um estudo entre diversas empresas, buscando uma nova forma para a mensuração de desempenho nas organizações do futuro, em função da crença de que os métodos vigentes estavam se tornando obsoletos (KAPLAN; NORTON, 1997).

O primeiro artigo de Kaplan e Norton sobre o tema foi publicado na revista *Harvard Business Review*, do bimestre janeiro-fevereiro de 1992, com o título “*The Balanced Scorecard: measures that drive performance*”, onde os autores descreviam o *Balanced Scorecard* como o conjunto de indicadores que proporciona aos gerentes uma visão rápida, embora abrangente, de toda a empresa (KAPLAN; NORTON, 1997).

A visão e a estratégia de uma organização orientam o rumo dos esforços individuais e coletivos. Kaplan e Norton (1997) discutem que as empresas vivem em um ambiente alicerçado em informações e, por isso, necessitam de uma ferramenta de gestão adequada para gerenciar e medir o desempenho, especialmente, os seus ativos intangíveis. Medir é importante, pois o que não é medido não é gerenciado. Todavia, os autores acreditam que confiar exclusivamente em indicadores financeiros poderia induzir as empresas a opções errôneas, já que estas mensurações concentram-se em resultados originados de ações passadas.

Na concepção de Kaplan e Norton (2000), o BSC traduz missão e estratégia em objetivos e medidas, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, dos clientes, dos processos internos e de aprendizado e crescimento. O BSC cria uma estrutura e uma linguagem para comunicar a missão e a estratégia, além de utilizar indicadores para informar os funcionários sobre vetores do sucesso atual e futuro.

Segundo Crepaldi (2004, p. 302), “pode-se definir o *Balanced Scorecard* como um sistema de gestão estratégica que permite a tradução da visão, missão, aspiração estratégica da empresa em objetivos tangíveis e mensuráveis”.

De acordo com Padoveze (2003, p.121),

“o *Balanced Scorecard* é um sistema de informação para o gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica”

As medidas de desempenho permitem fazer um diagnóstico da situação presente e focar a situação futura de uma organização. O BSC deve traduzir a visão, missão e estratégia a todos os colaboradores, independentemente da posição hierárquica.

Com estas informações, a empresa pode agir de forma pró-ativa, melhorando seus processos e desenvolvendo estratégias e ações que permitam gerar ou manter uma vantagem competitiva.

O modelo contábil tradicional está condicionado a proporcionar indicadores financeiros, não considerando outros valores como indicadores como marca, carteira de clientes, valor técnico e gerencial de seus colaboradores.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 8), este sistema deixa claro que não basta apenas medir a empresa sob uma única ótica, mas por um conjunto adequado de indicadores que reflitam a empresa de forma dinâmica e principalmente integralizada com suas metas, objetivos e estratégias.

O *Balanced Scorecard* permite ter o controle da corporação e da forma que estão sendo encaminhadas as ações para alcançar a visão e os objetivos. A partir da visualização e a análise dos indicadores balanceados, pode-se definir ações preventivas ou corretivas que alavanquem o desempenho global da empresa.

É necessário que exista uma preocupação com o esclarecimento e tradução da visão, por todos os colaboradores, para que a estratégia adotada pela organização seja realizada.

Conforme Kaplan e Norton (2000, p. 18), o maior benefício da utilização do *Balanced Scorecard* por uma organização está na obtenção de um padrão consistente na busca do foco e do alinhamento estratégico, baseado em cinco princípios, chamados de princípios da organização focalizada na estratégia: traduzir a estratégia em termos operacionais; alinhar a organização com a estratégia; transformar a estratégia em tarefa de todos; converter a estratégia em processo contínuo; e mobilizar a mudança por meio da liderança executiva.

Esses princípios evidenciam que o objetivo principal do BSC é transformar a estratégia em realidade, e executar a estratégia organizacional. Os indicadores de desempenho estabelecidos não visam apenas olhar para o passado, mas olhar para o presente e permitir a adequação das atividades, a cada momento de sua operacionalização.

O BSC 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, dos processos internos, dos funcionários e dos sistemas ao sucesso financeiro a longo prazo (KAPLAN; NORTON, 2000).

2.5.2 Perspectivas

Para se criar um BSC que efetivamente traduza as estratégias e missão da empresa em metas e indicadores específicos, os elementos da estratégia são convertidos, de acordo com o modelo, em quatro perspectivas distintas: financeira, dos clientes, dos processos internos, e do aprendizado e crescimento. Cada perspectiva é constituída por um conjunto equilibrado de indicadores financeiros e não financeiros que traduzem o desempenho e as ações necessárias para realização dos objetivos. As medidas de desempenho devem

englobar os "valores" que a empresa considera como vitais para a sua sobrevivência e crescimento.

Kaplan e Norton (2000, p. 33-34) apontam que

as mensurações do desempenho financeiro se expressam por meio de indicadores de resultado defasado, mas não comunicam os vetores do desempenho futuro, sob a forma de indicadores de como criar novo valor, mediante investimentos em clientes, fornecedores, empregados, tecnologia e inovação. O *Balanced Scorecard* fornece um referencial de análise da estratégia utilizada para a criação de valor, sob quatro diferentes perspectivas:

- Financeira. A estratégia de crescimento, rentabilidade e risco, sob a perspectiva do acionista.
- Cliente. A estratégia de criação de valor e diferenciação, sob a perspectiva do cliente.
- Processos de negócios internos. As prioridades estratégicas de vários processos de negócios, que criam satisfação para os clientes e acionistas.
- Aprendizado e crescimento. As prioridades para o desenvolvimento de um clima propício à mudança organizacional, à inovação e ao crescimento.

A identificação das quatro perspectivas, pelos autores, não significa que essas devem ser únicas e imutáveis, elas devem ser adaptadas de acordo com as particularidades de cada organização, podendo ser criadas quantas perspectivas forem necessárias para a sua gestão. A Figura 1 demonstra como as perspectivas, segundo Kaplan e Norton (1997), estão estruturadas.

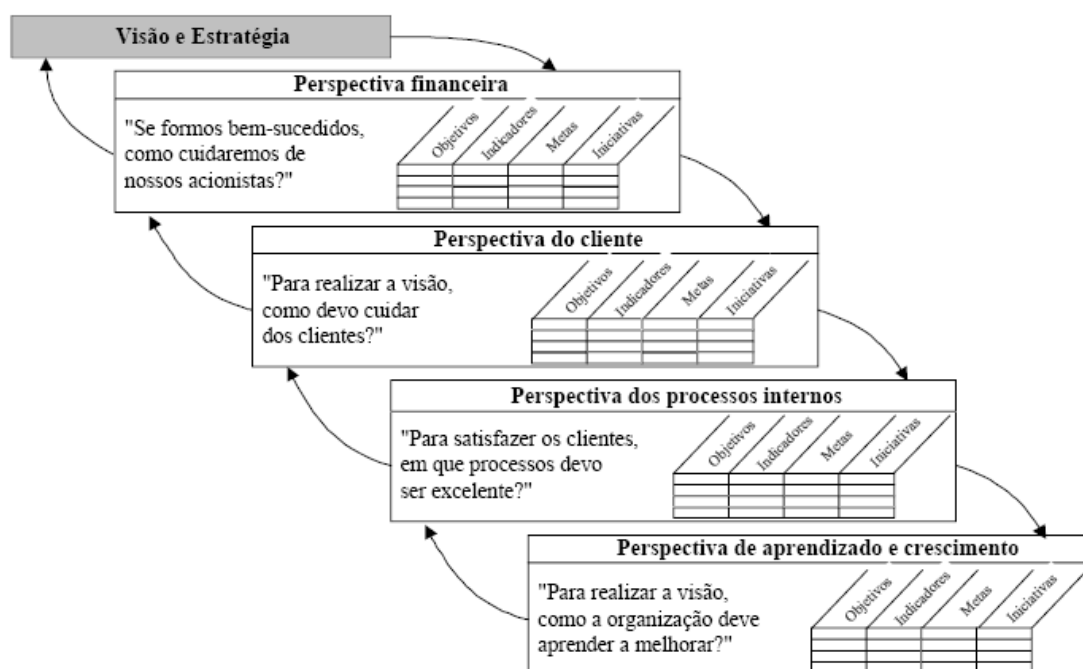


Figura 1 - Perspectivas do BSC
Fonte: Kaplan e Norton (2000, p. 89)

As perspectivas contribuem para estruturação do BSC e facilitam a elaboração de objetivos, metas, indicadores e ações. Percebe-se que cada perspectiva está, de alguma maneira, relacionada à outra, por meio de relações de causa e efeito e ainda que há uma interdependência entre elas. Os objetivos estabelecidos para cada perspectiva devem ser coerentes com a visão estratégica da empresa.

2.5.2.1 Perspectiva Financeira

Apesar das medidas financeiras tradicionais mostrarem resultados relativos ao passado das organizações, o BSC conserva estas medidas, pois elas sintetizam se a empresa está sendo lucrativa ou não. Para essa perspectiva são considerados indicadores financeiros como a taxa de retorno sobre o investimento, a lucratividade, o aumento de receitas e redução de custos. De acordo com Kaplan e Norton (1997, p.50), “os objetivos e medidas financeiras precisam desempenhar um papel duplo: definir o desempenho esperado da estratégia e servir de meta principal para os objetivos e medidas de todas as outras perspectivas do *scorecard*”.

Os objetivos financeiros podem diferir consideravelmente em cada fase do ciclo de vida de uma empresa. Kaplan e Norton (1997) identificam três diferentes estágios na vida da organização: Crescimento, Sustentação e Colheita. No crescimento os objetivos enfatizarão o aumento das vendas, os novos mercados e novos consumidores, os novos produtos e novos canais de marketing, vendas e distribuição, mantendo um nível adequado de gastos com desenvolvimento de produtos e processos. Na sustentação os objetivos enfatizarão as medidas financeiras tradicionais, tais como retorno sobre o capital investido, lucro operacional e margem bruta, e na colheita a ênfase é sobre o fluxo de caixa. Qualquer investimento deverá prover retorno em caixa certo e imediato.

Ainda, para Kaplan e Norton (1997, p. 55), para o crescimento, a sustentação e a colheita, existem três temas financeiros que norteiam a estratégia, conforme Quadro 2.

Percebe-se que o BSC não entra em conflito com as medidas financeiras tradicionais, pois os executivos utilizam estes indicadores para avaliar e impulsionar os objetivos empresariais, ajustando-os à organização e ao ciclo de vida e crescimento da

mesma. Percebe-se, também, que as demais perspectivas convergem à perspectiva financeira.

		Temas Estratégicos		
		Aumento e <i>mix</i> de receita	Redução de custos/aumento de produtividade	Utilização de ativos
Estratégia da unidade de negócios	Crescimento	Aumento da taxa de vendas por seguimento Percentual da 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 receita gerado por novas aplicações Lucratividade por clientes e linhas de produtos	Custos <i>versus</i> custos dos concorrentes Taxa de redução de custos Despesas indiretas (percentual de vendas)	Índices de capital de giro (ciclo de caixa a caixa) Retorno sobre o capital empregado por categoria chave do 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 2 - Temas Financeiros Estratégicos
Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 55)

2.5.2.2 Perspectiva dos Clientes

Nessa perspectiva, o BSC permite a identificação da satisfação de clientes, a participação nos mercados e intensidade da organização em reter a atual clientela, bem como captar e reter a nova. Campos (1998, p.42) cita que “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”.

Segundo Kaplan e Norton (1997), a perspectiva do cliente permite aos executivos identificar segmentos de clientes e de mercado nos quais as unidades de negócio possam competir, bem como definir as medidas de desempenho das unidades nos seus segmentos-alvo.

Os mesmos autores propõem que a perspectiva do cliente seja montada visando os seguintes pontos-chave: participação de mercado, retenção, captação, satisfação e

lucratividade dos clientes. Este conjunto de critérios é chamado pelos autores de Medidas Essenciais dos Clientes (KAPLAN; NORTON, 1997). Tais critérios encontram-se detalhados na Figura 2.

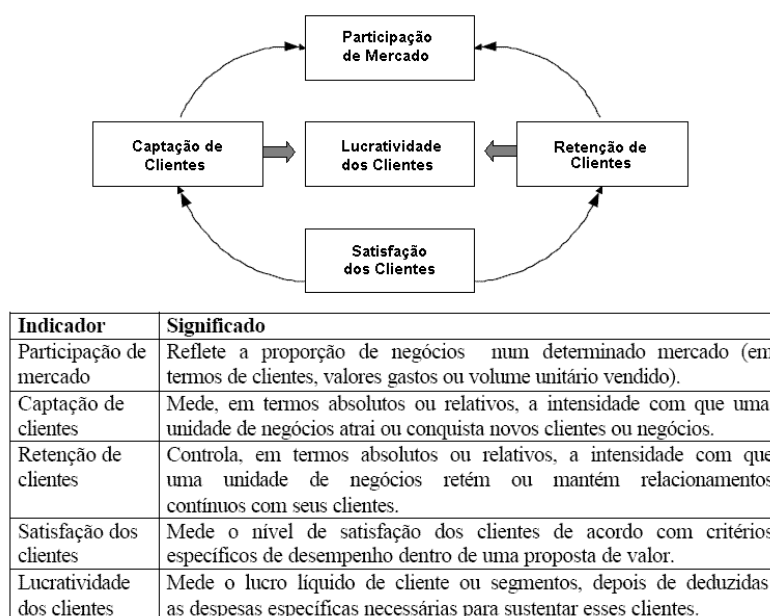


Figura 2 - Perspectiva do Cliente - Medidas Essenciais
Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 72)

Essa perspectiva contribui, de maneira significativa, na consecução dos objetivos financeiros, em especial, de crescimento e rentabilidade, fornecendo o elo da empresa com a entrada de recursos financeiros.

2.5.2.3 Perspectiva dos Processos Internos

Nesta perspectiva, os executivos identificam os processos internos críticos nos quais a empresa deve alcançar a excelência. Segundo Crepaldi (2004, p. 306), “os processos internos são as atividades empreendidas dentro da organização que possibilitam realizar desde identificação das necessidades até a satisfação do cliente”.

Cada empresa usa um conjunto específico de processos a fim de criar valor para os clientes e produzir resultados financeiros, entretanto uma cadeia de valor genérica serve de modelo para que as empresas possam adaptar e construir as perspectivas de processo interno. De acordo com Kaplan e Norton (1997, p. 27), “esses processos permitem que a unidade de negócios: ofereça as propostas de valor, capazes de atrair e reter clientes em

segmentos-alvo de mercado; e satisfaça as expectativas que os acionistas têm de excelentes retornos financeiros”.

As medidas de processo interno, segundo Kaplan e Norton (1997), devem ser voltadas para aquelas que terão maior impacto na satisfação do cliente e na consecução dos objetivos financeiros da empresa. Esse modelo inclui três processos principais, como está demonstrado na Figura 3.

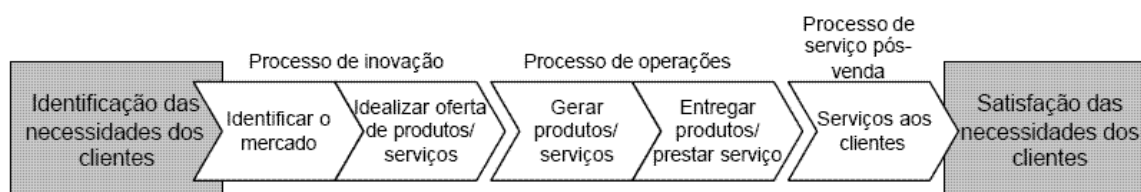


Figura 3 - Perspectiva da cadeia de valores dos Processos Internos
Fonte: Kaplan e Norton (1997, p. 110)

No processo de Inovação, a unidade de negócios pesquisa as necessidades emergentes dos clientes e, depois, cria os produtos ou serviços que atenderão a essas necessidades. No processo de Operações, os produtos ou serviços são criados e oferecidos aos clientes; essa fase tem início com o recebimento do pedido de um cliente e termina com a entrega do produto ou serviço, enfatizando a entrega eficiente, regular e pontual dos produtos e serviços existentes aos clientes. O último processo é o Serviço Pós-Venda ou a Entrega do Produto ou Serviço. Esse serviço inclui garantia, processamento de pagamentos e tem uma grande relevância na criação da imagem e da reputação da empresa na cadeia de valor do cliente (KAPLAN; NORTON, 1997).

Ressalta-se que as medidas convencionais focalizam apenas o controle e a melhoria dos processos atuais que afetam custos, qualidade e tempo. Já o BSC, permite que a avaliação do desempenho derive das expectativas de interessados externos. Cabe às diretorias das organizações, segundo Campos (1998), identificar quais os processos críticos e vitais nos quais a empresa precisa se destacar para que os objetivos dos acionistas, dos clientes e dos interessados sejam plenamente atendidos.

2.5.2.4 Perspectiva de Aprendizado e Crescimento

O aprendizado e o crescimento da organização provêm de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais. É a combinação entre satisfação, retenção, treinamento e habilidades dos funcionários, bem como, entre a exatidão,

relevância e disponibilidade das informações existentes nos sistemas de informações da organização.

A perspectiva de aprendizagem e crescimento direciona a atenção da empresa para as pessoas e para as infra-estruturas de recursos humanos necessárias ao sucesso da organização. O investimento que deve ser realizado nesta vertente é um fator crítico para a sobrevivência e desenvolvimento da organização em longo prazo.

Deste modo, propicia à organização identificar a infra-estrutura necessária que resulta em crescimento e melhoria, por meio de investimento nos colaboradores, no aperfeiçoamento da tecnologia da informação e dos sistemas, e no alinhamento dos procedimentos e rotinas organizacionais (KAPLAN; NORTON, 1997). A Figura 4 mostra a estrutura de medição do aprendizado e Crescimento.

De acordo com Kaplan e Norton (1997), a perspectiva de aprendizagem e crescimento pode ser dividida em três categorias: capacidade dos funcionários; capacidade dos sistemas de informação; e motivação, *empowerment* e alinhamento.

A perspectiva do aprendizado e crescimento oferece a base para que os objetivos das outras perspectivas sejam atingidos. O BSC destaca a importância do fator humano, pois esse fator está envolvido em todos os processos da organização. De nada adianta que todas as perspectivas estejam alinhadas, que haja constante investimento em tecnologia de ponta e sistemas de informação, se não for dada a correta importância ao fator humano dentro da organização.



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

2.5.3 Etapas para Elaboração do BSC

Admitir que as organizações apresentem particularidades e, como consequência, adotem sua própria trajetória para a implantação de qualquer projeto ou processo, é um fator preponderante para se conseguir êxito neste momento de inovação. Kaplan e Norton (1997; p. 299) afirmam que “a introdução de um novo sistema gerencial baseado no *Balanced Scorecard* precisa vencer a inércia organizacional que tende a envolver e contaminar praticamente todos os programas de mudança”.

Desta forma, a primeira etapa a ser vencida na elaboração de um BSC é a mobilização dos envolvidos para a mudança organizacional. Após a mobilização, a equipe executiva deve discutir e estabelecer os objetivos do projeto. Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 308), os objetivos do programa servem para:

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

Estabelecidos os objetivos, a organização deverá eleger uma pessoa chave, responsável pela arquitetura do projeto. Essa pessoa ficará encarregada de supervisionar o cronograma de reuniões e entrevistas, garantir os recursos necessários para a execução do projeto e ainda orientar as pessoas envolvidas.

De acordo com Kaplan e Norton (1997, p 314-322), no seu processo de implantação, o BSC está dividido em dez tarefas que são distribuídas em quatro etapas distintas.

2.5.3.1 Etapa I – Definição da Arquitetura de Indicadores

Esta etapa é composta por duas tarefas distintas:

- Tarefa 1 – Selecionar a unidade organizacional adequada.
- Tarefa 2 – Identificar as relações entre a unidade de negócios e a corporação.

O grande objetivo desta etapa é promover uma compreensão e uma análise crítica dos direcionadores de negócio e da visão de futuro. Um segundo objetivo é resgatar as diretrizes estratégicas, analisando sua coerência com os direcionadores de negócio e visão de futuro.

2.5.3.2 Etapa II – Consenso em Função dos Objetivos Estratégicos

As tarefas que compreendem essa etapa são:

- Tarefa 3 – Realizar a primeira série de entrevistas. Discussão sobre os objetivos estratégicos e idéias preliminares, abrangendo as quatro perspectivas.
- Tarefa 4 – Sessão de síntese. Reunião para discutir e documentar as propostas e resistências identificadas nas entrevistas.
- Tarefa 5 – *Workshop* Executivo – Primeira Etapa. Início do processo de geração do consenso em relação ao *Scorecard*.

As atividades desta etapa implicam alocar os objetivos estratégicos nas quatro dimensões do BSC, correlacionando-as entre si. Nesse processo poderão ou não surgir lacunas no inter-relacionamento, que deverão ser eliminadas ou preenchidas a partir de novas discussões e análises do planejamento estratégico da organização.

2.5.3.3 Etapa III - Escolha e Elaboração dos Indicadores

O objetivo essencial da seleção de indicadores específicos para o BSC é a identificação dos indicadores que melhor comuniquem, implementem e monitorem o significado da estratégia para a organização. Fazem parte dessa etapa:

- Tarefa 6 – Reuniões dos subgrupos. Visando a listagem dos objetivos, a descrição e a ilustração dos indicadores de cada objetivos e um mapa estratégico que represente a inter-relação dos indicadores dentro de uma perspectiva, e entre as quatro perspectivas.
- Tarefa 7 – *Workshop* Executivo – Segunda Etapa. Debate sobre a visão, a estratégia e os objetivos e indicadores experimentais da organização para o *scorecard*.

2.5.3.4 Etapa IV - Elaboração do Plano de Implementação

Uma vez definidos os indicadores associados aos diferentes objetivos estratégicos, definem-se metas, planos de ação e responsáveis, a fim de direcionar a implementação da estratégia. São as tarefas que compõem essa etapa:

- Tarefa 8 – Desenvolver o plano de implementação. Formalização das metas e desenvolvimento de um plano de implementação com os líderes dos subgrupos.
- Tarefa 9 – *Workshop* Executivo – Terceira etapa. Validação das metas de superação propostas pela equipe de implementação.
- Tarefa 10 – Finalizar o plano de implementação.

Resumindo, Kaplan (1997 e 2000) mostra que a implementação do BSC é orientada pela “Visão” da empresa e guiada pela sua “Missão”. Seguindo a orientação dada pela visão de futuro da empresa definem-se os objetivos estratégicos (o que deve ser alcançado e o que é crítico para o sucesso da organização) dentro de cada perspectiva (financeira, clientes, processos e aprendizado). Para cada objetivo, define-se a estratégia para atingi-lo, ou seja, o plano de ação, que compreende as ações-chaves para alcançar os objetivos e, também, para cada objetivo define-se o indicador de desempenho que irá medir, por período, se a estratégia adotada atende o objetivo definido. Através da elaboração de um mapa estratégico, todas estas informações tornam-se visíveis, auxiliando na execução da estratégia da organização.

Um projeto típico de formulação e implantação de um BSC pode durar 16 semanas, porém nem todo esse tempo é ocupado com as atividades do BSC. Grande parte do tempo é determinado pela disponibilidade dos executivos para entrevistas, *workshops* e reuniões (KAPLAN; NORTON, 1997).

2.5.4 Mapa Estratégico

O mapa estratégico é uma representação visual das relações de causa e efeito entre os componentes da estratégia de uma organização. Ele proporciona um nível de detalhe que melhora a clareza e o foco, auxiliando na comunicação da estratégia e no entendimento comum da organização. Além da função de facilitar a comunicação da

estratégia dentro da empresa, o mapa constrói os alicerces do sistema gerencial para a implementação da estratégia com eficácia e rapidez (KAPLAN; NORTON, 2004).

O mapa estratégico é capaz de descrever a estratégia de modo a ter uma visão sistêmica e integrada, através da descrição das relações de causa e efeito, de modo a obter uma visão de onde os resultados financeiros são influenciados pelos ativos intangíveis. “Ao traduzir a estratégia na arquitetura lógica do mapa estratégico e do *balanced scorecard*, as organizações criam um ponto de referência comum e compreensível para todas as unidades e empregados” (KAPLAN; NORTON, 2000, p.21).

Os Mapas Estratégicos devem descrever a estratégia da organização através de relações de causa e efeito entre Objetivos Estratégicos, criando-se, assim, relações baseadas em hipóteses. Por exemplo, “se melhorarmos nosso tempo de reabastecimento no solo, então reduziremos nossos custos operacionais”. Assim, o Objetivo Estratégico “reduzir tempo de reabastecimento no solo”, seria a causa do objetivo “reduzir custos operacionais”. Um bom Mapa Estratégico deve descrever o processo de transformar ativos intangíveis em resultados financeiros tangíveis (KAPLAN; NORTON, 2000).

A Figura 5 traz uma parte de um mapa estratégico para ilustrar estas relações de causa e efeito, mostrando como um objetivo estratégico é medido e levado até a operação através do *Balanced Scorecard*, conforme Rigon (2006, p.21).



Figura 5 - O Mapa estratégico e seus componentes
Fonte: Rigon (2006, p. 21)

O BSC garante que o comprometimento a longo prazo seja mantido, ao mesmo tempo em que permite monitorar o andamento de projetos, e até mesmo o alinhamento de algumas ações do dia-a-dia que suportem esta visão, não descuidando dos processos críticos que garantam a sustentabilidade no curto e médio prazo.

Desta forma, segundo Kaplan e Norton (1997), o mapa estratégico, além de se uma arquitetura genérica para a descrição da estratégia, que ajuda a organização a enxergar suas estratégias de maneira coesiva, integrada e sistemática, subsidia as decisões de priorização de recursos para o alcance de metas de longo-prazo, através dos argumentos implícitos nas relações de causa e efeito, que traduzem o potencial de geração de valor dos ativos intangíveis da organização, ou seja, fica claro qual é o resultado final pretendido pela empresa ao, por exemplo, implementar um programa de capacitação profissional, que irá gerar maior qualidade nos serviços prestados, resultando em maior satisfação e fidelização dos clientes, aumentando o faturamento, o que, por fim, culmina com maior geração de valor, endereçando assim as expectativas dos acionistas quanto ao retorno financeiro de seu investimento.

3 ESTUDO DE CASO

Este Capítulo tem como objetivo descrever o estudo de caso realizado na empresa Alternativa Embalagens, apresentando seu histórico, sua missão, visão, valores corporativos e sua estratégia, a fim de orientar na elaboração da abordagem do modelo de gestão para avaliação do seu desempenho. Serão apresentadas as etapas do processo de elaboração do modelo de gestão, a criação de um mapa estratégico, bem como uma discussão acerca do estudo de caso.

3.1 A EMPRESA

O estudo de caso foi desenvolvido em uma empresa de pequeno porte, segundo o critério de classificação do Sebrae, a Alternativa Embalagens, empresa que produz e comercializa embalagens, localizada no município de São José – SC.

A Alternativa Embalagens atua no mercado catarinense desde 2000, oferecendo soluções em embalagens, objetivando atender seus clientes. A empresa pertence a uma única proprietária, que atua como diretora-presidente e possui uma equipe de 20 colaboradores.

A Alternativa Embalagens possui uma estrutura organizacional baseada nos princípios da departamentalização, onde cada unidade de trabalho tem a responsabilidade de cumprir sua tarefa. De acordo com Maximiano (2006), em geral, as organizações utilizam-se de uma combinação de critérios de departamentalização (Organização Funcional, Organização Territorial, Organização por Produto, Organização por Cliente, Unidade de Negócios e Estrutura Matricial). No caso da Alternativa Embalagens, a empresa tem estrutura Funcional, no qual as funções organizacionais são um conjunto de tarefas interdependentes realizadas por toda a organização, conforme pode ser observado no organograma da empresa, mostrado na Figura 6.

A empresa possui uma administração centralizada, em que as decisões dependem da proprietária. No setor administrativo a diretora conta com o auxílio de um coordenador,

o que acontece também no setor de produção. Já no setor comercial, a proprietária é quem coordena os vendedores externos.



Figura 6 - Organograma da Organização
Fonte: a autora

Os principais produtos fabricados pela empresa são embalagens - sacolas plásticas e de papel – direcionadas aos lojistas do comércio em geral. A empresa dispõe de uma variedade de modelos e estilos, ofertando soluções de acordo com as necessidades dos seus clientes. De acordo com a Wikipedia (2008), a embalagem não serve apenas como um meio de armazenamento e transporte do produto, ela é a identidade da empresa e em muitos casos é o único meio de comunicação do produto/marca. É também um diferencial competitivo, passando a ser “um vendedor silencioso” (WIKIPEDIA, 2008).

O fluxo do processo produtivo da empresa pode ser visto na Figura 7.

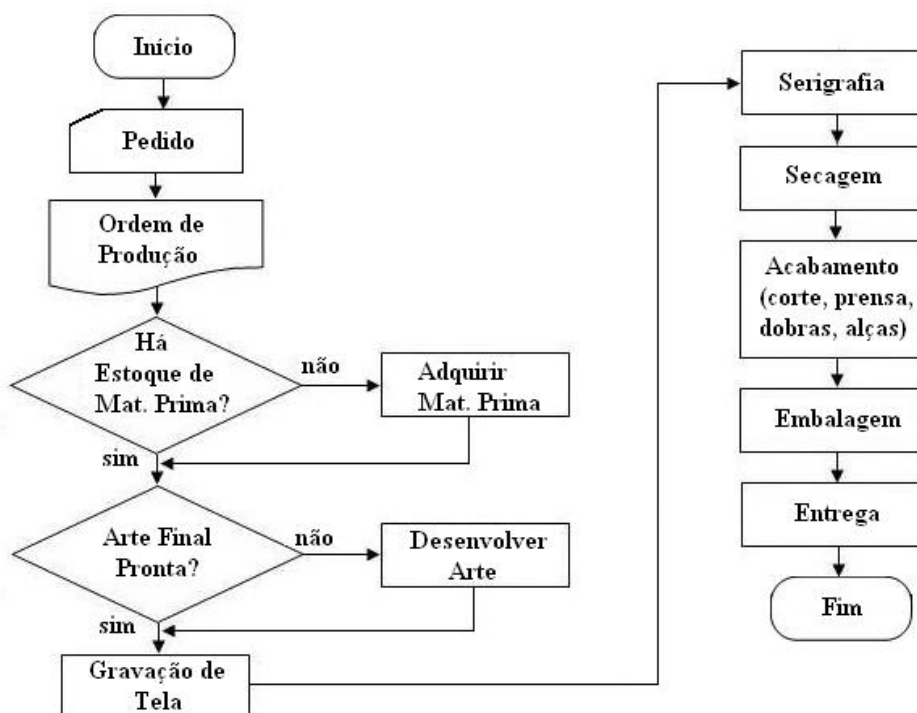


Figura 7 - Fluxograma do Processo Produtivo
Fonte: a autora

O processo produtivo inicia-se a partir dos pedidos, que são feitos aos vendedores externos pelo site ou via telefone, em média com prazo de 15 a 20 dias para a entrega. Recebidos os pedidos, é emitida a ordem de produção, e verificada a existência de matéria-prima. Caso não haja disponibilidade dessa matéria-prima, o setor de compras realiza o pedido junto aos fornecedores. O controle de matéria-prima também é feito periodicamente para os insumos padrões.

Após essa constatação, é apurado se o cliente já possui arte, ou seja, o desenho que ele quer que seja impresso em sua sacola, caso não tenha, é criado de acordo com o desejo do cliente. Concluso o *design* da arte, parte-se para a gravação da tela de impressão. Finalizada a tela, o produto vai para a serigrafia, onde é impressa a logomarca dos clientes. Após a serigrafia as sacolas passam por um processo de secagem em estufas, em seguida são separadas e encaminhadas para o setor de acabamento, onde são realizados os últimos detalhes.

No setor de acabamento são colocados os fundos, as alças, os ilhoses, e também são realizados alguns cortes, quando necessário. Finalizando o processo, as sacolas são encaminhadas para o setor de expedição, onde são embaladas e despachadas aos clientes, através de transportadoras ou transporte próprio da empresa. A qualidade do produto é verificada a cada etapa do processo produtivo pelo supervisor da produção.

3.2 O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO MODELO DE GESTÃO DO DESEMPENHO

Embora a pesquisa não possua o foco de implantar a abordagem proposta na empresa estudada, para seu desenvolvimento utilizou-se as etapas sugeridas por Kaplan e Norton (1997, 2000, 2004), na elaboração do BSC, conforme mencionado na seção 2.5.4, fazendo adaptações e as simplificações necessárias, devido ao porte da organização.

Na empresa em estudo, um ponto a ser observado é a centralização das decisões na proprietária, característica muito comum nas pequenas empresas. Como foi descrito anteriormente, a Alternativa Embalagens não possui, em sua estrutura organizacional, cargos de diretorias e gerências, fazendo com que a proprietária se sobrecarregue em função da falta de delegação de responsabilidade às pessoas responsáveis por cada área.

Portanto, o nível estratégico da organização limita-se à proprietária, sendo necessária a expansão desse nível aos colaboradores-chave, que a auxiliam na gestão do negócio. É preciso, porém, tomar cuidado com o controle, quando se delega atribuições para esses colaboradores, mas em paralelo a empresa pode implementar algumas ferramentas de controle para garantir que as atividades sejam executadas a contento.

A identificação da fase em que a organização encontra-se, na teoria relativa ao ciclo de vida, propicia à empresa uma direção em termos da sua administração, auxiliando-a na elaboração de uma estrutura para um modelo de gestão voltado às suas características, assegurando sua sobrevivência e competitividade.

Segundo a classificação de Adizes (1990), conforme item 2.2.1 do trabalho, a Alternativa Embalagens encontra-se na fase da Adolescência, onde a gestora percebe a necessidade de delegar responsabilidades e poder a colaboradores-chave, mas encontra dificuldades em fazer isso. Além disso, há uma rotatividade de colaboradores e as reuniões que ocorrem são improdutivas, de acordo com a proprietária, surgindo assim a necessidade da revisão da estratégia e sua disseminação entre os colaboradores, para atingir os objetivos organizacionais, e alcançar o estágio da Plenitude, ou seja, o ponto ideal da curva do ciclo de vida. Na Plenitude, a melhor fase da empresa, é onde ocorre o equilíbrio do autocontrole e da flexibilidade.

Na tentativa de auxiliar a empresa a atingir seus objetivos, elaborou-se um modelo de gestão do desempenho. A coleta de dados deu-se através de contatos presenciais, complementados, em algumas situações, por contatos telefônicos ou eletrônicos. O processo da construção da abordagem foco deste trabalho foi executado em quatro etapas - quatro reuniões - descritas a seguir.

1ª Reunião – Conhecimento da Organização e Preparação do Ambiente

Iniciando a elaboração do modelo de gestão do desempenho baseado no BSC, decidiu-se junto com a proprietária quais os colaboradores que seriam envolvidos neste processo. Além da proprietária, participaram também os coordenadores da área administrativa e de produção. Na primeira reunião foram apresentados aos três participantes os principais focos de abordagem e aplicação do BSC, sendo evidenciado o que se pretende alcançar com a abordagem proposta. Em seguida, seguiu-se uma entrevista

não-estruturada, com os participantes, procurando situar e definir a empresa em relação ao mercado, bem como verificar se a missão, a visão e os valores condizem com a sua situação atual. Foram levantados os principais fatores críticos para alcançar o sucesso da organização, descritos a seguir:

- Necessidade de objetivos mais específicos para que a estratégia da organização seja alcançada;
- Falta de conhecimento a respeito da missão, valores, e estratégias da organização por todos os seus colaboradores (essa é uma característica muito comum nas pequenas empresas, já que muitas vezes essas definições não estão formalizadas e disseminadas a todos os setores, apesar de estarem claras para os gestores e proprietários);
- Necessidade de acompanhamento eficaz da situação financeira da empresa;
- Necessidade de treinamento para aperfeiçoamento dos colaboradores; e
- Colaboradores insatisfeitos em relação à remuneração.

Embora o faturamento seja o principal indicador para os pequenos empresários, a gestora ficou satisfeita com a possibilidade de combinar indicadores financeiros e não financeiros com o intuito de melhorar o desempenho da empresa. Ressaltou também, que no caso de uma futura implantação, não haverá dificuldades para comunicar a estratégia, e ao mesmo tempo, conseguir comprometimento dos colaboradores, tendo em vista que a equipe é pequena.

Sendo assim, a opção por desenvolver uma abordagem fundamentada no BSC em toda a empresa foi aderente à teoria, uma vez que, pelo modelo desenvolvido por Kaplan e Norton (1997), não existe restrição com relação ao perfil de empresa. Também se mantiveram as quatro perspectivas sugeridas por Kaplan e Norton (1997), para a classificação dos objetivos e para os indicadores, pois se entendeu que as mesmas atenderam os fatores críticos de sucesso da empresa.

Ainda nesta reunião objetivou-se identificar e explicitar o planejamento estratégico da organização. Verificou-se que a empresa pesquisada possuía um planejamento formal, mas que não era devidamente utilizado. Assim, a empresa passou por uma revisão em sua missão, visão, valores corporativos e estratégias, chegando às proposições do Quadro 3.

**PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO
ALTERNATIVA EMBALAGENS**

Negócio: O negócio da Alternativa embalagem é a solução em embalagens para os lojistas.

Missão: Oferecer soluções em embalagens buscando alternativas de inovação, criando tendências e satisfazendo as necessidades de nossos clientes com excelência no atendimento e custo competitivo.

Visão: Ser a maior e a melhor empresa no segmento de embalagens do mercado catarinense.

Valores corporativos para consecução de seus objetivos:

- Respeito
- Ética e transparência
- Inovação e melhoria contínua dos produtos e processos
- Responsabilidade
- Comprometimento com clientes e colaboradores
- Excelência no relacionamento

Quadro 3 - Planejamento Estratégico da Alternativa Embalagens
Fonte: a empresa (2008)

2ª Reunião - O Consenso em Relação à Estratégia e a Definição dos Objetivos

Na segunda reunião revisou-se a estratégia da organização para verificar se havia consonância entre os participantes em relação a este item. Todos manifestaram consenso em relação à missão, à visão, aos valores corporativos e à estratégia da organização.

A partir da estratégia esclarecida, iniciou-se a formulação dos objetivos estratégicos, ou seja, o que deve ser alcançado e o que é crítico para o sucesso da organização. Os objetivos foram distribuídos nas quatro perspectivas propostas por Kaplan e Norton (1997): Perspectiva Financeira, Perspectiva de Clientes, Perspectiva de Processos Internos e Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento.

Objetivos Estratégicos

Perspectiva Financeira: o que espera a diretoria?

F1 – Aumentar a receita de vendas: é o vetor básico da estratégia de uma pequena empresa que visa crescimento.

F2 – Reduzir inadimplência: geralmente as pequenas empresas têm problemas de elevada inadimplência. A atuação da pequena empresa na gestão de clientes permite conhecer melhor seus clientes, podendo ofertar formas de pagamento mais adequadas ao perfil destes, através da parceria com instituições financeiras. Isso e a melhoria no seu processo de cobrança, auxiliam a organização a reduzir o índice de inadimplência.

F3 – Reduzir gastos: esse objetivo é essencial às pequenas empresas. Como o seu capital é escasso, tudo o que a empresa reduzir em gastos (custos e despesas) pode ser revertido em benefícios próprios. A empresa pode ter preços mais competitivos, conseqüentemente, arrematar uma fatia de mercado maior; pode investir no seu pessoal, mantendo uma equipe satisfeita e mais produtiva; e gera equilíbrio financeiro, dando maior resultado aos seus proprietários.

Perspectiva de Clientes: como devemos cuidar de nossos clientes para alcançarmos nossa visão?

C1 – Melhorar a satisfação e retenção de clientes: clientes satisfeitos podem impulsionar o aumento das vendas, o que conseqüentemente pode contribuir para a geração de receita. Além disso, quando o cliente está satisfeito, tende a ser manter fiel à organização.

C2 – Atrair novos clientes: com o objetivo de aumentar a receita de vendas, a pequena empresa tem que investir em captar novos clientes. Isso se torna mais fácil à medida que o objetivo C1 é alcançado, uma vez que clientes satisfeitos e fiéis podem indicar novos clientes.

Perspectiva de Processos Internos: como devemos organizar nossos processos para alcançar a excelência e satisfazer nossos clientes e a diretoria?

PI1 – Melhorar a eficiência dos processos essenciais: de forma geral, as pequenas empresas têm deficiências em seus processos internos, isso ocorre, geralmente, por falta de um sistema contábil/gerencial adequado e eficiente, e por falta de planejamento e controle.

PI2 – Lançamento de novos produtos: lançar novos produtos auxilia a pequena empresa a manter-se flexível às exigências do mercado, atraindo novos clientes e gerando maior faturamento.

Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento: como devemos sustentar nossa capacidade de mudar e melhorar?

AC1 – Aumentar a motivação dos colaboradores.

AC2 – Melhorar a capacitação dos colaboradores: possuir colaboradores capacitados e motivados leva a uma melhor produtividade. As pequenas empresas, devido à falta de recursos, têm deficiência no seu quadro funcional, porque geralmente não investe em treinamentos, recompensas ou até mesmo contratação de profissionais já capacitados.

Procurou-se estabelecer um número reduzido de objetivos estratégicos para cada perspectiva, com intuito de simplificação, uma vez que se trata de uma pequena empresa, e estruturas complexas podem prejudicar o desenvolvimento da organização. Portanto, o modelo deve ser de fácil entendimento e com a maior abrangência possível, deve ser prático e atender as necessidades da empresa.

3ª Reunião - Escolha e Elaboração dos Indicadores

Na terceira reunião, buscou-se identificar os indicadores de desempenho que melhor captassem a intenção dos objetivos estratégicos delimitados anteriormente. Os indicadores demonstram como será medido e acompanhado o sucesso no alcance dos objetivos. Os indicadores de desempenho estabelecidos para a empresa podem ser visualizados no Quadro 4.

Perspectivas	Objetivos	Indicador de Desempenho	Método de medição	Frequência
Financeira	F1 – Aumentar a receita de vendas	Faturamento (R\$ mil)	Receita Líquida em milhares de R\$	Mensal
	F2 – Reduzir inadimplência	% de inadimplência	(Total em R\$ de clientes inadimplentes/ Total em R\$ clientes a receber) x 100	Mensal
	F3 – Reduzir gastos	% Lucro Operacional	(Lucro Operacional /Receita Operacional Líquida)) x 100	Mensal
Clientes	C1 – Melhorar a satisfação e retenção de clientes	% de satisfação	Pesquisa de satisfação realizada pela empresa	Semestral
		% de retenção de clientes	(n° de clientes que compraram no período atual e no período anterior/n° de clientes do período anterior) x 100	Semestral
	C2 – Atrair novos clientes	% de novos clientes	(n° de clientes que compraram no período atual e não compraram no período anterior/ n° de clientes do período anterior) x 100	Semestral
Processos Internos	PI1 – Melhorar a eficiência dos processos essenciais	% de retrabalho	(n° de produtos retrabalhados/n° total de produtos produzidos no período) x 100	Mensal
	PI2 – Lançamento de novos produtos	% de novos produtos lançados	(n° de novos produtos lançados durante o período/n° de produtos da carteira da empresa) x 100	Semestral
Aprendizado e Crescimento	AC1 – Aumentar a motivação dos colaboradores	% de satisfação dos colaboradores	Pesquisa de satisfação com os colaboradores	Semestral
		% de faltas ao trabalho	(n° de faltas dos colaboradores/ n° de dias trabalhados no período) x 100	Mensal
	AC2 – Melhorar a capacitação dos colaboradores	% de investimentos em treinamento para funcionários	(R\$ investidos em treinamento/ Receita Operacional Líquida em R\$) x 100	Semestral
		N° de horas de treinamento	N° de horas de treinamento do período	Semestral

Quadro 4 - Indicadores de desempenho para a Alternativa Embalagens

Fonte: a autora

4ª Reunião - Elaboração das Metas e das Ações

Nesta reunião, já com os indicadores de desempenho, o método de medição e a frequência definidos, foram delimitadas as metas e as ações para alcançá-los, de forma a atingir os objetivos estratégicos estipulados. Levou-se em consideração que nas pequenas empresas as pessoas idealizadoras das metas e ações, muitas vezes são as mesmas que executam os processos, portanto, tanto as metas quanto as ações foram elaboradas de forma que possam ser executadas, devendo ser reais e práticas. Em relação às ações definidas, cabe ressaltar que como a abordagem proposta não foi implementada, apenas listou-se ações que poderiam contribuir no alcance dos objetivos da empresa. Em uma futura implantação as ações deverão ser transformadas em planos de ações através do

sistema 5W2H, em que serão levantadas informações como, por exemplo, quem fará as ações, o quanto elas custaram, como elas serão realizadas, entre outras. As metas e as ações estão dispostos no Quadro 5.

Perspectiva	Objetivos	Metas	Ações
Financeira	F1 – Aumentar a receita de vendas	Aumentar em 5% as receitas líquidas de vendas ao mês	Propaganda para venda de novos produtos Aumentar linha de produtos Aumentar equipe de vendas
	F2 – Reduzir inadimplência	Reduzir a inadimplência em 10% ao mês	Criar limites de créditos para clientes inadimplentes Efetivar a cobrança Capacitar colaboradores para melhorar o processo de cobrança
	F3 – Reduzir gastos	Reduzir em 5% os gastos ao mês	Buscar por melhor preço de matéria-prima Evitar desperdícios Maximizar o tempo do processo produtivo
Clientes	C1 – Melhorar a satisfação e retenção de clientes	Aumentar 30% da satisfação dos clientes ao semestre	Entregar produtos confiáveis, na data prevista Pronto atendimento na solução de problemas Implantar serviço Pós-vendas
		Aumentar 20% da retenção dos clientes ao semestre	
	C2 – Atrair novos clientes	Aumentar 20% ao semestre o nº de novos clientes	Visitas a novos possíveis clientes Implantar cartão de vantagens Oferecer produtos casados com desconto Realizar promoções e propagandas
Processos Internos	PI1 – Melhorar a eficiência dos processos essenciais	Reduzir 10% do retrabalho ao mês	Implantar sistema de qualidade Definir supervisões
	PI2 – Lançamento de novos produtos	Lançar 10% de produtos novos a cada semestre	Buscar novas matérias-primas Desenvolver novos <i>designs</i> Pesquisar novas tecnologias
Aprendizado e Crescimento	AC1 – Aumentar a motivação dos colaboradores	Aumentar em 20% a satisfação dos colaboradores	Palestras Motivacionais Implantação de Sistemas de Remuneração
	AC2 – Melhorar a capacitação dos colaboradores	Investir 2% do lucro líquido em treinamento	Oferecer cursos de capacitação Incentivo à especializações

Quadro 5 - Metas e Ações para a Alternativa Embalagens

Fonte: a autora

Através dos dados definidos nas reuniões realizadas na empresa, foi possível construir uma Matriz de Medição de Desempenho, onde foram sintetizadas todas as informações obtidas, mostrada no Quadro 6.

Pers-pectiva	Objetivos	Indicador de Desempenho	Método de medição	Freqüên-cia	Metas	Ações
Financeira	F1 – Aumentar a receita de vendas	Faturamento (R\$ mil)	Receita Líquida em milhares de R\$	Mensal	Aumentar em 15% as receitas líquidas de vendas ao mês	Propaganda para venda de novos produtos Aumentar linha de produtos Aumentar equipe de vendas
	F2 – Reduzir inadimplência	% de inadimplência	(Total em R\$ de clientes inadimplentes/ Total em R\$ clientes a receber) x 100	Mensal	Reduzir a inadimplência em 10% ao mês	Criar limites de créditos para clientes inadimplentes Efetivar a cobrança Capacitar colaboradores para melhorar o processo de cobrança
	F3 – Reduzir gastos	% Lucro Operacional	(Lucro Operacional /Receita Operacional Líquida)) x 100	Mensal	Reduzir em 5% os gastos ao mês	Buscar por melhor preço de matéria-prima Evitar desperdícios Maximizar o tempo do processo produtivo
Clientes	C1 – Melhorar a satisfação e retenção de clientes	% de satisfação	Pesquisa de satisfação realizada pela empresa	Semestral	Aumentar 30% da satisfação dos clientes ao semestre	Entregar produtos confiáveis, na data prevista Pronto atendimento na solução de problemas Implantar serviço Pós-vendas
		% de retenção de clientes	(nº de clientes que compraram no período atual e no período anterior/nº de clientes do período anterior) x 100	Semestral	Aumentar 20% da retenção dos clientes ao semestre	
	C2 – Atrair novos clientes	% de novos clientes	(nº de clientes que compraram no período atual e não compraram no período anterior/ nº de clientes do período anterior) x 100	Semestral	Aumentar 20% ao semestre o nº de novos clientes	
Processos Internos	PI1 – Melhorar a eficiência dos processos essenciais	% de retrabalho	(nº de produtos retrabalhados/nº total de produtos produzidos no período) x 100	Mensal	Reduzir 10% do retrabalho ao trimestre	Reduzir retrabalho Reduzir desperdícios
	PI2 – Lançamento de novos produtos	% de novos produtos lançados	(nº de novos produtos lançados durante o período/nº de produtos da carteira da empresa) x 100	Semestral	Lançar 1 produto novo a cada trimestre	Buscar novas matérias-primas Desenvolver novos <i>designs</i>
Aprendizagem e Crescimento	AC1 – Aumentar a motivação do pessoal	% de satisfação dos colaboradores	Pesquisa de satisfação com os colaboradores	Semestral	Melhorar em 20% a satisfação dos colaboradores	Palestras Motivacionais Controle de faltas Implantação de Sistemas de Remuneração
		% de faltas ao trabalho	(nº de faltas dos colaboradores/ nº de dias trabalhados no período) x 100	Mensal		
	AC2 – Melhorar a capacitação do pessoal	% de investimentos em treinamento para funcionários	(R\$ investidos em treinamento/ Receita Operacional Líquida em R\$) x 100	Semestral	Investir 2% do lucro líquido em treinamento	Cursos de capacitação
		Nº de horas de treinamento	Nº de horas de treinamento do período	Semestral		

Quadro 6 - Matriz de Avaliação de Desempenho Alternativa Embalagens

Fonte: a autora

Por meio da construção dessa Matriz de Desempenho é possível observar um panorama do posicionamento da empresa em relação aos seus objetivos, indicadores, metas, e ações para o alcance dos resultados almejados.

A partir da elaboração da Matriz de Medição de Desempenho foram identificadas as relações de causa e efeito entre os diversos objetivos das perspectivas. Kaplan e Norton (2000, p. 30) enfatizam que “as diversas medidas que compõem um *Balanced Scorecard* bem elaborado devem compor uma série articulada de objetivos e medidas coerentes que se reforcem mutuamente”. O sistema de medição deve tornar explícitas as relações entre os objetivos nas várias perspectivas para que possam ser gerenciadas e validadas. Desta forma a cadeia de causa e efeito deve permear todas as quatro perspectivas do BSC.

As relações de causa e efeito entre os objetivos, descritas acima, são representadas visualmente através do mapa estratégico mostrado na Figura 8.

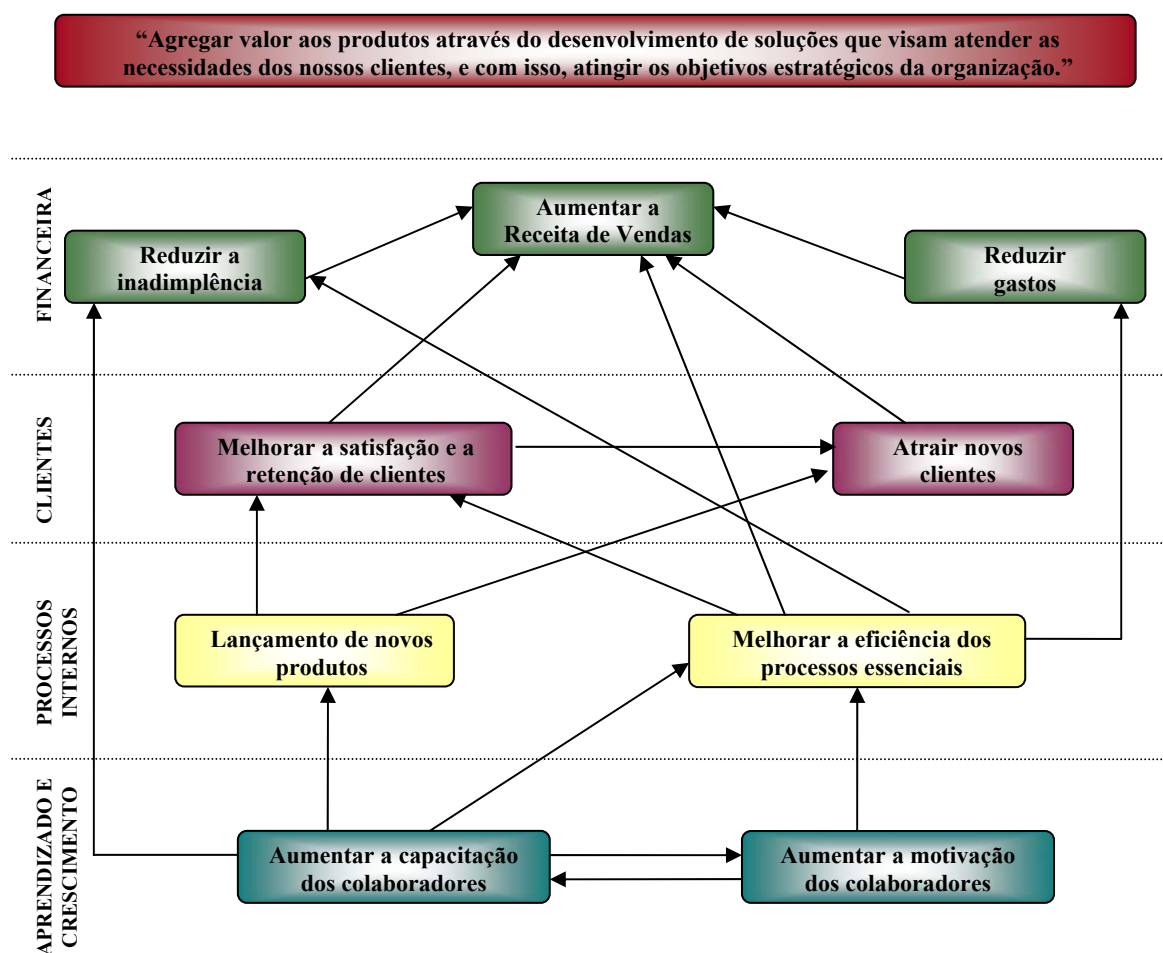


Figura 8 - Mapa Estratégico Alternativa Embalagens
Fonte: a autora

O mapa estratégico proporciona um nível de detalhe que melhora a clareza e o foco, auxiliando na comunicação da estratégia e no entendimento comum da organização. Além disso, o mapa é capaz de descrever a estratégia de modo a ter uma visão sistêmica e integrada, através das relações de causa e efeito, de modo a obter uma visão de como os resultados financeiros são influenciados pelos ativos intangíveis.

No sistema proposto para a empresa pesquisada é possível perceber a relação de causa e efeito entre os objetivos definidos. Por exemplo, identificou-se que para obter sucesso no objetivo de aumentar a motivação dos colaboradores, seria necessário promover a capacitação dos mesmos, objetivos da perspectiva de aprendizado e crescimento. Com colaboradores mais capacitados e motivados, os processos internos seriam executados de forma mais eficiente, contribuindo para com o desenvolvimento de novos produtos.

Para alcançar o objetivo de satisfazer os clientes, seria necessário, dentre os objetivos estabelecidos, capacitar operacionalmente a mão-de-obra, objetivo determinado para a perspectiva de aprendizado e crescimento, além de lançar novos produtos e melhorar a eficiência dos processos internos, objetivos da perspectiva de processos internos.

Os processos internos mais eficazes e a capacitação dos funcionários auxiliaram na redução da inadimplência e dos gastos, aumentando por conseguinte a receita.

E da mesma forma para atingir o objetivo financeiro de aumentar a receita de vendas, seria alcançar uma melhor satisfação dos clientes quanto aos produtos oferecidos, outra forma também é através da captação de novos clientes, objetivos estes, da perspectiva de clientes. Hipoteticamente, o cliente mais satisfeito compraria mais e traria outros clientes, aumentando a receita.

Sintetizando, colaboradores capacitados e motivados, estarão aptos a melhorar a eficácia dos processos da empresa, bem como, desenvolver novos produtos, que influenciarão na captação, retenção e satisfação dos clientes, e conseqüentemente, no aumento da receita, na redução dos gastos e da inadimplência.

3.3 DISCUSSÃO SOBRE O ESTUDO DE CASO

À medida que se deseja implementar novos processos na organização, é necessário considerar que tanto a estrutura organizacional, como as pessoas envolvidas na mudança, exercem influências sobre este processo. Com o objetivo de facilitar a gestão de uma

pequena empresa, foi elaborado um sistema de gestão de desempenho alicerçado no BSC, voltado a uma empresa de pequeno porte do ramo de embalagens, descritas na seção anterior.

A elaboração do sistema foi realizada baseada nas etapas propostas por Kaplan e Norton (1997, 2000, 2004), em que ocorreram quatro reuniões.

Nas reuniões, identificou-se a situação da empresa em relação ao mercado, bem como em relação à missão, à visão e aos valores. Foram levantados os principais fatores críticos para alcançar o sucesso da organização. Tendo como base estes pontos, foram delimitados os objetivos estratégicos para a empresa.

Em seguida, foram elaborados os indicadores, o método de medição e a frequência, de forma a avaliar o desempenho no alcance do sucesso dos objetivos estratégicos e metas da organização. A frequência de medição dos indicadores pode ser adaptada, ou seja, convertida em proporções menores, de acordo com as necessidades de controle e acompanhamento da empresa.

Dando continuidade, foram traçadas as metas e as ações a serem desenvolvidas, tendo a finalidade de direcionar os esforços da empresa no alcance dos seus objetivos. Numa futura implantação, recomenda-se à empresa a criar um planejamento de como serão realizadas as suas ações, ou seja, elaborar um Plano de Ações, a partir da ferramenta 5W2H. Os 5W correspondem às seguintes palavras do inglês: *What* (o que será feito); *Who* (por quem será feito); *Where* (onde será feito); *When* (quando será feito) e *Why* (por que será feito). Os 2H são: *How* (como será feito) e *How much* (quanto custa). O uso correto dessa ferramenta permite que gerentes e equipes evitem mal-entendidos e desperdicem esforços. Além disso, ajuda a padronizar processos, que é um dos pontos-chave para o sucesso nas empresas.

Após o levantamento de todas estas informações, foi elaborada uma Matriz de Medição de Desempenho e um Mapa Estratégico, onde pode ser observado o posicionamento da empresa em relação ao alcance dos objetivos estratégicos definidos.

Apesar deste estudo não possuir o foco de implantar o modelo na empresa estudada, pode-se destacar a importância dele, no auxílio à gestão da empresa Alternativa Embalagens. Através da Matriz de Medição de Desempenho a empresa poderá acompanhar, avaliar, controlar e melhorar a sua gestão dentro das dimensões propostas, auxiliando-a na tomada de decisão e na flexibilização frente ao mercado tão competitivo.

A implantação do estudo realizado dependerá principalmente da capacidade de mudança da empresária em perceber que precisa compartilhar e delegar para crescer e inovar.

Os indicadores propostos neste trabalho destinam-se ao nível estratégico da empresa, composto pelos três gestores que participaram do processo. De modo a transformar os objetivos estratégicos da empresa em ações do dia-a-dia dos colaboradores, na implantação do modelo, os indicadores do nível estratégico podem ser desmembrados, para que os gestores das três áreas possam acompanhar e avaliar o desempenho de suas equipes, a partir dos indicadores desmembrados dos estratégicos. Com isso, a empresa transformará a sua estratégia em ações.

4 CONCLUSÕES

Neste Capítulo são apresentadas as conclusões deste trabalho, divididas em dois tópicos: Considerações Finais e Sugestões para Trabalhos Futuros.

4.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS

À medida que as organizações se dedicam a atingir seus objetivos e metas, medidas de desempenho são utilizadas para avaliar, controlar e melhorar os aspectos relacionados a planejamento, processos internos, rentabilidade e satisfação de clientes e colaboradores.

As empresas de pequeno porte muitas vezes têm sua gestão comprometida pelo amadorismo de seus donos, que na maioria das vezes, também são os administradores. Além disso, essas organizações possuem uma carência no que se refere ao planejamento, organização e controle de suas atividades e resultados. Todos estes fatores convergem para a necessidade de um sistema de medição e gestão desempenho.

Tendo em vista este cenário, o foco do presente estudo foi a proposta de um modelo de gestão de desempenho alicerçado no BSC para uma pequena empresa do ramo de embalagens.

Especificamente, um dos objetivos do trabalho foi identificar o papel da contabilidade gerencial na geração de informações úteis para a tomada de decisão. Verificou-se que a contabilidade gerencial é uma das formas pelas quais as entidades percebem os seus resultados e o seu desempenho, e diferentes artefatos da contabilidade gerencial podem influenciar o processo decisório. No caso deste trabalho, utilizou-se o BSC como ferramenta gerencial para a elaboração do modelo proposto.

A partir da escolha do BSC como ferramenta gerencial a ser utilizada na elaboração do modelo de gestão de desempenho proposto nesta pesquisa, objetivou-se identificar as etapas para a construção do BSC, as quais foram contempladas na seção 2.5.4 e também serviram de base na elaboração da abordagem no estudo de caso.

Na elaboração do estudo de caso, desejou-se também, identificar os objetivos estratégicos da organização, além de definir os indicadores de desempenho que melhor se

adaptassem à empresa objeto deste trabalho. Esse objetivo foi alcançado na medida em que ocorreram as reuniões na empresa com os participantes do processo de elaboração do modelo. Objetivos estratégicos e indicadores de desempenho foram documentados através de quadros e da elaboração de uma Matriz de Medição de Desempenho, onde se pode observar o posicionamento da empresa em relação ao alcance de seus resultados.

Como último objetivo específico, propôs-se a elaboração de um Mapa Estratégico para a Alternativa Embalagens. O Mapa Estratégico serviu para visualização das relações de causa e efeito existentes entre os objetivos estratégicos da empresa, proporcionando um nível de detalhe que melhora a clareza e o foco, auxiliando na comunicação da estratégia e no entendimento comum da organização.

Uma das vantagens de se ter um modelo de gestão do desempenho para as pequenas empresas é o fato dos gestores poderem visualizar com mais facilidade os objetivos estratégicos de longo prazo do negócio, de forma coerente e relacionada. Dessa forma, é possível que o gestor tenha maior possibilidade de identificar as iniciativas que podem levar a empresa a alcançar o seu objetivo principal e acompanhá-las através da evolução de indicadores de desempenho, estabelecidos para cada objetivo estratégico. Ou seja, o gestor pode ter um instrumento que lhe permite estabelecer prioridades e programar mudanças, com avaliação de desempenho e acompanhamento de indicadores.

De forma geral, pode-se assumir que a sobrevivência de um pequeno negócio depende da sua saúde financeira que, por sua vez, depende da capacidade dos gestores entenderem e atenderem às necessidades dos clientes e as demandas do mercado, bem como, ter processos internos bem definidos, controle eficazes, planejamento e pessoas capacitadas e satisfeitas.

Considerando os elevados índices de mortalidade das pequenas empresas brasileiras, principalmente devido a problemas de gestão deficiente, o objetivo geral deste trabalho foi alcançado através da elaboração do modelo de gestão de desempenho baseado no BSC, proposto para a Alternativa Embalagens, sendo útil para o seu melhor gerenciamento e conseqüente aumento de suas chances de permanência no seu mercado de atuação.

4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Como pesquisas futuras e complementares ao presente estudo, sugere-se:

- A realização de uma pesquisa comparativa entre duas ou mais empresas de pequeno porte que já possuam o *Balanced Scorecard*, como ferramenta gerencial;
- Uma pesquisa em diversas pequenas empresas sobre a utilização de artefatos da contabilidade gerencial como forma de auxiliar a gestão dos seus negócios;
- Um estudo com entrevistas semi-estruturadas aos gestores de empresas que utilizam o BSC como ferramenta gerencial, para verificar os seus benefícios; e
- A realização de pesquisas sobre modelos de gestão para pequenas empresas baseados em outras abordagens gerenciais, já que este estudo foi concretizado com base apenas na ferramenta BSC, objetivando assim, o aumento das chances de sobrevivência destas empresas, tão importantes para a economia do país.

REFERÊNCIAS

- ADIZES, Ichak. **Gerenciando os ciclos de vida das organizações**. São Paulo: Printice Hall, 2004.
- ADIZES, Ichak. **Os ciclos de vida das organizações**: como e por que as empresas crescem e morrem e o que fazer a respeito. São Paulo: Thompson, 1999.
- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, 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.
- CARDORE, Hélio; COPPLA, Marcelo. **Grandes respostas para pequenas empresas**. Revista FAE *Business*, Curitiba, n. 8, p. 8-10, maio 2004. Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v8_n1/rev_fae_v8_n1_01_cadori_copola.pdf>. Acesso em: 02 junho 2008.
- CHIAVENATO, Idalberto. SAPIRO, Arão. **Planejamento Estratégico**. Fundamentos e Aplicações: Da intenção aos resultados. 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Campus, 2004.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 3. ed São Paulo: Atlas, 2004.
- DRUCKER, P. F.. **Prática da Administração da Empresa**. São Paulo: Pioneira, 1981.
- FRÖHLICH, Luiza. **Ciclo de Vida das Empresas e as Práticas Organizacionais**: O caso Dudalina. Biguaçu, 2005. 144f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Centro de Educação Superior Biguaçu, UNIVALI.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.
- GONSALVES, Elisa Pereira. **Iniciação à pesquisa científica**. 3ª ed. Campinas: Alínea, 2003.

IBGE, Coordenação de Serviços e Comércio. **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001**. Rio de Janeiro: IBGE, 2003.

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

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. **Mapas Estratégicos: Convertendo Ativos Intangíveis em Ativos Tangíveis**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

_____. **Organização Orientada para a Estratégia: Como as empresas que adotam o BALANCED SCORECARD prosperam no novo ambiente de negócios**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

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

_____. **Fundamentos e Práticas da Gestão Contemporânea**. Caderno 4. Universidade Corporativa Banco do Brasil, 2005.

_____. **Fundamentos e Práticas da Gestão Contemporânea**. Caderno 3. Universidade Corporativa Banco do Brasil, 2006.

OLIVEIRA, Antônio Gonçalves. **Uma Contribuição ao estudo da Contabilidade com sistema de informação ao processo de gestão das micro e pequenas empresas**. Uma pesquisa no Estado do Paraná. Florianópolis, 2004. 232f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 20. ed.. São Paulo: Atlas, 2004.

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

PADOVEZE, Clovis Luis. **Controladoria estratégica e operacional**. São Paulo: Thomson, 2003.

PREVIDELLI, José J.; MEURER, Vilma. **Gestão da Micro, Pequena e Média empresa no Brasil**. Uma abordagem multidimensional. Paraná: Unicorpore, 2005.

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

RESNIK, Paul. **A bíblia da pequena e média empresa**. São Paulo: Makron Books, 1991.

RIGON, Patrícia Pacheco. **O *Balanced Scorecard* e a Comunicação como instrumentos complementares na execução da estratégia do negócio**. São Paulo, 2006, 52 p. 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, 136p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SEBRAE. **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa: 2007**. Brasília: DIEESE, 2007a.

_____. **Boletim Estatístico de Micro e Pequenas Empresas**. Brasília: Sebrae, agosto de 2007b.

_____. **Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de empresas no Brasil – Relatório de pesquisa**. Brasília: Sebrae, 2004.

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

VIEIRA, Paulo Roberto. **Peculiaridades do Processo Decisório**. 2ª Ed. Estilo & Gestão em RH Catho Online, 2002. Disponível em:

<http://www.catho.com.br/estilorh/index.phtml?combo_ed=2&secao=158>. Acesso em: 10 novembro 2007.

WIKIPEDIA. **Embalagem**. 15 de abril 2008. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Embalagem>>. Acesso em: 10 maio 2008.