

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

***DESENVOLVIMENTO DO BALANCED SCORECARD
NUMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS***

MARCIANO SCHORR

Porto Alegre, 2006.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

***DESENVOLVIMENTO DO BALANCED SCORECARD
NUMA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS***

Marciano Schorr

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Oscar Claudino Galli

Porto Alegre, 2006.

Dedico este trabalho aos meus dois grandes amores.

*À minha esposa e à minha filha que entenderam
e apoiaram a realização deste sonho.*

AGRADECIMENTOS

Durante a realização do Mestrado e mais especificamente na construção da Dissertação, tive o apoio de muitas pessoas, e não posso deixar de fazer um agradecimento especial a algumas delas:

Primeiramente a Deus, pela minha saúde e fé e pelas pessoas tão generosas que ele colocou ao meu redor.

Aos meus pais, por terem me ensinado a amar e a lutar pela realização dos meus sonhos.

Ao Professor Dr. Oscar Claudino Galli, pela sua dedicação, paciência, companheirismo e orientações muito proveitosas para a elaboração do presente trabalho.

A UFRGS, pela qualidade dos professores, do curso e da estrutura colocada a nossa disposição;

A Univates, nas pessoas dos Professores Ari Künzel e Valmor Arsildo Kappler, pelo apoio e incentivo recebidos;

Aos colegas de mestrado, em especial, Dalva, Leonita, Sandra e Samuel pelos momentos de estudos, alegria e companheirismo vividos no decorrer do mestrado;

Aos diretores e colaboradores da empresa, por ter disponibilizado as informações necessárias para o estudo de caso.

A todos, o meu muito obrigado.

RESUMO

Este estudo teve por objetivo desenvolver um *Balanced Scorecard* para uma indústria de alimentos do Vale do Taquari. O *Balanced Scorecard* é um sistema de avaliação de desempenho através de indicadores, desenvolvido pelos autores Robert S. Kaplan e David P. Norton. Através da identificação de um quadro equilibrado de indicadores, o *Balanced Scorecard* apresenta um conjunto de medidas que fornece uma visão rápida e abrangente da empresa, buscando eliminar o excesso de informação e concentrando a atenção naquelas medidas que são fundamentais. Além das medidas financeiras, que informam sobre os resultados das ações já tomadas, apresenta também medidas operacionais de satisfação do cliente; dos processos internos e atividades de inovação e aperfeiçoamento da organização. A metodologia adotada foi de natureza qualitativa voltada ao estudo de caso. Foram realizadas entrevistas e visitas à empresa buscando os dados necessários para o desenvolvimento do trabalho e definição dos indicadores, suas metas e responsáveis, para cada uma das perspectivas. O resultado do trabalho é um *Balanced Scorecard*, que contempla as quatro perspectivas (financeira, cliente, processos internos e aprendizado), demonstrando a relação de causas e efeitos entre os indicadores destas perspectivas, apresentando um mapa estratégico que permite visualizar o desempenho da organização frente a sua estratégia e metas definidas.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*. Indicadores de desempenho. Estratégia. Perspectivas. Mapa estratégico.

ABSTRACT

This paper aimed to develop a *Balanced Scorecard* for a food industry of the Taquari Valley. The *Balanced Scorecard* is an evaluation system of the performance through indicators, developed by the authors Robert S. Kaplan and David P. Norton. Through the indication of a balanced chart of indicators, the *Balanced Scorecard* presents a set of measures that provides a fast and an overall view of the company, trying to eliminate the excess of information and concentrating the attention on those measures that are fundamental. Besides financial measures, that inform about the results of actions that have already been taken, they also show operational measures of the customer's satisfaction; internal processes and innovation activities and improvement of the company. The methodology used was of qualitative case study. Interviews and meetings to the company were carried out searching for data that are necessary for the development of the study and the definitions of the indicators, their purposes and people who are responsible for each perspective. The results of the study is a *Balanced Scorecard*, which contemplates four perspectives (financial, customer, internal processes and learning), showing the relationship of cause and effect among the indicators of these perspectives, presenting a strategic map that allows to visualize the performance of the company according to their strategies and defined purposes.

Key words: *Balanced Scorecard*. Performance indicators. Strategy. Perspectives. Strategic Map.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Principais concorrentes	16
Figura 1 – Alinhando e focalizando os recursos na estratégia.....	32
Quadro 2 – Princípio Estratégico	35
Figura 2 – Modelo de mapa estratégico.....	38
Figura 3 – Modelo de mensuração.....	45
Figura 4 – A estratégia como processo contínuo	48
Quadro 3 – Sinalizadores.....	60
Figura 5 – Mapa estratégico.....	76

LISTA DE TABELAS

TABELA 01 – Metas para a Perspectiva Financeira	68
TABELA 02 – Metas para a Perspectiva dos Clientes	68
TABELA 03 – Metas para a Perspectiva dos Processos Internos	69
TABELA 04 – Metas para a Perspectiva do Aprendizado e crescimento.....	69
TABELA 05 – Periodicidade das medições	69
TABELA 06 – Indicadores de Recursos humanos	71
TABELA 07 – Indicadores de Qualidade	71
TABELA 08 – Indicadores de Produção	72
TABELA 09 – Indicadores de Marketing e Comercial	72
TABELA 10 – Indicadores de Contabilidade e Controladoria	73
TABELA 11 – Indicadores Financeiros	73
TABELA 12 – Causa x Efeito (Perspectiva do aprendizado).....	75
TABELA 13 – Causa x Efeito (Perspectiva dos processos internos)	76
TABELA 14 – Causa x Efeito (Perspectiva dos Clientes)	76
TABELA 15 – Causa x Efeito (Perspectiva Financeira)	77

SUMARIO

AGRADECIMENTOS

RESUMO

ABSTRACT

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

LISTA DE TABELAS

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Delimitação e definição do problema	12
1.2 A empresa.....	13
1.2.1 A Missão e visão da empresa.....	14
1.2.2 Os concorrentes	15
1.2.3 O mercado de <i>candies</i>	16
1.3 Objetivos.....	18
1.3.1 Objetivo Geral	18
1.3.2 Objetivo Específico	18
1.4 Justificativas.....	18
2 DESENVOLVIMENTO DO BALANCED SCORECARD.....	21
2.1 Origem.....	21
2.2 Conceito	22
2.3 Perspectivas	23
2.3.1 Do cliente.....	23
2.3.2 Dos processos internos	24
2.3.3 Da inovação e aprendizado.....	25

2.3.4 Financeira	26
2.4 Pré-requisitos para implantação	27
2.4.1 Definição dos objetivos primários	28
2.4.2 Definição dos objetivos secundários	29
2.4.3 Definição da forma de avaliação	29
2.4.4 Assumir publicamente as responsabilidades.....	30
2.5 Implantação.....	30
2.5.1 Transformando a estratégia em termos operacionais.....	34
2.5.2 O alinhamento da organização para criar sinergias	39
2.5.3 Criando afinidade entre a estratégia e a cultura	41
2.5.4 A transformação da estratégia em processo contínuo.....	47
2.5.5 Liderança executiva para mobilizar a mudança.....	51
2.5.6 Principais problemas.....	52
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS	55
3.1 Método de pesquisa	55
3.2 Estudo de caso.....	56
3.3 Coleta e organização do dados.....	58
4 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS (ESTUDO DE CASO)	59
4.1 Sinalizadores	59
4.2 Planejamento Estratégico	60
4.3 Perspectivas.....	61
4.3.1 Perspectiva Financeira	61
4.3.2 Perspectiva dos clientes	63
4.3.3 Perspectiva dos processos internos.....	64
4.3.4 Perspectiva do aprendizado e do crescimento	65
4.4 Estabelecimento das metas.....	66
4.5 Periodicidade das medições.....	68
4.6 Responsabilidades sobre os indicadores	69
4.6.1 Recursos Humanos	69
4.6.2 Qualidade.....	70
4.6.3 Produção	70
4.6.4 Comercial e marketing.....	70
4.6.5 Contabilidade e Controladoria	71
4.6.6 Financeiro	71
4.7 Mapa estratégico.....	72
5 CONCLUSÃO	77
6 BIBLIOGRAFIA	80
ANEXO A – PERSPECTIVA FINANCEIRA.....	84

ANEXO B – PERSPECTIVA DOS CLIENTES	85
ANEXO C – PERSPECTIVA PROCESSOS INTERNOS.....	86
ANEXO D – PERSPECTIVA DA INOVAÇÃO E CONHECIMENTO.....	87
ANEXO E – MAPA ESTRATÉGICO.....	88

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, muitas empresas ainda são geridas apenas com a utilização de indicadores puramente financeiros, no entanto, à medida que as organizações e os mercados evoluem, cresce também a necessidade de utilizar outras medidas não financeiras que facilitam o acompanhamento dos resultados em direção às metas traçadas.

1.1 Delimitação e definição do problema

Este trabalho utilizou como estudo de caso, uma indústria de alimentos de médio porte da região do Vale do Taquari, onde a necessidade de desenvolver uma metodologia para facilitar o monitoramento do rumo da organização ajude, através de um novo processo, na realização dos resultados da corporação.

O estudo abordará a elaboração de um *Balanced Scorecard*, utilizando-se dos conceitos dos autores Robert S. Kaplan e David P. Norton, não sendo seu intuito a operacionalização deste, pois para tal seria necessário um prazo maior do que o existente.

O trabalho aqui apresentado terá seu foco central na criação de uma proposta frente à organização atual.

Destaca-se, que no atual momento a medição é realizada apenas por indicadores contábeis e financeiros, que, por sua vez, estão se tornando desconexos quando analisados isoladamente.

Sabe-se que existem sistemas inovadores de mensuração de desempenho, os quais os autores Robert S. Kaplan e David P. Norton apresentam em sua obra intitulada “A Estratégia em Ação”, sendo os conceitos por eles expostos um modelo de análise para o estudo, pois abordam uma nova forma de medir os resultados da organização, buscando colocar o negócio em uma posição de vanguarda em relação à concorrência.

O resultado esperado servirá para responder a seguinte pergunta:

O *Balanced Scorecard* desenvolvido pela metodologia atende as perspectivas da organização pesquisada?

1.2 A empresa

Fundada em 2 de maio de 1977, a Empresa iniciou suas atividades como uma representação comercial tendo atuação na comercialização de produtos em geral. Com o passar do tempo, as compras e vendas de balas, pirulitos e doces foram se intensificando e este comércio serviu de suporte para o aparecimento do Atacado Melite. Após a consolidação do atacado, surgiu a oportunidade de avançar para outro nível de mercado, que já estava sendo sinalizado pelos clientes, surge então, em 1987, a fábrica de balas.

Em 2002 iniciou-se processo de ampliação da fábrica com a finalidade de aumentar a produção e melhorar cada vez mais os processos internos.

A empresa ampliou suas áreas de atuação e atualmente atende a todas as regiões do Brasil e exporta para mais de 20 países, entre eles: África do Sul, Argentina, Cabo Verde, Canadá, Chile, Croácia, Cuba, Djibouti, Gana, Guiné,

Haiti, Israel, Madagascar, Panamá, Paraguai, Portugal, Republica Dominicana, Romênia, USA, Venezuela e Uruguai.

Os últimos anos têm sido de crescimento contínuo e de muitas novidades. A direção investe constantemente em equipamentos e treinamentos, e a empresa lança produtos sistematicamente com a finalidade de alinhar-se às necessidades do mercado.

Hoje, a empresa está localizada às margens da BR-386 na cidade de Lajeado – RS, com cerca de 9.000 m² de área construída. Seguem abaixo outros dados retirados do planejamento estratégico da organização:

- a equipe de colaboradores é formada por 220 pessoas;
- a capacidade produtiva instalada, para três turnos diários, é de 45 toneladas dia, correspondente a aproximadamente 11.340 ton/ano;
- o faturamento anual gira em torno de R\$ 22 Milhões;
- possui aproximadamente 6.000 clientes ativos.

1.2.1 A Missão e visão da empresa

A empresa possui a seguinte declaração de missão: *“Satisfazer as expectativas dos clientes, produzindo, comercializando e transportando balas e confeitos proporcionando alegria, firmando a própria marca”*.

A sua declaração de visão é: *“Ser uma organização focada no cliente, buscando e produzindo resultados consistentes e sustentados por meio de uma melhoria de desempenho equilibrada entre todas as partes interessadas (fornecedores, colaboradores, sócios, clientes e comunidade)”*.

Segundo a empresa, o seu sucesso é medido pelo sucesso de seus clientes, acionistas, comunidade e pessoas. Desta forma, a empresa se apóia nos seguintes valores para consecução de seus objetivos:

“Honestidade: Exigimos fidelidade, honestidade e ética para todas as partes interessadas, através do cumprimento dos compromissos assumidos”.

Criatividade: Estimulamos a melhoria contínua dos processos e produtos através da criatividade e participação de nossos colaboradores.

Conhecimento: Consideramos a informação um requisito importante, direcionado para a conquista de melhores resultados, atendendo aos clientes internos e externos, fornecedores, sócios e comunidade.

Responsabilidade Social: Promovermos o respeito ao meio ambiente, e desenvolvemos atividades de interesse público.

Crescimento do Negócio: Reconhecemos na rentabilidade, uma condição importante para dar sustentação ao crescimento e desenvolvimento do negócio.”

1.2.2 Os concorrentes

A análise da concorrência deve ser feita com o intuito de entender os concorrentes e seu perfil de resposta, com o objetivo de determinar a sua capacidade de ação e reação em movimentos ofensivos e defensivos de mercado.

O conhecimento da concorrência é fundamental na definição da melhor estratégia competitiva na indústria. A partir disto, a empresa busca um posicionamento que permita explorar seus pontos fortes e as oportunidades de mercado, consolidando um diferencial competitivo perante esta concorrência.

Segundo a classificação estabelecida pela ABICAB (Associação Brasileira da Indústria de Chocolate, Cacau, Balas e Derivados), que leva em consideração o grau de inserção da empresa nos mercados interno e externo, a empresa é classificada como Pequena Fabricante. Numa pesquisa realizada por esta entidade, foi constatado que o foco principal das empresas deste grupo é buscar

o melhor desempenho operacional visando preservar uma boa margem operacional para enfrentar os grandes fabricantes.

Segue abaixo a relação dos principais concorrentes por categoria:

- Pequenos Fabricantes: Wallérius, Pietrobon, Dalla Costa, Berbau, Sasse, Soberana, Cotrigo (Fukito), Parati.
- Grandes Fabricantes: Peccin, Florestal, Boavistense, Dori, Penachi, Ouro Verde, Simas, Embaré.
- Grandes Marcas: Arcor e Adams.

No quadro a seguir estão descritas algumas características de alguns destes principais concorrentes:

Quadro 1 – Principais concorrentes

	Peccin	Dori	Florestal
Produção Média	50.000 ton/ano	80.000 ton/ano	70.000 ton/ano
Produtos destaques	Produtos diferenciados com custo acessível	balas recheadas, pirulitos de caramelo e balas de goma pingadas em amido	Linha dietética, balas de café, linha Balas de sabor tropical e pirulitos bruxolito
Características diferenciadas	Lançou recentemente no mercado produtos inovadores com recheio efervescente	Maior fabricante no Brasil Possui três unidades fabris	Maior fabricante da região do sul do Brasil

Fonte: Dados coletados na empresa pesquisada

1.2.3 O mercado de *candies*

Segundo informações coletadas na empresa, o mercado brasileiro de balas teve um crescimento de 31% em volume e 38% em faturamento no ano de 2004, sendo que o Brasil ocupa o terceiro lugar no ranking mundial de confeitos com um volume de produção total de 477 mil toneladas, atrás apenas dos Estados Unidos com uma produção de 1.135 mil toneladas e da Alemanha com 527 mil toneladas.

O Estado de São Paulo mantém a maior concentração de fábricas do setor de *candies* e, no mercado interno, estas fábricas atendem principalmente atacadistas e distribuidores.

Segundo a ABICAB, após a abertura da importação de confeitos, as indústrias nacionais passaram a se preocupar mais com programas de qualidade, lançaram produtos baseados em tendências internacionais e investiram em marketing e promoções para agregar maior valor ao produto.

O mercado consumidor vem numa crescente, sendo que nos últimos anos tem havido um aumento na procura por produtos funcionais direcionados à criança.

Outra tendência no setor é que as empresas estão aderindo à fabricação de produtos em embalagens menores.

No produto “chiclé”, verifica-se que em 2004 foram comercializadas 52.600 toneladas de no país, sendo que 46% do volume de vendas está voltado para os chiclés que custam até R\$ 0,05 para o consumidor. Os fabricantes também tem investido em chiclés com coleção de figurinhas, brindes, tatuagens, embalagens mais atrativas, formatos diferenciados, personagens de desenhos animados, sabores inusitados, etc, com o objetivo de atender uma clientela muito importante neste segmento, as crianças.

No que tange as gomas de mascar, há uma melhor aceitação pelos consumidores por aquelas que têm características funcionais como o que branqueia os dentes, não contém açúcar e ainda garante uma refrescância extrema.

1.3 Objetivos

O trabalho buscará desenvolver o *Balanced Scorecard* numa indústria de alimentos do Vale do Taquari.

1.3.1 Objetivo Geral

Desenvolver o *Balanced Scorecard* contemplando a estratégia da organização.

1.3.2 Objetivo Específico

Identificar indicadores de desempenho nas diferentes perspectivas;

Identificar os pontos críticos e gargalos na organização;

Incentivar a organização à adoção *Balanced Scorecard*, permitindo um acompanhamento dinâmico do seu desenvolvimento;

Melhorar o processo de tomada de decisão na condução dos negócios.

1.4 Justificativas

Atualmente a realidade econômica e financeira, conjuntamente com a facilidade de comunicação, nacional e mundial, está fazendo com que haja cada vez mais, e em maior número, empresas competitivas e consumidores exigentes,

o que obriga às empresas em geral a se atualizar tecnologicamente e gerencialmente para fazer frente a esse novo cenário.

A importância do estudo advém da dificuldade encontrada dentro das organizações de determinarem quais os resultados que realmente geram lucratividade, rentabilidade e, conseqüentemente competitividade.

O foco do processo de medição praticado nos diferentes mercados existentes avalia principalmente indicadores puramente financeiros, os quais, não refletem uma série de importantes processos executados pelas organizações. Ao não serem monitorados, não se pode prever qual o verdadeiro resultado que será obtido, pois, certamente muitas variáveis não financeiras influenciam no resultado esperado pelos acionistas.

Rappaport (2001), afirma que os relatórios contábeis falham ao medir o lucro, pois:

- Ignoram o valor do dinheiro no tempo e;
- métodos contábeis alternativos podem ser utilizados, como por exemplo, no controle do estoque e na apuração do custo das vendas

Isto faz com que os resultados apresentados possam ser diferentes de acordo com o critério adotado pela empresa.

Stewart (2005), também tem o mesmo entendimento, e vai além, ele afirma que os livros contábeis deveriam ser queimados e que os mesmos servem apenas para manter os contadores ocupados e para satisfazer os bancos financiadores. Sua sugestão é a de que as empresas avaliem as suas atividades utilizando os conceitos de valor econômico agregado, o EVA, (*Economic Value Added*) para cada um dos projetos implementados pela empresa.

Diante disto, cresce a importância nas organizações de medir o seu desempenho utilizando um maior número de variáveis. Sendo que para isto, um ponto de grande relevância para o negócio é ter detalhado quais métricas devem ser levantadas para atender o Planejamento Estratégico da empresa.

Através do uso da metodologia do *Balanced Scorecard*, a organização poderá eleger seus principais indicadores de desempenho, propondo uma nova forma de visualizá-los, os quais irão compor o quadro balanceado, tendo como objetivo final à consolidação do processo de desdobramento para todos os níveis da organização.

Na primeira etapa deste trabalho ocorrem os contatos com os conceitos de Kaplan e Norton sobre *Balanced Scorecard*, através da revisão literária, onde foram considerados livros e artigos publicados sobre o assunto.

Outro item de relevância é a escolha da empresa e o representante da mesma, a fim de identificar interesse em fornecer e permitir o acesso deste pesquisador aos dados necessários para desenvolver o painel de controle do BSC e submetê-lo a avaliação.

2 DESENVOLVIMENTO DO BALANCED SCORECARD

A realização deste trabalho, que é o desenvolvimento do BSC, está baseado no conhecimento já utilizado por diversos autores sobre a gerência e gestão da empresa.

2.1 Origem

Sistemas para Gestão Estratégica das Organizações são muito importantes à tomada de decisões por parte dos executivos. A medição de desempenho, porém, até a década de 80, segundo Ghalayini & Noble (1996), possuía uma predominante utilização de medidas de caráter financeiro.

A partir do início da década de 90, muitos autores se dedicaram ao estudo da aplicabilidade de novas medidas face às realidades e contextos que surgiram, entre elas o *balanced scorecard*.

O *balanced scorecard*, foi proposto em 1990, quando, segundo Kaplan e Norton (1997), o Instituto Nolan Norton, patrocinou o estudo intitulado “*Measuring Performance in the Organization of the Future*”, motivado pela crença de que os métodos de mensuração existentes, normalmente apoiados em indicadores contábeis e financeiros, estavam dispersos.

Os criadores do BSC, após analisar casos sobre sistemas inovadores de mensuração de desempenho, verificaram que algumas empresas estavam utilizando um *scorecard* corporativo que continha, além das medidas financeiras tradicionais outras medidas de desempenho. Estas medidas eram relativas a prazos de entrega ao cliente, qualidade e ciclo de processos de produção e também eficácia no desenvolvimento de novos produtos. Após diversas discussões, houve a inclusão de outras medidas, transformando-se no que foi então chamado: "*Balanced Scorecard*". A conclusão do estudo, em 1990, documentou a viabilidade e os benefícios do sistema equilibrado de medição estratégica.

2.2 Conceito

Através da identificação de um quadro equilibrado de indicadores, o *balanced scorecard* apresenta um conjunto de medidas que fornece uma visão rápida e abrangente da empresa, buscando eliminar o excesso de informação e concentrando a atenção naquelas medidas que são fundamentais. Além das medidas financeiras, que informam sobre os resultados das ações já tomadas, apresenta também medidas operacionais de satisfação do cliente, dos processos internos e atividades de inovação e aperfeiçoamento da organização.

O *balanced scorecard* reflete a primeira tentativa de avaliar o desempenho de uma organização de forma ampla, enfocando os objetivos da empresa, coordenando a tomada de decisão individual e definindo as bases para um aprendizado organizacional. O *scorecard* equilibra a medida de desempenho considerando os resultados e as causas do desempenho sobre os objetivos primários da empresa (Atkinson, Banker, Kaplan e Yong, 2000, p. 592).

Em síntese, o *balanced scorecard* é um sistema de avaliação utilizado pelas empresas para localizar o desempenho de seus objetivos primários e secundários, identificando como os processos contribuem para o alcance dos seus objetivos primários.

Kaplan e Norton afirmam ser o *balanced scorecard* uma metodologia inédita de mensuração de desempenho e acompanhamento da estratégia desenvolvida por eles na década de noventa. No entanto, segundo Giuntini (2003), isto é questionado por alguns pesquisadores que defendem a idéia de que o *balanced scorecard* consiste na sintetização de conceitos oriundos da *Tableau de Board*, Critérios de Excelência do Prêmio *Malcolm Baldrige*, Reengenharia e Qualidade Total, sendo Kaplan e Norton responsáveis pelo ordenamento das premissas.

2.3 Perspectivas

O BSC é uma ferramenta gerencial de avaliação de desempenho através de indicadores. As decisões decorrentes desta avaliação, que guiarão o futuro da empresa, dependerão não só das informações financeiras e contábeis, mas também da sua relação com funcionários, clientes, fornecedores e todas as pessoas que interagem direta ou indiretamente com ela.

São as seguintes perspectivas analisadas no acompanhamento da empresa.

2.3.1 Do cliente

Primeiramente deve-se utilizar na empresa um quadro de indicadores que reflitam os principais fatores que importam para os clientes, buscando orientar a obtenção dos resultados positivos.

Para Porter (1989), a satisfação do cliente é pré-requisito para a viabilidade da indústria. O cliente precisa estar disposto a pagar um preço por um produto que seja superior ao seu custo de produção.

Os interesses dos clientes tendem a se enquadrar em quatro categorias: tempo, qualidade, desempenho e atendimento.

O prazo de entrega mede o tempo que a empresa leva para atender seus clientes. No caso dos produtos prontos, pode ser medido a partir da recepção do pedido até a entrega. Para novos produtos este prazo representa o tempo entre a definição do novo produto e sua entrada no mercado. A qualidade mede o número de defeitos, a pontualidade nas entregas e a exatidão nas previsões de entrega da empresa.

Já as medidas de desempenho e atendimento levam a empresa a avaliar suas atitudes sob a perspectiva do cliente. Através de pesquisas de mercado e *benchmarking* podem ser estabelecidos objetivos para melhorar a performance.

Além de controlar as medidas de tempo, qualidade e de desempenho e atendimento, as empresas devem estar atentas ao custo de seus produtos. Isto porque estas diversas variáveis são analisadas pelos clientes na hora de definir seu fornecedor.

Enfim, é preciso identificar o que o cliente quer, o que ele espera, como ele recebe e como ele percebe o atendimento/serviço e medir todo este processo.

2.3.2 Dos processos internos

A segunda parte de um quadro equilibrado de indicadores apresenta o que a empresa deve fazer internamente para atender aos clientes. Isto porque, corresponder às expectativas dos clientes exige excelente performance nos processos, ações e decisões internas.

Segundo Kaplan (1992), as medidas internas devem ser concentradas naquelas que tem maior impacto sobre a satisfação dos clientes. Devem também identificar e manter os processos que assegurem sua permanência na liderança do mercado, especificando metas que precisam ser atingidas e superadas.

Porter (1989), afirma que os processos internos são importantes para obter uma vantagem competitiva, sendo que eles devem direcionar a empresa para a redução de custos ou para a diferenciação do produto. Este direcionamento deverá ser de acordo com a estratégia da empresa. Uma leva a organização para a liderança em custos, o que poderá gerar retornos significativos, se ela manter os preços praticados anteriormente. A outra, a leva para um mercado mais seletivo, menos competitivo, no entanto mais exigente, o que faz com que a empresa precise fabricar um produto com maior qualidade, mas também poderá ter um preço e uma margem mais recompensadores.

2.3.3 Da inovação e aprendizado

As medidas do quadro de indicadores referentes aos processos internos e ao foco no cliente identificam os parâmetros que a empresa considera mais importantes para o sucesso competitivo. No entanto as formas de atingir o sucesso mudam o tempo todo.

As medidas de inovação e aprendizado buscam avaliar o quanto à organização está preparada para acompanhar as mudanças necessárias, já que a capacidade de uma empresa para inovar, aperfeiçoar e aprender está diretamente atrelada ao seu valor, ou seja, somente com a capacidade de lançar novos produtos a empresa irá aumentar sua eficiência operacional, penetrar em novos mercados e aumentar o faturamento e as margens – crescer e aumentar o valor para o acionista.

As organizações que não possuem um programa agressivo de inovação de produtos, “engasgam e morrem”. Pode-se classificar as empresas em duas categorias: “as que parecem ter uma capacidade de se perpetuar e aquelas que não tem esta capacidade.” (Robert, 1998, p. 238)

Whittington (2002), afirma que a inovação tecnológica envolve a luta para se estabelecer o padrão da indústria e que há pouco espaço para o azarão, sendo

que, para a inovação ser bem sucedida é preciso que haja uma forte orientação para o mercado.

“..., a inovação efetiva vem da busca das necessidades do cliente e de atendê-las com ofertas adequadas de produtos e serviços”. (Whittington, 2002, p. 89)

2.3.4 Financeira

As medidas de performance financeira indicam se as ações que estão sendo tomadas pela administração da empresa estão refletindo em aumento da rentabilidade, em crescimento de valor para o acionista.

Para Stewart (2005), um plano financeiro é costurado para antecipar e acomodar os fluxos de caixa gerados ou requeridos pelos planos de negócio de maior valor.

Segundo Kaplan (1992), alguns críticos afirmam que medidas financeiras de curto prazo como vendas trimestrais e receita operacional não deveriam servir como ferramentas de análise, por terem caráter retrospectivo. Afirmam também que medidas financeiras não aumentam a satisfação do cliente, a qualidade, o tempo do ciclo e a motivação dos colaboradores. E ainda, que o sucesso financeiro é a consequência lógica de um bom trabalho operacional, devendo as melhorias estarem concentrados neles.

Kaplan é contrário a estas opiniões, pois considera as medidas financeiras necessárias, e apresenta dois motivos para que elas sejam analisadas:

- A possibilidade de incrementar o programa de qualidade total da empresa: se os esforços de melhoria ficarem concentrados apenas em melhorar a performance operacional, os executivos sentarão em suas mesas apenas para repensar a estratégia da empresa ou seus planos de implementação;

- A ligação entre a melhoria da performance operacional e o sucesso financeiro é muito tênue e incerta: uma empresa pode apresentar uma ótima performance em medidas operacionais e de satisfação do cliente e não estar obtendo rentabilidade nem retorno para os acionistas.

A implantação do *balanced scorecard* leva a uma mudança nas premissas sobre a avaliação da performance. Os sistemas tradicionais de avaliação costumam especificar as ações e elaborar medidas para ver se elas foram efetivamente tomadas, levando a um controle do comportamento. O quadro de indicadores proposto pelo *balanced scorecard* coloca a estratégia e a visão, e não o controle no foco central. Estabelece metas e presume que as pessoas tomarão atitudes necessárias para sua execução. O envolvimento da alta direção é reduzido, pois eles sabem qual é o resultado final, mas não sabem exatamente como obtê-lo, porque as condições de trabalho mudam constantemente.

Ao reunir as perspectivas financeiras do cliente, do aprendizado organizacional, e da inovação dos processos internos, o quadro de indicadores ajuda os executivos a compreender, pelo menos implicitamente, uma série de inter-relações, permitindo-lhes transcender as noções tradicionais sobre barreiras funcionais e, em última análise, levar ao aperfeiçoamento do processo de tomada de decisões e de resolução de problemas. Com o *balanced scorecard*, as empresas estão sempre olhando – e andando – para frente, e não para trás (Kaplan, 1992, p. 45).

As quatro perspectivas têm se revelado suficientes para avaliação da maioria das empresas, porém devem ser consideradas como um modelo, pois em alguns casos pode ser necessário acrescentar uma ou mais perspectivas para complementar o quadro. “Portanto, os interesses de todas as partes interessadas podem ser incorporados ao *balanced scorecard* desde que sejam vitais para a estratégia e o sucesso dos negócios” (Kaplan e Norton, 1997, p. 36).

2.4 Pré-requisitos para implantação

Grande parte das empresas já dispõe de diversas medidas físicas, operacionais e financeiras para avaliar suas atividades criadas para fins específicos. Um quadro equilibrado de indicadores baseia-se em objetivos estratégicos e nas exigências competitivas da organização.

Kaplan (1992), afirma que ao implementar um quadro equilibrado de indicadores, visando obter uma performance diferenciada, poderão ser utilizados indicadores já existentes após um questionamento sobre estas medidas e a identificação dos objetivos e processos.

Diferentes situações de mercado, setores, estratégias de produto e ambientes de concorrência requerem a utilização de indicadores específicos para cada caso. Cada empresa deve elaborar um quadro personalizado, baseado em sua missão, estratégias, tecnologias e cultura.

Atkinson, Banker, Kaplan e Yong (2000) consideram a implementação de um quadro equilibrado de indicadores de avaliação de desempenho uma tarefa relativamente complexa, onde diversos pré-requisitos são necessários para a implementação.

2.4.1 Definição dos objetivos primários

A administração deve definir os objetivos primários da empresa que normalmente existem e consistem no lucro e na riqueza dos proprietários, cabendo a eles obtê-los. Organizações sem fins lucrativos, como o governo, devem estabelecer objetivos multidimensionais, como operar com um orçamento equilibrado ou reduzir os impostos para os contribuintes mantendo os serviços sociais no mesmo nível.

Entender como os *stakeholders* e os processos contribuem com os objetivos primários é tido como um item problemático. Por exemplo, por ser difícil mensurar o quanto à motivação de um funcionário se traduz em melhor desempenho dele e do lucro (Atkinson, Banker, Kaplan e Yong, 2000).

2.4.2 Definição dos objetivos secundários

A empresa deve desenvolver um cenário de objetivos secundários, que são os diferenciadores de desempenho dos objetivos primários, definindo quais são os processos que resultam em melhores resultados. Buscar respostas sobre quanto deve ser investido em qualificação dos funcionários, satisfação dos clientes ou sistemas de melhoria de qualidade.

Tais decisões deveriam ser baseadas no entendimento de como o aumento do gasto melhora os resultados dos processos, como a melhoria da satisfação do cliente; contribui no desempenho dos objetivos primários da empresa (Atkinson, Banker, Kaplan e Yong, 2000, p. 595).

2.4.3 Definição da forma de avaliação

Após a definição dos objetivos primários e secundários deve ser desenvolvido um conjunto de medidas para monitorar o desempenho, ou seja, a forma de avaliação destas variáveis. Escolher um conjunto impróprio de medidas ou avaliá-las de forma incorreta, leva a um desempenho insatisfatório.

Segundo Thompson e Strickland (2003), é importante que a organização esteja constantemente reavaliando seu planejamento estratégico bem como monitorando os seus resultados, isto mantém a empresa focada nos seus objetivos e em crescimento.

2.4.4 Assumir publicamente as responsabilidades

Especificar e tornar públicas suas convicções sobre os processos e as ações a serem desenvolvidas para alcançar os resultados desejados, faz com que as empresas assumam responsabilidades, aumentando o risco da administração e o comprometimento de todos os envolvidos.

Atkinson, Banker, Kaplan e Yong (2000), afirmam que apesar das dificuldades de implantação, o *balanced scorecard* auxilia no desenvolvimento das empresas por fornecer um método que considera o que se deve fazer para desenvolver um sistema internamente consistente de planejamento e controle, além de fornecer uma base comparativa que permite entender as diferenças entre uma empresa bem sucedida e outra fracassada.

2.5 Implantação

Uma pesquisa realizada entre gestores de portfólio mostrou que a capacidade de executar a estratégia é mais importante do que sua elaboração. Outra realizada na década de 80 entre consultores gerenciais mostrou que das estratégias formuladas com eficácia, apenas 10% obtiveram êxito. Concluiu-se que o maior problema não era a má formulação da estratégia, mas sim a má execução (Kaplan e Norton, 2000).

Para Sun Zi, apud, Thompson e Strickland (2003): “Uma liderança fraca pode destruir a melhor estratégia; a execução vigorosa de um plano, mesmo que ele seja fraco, pode levar à vitória.”

O *balanced scorecard* criado por Kaplan e Norton no início da década de 90, passou a ser utilizado por grandes corporações como instrumento de medição, acompanhamento e implementação das estratégias.

As empresas que alcançaram resultados extraordinários, utilizando o *balanced scorecard* como ferramenta de acompanhamento das estratégias creditam seu sucesso a definição do foco e ao alinhamento das equipes executivas, unidades de negócios, recursos humanos, tecnologia da informação e recursos financeiros à estratégia da organização. Isto foi possível devido à incorporação de cinco princípios, mostrados na figura a seguir.

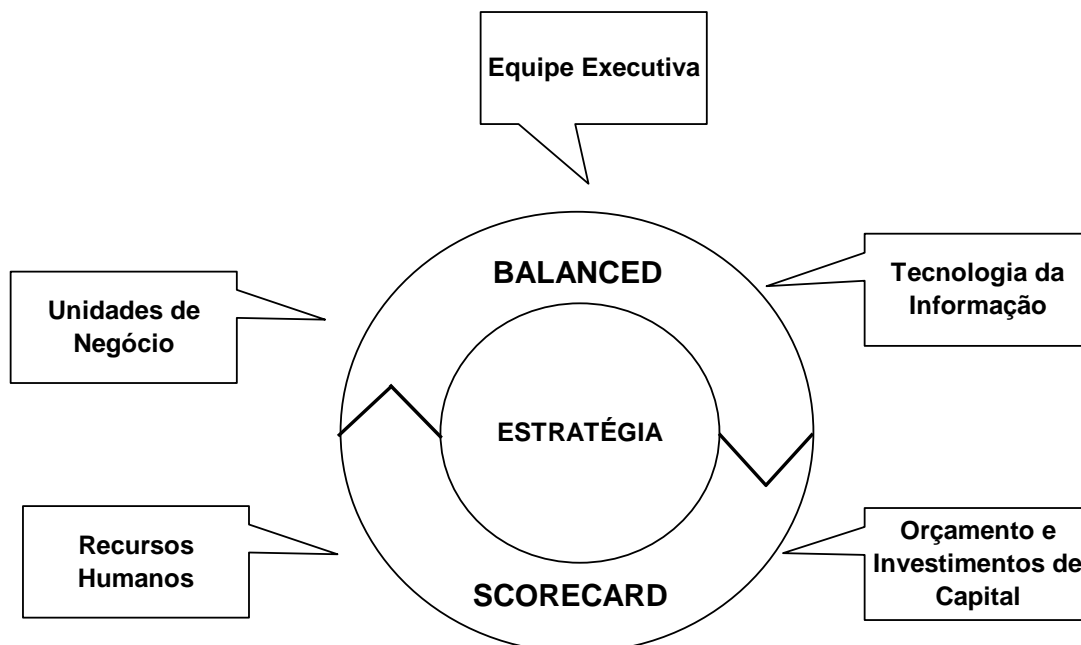


Figura 1 – Alinhando e focalizando os recursos na estratégia
Fonte: Kaplan e Norton, 2000, p. 19

O primeiro dos cinco princípios propostos por Kaplan e Norton, consiste em traduzir a estratégia em termos operacionais. A rapidez com que as empresas obtiveram resultados positivos não foi resultante de grandes investimentos em ativos tangíveis e intangíveis, mas sim da melhor utilização dos recursos já existentes, que estavam ocultos nas organizações.

“O *balanced scorecard* fornece um referencial para descrever e comunicar a estratégia de maneira coerente e imaginosa. Não seremos capazes de implementar a estratégia se não conseguirmos descrevê-la.” (Kaplan e Norton, 2000, p. 20)

Esta dificuldade em descrever a estratégia levou os autores a criação de um referencial para sua descrição e implementação, chamado mapa estratégico, que mostra as relações de causa e efeito entre os ativos tangíveis e intangíveis e os resultados financeiros.

O uso pelo *scorecard* de indicadores quantitativos, mas não financeiros – como duração dos ciclos, participação no mercado, inovação, satisfação e competências – possibilita a descrição e mensuração do processo de valor, em vez de simples inferência. (Kaplan e Norton, 2000, p. 21)

O segundo princípio consiste em alinhar a organização à estratégia. Isto se torna necessário pois a empresa é composta por diversos setores diferentes, cada um desempenhando suas tarefas. Conseguir que todos estes setores trabalhem em sinergia, focalizados nas metas da organização é uma tarefa extremamente complicada, porém necessária ao sucesso. Dificuldades de comunicação e coordenação precisam ser superadas, unidades de serviços e de negócio devem se conectar a estratégia por meio de temas e objetivos comuns integrantes nos *scorecards*.

As equipes de liderança das empresas estudadas por Norton e Kaplan não tinham condições de implementar sozinhas o *balanced scorecard*, para isto envolveram todos os funcionários em todos os níveis. Os treinamentos enfatizaram custeio, segmentação dos clientes e marketing. A estratégia foi divulgada no estilo *top-down*, que parte do geral para o específico, sendo utilizados inclusive *scorecards* individuais para a definição de objetivos pessoais.

A vinculação da remuneração ao bom desempenho dos indicadores, transformou a implementação e manutenção da estratégia em tarefa de todos, cotidiana, compreendida e executada com motivação, sendo considerada como o terceiro princípio.

Converter a estratégia em processo contínuo é o quarto princípio das organizações focalizadas na estratégia. Esta continuidade foi possível nas empresas estudadas, pois os executivos passaram a realizar reuniões mensais onde, além das análises financeiras e dos comparativos com o orçamento, passaram a ser discutidas as estratégias de curto prazo que deveriam ser adotadas para melhorar o desempenho também a longo prazo. A principal mudança foi à rapidez com que as novas estratégias passaram a ser implementadas, passando de um evento anual isolado a processo contínuo.

O quinto princípio fala em mobilizar a mudança por meio da liderança executiva. Os quatro princípios citados anteriormente são fundamentais para o sucesso da implantação do *balanced scorecard*, porém estão relacionados principalmente aos processos. O envolvimento da equipe executiva é citado pelos

autores como fator isolado principal mais importante ao sucesso da implantação do programa.

O programa de *balanced scorecard* bem sucedido começa com o reconhecimento de que não se trata de um projeto de “mensuração”, mas sim de um programa de mudança. O envolvimento dos executivos é muito importante nesta fase, em que a mobilização é a palavra-chave para desencadear as mudanças.

Nas empresas pesquisadas, o orçamento que era o centro dos sistemas de controle gerenciais, deu lugar ao *balanced scorecard*, que através do inter-relacionamento da perspectiva financeira, dos clientes, dos processos internos, aprendizado e crescimento se transformou no sistema operacional de um novo processo gerencial estratégico.

2.5.1 Transformando a estratégia em termos operacionais

O fato de não existir consenso entre a implementação e definição da estratégia, é um problema que as empresas enfrentam. Isto porque, na era dos trabalhadores do conhecimento, a estratégia deve ser executada em todos os níveis da organização. Para que isto seja possível é necessário primeiro descrevê-la, para que depois possa ser compreendida.

Para descrever a estratégia, é preciso criar um referencial confiável e consistente. Tarefa relativamente complexa por não existirem formas de mensuração dos ativos intangíveis, principais pilares da atual criação de valor. Habilidades e conhecimento da força de trabalho, clima organizacional que estimula a inovação, solução de problemas e melhoria contínua são alguns exemplos de ativos intangíveis cujo relacionamento com a criação de valor é de difícil mensuração. Segundo Kaplan e Norton (2000), isto ocorre porque:

- Valor é indireto: as melhorias em ativos intangíveis como conhecimento e tecnologia apresentam resultados intermediários (na

qualidade dos serviços, satisfação dos clientes) raramente influenciam diretamente o resultado financeiro;

- Valor é contextual: o valor dos ativos intangíveis depende do contexto e da estratégia da empresa, é impossível avaliá-los separadamente dos processos organizacionais;
- Os ativos formam conjuntos: os ativos intangíveis dificilmente tem valor em si mesmos, em geral devem formar conjunto com outros ativos (tangíveis ou intangíveis) para criar valor.

A proposta do *balanced scorecard* é fornecer um novo referencial para a descrição da estratégia. Através dos mapas de causa e efeito, tenta estabelecer conexões entre os ativos tangíveis e intangíveis, e sua relação com a criação de valor, sem utilizar unidades monetárias.

No entanto, é necessário observar que numa empresa em que todos decidem, é possível que a situação escape do controle.

“É difícil promover numa mesma empresa, simultaneamente, tanto a descentralização na tomada de decisões quanto à coerência da ação estratégica.” (Gadiesh e Gilbert, 2002).

Contudo, algumas empresas adotam o princípio estratégico, frase memorável e factível que extrai da estratégia de negócios sua essência única e exclusiva, e a difunde em toda a organização.

O quadro a seguir apresenta algumas destas frases:

Quadro 2 – Princípio Estratégico

Empresa	Princípio estratégico
América Online	A conectividade dos clientes primeiro – a qualquer hora, em qualquer lugar
Dell	Ser direta
Ebay	Foco nas comunidades de negociações

General Electric	Ser a número um ou a número dois em todos os setores em que competimos, ou cair fora
Southwest Airlines	Atender às necessidades dos clientes em viagens aéreas de curta duração, a preços comparáveis com os custos de uma viagem de automóvel
Vanguard	Valor inigualável para o investidor-proprietário
Wal-Mart	Preços baixos, todos os dias

Fonte: Gadiesh e Gilbert, 2002, p. 145

A utilização de mapas estratégicos permite uma perfeita descrição e compreensão da estratégia da organização. Isto é possível, pois o mapa reúne em poucos quadros a descrição da estratégia relacionada com cada uma das quatro perspectivas, definindo a forma de mensuração, o alvo (ou meta) a ser atingido e a iniciativa (plano de ação) necessária para atingi-la.

E além da simples compreensão, os mapas estratégicos compõem os alicerces do sistema gerencial para a implementação da estratégia com eficácia e rapidez.

Kaplan e Norton (2000), afirmam que têm uma visão bastante semelhante à de Porter no que se refere ao fundamento da estratégia. Consideram-na a opção da empresa em executar de forma diferente dos concorrentes as atividades necessárias ao fornecimento de um produto exclusivo.

O processo de desenvolvimento do *balanced scorecard* se baseia na premissa de estratégia como hipótese. Estratégia denota o movimento da organização da posição atual para uma posição futura desejável, mas incerta.

Thompson e Strickland (2003), afirmam que sem estratégia, uma organização não tem rumo, não tem mapa e não tem um programa para produzir resultados.

A utilização da estratégia como hipótese permite a avaliação do processo, iniciando-se de uma forma geral até atingir o particular, desdobrando a visão e a estratégia em ações que permitam atingi-las.

O principal direcionador da estratégia deve ser a proposição de valor para o cliente, que compreende uma combinação única entre produto, preço, serviço, relacionamento e imagem.

Segundo os criadores do BSC, as empresas bem sucedidas na adoção do *balanced scorecard* adotam proposições de valor compatíveis com as estratégias de diferenciação do mercado descritas por *Treacy* e *Wieserma*:

- Liderança do produto;
- Intimidade com o cliente;
- Excelência operacional.

O alinhamento da estratégia com as atividades internas da empresa é necessário para que haja uma perfeita sintonia entre as metas definidas na estratégia e a utilização dos indicadores.

Além disto, a estratégia deve apresentar capacidades de promover o aprendizado e crescimento, fazendo de certa forma, uma transformação dos ativos intangíveis da organização, definindo aqueles que são necessários ao desempenho das atividades organizacionais e dos relacionamentos com os clientes em níveis de qualidade cada vez mais elevados.

Ao tratar da estratégia de aprendizado e crescimento depois das três outras perspectivas, os executivos tem condições de alinhar os objetivos referentes a recursos humanos, tecnologia da informação e clima organizacional com as exigências dos processos internos estratégicos e da estratégia de diferenciação junto aos clientes (Kaplan e Norton, 2000, p. 107).

A interligação dos fatores críticos ao sucesso da estratégia pode ser claramente identificada no mapa estratégico, que estabelece relações entre as diversas perspectivas.

A figura 2, a seguir, é um modelo genérico de mapa estratégico, onde o crescimento na perspectiva financeira se realiza através do desenvolvimento das relações com o cliente. A produtividade está relacionada com o gerenciamento da despesa e dos ativos. Já a perspectiva interna identifica os processos de negócio

e as atividades de apoio necessárias à proposição de valor ao cliente. A perspectiva de aprendizado e crescimento especifica as competências, a tecnologia, o conhecimento e o clima necessários ao desenvolvimento do processo.

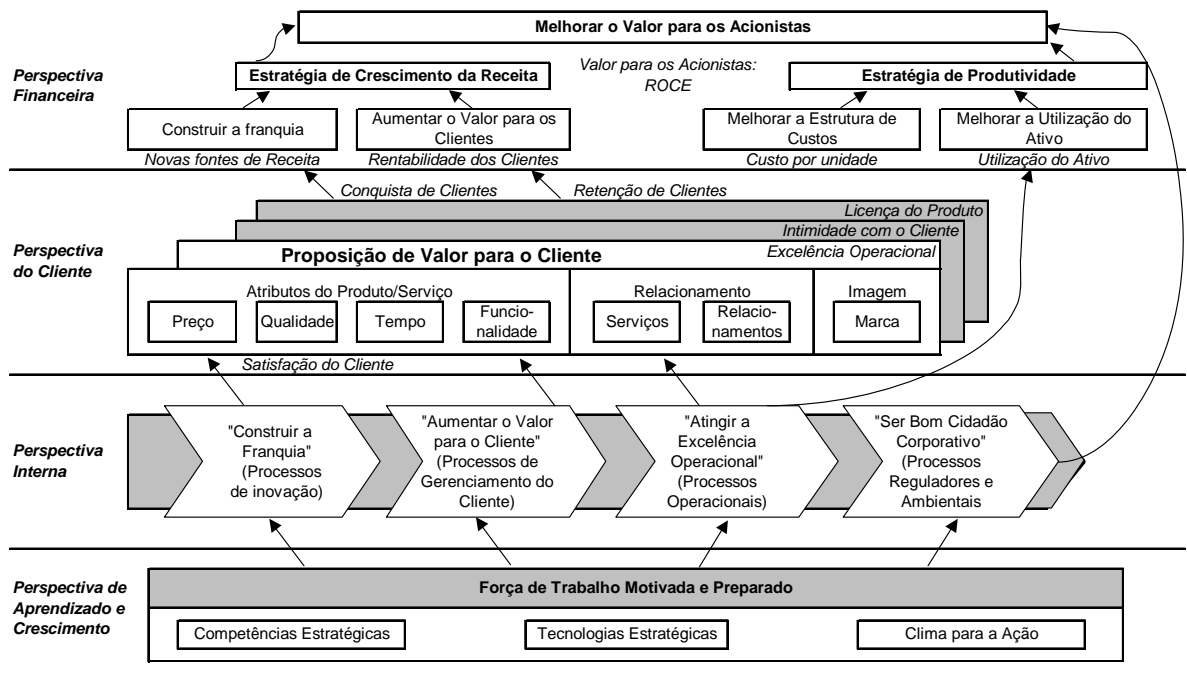


Figura 2 – Modelo de mapa estratégico
 Fonte: Kaplan e Norton, 2000, p. 109

A estratégia de cada organização deve definir o posicionamento e interligamento das diversas perspectivas.

A utilização de indicadores de forma isolada, bastante freqüente em organizações que não utilizam o *balanced scorecard*, permite tão somente o monitoramento destes indicadores, através da análise de séries temporais e *benchmarking* com outras organizações do setor ou região .

As organizações que utilizam o *balanced scorecard* conseguem estabelecer, através dos mapas estratégicos, a relação de cada indicador com a criação de valor, pois este deriva da correlação existente entre diversos indicadores utilizados na organização.

2.5.2 O alinhamento da organização para criar sinergias

O *balanced scorecard* é uma ferramenta importante para que as unidades de negócios de uma organização descrevam e implementem sua estratégia. É necessário, porém que todas estas unidades estejam alinhadas e conectadas umas às outras, possibilitando o gerenciamento como se fosse uma única entidade corporativa.

Para tanto é necessário definir claramente a função corporativa. A corporação existe para criar sinergias entre os negócios e as unidades de apoio, caso ela não consiga fazer isto, talvez seja hora de pensar na cisão, criando unidades independentes com menos custos e encargos burocráticos.

Existem, no entanto, vantagens consideráveis – como escala de desenvolvimento, fabricação e comercialização de produtos e relacionamento com clientes – na manutenção das corporações. Goold, Alexander e Campbell, apud Kaplan e Norton (1994) afirmam com base em pesquisas recentes que “...empresas bem sucedidas criam mais valor por meio de suas vantagens no apoio da matriz do que as rivais com o mesmo conjunto de negócios”.

Collins e Montgomery, apud Kaplan e Norton (1998), afirmam que a estratégia corporativa não pode ser composta apenas por um conjunto aleatório, mas sim por partes independentes concatenadas e integradas, gerando o alinhamento dos recursos, negócios e da própria organização. As vantagens no apoio da matriz e o alinhamento dos recursos podem ser executados através das conexões do *balanced scorecard*.

A função corporativa e os recursos críticos devem ser articulados no *scorecard* em nível corporativo. A função corporativa pode ser traduzida num conjunto de prioridades e num *scorecard* que é comunicado ao resto da organização (Kaplan e Norton, 2000, p. 177).

Outra alternativa é não utilizar um único *balanced scorecard* para toda corporação. Dentre as corporações, há aquelas que desejam como tema corporativo que cada empresa defina sua estratégia de crescimento, elaborando seu próprio *balanced scorecard*. O desempenho alcançado é monitorado pelos executivos da corporação e deve ser comparado com o respectivo *scorecard*.

Além de alinhar e integrar as corporações, o *balanced scorecard* também pode ser utilizado buscando o alinhamento das unidades internas, também conhecidas como unidades de apoio. Criadas para gerar benefícios de economia de escala e especializações, as unidades de apoio muitas vezes se tornam burocráticas, insensíveis e inflexíveis, deixando de proporcionar benefícios à organização.

Os autores sugerem que, quando as unidades de apoio são incapazes de superar o desempenho dos concorrentes externos, a empresa deve terceirizar estas funções, contratando com os fornecedores a utilização do *balanced scorecard*.

Terceirizando ou mantendo as unidades de apoio (serviço), a utilização do *balanced scorecard* permite alinhá-las com a organização, compartilhando a estratégia corporativa. Kaplan e Norton apresentam dois modelos para o desenvolvimento dos *scorecards*:

- Modelo de parceiro estratégico: a organização desenvolve um *balanced scorecard* que reflete sua estratégia e prioridades, as unidades de serviço são consideradas como parceiras nesse processo;
- Modelo de negócio no negócio: a organização não tem um *balanced scorecard*. As unidades de serviço são consideradas unidades independentes que desenvolvem seus *balanced scorecards* e consideram as organizações como clientes.

Nas organizações que optaram pelo modelo de parceiro estratégico, o *balanced scorecard* foi desenvolvido primeiramente para as unidades de apoio que vendem produtos e serviços diretamente a clientes externos, sendo

elaborados em seguida para as demais unidades. Isto é preferível, pois permite definir com clareza a estratégia das unidades que criam valor para o cliente externo.

Embora o ideal seja a estratégia começar no alto escalão da organização para em seguida difundir-se aos níveis inferiores, muitas vezes a motivação para implementação do *balanced scorecard* pode surgir de dentro de uma unidade de apoio, neste caso ela pode adotar a estratégia de negócio dentro do negócio e desenvolver um *scorecard* que defina seu papel dentro da organização. A utilização deste modelo permite a implantação de *scorecards* sem a existência de um programa corporativo mais amplo, levando as unidades funcionais de apoio a concentrar seu foco no cliente e aumentar a competitividade, alcançando uma excelência funcional.

De uma forma geral, os *balanced scorecards* das unidades internas identificam as oportunidades de integração e sinergia, demonstrando como criar valor para a organização e para o cliente. Conforme Kaplan e Norton, devem permitir o seguinte:

- Alinhar os esforços da unidade de serviço às prioridades dos clientes;
- Fornecer critérios de prestação de contas entre a unidade e seus clientes;
- Monitorar o progresso do desempenho de cada unidade;
- Construir uma cultura de desempenho voltada ao cliente e da melhoria contínua dentro da unidade.

2.5.3 Criando afinidade entre a estratégia e a cultura

Após a formulação das estratégias e o desenvolvimento dos *scorecards* nas organizações, unidades de negócios e de serviços, a empresa depara-se com

a necessidade de assegurar a execução desta estratégia, para isso deve conseguir o comprometimento de todos os funcionários com a mesma.

No passado, o alinhamento de todos os empregados com a estratégia não era fator crítico. Isto porque as tarefas a serem executadas eram de extrema simplicidade, sendo cada funcionário especializado em uma pequena parte do processo.

Neste ambiente, os empregados não precisavam compreender ou implementar a estratégia. Apenas deviam executar bem aquele trabalho limitado que os engenheiros e a gerência lhe atribuíam e para o qual o treinaram (Kaplan e Norton, 2000, p. 225).

A realidade que encontramos atualmente é bem diferente. Houve uma sensível alteração na natureza das atividades que devem ser executadas. De predominantemente braçais, as funções passam a ser baseadas no conhecimento, na capacidade de criação de valor, exigindo qualificação e treinamento constantes.

Isto leva a necessidade de alinhar os funcionários com a estratégia da organização, pois são eles que efetivamente irão implementá-la. As organizações focadas na estratégia usam o *balanced scorecard* em três processos diferentes para o alinhamento dos funcionários com a estratégia (Kaplan e Norton, 2000):

- Comunicação e educação: os funcionários devem conhecer e compreender a estratégia para que possam contribuir com sua implementação;
- Desenvolvimento de objetivos pessoais e de equipes: os funcionários devem compreender como são capazes de influenciar a implementação bem-sucedida da estratégia. Com o auxílio dos gerentes devem estabelecer metas individuais e de equipe;
- Sistemas de incentivos e recompensas: os funcionários devem sentir que compartilham das recompensas provenientes dos êxitos da organização. Inversamente, em caso de fracasso da organização, é necessário que sintam alguma dor.

A compreensão da estratégia por parte dos funcionários nem sempre recebe a devida atenção, no que se refere à disseminação da mesma. Segundo os autores, a maioria das organizações nada faz para difundir as novas estratégias entre os funcionários.

Kaplan e Norton, afirmam que os executivos devem utilizar na implementação das estratégias ferramentas semelhantes às utilizadas no lançamento de novos produtos. Para isto devem ser elaborados programas de comunicação, que atendam aos seguintes objetivos:

- Promover a compreensão da estratégia em toda organização;
- Fazer com que as pessoas compreendam a estratégia, para apoiá-la;
- Educar a organização sobre o sistema de mensuração e gerenciamento do *balanced scorecard* como base de implementação da estratégia;
- Fornecer feedback sobre a estratégia, por meio do *balanced scorecard*.

Também deve ser avaliado o grau de eficiência dos programas e meios de comunicação. Segundo Ed Robertson, gerente de comunicações na Federal Express Corporation, “a contagem da quantidade de mensagens enviadas e do número de espectadores mede as atividades do processo de comunicação, mas não os resultados” (Kaplan e Norton, 2000, p. 231).

Dentre as empresas pesquisadas, os autores observaram uma grande variedade de formas de comunicação adotadas, dentre as quais podem ser citadas:

- Reuniões trimestrais abertas a todos os funcionários;
- Folhetos;
- Boletins informativos mensais;

- Programas de educação e treinamento;
- Intranet.

Por apresentarem diferentes graus de eficiência, as formas de comunicação foram classificadas em canais “férteis” e “inférteis”. Os “canais férteis” , como reuniões de pequenos grupos, permitem que o comunicador se concentre na mensagem de maneira pessoal, respondendo a perguntas. Estes canais são de grande eficácia, porém mais dispendiosos e de menor alcance. Já os “canais inférteis” , como boletins informativos, não apresentam personalização, mas são mais econômicos e atingem um grande número de pessoas.

Para Thompson e Strickland (2003), a mudança da cultura da empresa para alinhá-la com a estratégia é uma das tarefas mais difíceis, sendo fáceis de falar, mas não tão fáceis de fazer. Segundo estes autores, os gerentes precisam conversar abertamente e diretamente sobre o que precisa ser mudado, sendo necessário à implementação de ações, que todos entendam, no estabelecimento da nova cultura, que esteja mais sintonizada com a estratégia.

Para que sejam obtidos resultados satisfatórios, no que diz respeito à compreensão dos funcionários sobre os fundamentos da estratégia, é necessária também uma compreensão do significado e da forma de cálculo dos indicadores. Buscando facilitar a compreensão e padronizar a forma de cálculo, a figura 3 é uma sugestão de modelo de mensuração, que pode ser inserida nos sistemas de software do *balanced scorecard*.

Objetivo Estratégico: Indicador: Propósito de Mensuração:	Frequência de Atualização: Unidade de Medida:
Definição de Medida/Fórmula:	
Observações/Suposições:	Descrição do plano para superar deficiências na obtenção de dados
A Informação da Medida é	Elementos e Fontes de Dados:

Fontes e Abordagens na definição de Metas:				
Responsabilidade pela Definição das Metas:	Responsabilidades pelo Cumprimento das Metas:		Responsabilidade pelo Monitoramento e Elaboração de Relatórios	Disponibilidade do indicador Meta:
Meta	2004 (real)	2005 (projetado)	2006	2007
	1T			
	2T			
	3T			
	4T			
	Ano			

Figura 3 – Modelo de mensuração

Fonte: Kaplan e Norton, 2000, p. 244

Outra premissa importante para o sucesso da implementação do *balanced scorecard* é a definição dos objetivos pessoais e das equipes. Segundo Kaplan e Norton (2000), uma pesquisa mostrou que apenas 51% dos gerentes seniores, 21% dos gerentes de nível médio e 7% dos funcionários de linha dos Estados Unidos, que fizeram parte da pesquisa, tem objetivos pessoais vinculados a estratégia da empresa.

As organizações focalizadas na estratégia dispõe de diferentes métodos para relacionar os objetivos pessoais e de equipe com os da organização:

➤ Abordagem da “Grande final” (Super Bowl): Foi utilizada por uma das unidades de negócios da Móbil, Nova Inglaterra Sales and Distribution, a qual possuía 300 empregados. Foram estabelecidas metas para cinco indicadores críticos do *scorecard*, as quais deveriam ser superadas para que cada um dos funcionários recebesse um prêmio no final do ano. Antes do final do ano, quatro das cinco metas haviam sido superadas e a outra estava quase sendo atingida. Todos reconheciam que o estabelecimento de metas, relacionadas com os objetivos individuais tinha impulsionado este desempenho. A abordagem do *Super Bowl* forneceu a todos os empregados um conjunto simples, claro e concentrado de indicadores e metas corretas.

➤ Alinhamento com as iniciativas estratégicas: utilizado com sucesso pelo departamento de transportes da cidade de Charlotte, consistia em levar o

scorecard até funcionários mediante a vinculação de indicadores com os programas de alta prioridade do departamento. Foram identificados os indicadores que seriam afetados pela implementação bem-sucedida de novos programas, o que auxiliou no processo de planejamento do departamento. Além disto foram formados grupos de trabalho de oito pessoas responsáveis por cada programa prioritário. Cada um dos programas tinha um relatório contendo: os indicadores afetados, as medidas necessárias, os resultados almejados, os gerentes responsáveis, os fatores críticos e os indicadores de desempenho específicos do programa. Este método delineava com clareza as atribuições das equipes de trabalho de primeira linha.

➤ Integração com os atuais processos de planejamento e qualidade: utilizada pela *United Parcel Service* (empresa de transporte expresso e de pacotes), tinha como principal fundamento mostrar aos seus 344.000 funcionários que lidavam diariamente com os clientes, quais eram os objetivos da região, do distrito e da corporação. Fazendo com que cada um compreendesse como seu trabalho contribuía para a organização. Os gerentes promoviam reuniões mensais sobre a situação dos negócios e o monitoramento dos planos estratégicos buscando a melhoria dos processos de mensuração. O novo sistema foi implementado com flexibilidade, para que as perspectivas recebessem ênfases diferentes, dependendo do processo e do respectivo nível organizacional.

➤ Integração com o processo de recursos humanos: implementado pela *Wintenthur International* (uma das dez maiores seguradoras), tinha como base a montagem de uma nova estrutura gerencial, constituída de famílias de cargos, para as quais foram definidos responsabilidades, conhecimentos, habilidades e indicadores de desempenho específicos, buscando interconectar os diferentes temas estratégicos definidos. Outro exemplo é a *Nova Scotia Power Inc.* que analisou quais deveriam ser as competências apresentadas por cada funcionário, realizando-se uma avaliação 360°, sendo em seguida definidos os planos de desenvolvimento pessoal.

➤ *Balanced scorecards* pessoais: utilizados na *Mobil* e também na *Nova Scotia Power*, consistem em estabelecer objetivos pessoais que estão relacionados com a estratégia da organização. O modelo sugerido por Kaplan e

Norton apresenta indicadores relativos a organização e pessoais, mostrando sobre qual variável cada funcionário pode atuar, contribuindo para a realização da estratégia corporativa.

Nas organizações pesquisadas por Kaplan e Norton houve uma vinculação da remuneração ao *balanced scorecard*, isto contribuiu para o comprometimento dos funcionários com as estratégias definidas. Foram adotados diversos modelos de remuneração variável, mas em sua grande maioria o aumento da remuneração estava vinculado ao desempenho individual e da equipe. “...quando todos os indivíduos estiverem alinhados, como sua remuneração está vinculada à consecução dos objetivos estratégicos, a estratégia efetivamente se transforma em tarefa do dia-a-dia” (Kaplan e Norton, 2000 p. 286).

2.5.4 A transformação da estratégia em processo contínuo

Transformar a estratégia em processo contínuo na organização requer mais do que transformá-la em termos operacionais e em tarefa cotidiana de todos. Significa alinhá-la com os processos de decisão. Isto é possível através da integração entre estratégia e orçamento, utilização dos sistemas de *feedback* e do *balanced scorecard*. A figura apresentada a seguir demonstra com clareza esta integração:

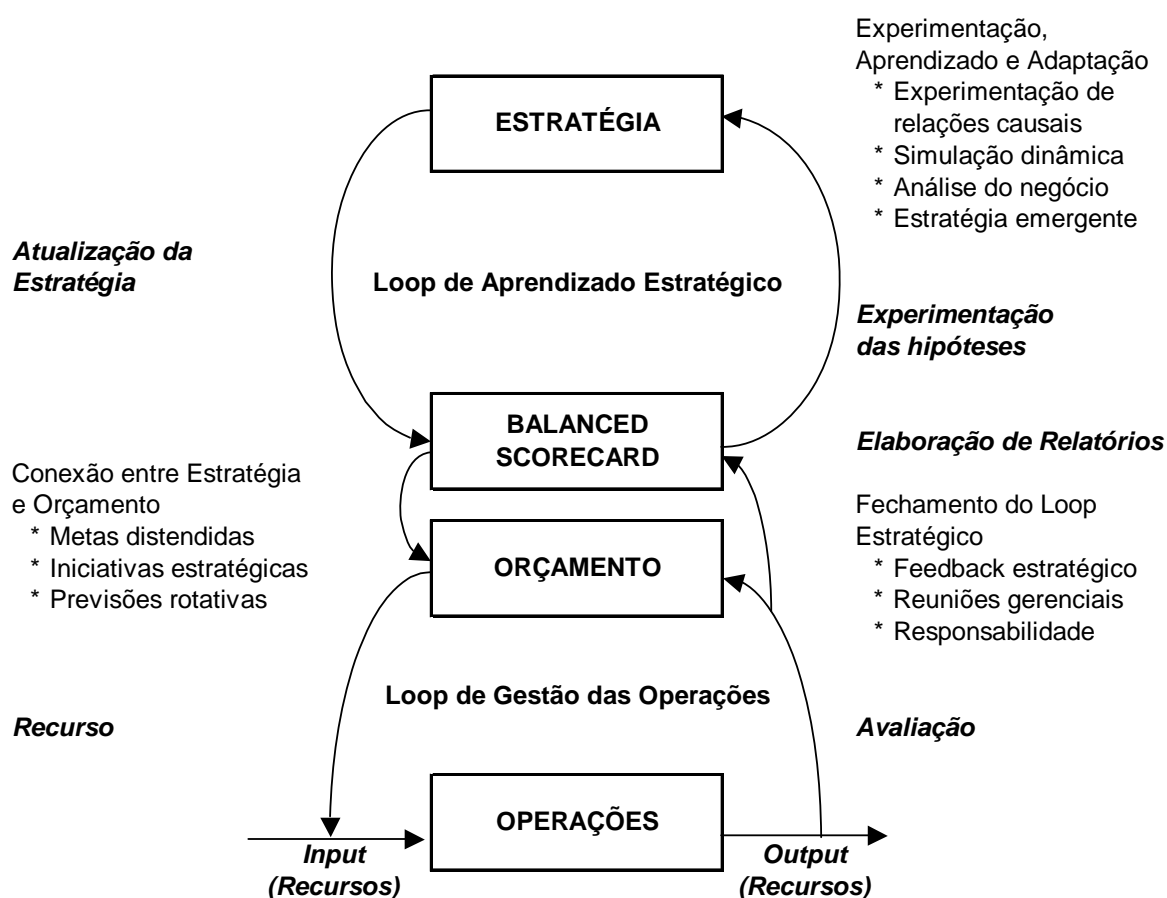


Figura 4 – A estratégia como processo contínuo
 Fonte: Kaplan e Norton, 2000, p. 289

Apesar de ser considerado por alguns administradores como repressores da criatividade e de nivelar as previsões sempre pelo número mais baixo (para facilitar a superação das metas propostas), o orçamento é utilizado em várias funções vitais da organização:

- Na definição de metas de desempenho;
- Na alocação de recursos que possibilitem o cumprimento das metas de desempenho;
- Na avaliação do desempenho em comparação com as metas;
- Na atualização das metas com base em novas informações e no aprendizado.

“Planejar é quase uma necessidade intrínseca, como o alimentar-se para o ser humano. Não se alimentar significa enfraquecimento e o mesmo ocorre com a organização, ...” (Frezatti, 2000, p. 22)

Padoveze (1997), afirma que o ponto de partida de um orçamento operacional é a previsão de vendas, ou seja, a empresa que traçar e projetar as suas vendas de forma eficiente terá condições suficientes para elaborar o orçamento global da empresa, computando custos e despesas fixas e variáveis.

Estas informações sintetizadas e organizadas darão ao gestor uma visão geral do seu negócio a médio longo prazo, possibilitando, a este, tempo hábil para a mudança de rumo quando for o caso.

A integração dos processos de orçamento com o *balanced scorecard* possibilita a criação da organização focada na estratégia. A organização pode adotar práticas análogas na conversão da estratégia de alto nível em orçamento de operações locais ao:

- Traduzir a estratégia em *balanced scorecard*, especificando os objetivos e indicadores estratégicos;
- Definir metas distendidas para cada indicador, referentes há tempos futuros específicos. Identificar lacunas de planejamento para motivar e estimular a criatividade;
- Identificar iniciativas estratégicas e necessidades de recursos para fechar as lacunas de planejamento, possibilitando a realização de metas distendidas;
- Aprovar recursos financeiros e humanos para as iniciativas estratégicas. Integrar a necessidade de recursos do orçamento anual que abrange dois componentes: orçamento estratégico e orçamento operacional.

Para solidificar ainda mais o processo de integração entre orçamento, estratégia e *balanced scorecard*, pode ser utilizado o orçamento dinâmico que, diferente do modelo tradicional sofre alterações no decorrer do ano, buscando

adequar-se às novas situações. O orçamento dinâmico é composto pela elaboração de dois processos orçamentários distintos: o orçamento operacional e o orçamento estratégico.

Embora seja conceitualmente simples, a implantação do orçamento é bastante complexa. Isto porque exige um alto grau de detalhamento dos processos internos e softwares eficientes de gestão empresarial.

Já o orçamento estratégico concentra seu foco na eliminação das lacunas existentes entre o orçamento e a estratégia.

O orçamento estratégico autoriza as iniciativas necessárias ao fechamento das lacunas de planejamento entre o desempenho extraordinário almejado e o desempenho alcançável por meio de melhorias contínuas e do prosseguimento dos negócios rotineiros (Kaplan e Norton, 2000 p. 304).

O fechamento destas lacunas é possível através da identificação das necessidades de desenvolvimento de novas operações, de criação de novas capacidades, atendimento a novos clientes e de lançamentos de novos produtos e serviços.

A agilidade obtida pela organização após a implantação do *balanced scorecard* permite que a estratégia seja incorporada e executada rapidamente, antecipando a obtenção de resultados. Da mesma forma, a utilização de uma estratégia inadequada pode levar a organização rapidamente ao fracasso. É necessária, portanto, a criação de sistemas que permitam à empresa certificar-se de que sua trajetória mantém o curso de lucratividade futura.

Ao elaborar sua estratégia, a empresa não pode avaliar apenas aspectos internos à organização, devem ser analisados também os fatores externos que provocam influências. Há quem afirme que o *balanced scorecard* enfatiza o foco interno, induzindo os gerentes a ignorar os concorrentes e os eventos capazes de afetar a organização. Dois fatores que provam exatamente o contrário.

Primeiro, na criação da estratégia inicial, os gerentes quase sempre adotam a metodologia comum de planejamento estratégico, avaliando os pontos fortes, os pontos fracos, as oportunidades e as ameaças, e estudando intensamente os concorrentes e os clientes... Assim, o

ambiente e as forças externas estão presentes no início de qualquer projeto de *scorecard* (Kaplan e Norton, 2000, p. 326)

Além disto, muitos indicadores são ajustados em função da concorrência. O desempenho financeiro costuma ser comparado ao dos concorrentes, para definir planos de incentivo e indicadores de crescimento levam em consideração média setorial. Critérios de mensuração na proposição de valor (preço, qualidade, prazos) também são medidos em função dos concorrentes.

Não há sistema capaz de captar todas as informações sozinho. As organizações devem encorajar os funcionários de todos os níveis a participar do processo de obtenção de informações com potencial para influenciar a estratégia. O *balanced scorecard* ajuda os funcionários na filtragem destas informações.

Para que toda estratégia se converta de fato em processo contínuo, as reuniões gerenciais devem ser estruturadas de modo a captar as informações sobre oportunidades e ameaças que emanam de toda organização.

As melhores estratégias costumam surgir de dentro da organização, pois os funcionários que compreendem a estratégia, têm condições de encontrar soluções inovadoras para que a organização consiga alcançar os objetivos estratégicos.

2.5.5 Liderança executiva para mobilizar a mudança

Iniciar o processo de transformação em uma organização geralmente é o maior desafio encontrado pela equipe executiva. Em alguns casos os líderes são capazes de aproveitar as dificuldades em que a empresa se encontra para motivar a mudança. Em outros são lançadas metas distendidas para impulsionar o esforço criativo.

A opção em utilizar um sistema gerencial como o *balanced scorecard* surge da criação pelo líder de um urgente senso de mudança. Essa necessidade pela

mudança pode ser motivada por dificuldades em que a organização se encontra ou simplesmente pela intenção de melhorar o desempenho.

A dinâmica da equipe executiva muitas vezes determina a sustentabilidade do *balanced scorecard* para que a estratégia seja executada com sucesso. Segundo, Thompson e Strickland (2003), é o Diretor Executivo da empresa, o responsável maior pela elaboração e implementação da estratégia.

Normalmente é criada uma equipe executiva que é composta por profissionais com profundos conhecimentos especializados, porém pouco ou nenhum conhecimento sobre as demais áreas da empresa.

Para ter um resultado satisfatório, as organizações focalizadas na estratégia devem transformar seus conjuntos de especialistas funcionais em equipes transfuncionais, voltadas para a solução de problemas.

O estilo de liderança também merece destaque no sucesso ou no fracasso da implementação de uma nova estratégia, da mudança. Segundo Thompson e Strickland, as empresas que obtiveram maior sucesso e de forma mais rápida, são aquelas onde o líder era detentor de uma alta capacidade de comunicação, com funcionários de todos os níveis.

2.5.6 Principais problemas

Desde 1996 diversas empresas adotaram o *balanced scorecard* como método de implantação de suas estratégias. Grande parte delas obteve ganhos significativos em relação ao mercado e aos concorrentes. Mas nem todas atingiram os resultados esperados. “Várias, apesar de considerável esforço e, em alguns casos, de vastos recursos, não conseguiram implementar o novo referencial de mensuração e gerenciamento” (Kaplan e Norton, 2000, p. 370).

Os principais problemas que inibem o desenvolvimento de organizações focalizadas na estratégia são:

- Questões de transição;
- Questões de projeto;
- Questões de processo.

As questões de transição foram identificadas em empresas onde o processo de implantação do *balanced scorecard*, embora bastante avançado, foi abandonado em função de processos de aquisição ou fusão, sendo que a nova equipe abandonou o projeto.

Questões de projeto consistem basicamente em deficiências no projeto do *balanced scorecard*. Algumas empresas adotaram poucos indicadores, enquanto outras utilizaram um número exagerado. Também houve falta de sintonia entre os indicadores escolhidos e a estratégia.

São porém, as questões de processo as causas mais comuns de fracasso na implementação do *balanced scorecard*. Kaplan e Norton, identificaram as seguintes causas de falhas:

- Falta de comprometimento da alta administração: a alta direção deve estar profundamente envolvida, pois apenas ela conhece profundamente a estratégia a ponto de explicitá-la a toda organização. Além disto, ela é responsável pela seleção dos segmentos de mercado almejados e definição de estratégias de retenção de clientes;
- Envolvimento de poucas pessoas: o *scorecard* não pode ser desenvolvido por uma ou poucas pessoas, é necessária a participação de toda equipe de liderança na formulação de indicadores, objetivos e metas;
- Retenção do *scorecard* no topo: após a definição da estratégia, torna-se necessária sua difusão para toda organização;
- Processos de desenvolvimento muito longos: em algumas ocasiões a equipe de desenvolvimento do projeto permitiu que o “ótimo se

tornasse inimigo do bom”, dedicando tempo exagerado a definição dos processos de mensuração, processamento e coleta de dados;

- Tratamento do *balanced scorecard* como projeto da área de sistemas: “O *balanced scorecard* deve começar com uma ampla revisão da estratégia, envolvendo todos os gerentes da organização. Não se pode delegá-la ao grupo de TI ou a uma empresa de implementação de sistemas” (Kaplan e Norton, 2000, p. 380);
- Contratação de consultores inexperientes.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

O método científico constitui-se num fator de grande importância nas pesquisas, sem o qual os resultados das investigações seriam de difícil aceitação. Segundo Richardson (1999), o método científico é a forma encontrada pela sociedade para legitimar um conhecimento adquirido empiricamente, isto é, quando um conhecimento é obtido pelo método científico, qualquer pesquisador que repita a investigação nas mesmas circunstâncias, poderá obter um resultado muito semelhante.

Para Yin (2001) o método científico de pesquisa pode ser conceituado como um conjunto de passos específicos e claramente definidos para obtenção de um conhecimento, passos estes aceitos pelas pessoas que estudaram e militaram na área em que foi realizada a pesquisa.

3.1 Método de pesquisa

Quanto ao tipo de pesquisa, elas podem ser classificadas como qualitativas e quantitativas. O objetivo de uma pesquisa qualitativa é o de obter uma compreensão da real qualidade das razões e motivações focalizadas, enquanto a quantitativa quantifica os dados e generaliza os resultados da amostra para os interessados. A pesquisa qualitativa restringe-se a um universo amostral mais

reduzido, ao passo que a quantitativa busca a validação das hipóteses mediante a utilização de dados estruturados, estatísticos, com análise de um grande número de casos representativos, recomendando um curso final da ação.

Mattar (1997), defende a possibilidade de utilização conjunta dos dois tipos de pesquisa (qualitativa e quantitativa), nos casos em que se verifique a necessidade de um levantamento quantitativo que necessite anteceder a pesquisa qualitativa ou vice-versa.

Mattar (1997), define os tipos de pesquisa como pesquisas exploratórias, pesquisas descritivas e pesquisas causais, considerando o objetivo e o grau em que o problema de pesquisa está cristalizado e, a seguir, a natureza do relacionamento entre as variáveis estudadas.

Segundo este autor as pesquisas qualitativas e as pesquisas exploratórias procuram descobrir novos relacionamentos e compreender as razões e motivações de um dado evento, enquanto que as pesquisas descritivas são desenvolvidas para auxiliar os pesquisadores a escolher entre vários cursos de ações possíveis, quantificando os dados e generalizando os resultados da amostra para a população de interesse.

Sobre pesquisa descritiva, Gil (1999) considera que ela tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. São inúmeros os estudos que podem ser classificados sob este título e uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Segundo Mattar (1997), a pesquisa quantitativa procura medir o grau em que um determinado evento está presente, enquanto a qualitativa identifica a presença ou ausência de tal evento.

3.2 Estudo de caso

O estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada e consiste no estudo de um ou mais objetivos, sendo que pode ser utilizado para explorar situações da vida real, preservar o caráter do objetivo estudado, formular hipóteses e explicar variáveis causais de determinado fenômeno.

Para Yin (2001) a utilização de estudo de caso tem se tornado a estratégia preferida quando os pesquisadores procuram responder às questões como e por que certos fenômenos ocorrem. Segundo Mattar (1997), o método de estudo de caso apresenta três características.

- seus dados podem ser obtidos em nível de profundidade que permitem caracterizar e explicar detalhadamente os aspectos do caso em estudo;
- a atitude receptiva do pesquisador que deve ser caracterizada pela busca de informações e gerações de hipóteses e não por conclusões e verificações e,
- a capacidade de integração do pesquisador de reunir, numa interpretação unificada, inúmeros aspectos do objeto pesquisado.

Segundo este autor, ainda que os estudos de casos sejam, em essência, pesquisa de caráter qualitativo, podem comportar dados quantitativos para elucidar aspectos da questão investigada. Ressalta que, quando há análise quantitativa, geralmente o tratamento estatístico não é sofisticado.

Por tratar-se de um assunto ainda pouco conhecido e explorado, da forma que se enfoca nesta dissertação, a metodologia que se apresenta como mais adequada é a utilização da pesquisa qualitativa voltada ao estudo de caso.

3.3 Coleta e organização do dados

Descreve-se a seguir as etapas previstas para alcançar os objetivos deste trabalho.

O primeiro contato com a empresa serve para expor a idéia, objetivos e alguns conceitos gerais do assunto a ser pesquisado.

Após a confirmação da empresa demonstrando seu interesse em participar deste projeto, será definido um cronograma de trabalho, com programação de encontros e reuniões. Através destes, o pesquisador fará os questionamentos necessários com as pessoas envolvidas e solicitará a documentação necessária para o desenvolvimento da pesquisa.

De posse das informações e documentos coletados, será dado início à concepção do BSC, utilizando-se os termos e conceitos estudados, sendo que ao final do projeto será apresentada uma proposta de estrutura ideal de BSC para implementação na empresa.

4 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS (ESTUDO DE CASO)

Este capítulo será dedicado a realização da coleta dos dados, sua organização e análise sobre o estudo de caso.

4.1 Sinalizadores

Para facilitar a visualização do desempenho de cada um dos indicadores, optou-se por criar um sinalizador. Este sinalizador se apresenta em três cores distintas, de acordo, com a variação apresentada pelo indicador.

A cor vermelha indica que o indicador apresenta resultados abaixo do esperado; a cor amarela indica que está nos níveis desejados pela empresa e a cor verde indica que está acima do esperado.

Diante disto, optou-se em criar variações nas cores vermelha e verde, ou seja, o indicador pode estar um pouco abaixo da meta esperada, ou muito abaixo, o que também pode ocorrer, inversamente, na cor verde. Desta forma, o sinalizador é apresentado da seguinte forma:

Quadro 3 – Sinalizadores

Sinalizadores			Descrição
			muito abaixo da meta
			abaixo da meta
			em torno da meta
			acima da meta
			muito acima da meta

Fonte: desenvolvido pelo autor.

A empresa elegeu uma variação aceitável do indicador de até 5% para mais ou para menos, sendo este representado pelo sinalizador na cor amarela.

Para o sinalizador vermelho será considerada toda variação negativa além dos 5%, sendo que estará subdividido em duas categorias: até 30% e superior a 30%.

Já o sinalizador verde apresentará as variações positivas, acima dos 5%, sendo que suas subdivisões serão: até 30% e superior a 30%.

O objetivo deste sinalizador é o de oferecer condições claras e objetivas de visualização dos resultados e a partir destes, avaliá-los e tomar ações que permitam o crescimento e atingimento dos objetivos da organização.

4.2 Planejamento Estratégico

A empresa já possui alguns indicadores de desempenho monitorados periodicamente, no entanto, eles ainda são analisados isoladamente, não havendo qualquer classificação ou ordenamento.

Diante disto, buscou-se conhecer a empresa para então escolher e classificar os diversos indicadores em diferentes grupos e assim dividi-los nas perspectivas do *Balanced Scorecard*.

Para a definição dos indicadores, é necessário identificar alguns pontos chave, como a visão, plano estratégico e os objetivos estratégicos para cada perspectiva.

4.3 Perspectivas

A seguir serão apresentados as perspectivas, os seus objetivos e os possíveis indicadores de desempenho.

4.3.1 Perspectiva Financeira

Nesta perspectiva, são propostos os objetivos que busquem a maximização do valor da empresa:

- Aumentar o valor da empresa através do bom desempenho econômico e financeiro;
- O lucro é a principal forma de manter os acionistas interessados no negócio, desenvolvendo o crescimento desta. As realizações de uma organização são os resultados dos esforços combinados de cada indivíduo que pertence a ela. Todos os funcionários são, então, responsáveis pela lucratividade e dela se beneficiam através da participação nos resultados.

Os indicadores propostos para essa perspectiva devem representar a saúde financeira da empresa. As metas devem ser estabelecidas pela empresa de acordo com a estrutura e as políticas internamente desenvolvidas.

- Faturamento: mede o montante do faturamento do período.

- Lucro Líquido: apresenta o lucro líquido do período.

- EVA: (*Economic Value Added*): é utilizado para calcular a riqueza criada em determinado espaço de tempo, buscando exatamente o cálculo da rentabilidade real de um capital aplicado.

$$\text{EVA} = \text{Lucro Operacional} \times (1 - \% \text{ IR}) - (\text{Patrimônio Líquido} \times \text{custo do capital investido})$$

- *Mark-up* Global: Corresponde a taxa de acréscimo sobre o custo das vendas para se chegar a receita bruta, apurado da seguinte forma:

$$\text{Mark - up Global} = \frac{\text{Receita Operacional Bruta}}{\text{Custo das Vendas}}$$

- Retorno sobre o capital próprio: Este índice mostrara a rentabilidade do Patrimônio líquido da empresa.

$$\text{ROE} = \frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Patrimônio Líquido}}$$

- Índice de Liquidez Corrente: Mede o nível de ativos circulantes em relação às dívidas de curto prazo.

$$\text{Liquidez Corrente} = \frac{\text{Ativo Circulante}}{\text{Passivo Circulante}}$$

- Nível de Inadimplência: Apresenta o montante de clientes considerados inadimplentes, conforme política da organização.

- Ciclo Financeiro: Este índice mostra o prazo entre o pagamento das compras e o recebimento das vendas da empresa.

$$\boxed{\text{Ciclo Financeiro} = PMRE + PMRV - PMPC}, \text{ onde:}$$

PMRE: Prazo médio de renovação do estoque;

PMRV: Prazo médio de recebimento das vendas e,

PMPC: Prazo médio de pagamento das compras.

- Custos Fixos: apresenta o valor total de custos fixos do período.

4.3.2 Perspectiva dos clientes

Nesta perspectiva é importante avaliar a imagem da empresa perante o mercado, através da sua satisfação e fidelidade.

- Reter clientes, através da qualidade do produto, atendendo as expectativas dos clientes;
- Aumentar o faturamento, buscando novos mercados interno e externo.

Abaixo estão descritos os indicadores propostos para essa perspectiva que deverão medir a satisfação e o aumento das vendas.

- Participação no mercado: este índice apresenta o percentual das vendas totais em relação ao setor de atuação.

- Retenção dos clientes: corresponde a taxa de clientes que se mantém ativos no cadastro de clientes.

- Satisfação dos clientes: percentual de clientes que se declaram muito ou totalmente satisfeitos com a empresa.

- Índice de reclamações: demonstra o percentual de reclamações em relação ao número de pedidos atendidos.

- Número de países exportados: mede o número de países para com os quais a empresa efetuou vendas.

- Crescimento das vendas: apresenta o percentual de crescimento das vendas em relação ao mesmo período do ano anterior.

- Preços competitivos: demonstra a quantidade de produtos com preços abaixo dos da concorrência.

4.3.3 Perspectiva dos processos internos

Para essa perspectiva são propostos objetivos que maximizem a produtividade dos processos baseado na qualidade total.

- Sistema de gestão da qualidade como base na obtenção de resultados positivos;

- Apoiar e manter processos administrativos (estratégicos) e produtivos que aprimorem e melhorem a empresa como um todo.

Abaixo serão apresentados os indicadores para essa perspectiva que poderão avaliar os processos da empresa.

- Produção por funcionário: este indicador demonstrará a produção média por funcionário no período avaliado.

- Produção da empresa: apresentará o volume total de produção da empresa.

- Desperdício de rótulo, forro e filme: indica o percentual de desperdício destes materiais.

- Retrabalho: indica o percentual de tempo gasto no período com retrabalho.

- Eficiência: mostra o percentual da capacidade global da empresa que é utilizada, considerando as condições normais de mercado.

- Número de falhas no processo: apresenta o número de vezes que houve falhas no processo produtivo.

- Número de projetos aprovados: apresenta o número de projetos para novos produtos aprovados.

4.3.4 Perspectiva do aprendizado e do crescimento

Para essa perspectiva são propostos indicadores que busquem o crescimento profissional e a satisfação das pessoas, tornando cada colaborador num parceiro na busca pelo crescimento da empresa.

- Treinar todos os funcionários para suas funções;
- Estimular a criação de conhecimento.

A seguir serão apresentados os indicadores para essa perspectiva que poderão avaliar o aprendizado e o crescimento.

- Satisfação interna: medirá o percentual de satisfação dos colaboradores.

- Absenteísmo: medirá o percentual de horas dos colaboradores que faltam ao trabalho.

- Rotatividade: apresentará o grau de rotatividade no quadro de funcionários.

- Treinamentos: medirá o número de horas de treinamentos realizados no período.

- Programa de sugestões: apresentará o número de sugestões implementadas na empresa.

4.4 Estabelecimento das metas

A implementação do Balanced Scorecard exige que se estabeleça uma meta para cada um dos indicadores em cada uma das perspectivas.

Neste trabalho, as metas foram estabelecidas de acordo com a realidade da organização em estudo, avaliando seu histórico, sendo propostas, inicialmente, metas possíveis de serem alcançadas a fim de motivar a equipe de trabalho na utilização e manutenção do BSC.

Estas metas deverão ser revistas de tempos em tempos à medida que a empresa passar a atingi-los, procurando motivar o corpo funcional, e se possível, passar a remunerá-lo com base nestes resultados.

Os diversos indicadores sugeridos apresentam diferentes objetivos e resultados, sendo que em função disto, para facilitar as suas análises, será necessário identificar, o que se espera de cada um, ou seja, é melhor que ele apresente um resultado acima ou abaixo da meta?

Diante disto, apresenta-se a seguir os indicadores, separados nas devidas perspectivas, com suas respectivas metas e características:

a) Perspectiva Financeira

TABELA 01: Metas para a Perspectiva Financeira

Indicador	Unidade	Meta	Quanto maior?
EVA	R\$	100.000,00	Melhor
Mark-up Global	Índice	1,60	Melhor

Custos Fixos	R\$	300.000,00	Pior
Faturamento	R\$	1.700.000,00	Melhor
Lucro Líquido	R\$	140.000,00	Melhor
Índice de Inadimplência	Índice	2%	Pior
Liquidez Corrente	Índice	1,00	Melhor
Ciclo Financeiro	Dias	10	Pior
ROE	Índice	3,8%	Melhor

Fonte: do autor

b) Perspectiva dos Clientes

TABELA 02: Metas para a Perspectiva dos Clientes

Indicador	Unidade	Meta	Quanto maior?
Número de Países exportados	Nº	26	Melhor
Satisfação dos clientes	Índice	85%	Melhor
Preços competitivos	Índice	50%	Melhor
Retenção de clientes	Índice	73%	Melhor
Participação no mercado	Índice	5%	Melhor
Crescimento das vendas	Índice	5%	Melhor
Reclamações	Índice	0,70%	Pior

Fonte: do autor

c) Perspectiva dos Processos Internos

TABELA 03: Metas para a Perspectiva dos processos internos

Indicador	Unidade	Meta	Quanto maior?
Produção por funcionário	Kg	2.800	Melhor
Produção da empresa	Ton	562	Melhor
Desperdício Rótulo/Forro e Filme	Índice	2%	Pior
Retrabalho	Índice	0,94%	Pior
Eficiência	Índice	85%	Melhor
Falhas no processo	Nº	2	Pior
Projetos aprovados	Nº	6	Melhor

Fonte: do autor

d) Perspectiva do aprendizado e crescimento

TABELA 04: Metas para a Perspectiva do aprendizado e crescimento

Indicador	Unidade	Meta	Quanto maior?
Absenteísmo	Índice	1,52%	Pior
Satisfação interna	Índice	80%	Melhor
Rotatividade	Índice	2%	Pior
Horas de treinamento / funcionário	Nº	4	Melhor
Programa de sugestões	Nº	6	Melhor

Fonte: do autor

4.5 Periodicidade das medições

Os indicadores serão avaliados periodicamente, sendo que todos terão um indicador mensal, com exceção aos seguintes:

TABELA 05: Periodicidade das medições

Indicador	Perspectiva	Periodicidade
Satisfação Interna	Aprendizado e Crescimento	Trimestral
Satisfação de clientes	Clientes	Trimestral
Participação no mercado	Clientes	Semestral

Fonte: do autor

Estes indicadores, por terem uma apuração mais difícil de ser formulada, terão prazos diferentes, sendo que repetirão, enquanto não for divulgado um novo resultado, o desempenho do período anterior.

Os Anexos A, B, C e D apresentam, respectivamente, as perspectivas financeiras, clientes, processos internos e conhecimento com seus indicadores, metas e resultados.

A diferença entre a meta e o resultado apurado, é apresentada em termos percentuais que receberá um sinal de identificação, na forma apresentada no quadro 3.

4.6 Responsabilidades sobre os indicadores

Cada indicador ou grupo de indicadores terá um colaborador ou setor responsável pelo seu monitoramento.

Diante disto, distribuiu-se os indicadores em 6 grupos de responsabilidade, conforme segue:

- Recursos Humanos
- Qualidade
- Produção
- Marketing e Comercial
- Contabilidade e Controladoria
- Financeiros

4.6.1 Recursos Humanos

O setor de Recursos Humanos é o setor encarregado pelo controle e treinamento do pessoal empregado na empresa, diante disto foram selecionados os indicadores sobre os quais este setor tenha domínio e possa fazer as suas medições periodicamente:

TABELA 06: Indicadores de Recursos Humanos

Indicador	Perspectiva
Absenteísmo	Aprendizado e Crescimento
Rotatividade	Aprendizado e Crescimento
Número de horas de treinamento	Aprendizado e Crescimento
Satisfação Interna	Aprendizado e Crescimento

Fonte: do autor

4.6.2 Qualidade

O setor de controle de qualidade tem como função principal na organização: manter uma produção limpa; produzir produtos de qualidade; fazer testes de qualidade; desenvolver novos produtos e assegurar que as boas práticas de fabricação estejam sendo respeitadas. Respeitando os seus objetivos, foram selecionados os indicadores sobre os quais este setor tem domínio.

TABELA 07: Indicadores de Qualidade

Indicador	Perspectiva
Programa de sugestões	Aprendizado e Crescimento
Desperdício Rótulo/Forro e Filme	Processos Internos
Retrabalho	Processos Internos
Eficiência	Processos Internos
Número de falhas	Processos Internos
Número de projetos aprovados	Processos Internos
Índice de reclamações	Clientes

Fonte: do autor

4.6.3 Produção

O setor produtivo da empresa tem como responsabilidade desenvolver a produção dos produtos conforme lhe é solicitado.

TABELA 08: Indicadores de Produção

Indicador	Perspectiva
Produção por funcionário	Processos Internos
Produção empresa	Processos Internos

Fonte: do autor

4.6.4 Comercial e marketing

O setor comercial e de marketing, tem como objetivo: desenvolver as vendas e manter contato com os clientes. Desta forma, os indicadores sob sua tutela serão os seguintes:

TABELA 09: Indicadores de Marketing e Comercial

Indicador	Perspectiva
Número de países exportados	Clientes
Satisfação de clientes	Clientes
Preços competitivos	Clientes
Retenção de clientes	Clientes
Participação no mercado	Clientes

Fonte: do autor

4.6.5 Contabilidade e Controladoria

O setor de contabilidade e controladoria tem por objetivo manter e desenvolver a contabilidade da empresa, sendo que através desta será capaz de apresentar os resultados dos seguintes indicadores:

TABELA 10: Indicadores de Contabilidade e Controladoria

Indicador	Perspectiva
Crescimento das vendas	Clientes
EVA	Financeira
Mark-up Global	Financeira
Custos Fixos	Financeira
Faturamento	Financeira
Lucro	Financeira
Resultado sobre Capital Próprio	Financeira

Fonte: do autor

4.6.6 Financeiro

A responsabilidade do setor financeiro está nas contas a receber e a pagar, sendo que ficará a cargo de levantar os seguintes indicadores:

TABELA 11: Indicadores Financeiros

Indicador	Perspectiva
Inadimplência	Financeira
Ciclo Financeiro	Financeira
Liquidez Corrente	Financeira

Fonte: do autor

Cada um dos setores anteriormente relacionados é fundamental no desenvolvimento do negócio da empresa, ficando assim também comprometido com os resultados que gerar para a sua continuidade e crescimento. Preferiu-se em não dar a responsabilidade às pessoas e sim aos setores, buscando assim um maior comprometimento de toda a equipe envolvida.

Nos setores de produção e controle de qualidade serão afixados quadros murais onde serão disponibilizados os indicadores inerentes a estes setores mais alguns definidos pela diretoria, afim de que todos tenham acesso aos resultados almejados e alcançados.

4.7 Mapa estratégico

O mapa estratégico possibilita aos colaboradores a percepção de como suas funções estão relacionadas aos objetivos gerais da organização, permitindo que trabalhem de maneira coordenada e colaborativa a favor das metas almejadas pela empresa.

Para a empresa ter sucesso na elaboração do seu mapa estratégico, é de fundamental importância que ela determine quais são os indicadores importantes e a partir destes estabelecer relações de causas e efeitos para com outros indicadores que acabarão se tornando importantes.

A variação no indicador causa levará uma consequência para o indicador efeito. Esta consequência pode ser positiva ou negativa, dependendo da

característica do indicador, conforme pode ser verificado nas tabelas 1 a 4, ou seja:

- Quando o indicador causa for do tipo “quanto maior melhor” e:
 - Variação positiva = consequência será positiva no indicador efeito;
 - Variação negativa = consequência será negativa no indicador efeito.

- Quando o indicador causa for do tipo “quanto maior pior” e:
 - Variação positiva = consequência será negativa no indicador efeito;
 - Variação negativa = consequência será positiva no indicador efeito.

Isto pode ser resumido da seguinte forma:

Indicador causa	Quanto maior melhor	Quanto maior pior
Variação positiva	Efeito positivo	Efeito negativo
Variação negativa	Efeito negativo	Efeito positivo

Na tabela a seguir serão apresentados os efeitos dos indicadores da perspectiva do aprendizado no BSC desenvolvido:

TABELA 12: Causa x Efeito (Perspectiva do Aprendizado)

Causa	Efeito
-------	--------

Perspectiva do aprendizado	Indicador	Perspectiva
Absenteísmo	Produção por funcionário Produção da empresa	Processos Processos
Satisfação Interna	Produção por funcionário Produção da empresa Desperdício rótulo/forro e filme	Processos Processos Processos
Rotatividade	Produção por funcionário Produção da empresa Retrabalho	Processos Processos Processos
Horas treinamento	Desperdício rótulo/forro e filme Retrabalho Eficiência Número de falhas no processo Retenção de clientes Crescimento das vendas	Processos Processos Processos Processos Clientes Clientes
Programa de sugestões	Número de projetos aprovados Preços competitivos Custos fixos	Processos Clientes Financeira

Fonte: do autor

Os indicadores da perspectiva dos processos internos têm seus efeitos em diversas perspectivas, nos seguintes indicadores:

TABELA 13: Causa x Efeito (Perspectiva dos Processos Internos)

Causa	Efeito	
	Indicador	Perspectiva
Perspectiva dos processos		
Produção por funcionário	Custos fixos	Financeira
Produção da empresa	Preços competitivos	Clientes
Desperdício rótulo/forro e filme	Preços competitivos Custos fixos	Clientes Financeira
Retrabalho	Preços competitivos Custos fixos	Clientes Financeira
Eficiência	Preços competitivos Crescimento das vendas Custos fixos	Clientes Clientes Financeira
Número de falhas no processo	Preços competitivos Crescimento das vendas	Clientes Financeira
Número de projetos aprovados	Retenção de clientes Participação no mercado	Clientes Clientes

Fonte: do autor

Os indicadores da perspectiva dos clientes causas efeitos em vários indicadores da perspectiva financeira:

TABELA 14: Causa x Efeito (Perspectiva dos Clientes)

Causa Perspectiva dos Clientes	Efeito	
	Indicador	Perspectiva
Satisfação de clientes	Mark-up Global Faturamento	Financeira Financeira
Preços competitivos	Faturamento	Financeira
Retenção de clientes	Faturamento	Financeira
Participação no mercado	Faturamento	Financeira
Crescimento das vendas	Faturamento Ciclo financeiro	Financeira Financeira
Índice de Reclamações	Inadimplência Ciclo financeiro	Financeira Financeira

Fonte: do autor

Os indicadores da perspectiva financeira são o resultado de uma série de outros indicadores sendo que alguns deles apresentam conseqüências em outros indicadores da mesma perspectiva:

TABELA 15: Causa x Efeito (Perspectiva Financeira)

Causa Perspectiva financeira	Efeito	
	Indicador	Perspectiva
Mark-up global	EVA Lucro	Financeira Financeira
Custos Fixos	Lucro	Financeira
Faturamento	Lucro	Financeira
Inadimplência	Lucro Liquidez Corrente	Financeira Financeira
Ciclo Financeiro	Liquidez Corrente	Financeira

Fonte: do autor

O mapa estratégico também mostra as relações de causa e efeito sobre as quais certas melhorias específicas produzem os resultados almejados.

Maximização do valor Agregado a Longo Prazo ao Acionista

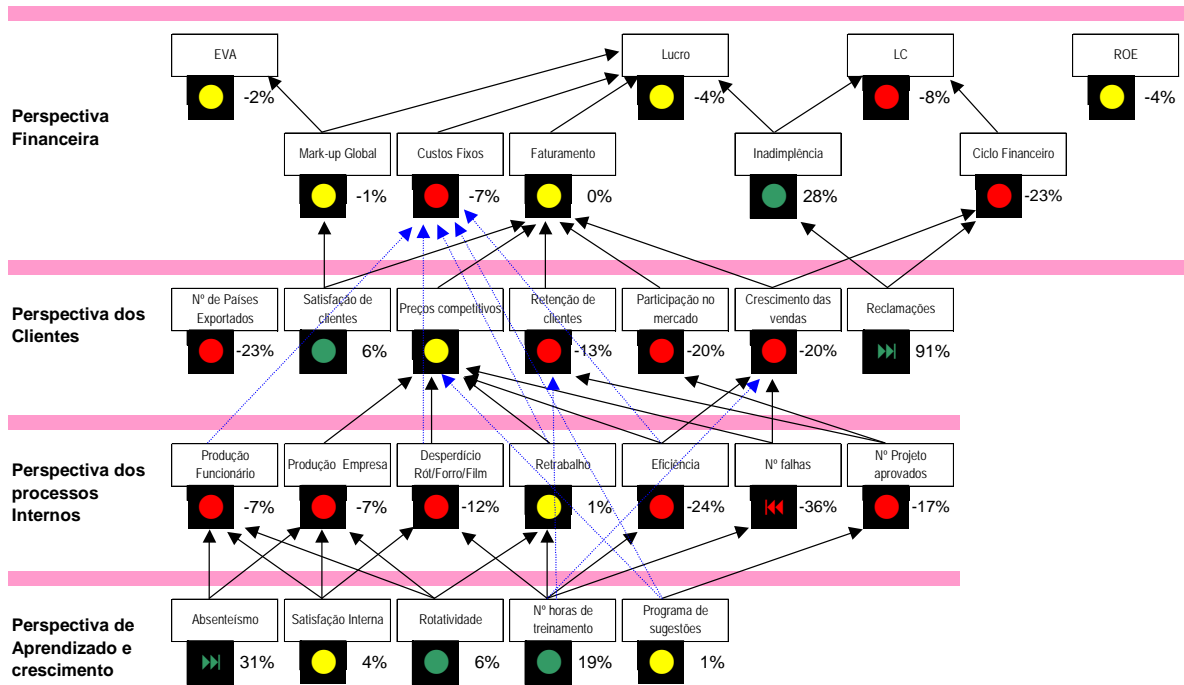


Figura 5 – Mapa estratégico
 Fonte: do autor

Na figura anterior pode-se verificar o mapa estratégico da organização com os indicadores sugeridos e seus respectivos sinalizadores que demonstram o resultado alcançado em relação à meta traçada.

Através das setas verifica-se o desempenho dos indicadores causas e efeitos, ou seja, é possível identificar qual indicador causa impacto em outro indicador.

Com a implantação deste estudo, em futuro próximo, será possível utilizar estes dados para fazer a relação quantitativa de causas e efeitos entre os diversos índices.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo principal, o desenvolvimento da metodologia do *Balanced Scorecard* numa indústria de alimentos do Vale do Taquari.

Verificou-se que o modelo sugerido por Kaplan & Norton se aplica a essa empresa, no entanto, é importante ressaltar que há uma grande dificuldade por parte da organização de entender o processo de construção do *Balanced Scorecard* e também de identificar os seus principais indicadores e suas relações de causas e efeitos.

Torna-se importante à participação de toda a organização, principalmente na implementação da estratégia e por consequência do BSC, para que o maior número possível de colaboradores participem da definição dos indicadores e conheçam a causa e o efeito de cada um.

Tendo esta participação e as responsabilidades de monitoramento devidamente definidas, será muito mais adequado o acompanhamento destes indicadores e o estabelecimento apropriado das metas.

Constata-se também que é muito importante designar responsáveis pelo monitoramento dos indicadores por áreas ou mesmo para alguns indicadores específicos, desta forma a empresa ganha em confiabilidade e distribui a atividade entre os diversos níveis da organização.

O Mapa estratégico apresenta de forma prática os principais problemas da organização, o que permite a esta focar de maneira objetiva as diversas situações e tomar atitudes específicas para cada uma delas.

No *Balanced Scorecard* desenvolvido, foram identificados alguns pontos críticos, principalmente nas perspectivas de processos internos e de clientes, os quais afetam diretamente os resultados financeiros almejados pela empresa.

A organização, por sua vez, demonstrou-se satisfeita com os resultados apresentados, uma vez que surge a possibilidade de monitorar os indicadores sob o foco de diferentes perspectivas inter-relacionadas e, sobretudo por provocar o questionamento sobre as suas estratégias.

Assim como a economia, as empresas também evoluem, isto faz com que seja necessário uma avaliação constante do *Balanced Scorecard*, principalmente no que tange aos indicadores das diversas perspectivas, pois será comum o surgimento de novos indicadores.

Finalmente, conclui-se que a empresa não está maximizando o valor a longo prazo ao acionista na forma do desejado, uma vez que vários indicadores internos e intermediários nas diversas perspectivas não estão sendo atendidos. Salienta-se que as metas desejadas deverão ser revistas periodicamente, afim de não permitir que as mesmas fiquem desatualizadas ou fora do contexto geral da empresa em que a empresa se encontra.

Para futuros estudos nesta área, sugere-se um estudo sobre o grau de relacionamento entre os indicadores de causas e efeitos. Também pode-se sugerir diversas comparações dos resultados aqui encontrados:

- Com os de outras empresas do mesmo ramo;
- Com empresas de outros segmentos;
- Com empresas da mesma região;
- Com empresas de diferentes regiões.

Outro aspecto que pode ser alvo de pesquisas é a questão da variação das metas, uma vez que não há definido um limite mínimo e máximo de desvio da meta estabelecida, para ser aceita como ideal.

6 BIBLIOGRAFIA

- ABICAB – Associação Brasileira da Indústria de Chocolate, Cacau, Balas e Derivados. Disponível em <http://www.abicab.org.br>. Acessado em 29-outubro-2005.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BERTOLDI, João. **O painel estratégico como ferramenta de avaliação de desempenho**: uma abordagem conceitual em uma empresa do ramo metalúrgico. Dissertação – Escola de administração. Jaraguá do Sul: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2002.
- BEULKE, Rolando; BERTÓ, José. **Estrutura e análise de custos**. São Paulo: Saraiva, 2001. 328 p.
- CAMPBELL, A.; GOOLD, M.; ALEXANDER, M. Corporate strategy: the quest for parenting advantage. **Harvard Business Review**. P. 120 – 132. Março – abril de 1995.
- CNI – Confederação Nacional da Indústria. **Mapa estratégico da indústria 2007-2015**. Disponível em <http://www.cni.org.br/mapadaindustria>. Acessado em 12-outubro-2005.
- COLLINS, D.; MONTGOMERY, C. Creating corporate advantage. **Harvard Business Review**. P. 70 – 83. Maio – junho de 1998.
- DIEL, Antonio Carlos. **Desenvolvimento de um modelo integrado de planejamento financeiro e verificação de sua aplicabilidade na indústria de *candies* do Rio Grande do Sul**. Dissertação – Escola de administração. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2001.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

- GADIESH, Orit; GILBERTO, James L. Transformando a estratégia da suíte executiva em ação da linha de frente. **Planejamento estratégico: On advances in strategy**. Harvard Business Review. 2ª Edição, p. 143 – 161. Rio de Janeiro: Campos, 2002.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GIUNTINI, Norberto. **Contribuição ao estudo de utilidade do *balanced scorecard***: Um estudo de caso de uma empresa siderúrgica e metalúrgica operando no Brasil. Dissertação – FECAP. São Paulo: Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, 2003.
- GOOLD, M.; CAMPBELL, A.; ALEXANDER, M. **Corporate-Level strategy: Creating value in the multibusiness company**. Nova York: John Wiley & Sons, 1994.
- HARRINGTON, James. **Aperfeiçoando processos empresariais: estratégia revolucionária para o aperfeiçoamento da qualidade, da produtividade e da competitividade**. São Paulo: Makron Books, 1993.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações aplicável também as demais sociedades**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- KAPLAN, Robert S. **Kaplan e Norton na prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- _____. **O balanced scorecard: gerenciando a performance futura**. Belo Horizonte: Mindquest, s.d.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: *balanced scorecard***. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- _____. **Organização orientada para a estratégia: Como as empresas que adotam o *balanced scorecard* prosperam no novo ambiente dos negócios**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- _____. **Mapas estratégicos – *Balanced Scorecard*: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- KRAUTER, Elizabeth. **Medidas de avaliação de desempenho financeiro e criação de valor**. Disponível em: <http://ead.fea.usp/semead/7semead/index.htm>. VII SEMEAD Agosto de 2004. Acessado em 22-julho-2005.
- KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, 1979.
- KIMURA, Herbert et al. **Avaliação de desempenho empresarial em novos ambientes competitivos através do *balanced scorecard***. Disponível em:

<http://www.ead.fea.usp.br/semead/4semead/index.html>. IV SEMEAD Outubro de 1999. Acessado em 22-julho-2005.

- LIMA, Andréa C. C.; CAVALCANTI, Arlei A.; PONTE, Vera. Da onde da gestão da qualidade a uma filosofia da qualidade da gestão: *Balanced Scorecard* promovendo mudanças. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**. São Paulo, Edição Especial, ano XV, vol. 2, p.79 – 94. 30 de junho de 2004.
- MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. São Paulo: Atlas, 1997.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 21ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- PRADO, Lauro J. do. **Guia *balanced scorecard***. Disponível em: <http://lauoprado.tripod.com/ezone/ebooks.html>. Acessado em 21-dezembro-2004.
- RAPPAPORT, Alfred. **Gerando valor para o acionista: um guia para administradores e investidores**. São Paulo: Atlas, 2001.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- ROBERT, Michel. **Estratégia: como empresas vencedoras dominam a concorrência**. São Paulo: Negócio Editora, 1998.
- STEWART, G. Bennett. **Em busca do valor: o guia de EVA para estrategistas**. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- THOMPSON, Arthur A.; STRICKLAND III, A. J. **Planejamento estratégico: elaboração, implementação e execução**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2003.
- TOMASELLI, Helio Livio. **Administração baseada em valor: uma abordagem conceitual comparada com a realidade de uma empresa do ramo de telecomunicações**. Dissertação – Escola de administração. Jaraguá do Sul: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2002.
- YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- ZEUS, Codinome. *Balanced Scorecard* com ênfase na informação de natureza corporativa e social. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Ano XXXIII, nº 148, p. 21 – 31. Julho – Agosto/2004.
- WHITTINGTON, Richard. **O que é estratégia**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

ANEXO A – PERSPECTIVA FINANCEIRA

Indicador de desempenho	Descrição resumida	Meta	Resultado	Diferença		Sinalizador			Quanto maior o indicador?	
				Valor	%				melhor	pior
EVA	EVA	100.000,00	97.807,55	-2.192,45	-2,19%	●	●	●	x	
Mark-up Global	Mark-up Global	1,60	1,59	-0,01	-0,69%	●	●	●	x	
Custos Fixos	Custos Fixos	300.000,00	320.000,00	-20.000,00	-6,67%	●	●	●		x
Faturamento	Faturamento	1.700.000,00	1.706.124,38	6.124,38	0,36%	●	●	●	x	
Resultado do periodo	Lucro	140.000,00	133.736,79	-6.263,21	-4,47%	●	●	●	x	
Inadimplência	Inadimplência	2,00%	1,45%	0,55%	27,50%	●	●	●		x
Liquidez Corrente	LC	1,00	0,92	-0,08	-8,20%	●	●	●	x	
Ciclo Financeiro	Ciclo Financeiro	10,00	12,35	-2,35	-23,48%	●	●	●		x
Retorno sobre o Capital Próprio	ROE	3,80%	3,63%	-0,17%	-4,50%	●	●	●	x	
				0,00	0,00%	●	●	●		

ANEXO B – PERSPECTIVA DOS CLIENTES

Indicador de desempenho	Descrição resumida	Meta	Resultado	Diferença		Sinalizador			Quanto maior o indicador?	
				Valor	%				melhor	pior
Número de países exportados	Nº de Países Exportados	26	20	-6,00	-23,08%				x	
Satisfação de Clientes	Satisfação de clientes	85,00%	90,00%	5,00%	5,88%				x	
Preços competitivos	Preços competitivos	50,00%	50,00%	0,00%	0,00%				x	
Retenção de Clientes	Retenção de clientes	73,00%	63,54%	-9,46%	-12,96%				x	
Participação no Mercado	Participação no mercado	5,00%	4,00%	-1,00%	-20,00%				x	
Crescimento das vendas	Crescimento das vendas	5,00%	4,00%	-1,00%	-20,00%				x	
Reclamações de Clientes	Reclamações	0,70%	0,06%	0,64%	91,43%					x
				0,00	0,00%					
				0,00	0,00%					
				0,00	0,00%					

ANEXO C – PERSPECTIVA PROCESSOS INTERNOS

Indicador de desempenho	Descrição resumida	Meta	Resultado	Diferença		Sinalizador			Quanto maior o indicador?	
				Valor	%				melhor	pior
Produção por funcionário (kg)	Produção Funcionário	2.800,00	2.600,00	-200,00	-7,14%	●	●	●	x	
Produção empresa (ton)	Produção Empresa	562,00	524,00	-38,00	-6,76%	●	●	●	x	
Desperdício rótulo, forro e filma	Desperdício Rót/Forro/Filma	2,00%	2,23%	-0,23%	-11,50%	●	●	●		x
Retrabalho	Retrabalho	0,94%	0,93%	0,01%	1,06%	●	●	●		x
Eficiência (utilização da capac. instalada)	Eficiência	85,00%	65,00%	-20,00%	-23,53%	●	●	●	x	
Número de falhas no processo	Nº falhas	2,00	2,71	-0,71	-35,50%	◀◀	●	●		x
Número projetos aprovados	Nº Projeto aprovados	6,00	5,00	-1,00	-16,67%	●	●	●	x	
				0,00	0,00%	●	●	●		
				0,00	0,00%	●	●	●		
				0,00	0,00%	●	●	●		

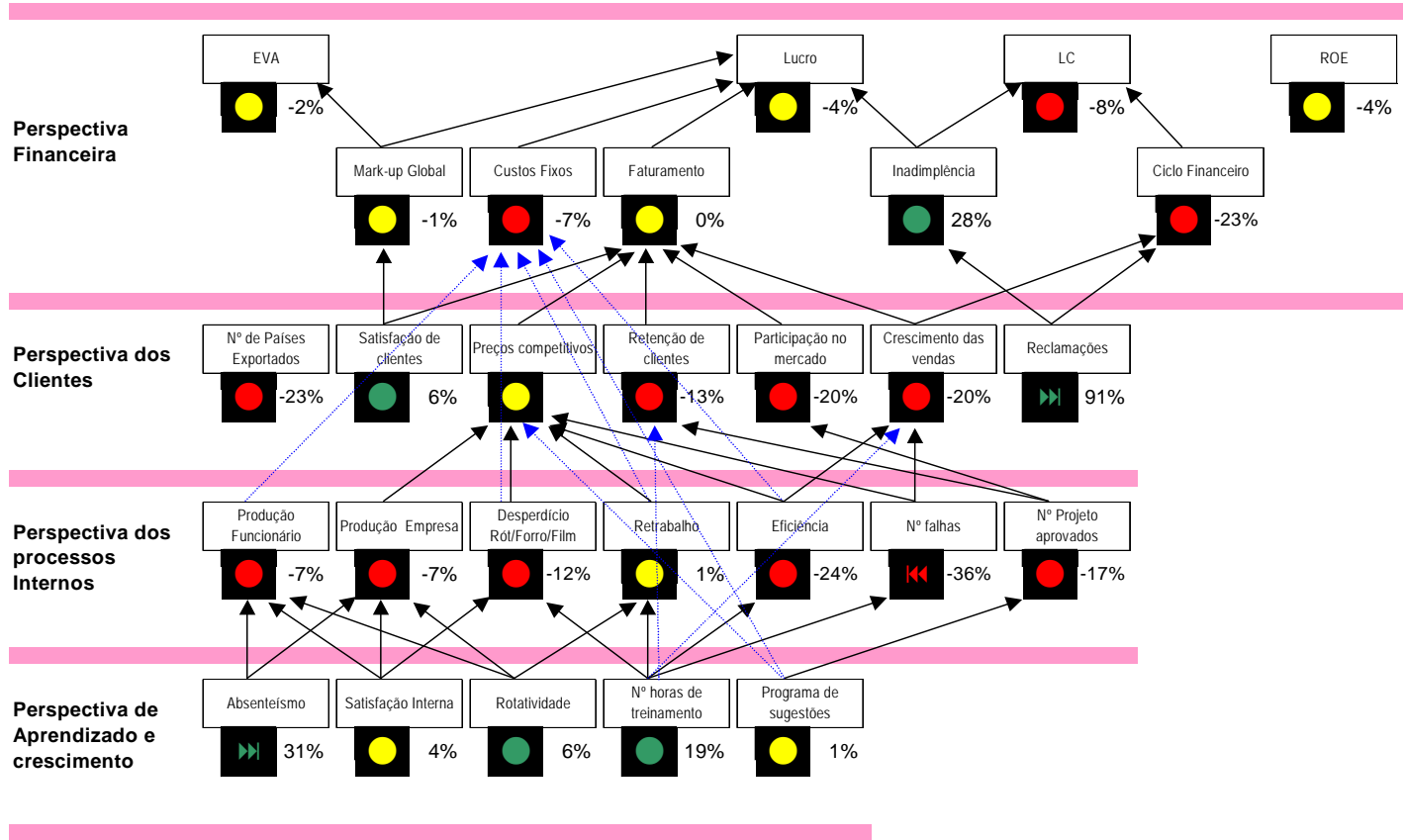
ANEXO D – PERSPECTIVA DA INOVAÇÃO E CONHECIMENTO

Indicador de desempenho	Descrição resumida	Meta	Resultado	Diferença		Sinalizador			Quanto maior o indicador?	
				Valor	%				melhor	pior
Absenteísmo	Absenteísmo	1,52%	1,05%	0,47%	30,92%	●	●	▶▶		x
Satisfação Interna	Satisfação Interna	80,00%	83,00%	3,00%	3,75%	●	●	●	x	
Rotatividade	Rotatividade	2,00%	1,87%	0,13%	6,50%	●	●	●		x
Número de horas de treinamento	Nº horas de treinamento	4,00	4,75	0,75	18,75%	●	●	●	x	
Programa de sugestões	Programa de sugestões	6,00	6,08	0,08	1,33%	●	●	●	x	
				0,00	0,00%	●	●	●		
				0,00	0,00%	●	●	●		
				0,00	0,00%	●	●	●		
				0,00	0,00%	●	●	●		
				0,00	0,00%	●	●	●		

ANEXO E – MAPA ESTRATÉGICO

Mapa Estratégico com setas

Maximização do valor Agregado a Longo Prazo ao Acionista



Curriculum Vitae (Resumido)

1 – IDENTIFICAÇÃO

1.1 Nome:	MARCIANO SCHORR
1.2 Nascimento:	24 de janeiro de 1975
1.3 Filiação:	Afonso Jacó Schorr Loeni Metz Schorr
1.4 Naturalidade:	Lajeado – Rio Grande do Sul
1.5 Nacionalidade:	Brasileira
1.6 Contatos:	Fone: 51 9841 6853 e-mail: mschorr@bewnet.com.br

2 – ESCOLARIDADE

2.1 – Graduação:

Ciências Contábeis

Unidade Integrada do Vale do Alto Taquari de Ensino Superior –
Lajeado, RS (1998)

2.2 – Especialização:

Controladoria – Custos, Capital de Giro e Orçamentos

UNIVATES – Centro Universitário – Lajeado, RS (2001)

2.3 – Mestrado:

Administração – Área de concentração: Contabilidade e
Finanças

UFRGS – Porto Alegre, RS (2006)

3 – EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL

3.1 Atual

a) CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIVATES

desde 03/2001 nas funções de:

- 1) Professor concursado na área da Ciência Contábil para os cursos de graduação de Ciências Contábeis, Administração, Comércio Exterior, Agronegócios, Análise de Sistemas, entre outros. TC 40 horas desde 03/2005.
- 2) Professor orientador de trabalhos de conclusão de curso e integrante de banca examinadora desde o ano de 2000.
- 3) Membro Suplente na Câmara de Extensão da Univates, representando o Centro I.

b) Consultor empresarial nas áreas de gestão e contabilidade

3.2 Anteriores

a) ARCOL INDUSTRIAL LTDA

de 11/2002 até 02/2005 na função de *Controller*.

b) BUZATTA CONTABILIDADE E ASSESSORIA

de 02/07/2001 até 02/11/2002 na função de Contador e Consultor.

c) LENZ BERGESCH CONTABILIDADE E ASSESSORIA S/C LTDA

de 06/1990 a 06/2001 na função de encarregado pelo Setor Contábil, Fiscal e Informática

4 – OUTRAS ATIVIDADES

4.1 – Participações na comunidade/eventos

- Membro da Comissão de Estudos do CRC/RS, na área do Ensino Superior, período 2006/07;
- Integrante da Comissão Organizadora do Seminário de Assuntos Contábeis promovido pelo CRC/RS em Lajeado no dia 10 de março de 2006;
- Integrante da Comissão Organizadora do 7º Seminário de Contabilidade do Vale do Taquari, promovido pelo Sincovat e Univates em Lajeado no dia 30 de setembro de 2005;
- Integrante da Comissão Organizadora do 7º Seminário de Contabilidade do Vale do Taquari, promovido pelo Sincovat em Lajeado no dia 30/09/2005;
- Participante como expositor na Expovale 2004 – Estande do Sincovat;
- Palestra sobre custos para os “Empresários da Incubadora Tecnológica da Univates, em junho/2004;
- Tesoureiro da Escola Comunitária de Educação Infantil Espaço Criança – Gestão 2002/2003;
- Integrante da Comissão Organizadora do Seminário de Assuntos Contábeis promovido pelo CRC/RS em Lajeado no dia 14 de junho de 2002;
- Participação (Expositor) na Feira de Profissões realizada pelo Colégio Evangélico Alberto Torres em Lajeado/RS, representando o curso de Ciências Contábeis da Univates no dia 08 de julho de 2006;
- Participação (Expositor) na Feira de Profissões realizada pelo Colégio Madre Bárbara em Lajeado/RS, representando o curso de Ciências Contábeis da Univates, nos dias 24 e 25 de maio de 2002;
- Coordenador financeiro da Turisfeira/2001;
- Diretor Financeiro da AJEL – Associação de Jovens Empresários de Lajeado – Gestão 2000/2001;
- Diretor Financeiro da AESCON – Associação das Empresas de Serviços Contábeis do Vale do Taquari – Gestão 2000/2001;
- Integrante da Comissão Organizadora dos XVII Jogos de integração dos Contabilistas do RS, Lajeado/RS, 13 e 14 de Outubro de 2001;
- *Adviser* Financeiro no Projeto Júnior *Achievement*, Coordenado pela ACIL – Associação Comercial e Industrial de Lajeado – 2001;
- Membro do Conselho Consultivo do Projeto de Extensão Empresarial – Univates e Governo do Estado do Rio Grande do Sul – Sedai (2000/2001);

4.2 – Publicações

- Autor do artigo intitulado de “Balanço Social” publicado na coluna Espaço Financeiro – Jornal do Comércio. Pág. 25. (22/01/2001);
- Co-autor e apresentador do artigo publicado nos Anais da V Mostra de Ensino, Extensão e Pesquisa (MEEP) da Univates, intitulado de “O Sistema de Custeio ABC na Agroindústria”. Pág. 233. (24/10/2002);
- Co-autor e apresentador do artigo publicado nos Anais da VI Mostra de Ensino, Extensão e Pesquisa (MEEP) da Univates, intitulado de “Planejamento e Gestão do Preço de Venda no Varejo”. Pág. 190. (22 e 23/10/2003);
- Participação como Orientador do trabalho publicado nos Anais da VI Mostra de Ensino, Extensão e Pesquisa (MEEP) da Univates, intitulado de “Balanço Social nas Organizações”. Pág. 165. (22 e 23/10/2003).

4.3 – Pesquisas Científicas

- O Sistema de Custeio ABC na Agroindústria. Univates, 2001 a 2003. Coordenador Dr. Rolando Beulke.
- Planejamento e Gestão do Preço de Venda no Varejo. Univates, 2003. Coordenador Msc. Ari Kunzel.