

BALANCED SCORECARD: CASE STUDY APPLIED FOR DEVELOPMENT AND STRATEGIC GROWTH OF A MICRO-COMPANY

BALANCED SCORECARD: ESTUDO DE CASO APLICADO PARA O DESENVOLVIMENTO E CRESCIMENTO ESTRATÉGICO DE UMA MICROEMPRESA

Ana Paula Haske - UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina CSE - Centro Sócio Econômico CCN - Departamento de Ciências Contábeis PPGC - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade -anaphaskel@gmail.com

Sérgio Murilo Petri - UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina CSE - Centro Sócio Econômico CCN - Departamento de Ciências Contábeis PPGC - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade -smpetri@gmail.com

Abstract:

In a competitive environment and a fragile economy, Brazilian companies face several difficulties to remain in the market, several mortality rates are studied and discussed, and microenterprises are not out of this scenario, therefore, this study proposes the application of a strategic management tool: Balanced Scorecard, in a training microenterprise in the tax sector that allows initially to define and evaluate the performance of strategies in four areas, the financial, the clients, the internal processes of the organization and the level of knowledge or organizational learning. As well as highlighting the difficulties of implementing this tool. As for the procedures, the study was done through observation of the holder in the construction of his goals and objectives in relation to microenterprise. As a result, we arrived at the strategic panel, where we mapped the strategic objectives and their respective indicators, we emphasize that many implementations of some proposals will be future, for being a company in the beginning of its activities, highlighting the goals to be achieved and which the necessary initiative for this, through the survey of the missions, vision and values. Several difficulties were encountered for the implementation of the proposed ideas, due to the size of the company and mainly due to the fact of the information concentration. However, it should be pointed out that the tool used was approved by the entrepreneur, proving to be an important tool for performance evaluation in the sector under study capable of providing important information for future decisions of the company and mainly a way to keep the company in a competitive market with various economic and financial turbulences.

Keywords: Balanced Scorecard. Development and Strategic Growth. Micro enterprise.

Resumo:

Em um contexto competitivo e uma economia frágil as empresas brasileiras passam por várias dificuldades para se manter no mercado, vários índices de mortalidade são estudados e discutidos e as microempresas não estão fora deste cenário, com isso, este estudo tem como proposta a aplicação de uma ferramenta auxiliar de gestão estratégica: Balanced Scorecard, em uma microempresa de treinamento no setor tributário que permite, inicialmente, definir e avaliar o desempenho de estratégias em quatro vertentes, a financeira, os clientes, os processos internos da organização e o nível de conhecimento ou aprendizagem organizacional. Como também destacar as dificuldades de implantação desta ferramenta. Quanto aos procedimentos, o estudo se deu através de observação do titular na construção das suas metas e objetivos em relação a

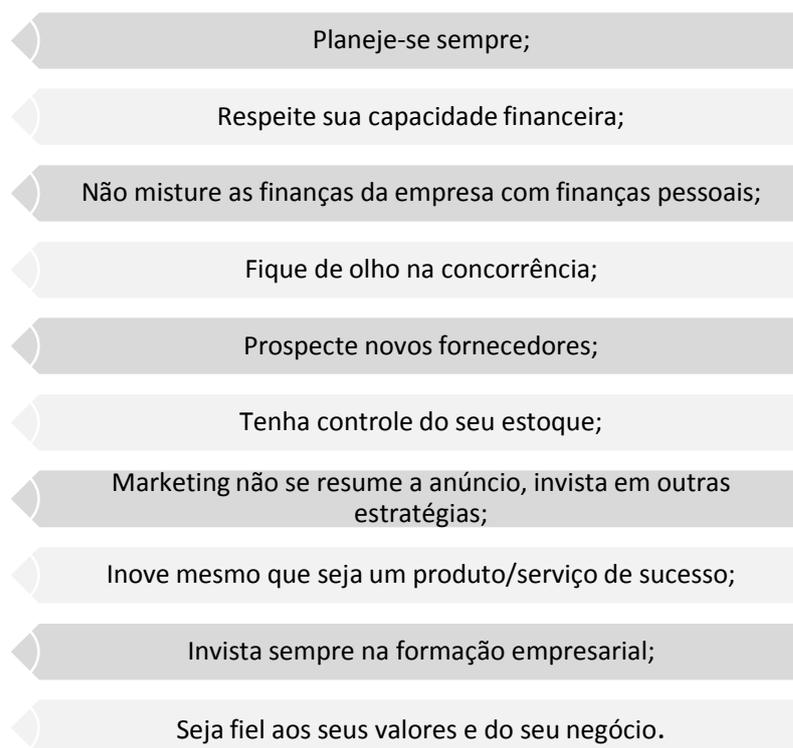
microempresa. Como resultado chegou-se ao painel estratégico, onde se mapeou os objetivos estratégicos e seus respectivos indicadores, destacamos que muitas implantações de algumas propostas serão futuras, pelo fato de ser uma empresa em inícios de suas atividades, destacando as metas a serem alcançadas e qual a iniciativa necessária para isto, através do levantamento das missões, visão e valores. Foram encontradas várias dificuldades para implantação das idéias propostas, pelo tamanho da empresa e principalmente pelo fato da concentração de informações. Entretanto, por fim, destaca-se que a ferramenta utilizada foi aprovada pelo empresário, mostrando-se uma importante ferramenta para avaliação do desempenho no setor em estudo capaz de fornecer informações importantes para decisões futuras da empresa e principalmente uma forma de manter a empresa em um mercado competitivo e com várias turbulências econômicas e financeiras.

Palavras-chave: Balanced Scorecard. Desenvolvimento e Crescimento Estratégico. Microempresa.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com um estudo efetuado pelo Sebrae, uma entidade privada brasileira de serviço social, sem fins lucrativos de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, de cada 100 micro e pequenas empresas (MPEs) abertas no Brasil, 73 permanecem em atividade após os primeiros dois anos de existência e estes são os anos mais críticos para uma empresa.

Segundo dados do Departamento Nacional de Registro Comercial (DNRC), ligado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria, e Comércio Exterior (MDIC), são constituídas no Brasil em torno de 440 mil novas empresas por ano. Dessas, cerca de 80 mil empresas fecham. Existem várias formas de manter um empresa no mercado, onde o planejamento faz parte deste contexto, a partir desta situação, a entidade sem fins lucrativos aqui citadas, elege alguns itens essenciais para sobrevivências das empresa.

Figura 1 – Itens para sobrevivência das empresas

Fonte: Adaptado Sebrae (2018)

Neste sentido, avaliação de desempenho organizacional é atualmente um tema de grande interesse profissional e acadêmico, pois gera vantagens competitivas para o meio privado e ainda garante a sustentabilidade e conseqüentemente as perspectivas futuras. (Dimitropoulos&Douvis, 2017). Petri (2005) buscou quais abordagens sobre o tema são as mais encontradas na literatura. Encontrou 34 abordagens que buscam avaliar o desempenho de diversas maneiras.

Dentre as abordagens encontradas, Neely (2005) destaca algumas delas: a pirâmide de desempenho e hierarquias, a pirâmide SMART, o Scorecard do ativo intangível, o prisma de desempenho, a matriz de avaliação de desempenho, o quadro do resultado determinante e o BalancedScorecard.

A aplicação do Balanced Scorecard (BSC) tem o objetivo estratégico de posicionar no mercado uma empresa como uma ferramenta auxiliar ao planejamento desta empresa. Mooraj, Oyon e Hostettle (1999) apuraram que o uso Balanced Scorecard (BSC) é um “bem necessário”, pois ajuda a tomada de decisão com informações equilibradas e concisas. E ao longo dos anos, o BSC evoluiu para uma ferramenta de gestão estratégica e por isso passou a receber ainda mais atenção dos profissionais e acadêmicos (Souza, Petri &Lunkes,2015). A partir desta situação, destacamos que o objetivo desta pesquisa é estudar com mais detalhes, através de um estudo de caso: **Como a aplicação BALANCED SCORECARD poderia ser eficiente para o desenvolvimento e crescimento de uma Microempresa?**

O objetivo deste trabalho é desenvolver as etapas para o desenvolvimento do planejamento estratégico e da implementação do Balanced Scorecard para atender as necessidades de uma microempresa que atua no ramo do treinamento e da consultoria tributária.

O presente estudo justifica-se pela contribuição dada à literatura contábil ao descrever as etapas para o desenvolvimento do planejamento estratégico e do Balanced Scorecard em uma microempresa. A partir da literatura de Kaplan e Norton, só é possível gerenciar aquilo que medimos, com isso, este estudo justifica-se que a aplicação do BSC, inclusive nas Microempresas poderá gerar bons resultados, hoje a empresa em estudo, não dispõe de uma estrutura organizacional com ferramentas adequadas para a gestão, necessita de uma ferramenta de fácil compreensão, que permita uma visão do todo, possibilitando o desenvolvimento de medidas de desempenho que englobem medidas financeiras e não financeiras e o aperfeiçoamento das práticas de medição de desempenho.

A estrutura da presente pesquisa é composta da seguinte forma: A seção a seguir discute o referencial teórico, seguido da seção que expõe os aspectos metodológicos. Na sequência são apresentados os resultados e suas análises, seguidos pelas considerações finais.

2 BALANCED SCORECARD

O Balanced Scorecard conhecido também pelas iniciais BSC trata-se de uma ferramenta de apoio a gestão estratégica, refere-se há uma ferramenta estratégica e não deve ser utilizada como uma finalidade e sim o meio para alcançar alguns objetivos dentro de uma empresa.

Podemos analisar que a ferramenta BSC foi proposta pela primeira vez em 1992 no artigo The balanced scorecard – measures that drive performance, publicado na Harvard Business Review, por Robert Kaplan e David Norton. No primeiro momento os autores concluíram que os demonstrativos contábeis e as informações que estes traziam, não eram suficientes para atender aos interesses e necessidades da administração, responsável pela tomada de decisões, os sistemas de avaliação até a época haviam nascido na área contábil e financeira, estando enfocadas no controle, enquanto deveria preocupar-se também com as estratégias e a visão da empresa (KAPLAN e NORTON, 2004).

Este instrumento serviria para as entidades executarem os seus planejamentos estratégicos, observando o desenvolvimento das atividades propostas pela empresa. Kaplan e Norton dividam então o BSC em quatro perspectivas.

Já na perspectiva financeira seriam considerados os valores criados pela empresa. Assim se estabeleceria uma métrica do sucesso por meio de indicadores financeiros, uma vez que o sucesso das empresas privadas está sempre associado a indicadores financeiros (KAPLAN e NORTON, 2004).

Em relação à perspectiva clientes, Kaplan e Norton (2008) afirmam que a empresa deve identificar os segmentos de clientes que atende ou que virá a atender, definindo medidas centrais que avaliem as estratégias em relação à satisfação, retenção, rentabilidade e conquista de clientes.

No aprendizado e crescimento o foco é a infraestrutura que a empresa deve ter para que possa gerar o crescimento pretendido e estabelecido. Isso inclui desde a capacitação dos empregados, sistemas de gerenciamento e a motivação dos funcionários incentivando-os a seguirem alinhados aos objetivos da organização (KAPLAN e NORTON, 2004).

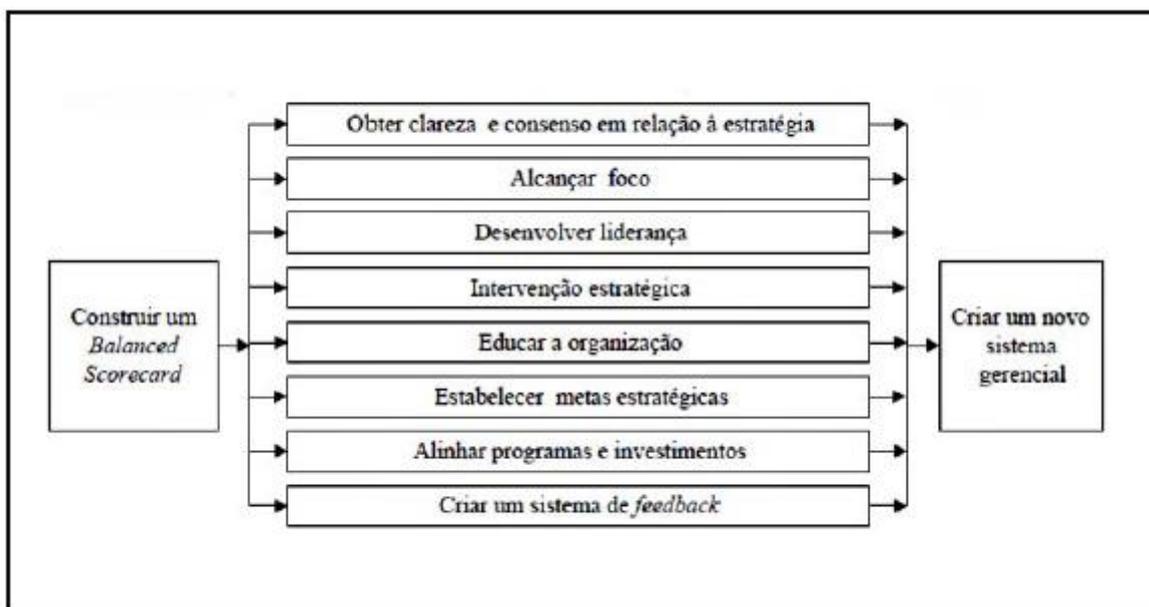
A partir do entendimento da estratégia e dos objetivos a serem alcançados, ocorre a construção do Mapa Estratégico. Segundo Costa (2006, p. 13), o mapa estratégico é “o meio pelo qual se operacionaliza a vinculação do planejamento estratégico e o planejamento operacional”. Ou seja, é um relatório que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

Conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009), depois da empresa ter o conhecimento de onde quer chegar e como pretende alcançar os seus objetivos, é necessário elaborar o plano de ação com vista a alcançar os objetivos.

Segundo DAFT (1997), as organizações precisam ter regras e procedimentos bem definidos para que possam crescer. O mesmo autor enfatiza ainda que um dos motivos do sucesso de empresas é o envolvimento dos gerentes de operações com a administração estratégica. Ressalta também que toda organização demanda um sistema de informação e sistemas de controles que forneçam os subsídios necessários para que os processos de tomada de decisão e planejamento estratégico possam ser eficazes.

O desempenho das empresas ficou muito tempo atrelado a medidas financeiras, norteando estratégias que circulavam ao redor da interação com clientes, de suas capacidades e competências. A implementação de um sistema que tivesse a capacidade de medir desempenho das ações é de suma importância, pois somente as medidas financeiras não seriam capazes de envolver informações que reflitam a realidade de um valor econômico futuro (Kaplan& Norton, 1997).

Figura 2. Motivos para uma organização elaborar um Balanced Scorecard



Fonte: Kaplan e Norton (1997, p.286)

A aplicação do BSC não é a finalidade mas um meio de manter a estratégia e os valores de uma empresa ativos, com isso o sistema gerencial de uma empresa precisa ser mantido vivo e alimentados, Kaplan e Norton, disponibilização uma forma, mas cada empresa deverá observar as suas secularidades e necessidades, a figura 2 demonstra este sistema.

A partir desta primeira análise podemos observar que a estrutura definida pela figura 1 e pela figura 2 necessariamente necessita de um controle, de uma verificação cotidiana, não trata-se apenas de um cheque list. Salientando que para Lunken (2007), o BSC integra a composição de medidas de desempenho que derivam da estratégia organizacional. Essas medidas direcionam, monitoram e avaliam o aprimoramento dos objetivos estratégicos da organização.

Para a implementação do BSC, faz-se necessário selecionar um arquiteto (ou time de arquitetos) que será responsável pela organização, filosofia e metodologia do projeto, e pelo desenvolvimento do scorecard, mantendo o processo no rumo certo e dentro do prazo. O primeiro passo na elaboração do BSC consiste na revisão, realizada pelos executivos da empresa, da declaração de missão e valores fundamentais da organização (KAPLAN e NORTON, 2001). Depois, os executivos devem desenvolver sua visão estratégica, e, a partir dela, um conjunto de metas que orientarão os planos de ação.

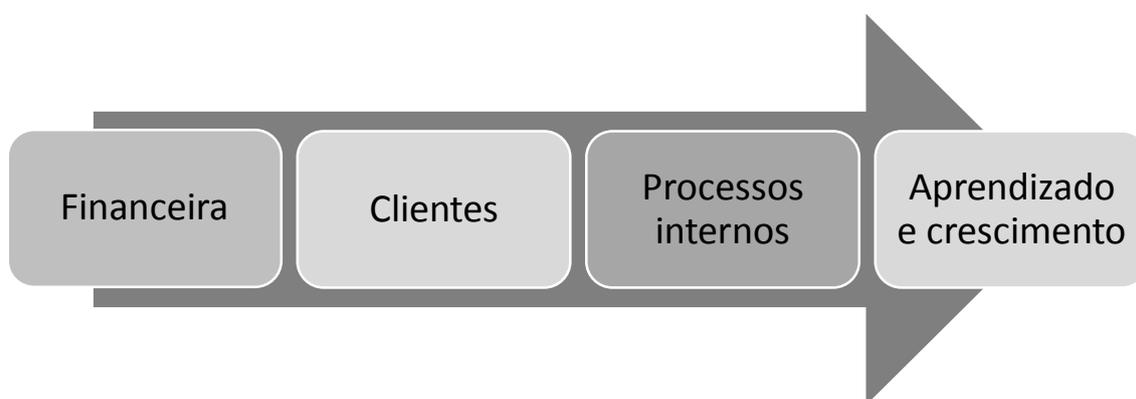
Conforme Lunken e Schnorrenberger (2009), depois da empresa ter o conhecimento de onde quer chegar e como pretende alcançar os seus objetivos, é necessário elaborar o plano de ação com vista a alcançar os objetivos.

2.1 Estrutura do *Balanced Scorecard* - Perspectivas e Indicadores

Um aspecto essencial do *Balanced scorecard* é a clara articulação da ligação entre medidas de desempenho e objetivos estratégicos (BANKER ET AL, apud BANKER, CHANG e PIZZINI, 2004). Uma vez que haja um bom entendimento dessas conexões, pode-se definir planos de ação que efetivamente ajudem as organizações a melhorar seu desempenho (KAPLAN e NORTON, 2000 apud BANKER CHANG e PIZZINI, 2004).

De forma resumida, conforme me KAPLAN e NORTON, 2000, *BalancedScorecard* contempla objetivos estratégicos e respectivos indicadores em quatro grandes perspectivas

Figura 3. Indicadores *Balanced Scorecard*



Fonte: Adaptado Kaplan e Norton (2000)

A partir da figura 3 podemos observar que o *Balanced Scorecard* contempla as informações financeiras e análises sobre clientes, processos internos de uma empresa e destaca a necessidade do aprendizado das empresas.

2.2 Planejamento Estratégico

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

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

O processo para determinar a estratégia de uma organização “inicia-se com a imposição dos desejos e aspirações da estrutura do poder, explicados ou mantidos implícitos” (BETHLEM, 2004, p. 30), onde todos os membros que fazem parte da organização são influenciados a seguir os objetivos

determinados. Contudo, a estratégia não pode ser considerada um processo gerencial isolado, pois é uma das etapas do processo contínuo que movimenta toda a organização, desde a alta gerência até o chão de fábrica (KAPLAN; NORTON, 2001, 2004).

Para uma melhor compreensão do desenvolvimento do planejamento estratégico, a Figura 4 apresenta uma estrutura baseada na literatura sobre o tema, mais fortemente no modelo da visão estratégica arquitetada por Kaplan e Norton (2001, 2004), que pode ser considerado eficaz na prática para a descrição da estratégia de uma organização.

Figura 4 - Pirâmide do planejamento estratégico



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

Conforme Mussoi, Lunkes e Silva (2011), a missão é o propósito de existência da empresa, e pode ser considerado o espelho das decisões tomadas pelos gestores para atender os objetivos e estabelecer a direção que orienta a empresa.

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

A fase seguinte do planejamento estratégico é a análise ambiental, que inclui a avaliação de fatores internos e externos que afetam, positiva ou negativamente, a organização. Para Lunkes e Schnorrenberger (2009), na análise do ambiente

externo ocorre a identificação de ameaças e oportunidades, levando-se em consideração variáveis macroeconômicas, mercados, clientes, concorrentes, entre outros e na análise interna, ocorre uma avaliação dos pontos fracos e pontos fortes.

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

2.3 Estudos Similares

Nesta seção foram destacados alguns estudos similares, que envolve a aplicação do Balanced Scorecard nas Microempresas e as dificuldades de implantação desta ferramenta.

Quadro1: Estudos anteriores sobre Balanced Scorecard nas microempresas

Autores (ano)	Objetivo	Resultado	Instrumento de pesquisa e observações
Andruchechen, Jean Roberto; Belli, Ana Paula; Petri, Sérgio Murilo; Luiz Alberton (2013)	Este artigo tem o objetivo de descrever as etapas para o desenvolvimento do planejamento estratégico e da implementação do <i>Balanced Scorecard</i> para atender as necessidades de uma microempresa que atua no ramo de fabricação de tintas e revestimentos.	Desenvolveu-se o planejamento estratégico, seguido pela elaboração do mapa estratégico e do painel de desempenho do <i>Balanced Scorecard</i> . Também, foram definidos os indicadores-chave de desempenho para cada um dos objetivos estratégicos, os responsáveis e as metas a serem atingidas.	Este estudo é uma pesquisa-ação com objetivo descritivo, no qual a definição do portfólio bibliográfico ocorreu com a utilização da metodologia Proknow-C, bem como foram utilizados livros e outros artigos relacionados ao tema. Várias reuniões com os colaboradores da empresa
Moreno, Valter; Carvalho, Luciana (2016)	As micro e pequenas empresas (MPE's) brasileiras enfrentam uma série de problemas relacionados à gestão deficiente do negócio e que vêm contribuindo para os elevados índices de mortalidade observados até o seu quinto ano de vida.	O presente trabalho apresenta os resultados de uma pesquisa-ação, onde buscou-se avaliar a possibilidade de adequação da metodologia do <i>Balanced Scorecard</i> ao contexto de uma microempresa.	O foco dessa avaliação foi a identificação e compreensão dos benefícios e das dificuldades encontradas no processo de construção do BSC, até o ponto do desenvolvimento do seu Plano de Implementação.
Almeida, Hugo Filipe Flores Ferreira Pimenta de (2011)	As estratégias adotadas pelas organizações empresariais revelam-se fortemente dinâmicas e de sucesso se forem alvo de constante	Analisar o interesse na aplicabilidade e de um modelo <i>Balanced Scorecard</i> para pequenas e médias empresas, analisando a relevância	Usar como ferramenta de auxílio à gestão estratégica o <i>Balanced Scorecard</i> , que permite definir e avaliar o

	avaliação, atribuindo para isso níveis de desempenho, avaliados por indicadores que apontam qual o desempenho.	que estas dão à estratégia e aos conceitos com esta relacionados.	desempenho de estratégias.
Lavarda, Carlos Eduardo Facin; Rocha, Irani (2011)	O estudo busca investigar o uso do Balanced Scorecard (BSC) como instrumento que facilita o processo de planejamento e controle nas empresas, especificamente no ajuste entre os objetivos estratégicos e os planos operacionais, identificando as causas de seu fracasso e/ou sucesso, por meio da análise de trabalhos publicados em anais de congressos e revistas brasileiras.	Entre os resultados, constatou-se que os principais fatores que facilitam ou inibem a implantação da ferramenta de medição de desempenho (BSC) nas organizações são a cultura organizacional, a preparação e motivação dos colaboradores, o empenho e envolvimento da alta administração.	Aplicação de ferramentas básicas de infometria, bibliometria e cienciometria, com características descritivas e bibliográficas e uma abordagem qualitativa dos dados.

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Destacamos alguns trabalhos no Quando1, onde primeiro trabalho de *Andruchechen; Belli, Petri, e Alberton (2013)* descreve sobre as etapas para o desenvolvimento do planejamento estratégico e da implementação do *Balanced Scorecard* para atender as necessidades de uma microempresa que atua no ramo de fabricação de tintas e revestimentos. Além deste artigo, o trabalho de *Moreno e Carvalho (2016)* fala sobre os problemmas enfrentados pelas as micro e pequenas empresas (MPE's) no Brasil e como instrumentos de controle gerencial possa auxiliar a aumentar suas chances de sobrevivência destas empresas no mercado.

E todos os trabalhos destacados descrevem sobre a adequação da metodologia do *Balanced Scorecard* ao contexto de uma microempresa. O foco dessa avaliação foi à identificação e compreensão dos benefícios e das dificuldades encontradas no processo de construção do BSC.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

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

3.1 Caracterizações da Pesquisa

A finalidade da caracterização desta pesquisa é demonstrar as etapas para o desenvolvimento do planejamento estratégico e da implementação do *Balanced*

Scorecard em uma empresa que atua com a atividade de treinamentos e planejamento tributário.

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

3.2 Procedimentos para o Desenvolvimento do Referencial Teórico

O portfólio bibliográfico para a construção da fundamentação teórica foi desenvolvido com base no site periódicos da Capes, na data de 13 de outubro de 2018 foram realizadas algumas pesquisas no banco de dados da ISIS e SCOPUS disponibilizados na base de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), de artigos relacionados à área de Ciências Sociais Aplicadas e que foram publicados no período dos últimos 5 anos.

Para isso, foram estabelecidos dois eixos de pesquisa, utilizando-se a combinação de palavras relacionadas ao tema como, por exemplo, “Balanced Scorecard”; “Performance”; e “BSC”. Deste modo, foram encontrados 4.079 artigos em conformidade aos quesitos até aqui estabelecidos. Inserindo a palavra o termo: “micro enterprises”, a quantidade de artigos reduziu a 15 artigos disponíveis.

3.3 Instrumentos para Coleta de Dados

Durante a elaboração deste trabalho, além da base teórica anteriormente apresentada, também foram utilizados outros instrumentos para a coleta de informações, que envolveram desenvolvimento da aplicação Balanced Scorecard na microempresa, todos os desenvolvimentos foram articulados com o proprietário da empresa, com isso, concentrou-se as informações a implantação da ferramenta.

4. Apresentação e Análise dos Resultados

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

4.1 Apresentação dos Dados

As atividades da empresa de treinamento e consultoria tributária em estudo são desenvolvidas pelo empresário individual de forma individual, sem a colaboração de nenhum funcionário. O profissional atua na região do estado de Santa Catarina a mais de 6 (seis) anos, com a atividade de desenvolvimento de treinamento na

parte tributária federal, com o desenvolvimento de cursos e treinamentos, além dessa atividade, exerce ao desenvolvimento como celetista em uma empresa da grande Florianópolis e Professor universitário, com isso, trazendo um olhar vasto com várias frentes estratégicas de trabalho no desenvolvimento das necessidades do mercado de trabalho.

4.1.1 Descrição da Empresa

A empresa foi constituída no município de Florianópolis na capital do estado de Santa Catarina, as atividades que a empresa desenvolve estão voltadas ao treinamento empresarial com ênfase na legislação tributaria e contábil, com o intuito de manter os profissionais da área contábil atualizados frente à esparsa legislação e suas alterações diárias. A atividade da empresa é desenvolvida unicamente pela sócia fundadora, sem a colaboração de nenhum funcionário, neste momento. Hoje, a profissional atua na região do estado de Santa Catarina a mais de 6 (seis) anos, com a atividade de desenvolvimento de treinamento na parte tributária federal, com o desenvolvimento de cursos e treinamentos.

Existe uma parceria entre a profissional um uma empresa de consultoria constituída também no mesmo município, como também, uma parceria junto ao conselho regional de contabilidade do estado de Santa Catarina e os sindicatos da categoria contábil para realização dos treinamentos no estado de Santa Catarina.

A empresa não possui um planejamento estratégico definido. Portanto, com claro conhecimento dos proprietários quanto às dificuldades enfrentadas para se manter no mercado competitivo decidiu pela implementação de uma ferramenta gerencial na empresa, neste caso, o Balanced Scorecard, conforme exemplificado a seguir.

4.2 Implementação do Balanced Scorecard

A implementação teve início em março de 2018, quando ocorreu o lançamento do programa para a implementação do Balanced Scorecard na empresa, este foi o primeiro momento de implantação, após alguns meses de análise as idéias foram sendo amadurecidas e novamente foi feito a análise conceitual para fins de implantação do Balanced Scorecard na empresa, fixado como prazo a data limite de 31 de outubro de 2018. Compreendendo, desta forma, o prazo de 7 meses para a apresentação desta etapa da sua implementação.

4.3 Planejamento Estratégico

A empresa, antes desse trabalho nunca desenvolveu nenhum planejamento estratégico, com isso, a aplicação do Balanced Scorecard é a primeira ferramenta utilizada para o desenvolvimento da empresa em questão, com isso, no Quadro 2, estão estabelecidos algumas estruturas iniciais do planejamento estratégico proposto pelo Balanced Scorecard.

Quadro 2: Planejamento estratégico - Atividade da empresa, Missão, Visão e Valores

Atividade da Empresa	Treinamento profissional na área contábil e tributária.
Missão	Atuar na prestação de serviço de treinamento e desenvolvimento profissional com ênfase na legislação tributária federal e das normas contábeis, suas atualizações e aplicações, atendendo os profissionais do setor contábil, tributário, auditoria, advogados e profissionais afins, restrito ao Brasil, com treinamentos presenciais e online's. Proporcionando a difusão das normas contábeis e tributárias e suas alterações.
Visão	Ser uma das cinco melhores empresas de consultoria do estado de Santa Catarina, ser lembrada sempre quando o objetivo da empresa seja minimizar e equalizar a tributação.
Valores	Desenvolvimento do aprendizado; Ética e transparência; Desenvolvimento do aprendizado; Avaliação dos riscos/benefícios nas decisões.

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A partir dessas informações, a empresária analisou o ambiente interno da empresa identificando os pontos fortes e fracos. Estes itens estão exposto no Quadro 3.

Quadro 3: Planejamento estratégico – Pontos Fortes X Pontos Fracos

Pontos Fortes	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Competência profissional; ✓ Determinação; ✓ Conhecimento da legislação tributária.
Pontos Fracos	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Concorrência; ✓ Tempo; ✓ Confiança do mercado nos novos profissionais.

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Posteriormente, foi realizada a análise das condições externas, identificando as oportunidades e as ameaças. Estas informações estão destacadas no Quadro 4.

Quadro 4: Planejamento estratégico – Oportunidade X Ameaças

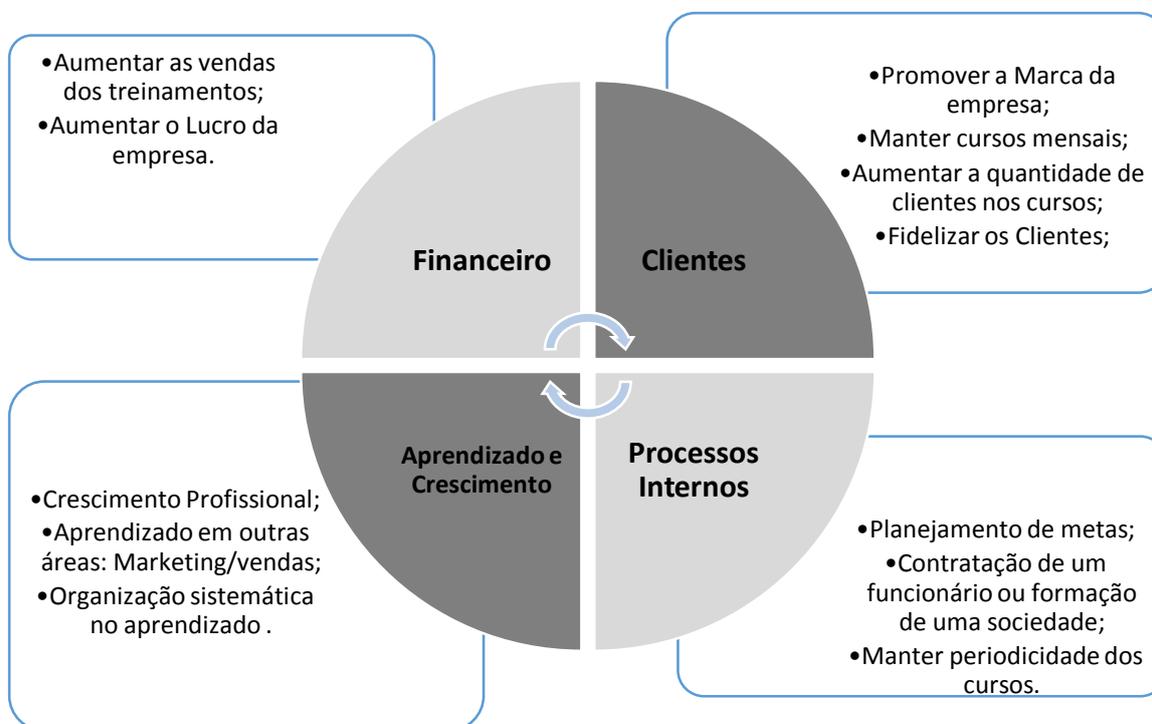
Oportunidades	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Legislação Tributária extremamente complexa; ✓ Falta de conhecimento dos profissionais envolvidos; ✓ Dificuldade na interpretação da Legislação.
Ameaças	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Falta de pessoas competentes para trabalhar; ✓ Tempo; ✓ Concorrência desleal por valores irrisórios.

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Analisando as informações levantadas através dos quadros 3 e 4 pode-se iniciar a estruturação do mapa estratégico da empresa em discussão. Segundo Kaplan e Norton (2000), o mapa estratégico representa a descrição da estratégia da entidade por meio de uma arquitetura genética, além disso, conforme definido na **Figura 5** deste trabalho os indicadores do Balanced Scorecard contempla

objetivos estratégicos e respectivos indicadores em quatro grandes perspectivas: (1) financeira, (2) clientes, (3) processos internos, e (4) aprendizado e crescimento. Estas ligações e estratégica foram definidas e demonstradas no quadro abaixo:

Figura 5 - Quadro Estratégico



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Na figura 5 destacam-se as sugestões encontradas para fins de implantação estratégica de crescimento e desenvolvimento da empresa, diante desta análise destacaram-se 12 (doze) objetivos que estão divididas nas quatro perspectivas do Balanced Scorecard.

Conforme destacado por Kaplan e Norton (2004), cada empresa deve construir o mapa estratégico determinando os objetivos conforme as suas necessidades específicas. Além disso, estes autores sugeriram **vinte ou trinta** indicadores para o Balanced Scorecard, entretanto, o estudo destaca 12 (doze) indicadores dividido nas quatro divisão, esse número baixo destaca-se pelo fato de trata-se de uma microempresa em início da sua atividade.

A partir do processo de construção do mapa estratégico, como trata-se de uma empresa de treinamentos profissional o objetivo principal da implantação do Balanced Scorecard é o desenvolvimento e o crescimento estratégico da empresa com o objetivo do desenvolvimento da empresa. Onde na perspectiva do Aprendizado e crescimento destacam-se a necessidade do crescimento profissional, o aprendizado constante e a necessidade de aplicação de outras áreas, pois Daca vez mais a interação das áreas são necessárias, como a

propaganda da empresa, o processo de vendas e divulgação fidelização dos clientes, por exemplo.

No seguinte item destaca-se a questão dos processos interno e um grande passo para questão de um crescimento, pois considerando que exista um potencial de crescimento, necessariamente o quadro de recursos humanos deve ser ampliado, seja pela contratação de novas pessoas e/ou pela admissão de um novo sócio, entretanto as duas possibilidades devem ser analisadas, pois se trata de um segmento que envolve um material intelectual aplicado e esta estratégia precisa ser muito bem planejada, como também planejar as metas com uma periodicidade fixa como manter a disponibilidade de treinamentos mensais.

Percorrendo a Figura 5 temos o principal item para item de análise, os clientes, que usufrui e sustenta o mecanismo de qualquer empresa, para fins de satisfação, com isso, para fins estratégicos inclui-se a questão da promoção da marca da empresas e com o objetivo de aumentar a quantidade de clientes nos cursos com uma estratégia de fidelização.

Por fim, temos a situação financeira, o indicador necessário é o aumento das vendas dos treinamentos, com o objetivo de aumentar do lucro da empresa.

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

4.4 Definição dos Indicadores de Desempenho e Meta

A escolha dos indicadores de desempenho pelo empresário foi destacada no item anterior, a partir desta construção nascem os indicadores de desempenho que serão aplicados na empresa.

Após a definição dos indicadores de desempenho que melhor atendem aos objetivos levantados durante o planejamento estratégico a este modelo de gestão e colocados no painel de desempenho da empresa, conforme definido no quadro 5, que esta dividido em 5 colunas e em 12 linhas conforme os indicadores destacados na figura 5 e divididos conforme o estudo do Balanced Scorecard, quatro itens de desempenho.

Na segunda coluna, pode ser observado os objetivos estratégicos, ao lado na coluna 3 observa-se indicadores de desempenho para alinhar os objetivos, na seqüência segue a periodicidade de cada indicado e por fim a meta estabelecida.

Lembrando que todas as fontes de indicadores estão restritas ao titular da empresa, com a observação do quando abaixo poderão ser observados os indicadores construídos com a finalidade de um crescimento estruturado de uma microempresa.

Quadro 5: Indicadores de desempenho e Meta

	Objetivos estratégicos	Indicadores de desempenho	Referência		Situação Atual	Meta	Periodicidade	Iniciativas
			Superior	Inferior				
Aprendizado e Crescimento	Crescimento Profissional	Aperfeiçoamento do titular da empresa		X	Em andamento, mas uma constância.	Maior quantidade possível	Semanal	Leituras e estudos
	Aprendizado em outras áreas: Marketing; vendas.	Contratação de Cursos Contratação de terceiros para divulgação	X		Em andamento, mas uma constância	Maior quantidade possível	Trimestral	Pesquisa de mercado dos profissionais disponíveis
	Organização sistemática no aprendizado	Organização		X	Em andamento, mas uma constância	Maior quantidade possível	Semanal	Desenvolver um roteiro
Processos Internos	Planejamento de metas curto e longo prazo	Organização		X	Sem organização	Observar o cumprimento de forma Semestral	Semestral	Desenvolver um roteiro de ações de curto e longo prazo
	Contratação de um funcionário ou formação de uma sociedade	Planejamento de controle/ Avaliação do crescimento e da demanda	X		Sem Controle	Em Analise	2 Anos	Desenvolver um roteiro de crescimento a longo prazo
	Manter periodicidade dos cursos	Faturamento/Organização		X	Sem Controle	Mensal	Mensal	Manter os programas sempre atualizados
Clientes	Promover a Marca da empresa	Encaminhar propagandas/Promover a Marca		X	A marca não é divulgada	Maior quantidade possível	Mensal	Desenvolver programas de relacionamento

	Aumentar a quantidade Clientes	Encaminhar propagandas/Promover a Marca		X	Sem Controle	Manter um controle; Maior quantidade possível	Mensal	Desenvolver programas de relacionamento
	Manter cursos disponíveis mensais	Planejamento/controlado do tempo disponível		X	Sem Controle	Maior quantidade possível	Mensal	Manter os programas sempre atualizados
	Fidelizar os clientes	Encaminhar propagandas		X	Sem Controle	Maior quantidade possível	Mensal	Realizar pesquisas para identificar o nível de satisfação dos participantes
Financeiro	Aumentar as vendas dos treinamentos	Varição do faturamento		X	Sem Controle	Confidencial	Trimestre	Desenvolver ações estratégicas de divulgação que possam alcançar maior quantidade de Clientes
	Aumentar o lucro da empresa	Rentabilidade X1/ Rentabilidade X0		X	Sem Controle	Confidencial	Trimestre	Desenvolver ações estratégicas de divulgação que possam alcançar maior quantidade de Clientes

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Lembrando que trata-se de uma ferramenta e não de uma finalidade, diante dessa situação, observa-se uma estrutura considerável de planejamento para o desenvolvimento e crescimento estratégico para uma microempresa.

Além disso, as dificuldades de definição e metas enquadradas para o desenvolvimentos destes indicadores demonstram como um empresário pode estar despreparado para o desenvolvimento de uma empresa, conhecer bem um mercado não faz com que a empresa tenha bons resultados, considerando que o desenvolvimento técnico de uma empresa é parte do desenvolvimento de uma empresa.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Inicialmente relembro que a aplicação do Balanced Scorecard (BSC) tem o objetivo estratégico de posicionar no mercado uma empresa como uma ferramenta auxiliar ao planejamento desta empresa. Mooraj, Oyon e Hostettle (1999) apuraram que o uso Balanced Scorecard (BSC) é um “bem necessário”, pois ajuda a tomada de decisão com informações equilibradas e concisas. E ao longo dos anos, o BSC evoluiu para uma ferramenta de gestão estratégica e por isso passou a receber ainda mais atenção dos profissionais e acadêmicos (Souza, Petri & Lunkes, 2015).

A partir desta situação, concluímos que a aplicação BALANCED SCORECARD poderia ser eficiente para o desenvolvimento e crescimento de uma Microempresa.

Onde, estruturar, planejar, acompanhar e avaliar o desempenho de uma empresa são medidas essenciais e fundamentais para toda e qualquer empresa. Estes aspectos ultrapassam a questão meramente financeira, observar os aspectos de desempenho não financeiros pode ser um diferencial importante, em um contexto econômico e financeiro competitivos das empresas brasileiras. Porém, podemos observar que se trata de um processo muito difícil de ser aplicado, o qual exige uma dedicação das pessoas envolvidas em cada empresa, além disso, culturalmente, as empresas não possuem uma estratégia uma ferramenta de crescimento e desempenho, e isso pode ser um divisor de águas com fala-se de sobrevivência no mercado atual.

No estudo tratava-se de uma proposta de aplicação do Balanced Scorecard para o desenvolvimento e crescimento estratégico de uma microempresa na prestação de serviço de treinamento, nesta empresa atua apenas o titular da empresa, considerando este aspecto como um limite do estudo em relação questão do desenvolvimento e crescimento de microempresa onde a concentração de informações e opiniões sobre o desempenho da empresa.

Destaca-se o Balanced Scorecard, o qual foi desenvolvido no início da década de 1990 por Kaplan e Norton, que utilizaram os indicadores de desempenho para informar os motivos de sucesso atual e futuro da empresa a fim de alcançar as

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

Atualmente muito se fala na avaliação de desempenho, mais especificamente em Balanced Scorecard, em empresa de grande porte. Porém, este método de avaliação de desempenho também pode ser aplicado em pequenas empresas, como pode ser visto neste artigo que demonstra a implementação do Balanced Scorecard.

Para a implementação do Balanced Scorecard da empresa em estudo, foi necessário, antes de tudo, montar o planejamento estratégico da empresa: Negócio, Missão, Visão e Valores da empresa. No planejamento estratégico que foi tomado como base para a construção do mapa estratégico e posteriormente para a construção do painel do Balanced Scorecard.

O painel de desempenho foi desenvolvido de acordo com a realidade da empresa estudada, onde foram encontrados 12 objetivos estratégicos entre as 4 Perspectivas do Balanced Scorecard: Aumentar as vendas dos treinamentos; Aumentar o Lucro da empresa Promover a Marca da empresa; manter cursos mensais; aumentar a quantidade de clientes nos cursos; fidelizar os Clientes; planejamento de metas; contratação de um funcionário ou formação de uma sociedade; manter periodicidade dos cursos; crescimento profissional; aprendizado em outras áreas: Marketing/vendas; e a organização sistemática no aprendizado. Para cada indicado foram designado indicador de desempenho para direcional o objetivo traçado pela empresa com o objetivo de crescimento e desenvolvimento estratégico.

Observa-se que a implantação dos indicadores do Balanced Scorecard em uma microempresa é capaz de fornecer informações para apoiar as decisões dos gestores e principalmente uma possibilidade de nortear o futuro da empresa ter um objetivo a longo prazo. Com isso, o objetivo do estudo foi alcançado ao verificar que as etapas para o desenvolvimento do planejamento estratégico e do Balanced Scorecard em uma microempresa podem trazer a eficientes para o desenvolvimento e crescimento de uma microempresa, onde dificuldades não limitaram esta possibilidade, com o objetivo de um futuro planejado e promissor.

Entretanto, o tamanho da empresa foi um limitador, como também o tempo de vida, pois com isso não existe um histórico a ser analisar, apenas uma estrutura inicial com objetivos de crescimento futuro.

Mas, em contra partida, este artigo abre portas para aplicar o estudo do Balanced Scorecard em empresar em inicio da atividade e evidenciar os aspetos não apenas técnicos para o desenvolvimento de uma empresa, mas a necessidade de uma estratégia, de uma visão de mercado e de objetivos claros.

6 REFERÊNCIAS

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

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

BARROS, Omar José Evangelista de; WANDERLEY, Cláudio de Araujo. **Adaptação do Balanced Scorecard: Estudo de Caso em uma Empresa Distribuidora de Combustível**. Revista Contabilidade e Finanças. USP. São Paulo, v.27, n.72, pg. 320 a 333, set/out/nov/dez.2016.

BELI, Ana Paula; ANDRUCHECHEN, Jean Roberto; ALBERTON, Luiz; PETRI, Sergio Murilo. **Proposta de implementação do planejamento estratégico e balanced scorecard: um estudo em uma microempresa de manufatura**. Revista de Estudos Contábeis, Londrina, V. 4, N. 7, P. 57-76, JUL./DEZ. 2013.

Ana Paula Belli¹ Jean Roberto Andruchechen² Luiz Alberton³ Sergio Murilo Petri

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

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

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice-Hall, 2002.

COSTA, Ana Paula Paulino da Costa. **Balanced Scorecard: conceitos e guias de implementação**. São Paulo: Atlas, 2006.

FERNADES, Bruno Henrique Rocha. **Competências & Desempenho Organizacional: o que há além do Balanced Scorecard**. São Paulo: Saraiva, 2006.

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

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.
GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

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

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Kaplan e Norton na Prática**. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. Disponível em

<https://books.google.com.br/books?id=35qm3T2TvbAC&printsec=frontcover&hl=pt-BR&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false> Acesso em out 2018.
TAVARES, Mauro Calixto. **Gestão Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2005.

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

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

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

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

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

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

MOORAJ, S.; OYON, D.; HOSTETTLER, D. The balanced scorecard: a necessary good or an unnecessary evil? European Management Journal, v. 17, n. 5, p. 481-491, out 1999.

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

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

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

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

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

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

VIEIRA, Rafael Tadeu; PETRI, Sergio Murilo. **A contribuição do Balanced Scorecard na Gestão Estratégica de um Escritório de Contabilidade.** Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v.16. p. 4. Maio/ago.2014.