



Proposição de um *Balanced Scorecard* para um ateliê de doces

Gabrielle Denise Ribeiro Borges- Universidade Federal do Paraná-UFPR-Brasil

Gabrielle Marina Serratto- Universidade Federal do Paraná-UFPR-Brasil

Heloisa Deconto Geha- Universidade Federal do Paraná-UFPR-Brasil

Henrique Portulhak- Universidade Federal do Paraná-UFPR-Brasil

RESUMO

O contexto pandêmico conduziu pequenos negócios, que apresentam historicamente no Brasil uma acentuada taxa de mortalidade, à necessidade de inovar. No setor de confeitaria, novas alternativas de negócios têm se fortalecido, com o crescimento nos ramos de boleiras e *cakes designers* e, mais recentemente, nas apostas em *delivery*. Mesmo em empreendimentos desse ramo há a necessidade de informações gerenciais para a melhoria no processo de gestão e, conseqüentemente, maximizem suas possibilidades de sobrevivência. Esse estudo realizou a proposição de um modelo de avaliação de desempenho para um ateliê de doces. O referencial teórico toma com base o modelo *Balanced Scorecard*, utilizado para a realização dessa proposição, apresentando seus principais conceitos, características e direcionamentos para o processo de modelagem. A estratégia metodológica foi a proposição de planos e programas, utilizando-se dados históricos do empreendimento e entrevista semiestruturada com a proprietária. O caso é um ateliê de doces especializado na venda de bolos e docinhos personalizados. O processo resultou na elaboração de um mapa estratégico, de indicadores e metas de desempenho e a definição de iniciativas estratégicas baseadas no plano estratégico do empreendimento, permitindo esclarecer as relações de causa e efeito entre as ações pretendidas, definir as iniciativas prioritárias e possibilitar uma ligação entre estratégias e orçamento. Espera-se que o processo de modelagem relatado motive e auxilie na elaboração de planos de avaliação de desempenho em empreendimentos semelhantes, bem como em sua efetiva implantação.

Palavras-chave: Avaliação de desempenho; *Balanced Scorecard*; Confeitaria.

1 INTRODUÇÃO

Dados fornecidos pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) para a Federação das Indústrias do Estado de Goiás revelam que

Borges, G.D.R., Serratto, G.M., Geha, H.D., Portulhak, H.; Proposição de um *Balanced Scorecard* para um ateliê de doces. Revista de Empreendedorismo e Gestão de Micro e Pequenas Empresas V.6, Nº2, p.186-207, Mai/Agos. 2021. Artigo recebido em 28/07/2021. Última versão recebida em 15/08/2021. Aprovado em 15/09/2021.

as Micro e Pequenas Empresas (MPEs) geram 56% da massa salarial e 70% dos empregos no país. Além disto, representam 99% das empresas formais do Brasil, participando com 27% do PIB (Produto Interno Bruto). Em abril do mesmo ano, verificou-se que as MPEs criaram 93,7 mil postos de empregos formais, movimentando a economia do país (Federação das Indústrias do Estado de Goiás [FIEG], 2019).

Com base nos dados divulgados pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), extraídos das POF (Pesquisas de Orçamentos Familiares), gastos com alimentação fora do lar passaram de 25,74% em 2003 para 33,1% em 2009. Estes dados refletem diretamente nas ações dos empresários, que buscam investir neste mercado disponibilizando novas opções de alimentação (Silva et al., 2015).

Dados no Brasil mostram que a indústria de panificação e confeitaria registrou, em 2016, um faturamento de R\$ 87,24 bilhões, o que representa um crescimento nominal (não considerada a inflação no período) de 3% em relação ao ano anterior. Os números da Associação Brasileira de Panificação e Confeitaria (Abip) indicam, portanto, que este setor, em específico, já começou a se recuperar desde então de uma desaceleração que vinha sendo registrada desde 2010 (Pequenas Empresas e Grandes Negócios [PEGN], 2017).

Como explica Alexandre Pereira, presidente da Abip, o setor de confeitaria não sentiu a crise econômica ocorrida no Brasil entre 2014 e 2016, mas o contrário. No ano de 2016, o faturamento estimado do setor foi de R\$ 44,9 bilhões, e que no ano seguinte deveria crescer em torno de 13%, superando o ano anterior que foi cerca de 11%. (PEGN, 2017). Uma das oportunidades identificadas com a crise foi o crescimento no setor de *boleiras* e *cakes designers*. “Com a retração econômica, muitas pessoas buscam fontes complementares de renda ou mesmo uma nova opção de trabalho”, observa o presidente, Neudo Lamberttuci (Empreendedor, 2015).

Em um contexto pandêmico, no qual pelo menos 600 mil micros e pequenas empresas fecharam as portas e nove milhões de funcionários foram demitidos (SEBRAE, 2020, como citado por Brotero, 2020) viu-se também a necessidade de inovação. Neste período, o Brasil registrou um aumento estimado de 400% nas vendas *online* (Isto É Dinheiro, 2020) em lojas de todos os setores. No setor alimentício não seria diferente: neste caso a aposta foi na modalidade *delivery*, alternativa sugerida pelo SEBRAE (2020).

Entretanto, deve-se reconhecer que, historicamente, as micros e pequenas empresas apresentam uma relevante taxa de mortalidade. Um dos motivos para essa situação é o modelo de administração utilizado, pois estas empresas possuem uma administração familiar e muitas vezes despreparada, não possuindo condições de realizar sozinhos uma análise mais aprofundada do seu negócio, necessitando, portanto, dispor de informações gerenciais que as auxiliem a sobreviver no mercado (SEBRAE, 2011).

Silva (2000) observou que boa parte das decisões é tomada com base na intuição e experiência do gestor, e não de uma análise pormenorizada das informações financeiras e mercadológicas. Assim, caberia ao contador estreitar uma aproximação, participar e conhecer mais a vida empresarial de seus clientes e demonstrar com convicção a relevância da contabilidade para uma adequada gestão empresarial.

Segundo Atrill e McLaney (2014), todas as formas de contabilidade coletam e analisam informações financeiras para depois serem repassadas àqueles que tomarão decisões, para ajudá-los nas mesmas. Silva et al. (2010) buscaram evidências sobre a forma como a informação contábil é utilizada pelas micro e pequenas empresas. Notou-se que, na maioria dos casos, os relatórios disponibilizados são os mais tradicionais e menos sofisticados e que a maioria dos gestores não utiliza a contabilidade para acompanhar metas, medir desempenhos e avaliar impactos financeiros de suas decisões, deixando assim de fazer uso gerencial dos relatórios.

Diante dessas informações e da problematização apresentada, o presente trabalho teve como objetivo compreender de que forma pode ser desenvolvida uma proposta de ferramenta de avaliação de desempenho baseada no *Balanced Scorecard* para um ateliê de doces. O processo de elaboração dessa proposta envolveu a elaboração de um mapa estratégico, de indicadores de desempenho, de metas de desempenho e a definição de iniciativas estratégicas baseadas no plano estratégico do empreendimento.

Mesmo com uma queda de 16% nos pedidos de falência de 2017 para 2018, esses dados continuam preocupantes, já que 96,5% destas empresas são MPEs (Boa Vista Serviço Central de Proteção ao Crédito [SCPC], 2018). Alguns dos principais motivos de falência das MPEs estão ligados à gestão contábil e financeira da empresa (Terra, 2019). Neste contexto, de acordo com Costa et al. (2020), tomando como base estudo realizado junto a micro e pequenas empresas potiguares, apesar do fato de proprietários

desses empreendimentos reconhecerem a importância da contabilidade gerencial para a obtenção de informações que apoiem a tomada de decisão, são poucos que a utiliza, estando as funções contábeis ainda bastante vinculadas a funções fiscais.

Ainda, conforme Ohde (2019), um dos principais motivos para a falência de empresas no Brasil está relacionada a um processo de tomada de decisões sem um adequado planejamento ou conhecimento dos riscos. Portanto, para Moreira et al. (2013) justificam-se mais estudos sobre o tema, visto que se torna clara a necessidade de um suporte contábil que possa auxiliar os gerentes a tomar suas decisões baseados na realidade do seu negócio. Por esses motivos, além de seu ineditismo acadêmico quanto ao relato de modelagem para esse tipo de negócio (ateliê de doces), o presente trabalho se justifica nos aspectos prático e social.

2. BALANCED SCORECARD: CARACTERÍSTICAS E MODELAGEM

Hannabarger et al. (2007) expõem que o *Balanced Scorecard* surgiu na década de 1990, criado por Robert Kaplan e David Norton. O problema identificado pelos autores foi que muitas empresas avaliavam seus desempenhos apenas por medidas financeiras, o que viabilizava boa leitura do passado, mas poucas perspectivas do futuro.

Para Kaplan e Norton (1997) o *Balanced Scorecard* é um instrumento que integra as medidas derivadas da estratégia, com as medidas financeiras do passado, incorporando os vetores do desempenho futuro. Sendo assim, pode ser utilizado como estrutura organizacional básica de processos gerenciais.

De acordo com Kaplan e Norton (1997), o nome *Balanced Scorecard* reflete o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazos, entre medidas financeiras e não financeiras, entre indicadores de tendências (*leading*) e ocorrências (*lagging*) e entre as perspectivas interna e externa de desempenho. Além disso, eles descrevem que o BSC oferece aos executivos instrumentos necessários para alcançar o sucesso no futuro, traduzindo a missão e a estratégia da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenho, servindo de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

O BSC enfatiza a busca de objetivos financeiros, incluindo vetores de desempenho desses objetivos e medindo o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas, sendo elas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado e crescimento. Este modelo permite que as empresas

acompanhem o desempenho financeiro, monitorando o progresso da construção de capacidades e aquisição dos ativos intangíveis necessários para o crescimento futuro (Kaplan & Norton, 1997).

A perspectiva financeira remete aos acionistas, indicando se a estratégia de uma empresa, sua implementação e execução estão contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros, visando garantir o retorno dos investimentos gerenciando os riscos. A perspectiva do cliente permite que os executivos identifiquem os segmentos de clientes e mercados nos quais competirá, através de indicadores de satisfação e resultado (Kaplan & Norton, 1997).

A visão relacionada à excelência nos processos de negócios está ligada à perspectiva dos processos internos, que identifica os processos críticos nos quais a empresa deve atingir a excelência, implementando sobre ele uma gestão de melhoria. Por fim, o assunto relacionado à capacidade de mudar e melhorar está ligada à perspectiva de aprendizagem e crescimento, que reúne os objetivos relacionados ao crescimento da empresa através de investimento, direcionando a uma análise sobre onde deverá ser efetuado esse investimento para que traga melhores resultados à empresa (Kaplan & Norton, 1997).

Segundo Padoveze (2003), o *Balanced Scorecard* é um sistema de informação para o gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não-financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica. Para Kaplan e Norton (1997), o *Balanced Scorecard* deixa claro que as medidas financeiras e não financeiras devem fazer parte do sistema de informações para funcionários de todos os níveis da organização. Os funcionários da linha de frente precisam compreender as consequências financeiras de suas decisões e ações; os altos executivos precisam reconhecer os vetores de sucesso a longo prazo.

Hannabarger et al. (2007) apresentam uma lista de seis itens, que, para eles, são necessários para a implementação do processo de *Balanced Scorecard*:

- 1 – Definição de missão, visão e diretrizes da organização;
- 2 – Criação de metas e objetivos de longo prazo com base no planejamento estratégico;
- 3 - Desenvolvimento de um mapa estratégico, de planos táticos e operacionais;

4 – Desenvolvimento do *Balanced Scorecard* e de *dashboards*;

5 – Implementar planos, além de mensurar e monitorar o progresso dos *scorecards* e *dashboards*;

6 – Ajustar as estratégias, planos e táticas quando necessário.

Os autores explicam que, para o desenvolvimento das quatro partes do BSC, é necessário que seja elaborado primeiramente um mapa estratégico, o que permitirá que a empresa entenda como os planos e ações operacionais e táticas estão vinculados aos objetivos, para que ela alcance o sucesso. Para este mapa a equipe precisará ter em mãos algumas informações, como os reportes de resultados anuais, missão e valores da empresa, seus planos e iniciativas para o projeto, relatório financeiro dos últimos 12 meses, dados e análises competitivas, o histórico da companhia, como seus fundadores e objetivo inicial para qual ela foi criada. Este também será o momento de revisar a missão, visão e valores da companhia.

Segundo Hannabarger et al. (2007), depois de elaborar o plano e selecionar suas estratégias, projetos, iniciativas e mensurações, a empresa as implementa. É necessário verificar se a organização está fazendo uma mensuração correta do andamento do processo, pois, caso não esteja, é necessário refazer o mapa estratégico. Mas, se tudo estiver de acordo, a mensuração e o plano devem seguir até que a empresa atinja seus objetivos. Depois disso, o ciclo deve ser reiniciado.

Hannabarger et al. (2007) continuam explicando sobre as quatro fases do BSC, inserindo estas no contexto de mercado. Os autores lembram a importância de, além de analisar o mercado interno, analisar as influências externas para a sua companhia. Eles comentam alguns pontos que não podem ser esquecidos. Por exemplo, para a perspectiva de clientes deve-se levar em consideração a análise dos seus concorrentes, pesquisas de satisfação com seus clientes hoje e suas expectativas para o futuro, para que com estes resultados a equipe consiga pensar na implementação de novas tecnologias, produtos e serviços. Para estar em melhora constante a empresa precisa analisar sua concorrência direta, verificando suas boas e más práticas, mas não usar apenas o que já existe no mercado, ou seja, a companhia deve “pensar fora da caixa”.

Os mesmos autores discorrem sobre a perspectiva financeira do BSC, que pode ser afetada pelos efeitos de variação de preços, como da matéria-prima, por exemplo, mudanças no capital, surgimento de novos produtos no mercado, alterações societárias,

como fusões e aquisições em empresas do mesmo setor. A terceira perspectiva é a de processos internos, que pode ser influenciada pelos seus clientes, pela competição e inovação e boas práticas do mercado. A quarta e última perspectiva é a que trata do aprendizado e crescimento, que pode ser considerada a mais importante, pois independente da tecnologia sempre deixará sua empresa entre as melhores. Algumas empresas também optam por esperar as tecnologias se firmarem no mercado para depois capacitarem seus profissionais para ela, não desperdiçando tempo e dinheiro caso ela não seja a melhor opção.

Hannabarger et al. (2007) elaboraram seis etapas para a aplicação do BSC, sendo elas descritas na Figura 1.

Figura 1
Etapas do Balanced Scorecard

Etapas	Descrição
1 - Desenhe a estratégia do seu <i>Balanced Scorecard</i>	Usando o mapa estratégico, inclua as principais conquistas da empresa, suas metas e objetivos.
2 - Planeje a estrutura do seu <i>Scorecard</i>	Deve ser customizada para seu negócio, baseada nas quatro partes do <i>Scorecard</i> incluindo indicadores de risco. Deve incluir como cada parte do <i>Scorecard</i> fornecerá informações sobre o desempenho da empresa.
3 - Planeje como montar seu <i>Scorecard</i>	Interligar as métricas definidas nas etapas anteriores para que os resultados destas mostrem quão relacionados estão com a missão e as diretrizes da empresa.
4 - Elaborar o suporte para o <i>Scorecard</i>	Nesta etapa é importante envolver os líderes de sua empresa, pois nela serão selecionadas as métricas e como serão avaliados os desempenhos
5 - Planeje a implementação do <i>Balanced Scorecard</i>	Vincule o <i>Scorecard</i> com todas as atividades e indicadores de desempenho da companhia, considerando como será a percepção dos funcionários quanto a implementação deste.
6 - Planeje um processo de autoavaliação	Crie um processo de autoavaliação, para que, assim que encontrado um erro este possa ser solucionado o mais rápido possível, trazendo aprendizado constante.

Fonte: Adaptado de “*Balanced Scorecard Strategy for Dummies*” de C. Hannabarger, R. Buckman & P. Economy, 2007, p. 50, tradução nossa.

Padoveze (2003) comenta que o processo de elaboração e difusão do *Balanced Scorecard* é efetuado em quatro etapas: Tradução da Visão, Comunicação e Comprometimento, Planejamento de Negócios e *Feedback* e Aprendizado. Mas, além destas quatro etapas o autor disserta que a implementação deste conceito pode ser dividida em duas etapas, a elaboração e difusão e a elaboração e acompanhamento dos indicadores.

Para Padoveze (2003), a Tradução da Visão é o processo de traduzir de forma compreensível a missão de empresa para os gestores divisionais, os ajudando a formar um consenso em torno da visão e estratégia da organização. As declarações da missão empresarial devem ser expressas como um conjunto integrado de objetivos e indicadores, que descrevem direcionadores de sucesso de longo prazo e que devem ser aceitos por todos os gestores divisionais.

O mesmo autor continua falando que a próxima etapa, Comunicação e Comprometimento, é a etapa na qual os gestores devem comunicar a sua estratégia, organizar e ligar os objetivos empresariais aos departamentais e individuais. O BSC proporciona aos gestores uma forma de assegurar que todos os níveis da organização entendam as estratégias de longo prazo e que os objetivos de todos estejam alinhados. Já na terceira etapa ocorre o Planejamento de Negócios, que permite as empresas integrarem seus planos comerciais e financeiros. Nesta etapa, as estratégias e iniciativas da empresa devem se transformar em indicadores, bem como para formar uma base para alocar recursos e estabelecer prioridades.

Por fim, Padoveze (2003) conclui o processo com a quarta etapa, *Feedback* e Aprendizado, que é realizada após as metas definidas terem sido alcançadas. Com o BSC no centro do sistema de gerenciamento de uma empresa, é possível monitorar os resultados de curto prazo a partir de três diferentes perspectivas adicionais – clientes, processos internos de negócios e aprendizado e crescimento – e assim avaliar a estratégia adotada à luz do recente desempenho.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A investigação utilizou a estratégia de pesquisa denominada como proposição de planos e programas, que visa apresentar soluções para problemas organizacionais por meio da aplicação de modelos em situações práticas, na qual se valoriza a criatividade e a engenhosidade (Martins & Theóphilo, 2016). Busca-se, portanto, por meio de uma pesquisa empírico-analítica a proposição de um plano alternativo para o ateliê de doces objeto do presente estudo.

A investigação também pode enquadrada como pesquisa participante. Ott (2012) afirma que “A pesquisa participante é aquela desenvolvida a partir da interação entre o pesquisador e os membros de situações investigadas. O pesquisador assume, até certo

ponto, o papel de um membro do grupo.” (n.p.). O presente trabalho possui esta característica já que o empreendimento estudado pertence a uma das autoras do trabalho.

O caso estudado é um ateliê de doces existente há dois anos e é especializado na venda de bolos e docinhos personalizados. Quanto ao seu funcionamento, sendo o ateliê de doces presente dentro da residência da proprietária, este não é aberto ao público, não havendo, portanto, produtos expostos em vitrine para venda à pronta entrega. Os clientes se dirigem ao local para realizar a retirada de suas encomendas ou mesmo as recebem na porta de sua casa através do sistema de *delivery*. A empresa é enquadrada como Microempreendedor Individual (MEI), optante pelo regime de tributação Simples Nacional, tendo um faturamento anual de aproximadamente R\$80.000,00.

Quanto às técnicas para coleta de dados, foi tomado como base o plano estratégico do ateliê, composto por missão, visão, valores e objetivos estratégicos, dados históricos (operacionais e financeiros) do empreendimento, além de entrevista com a proprietária do ateliê de doces, baseada em roteiro semiestruturado composto pelas seguintes questões (Hannabarger et al., 2007; Kaplan & Norton, 1997; Portulhak, 2013):

(1) Tomando por base o objetivo (___) presente na perspectiva (___) do BSC, qual(is) indicador(es), financeiro(s) e/ou não financeiro(s) pode(m) expressar de modo apropriado a consecução deste objetivo para a empresa estudada?

(2) Considerando este indicador, qual meta deve ser atingida para que seja alcançado um resultado satisfatório para o ateliê?

(3) Quais ações devem ser tomadas para o cumprimento desta meta?

Como resultado, foram definidas métricas relacionadas com a missão e diretrizes da empresa, que serão traduzidas em metas e indicadores para análise do desempenho da organização, como apresentado na seção a seguir.

4 RESULTADOS E ANÁLISES

Em um primeiro momento, de forma a subsidiar a elaboração de um modelo de avaliação de desempenho para o empreendimento estudado, foram identificadas a missão, visão, valores e os objetivos estratégicos. A missão definida para a empresa objeto de estudo é: produzir doces de primeira qualidade, para proporcionar momentos marcantes e especiais aos nossos clientes. A visão definida para a empresa objeto de

estudo é: que nossos clientes lembrem de nós como uma referência na área de confeitaria, tanto pela aparência e sabor dos doces, quanto pelo atendimento.

Ainda, o plano estratégico da entidade compreende os seus valores, sendo: respeito e atenção com a nossa equipe e clientes; entregas com qualidade; comprometimento com a excelência dos nossos produtos; cuidado e capricho nos detalhes; compromisso com a ética profissional e social. Os objetivos estratégicos definidos para a entidade objeto de estudo, que deverão ser atingidos até o final de 2025, são os seguintes:

- a. Ampliar as formas de entrega, seja por motoboy ou plataformas de *delivery*;
- b. Se especializar com o curso *Chef Pâtissier*;
- c. Iniciar vendas de produtos mais personalizados, incluindo datas comemorativas com doces finos, como festas de 15 anos e casamentos, para que os clientes atuais possam adquirir produtos do ateliê em todos os tipos de ocasiões;
- d. Quintuplicar o faturamento e formar uma reserva de lucros para a abertura futura de uma confeitaria física.

A partir desse plano estratégico, seguiu-se para a elaboração do modelo *Balanced Scorecard*. Tomou-se como base os quatro objetivos estratégicos definidos para o empreendimento (O.E.) e, a partir desses, foi aplicado o roteiro de entrevista semiestruturado apresentado na seção de procedimentos metodológicos, visando traduzir os objetivos estratégicos em indicadores-chave de desempenho (KPIs), enquadrá-los às perspectivas do modelo BSC, definir a forma de mensuração do alcance de cada KPI por meio de indicadores de desempenho, determinar as metas de desempenho a serem alcançadas para cada indicador e, por fim, decidir pelas iniciativas estratégicas necessárias para o alcance das metas de desempenho.

Como resultado, elaborou-se a seguinte proposição do modelo *Balanced Scorecard*, expressa nas Figuras 2 a 5. Em cada Figura constam os KPIs, indicadores e metas de desempenho relacionadas a cada perspectiva do modelo BSC. A estrutura de apresentação desses resultados é inspirada e adaptada a partir de Paula et al. (2020). Apresenta-se inicialmente na Figura 2 as informações elaboradas para a perspectiva Financeira.

Figura 2

Indicadores e Metas: Perspectiva Financeira

O.E.	KPIs	Indicadores	Metas
D	Quintuplicar o faturamento	Faturamento anual (em R\$)	Atingir faturamento anual de R\$250.000 em 2025
	Formar uma reserva para abertura de loja física	Montante de reserva de lucros (em R\$)	Formar uma reserva de R\$230.000 em 2025

Em função do exposto na Figura 2, quanto às iniciativas necessárias para se atingir um faturamento atual de R\$ 250 mil até o ano de 2025, indicou-se como iniciativa estratégica a realização de investimentos em divulgação do ateliê e a contratação de funcionário para aumentar a capacidade produtiva. Já para a meta de se formar uma reserva de R\$ 230 mil em 2025, visando a abertura de loja física, definiu-se a iniciativa de se efetuar um controle orçamentário e realizar investimentos em títulos públicos com os recursos disponíveis em reserva.

A utilização do modelo BSC, que esclarece as relações de causa e efeito entre indicadores financeiros e não-financeiros, conduziu à definição de metas financeiras finais com maior prazo para alcance em relação às metas apresentadas nas perspectivas de clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Isso se explica já que a utilização desse modelo leva à compreensão de que as iniciativas relacionadas a essas três perspectivas precisam ser implantadas de forma prioritária para possibilitar o alcance de suas respectivas metas de desempenho e, conseqüentemente, tragam efeitos no resultado financeiro.

Quanto às perspectivas do negócio que necessitam ser acompanhadas para obtenção dos resultados financeiros pretendidos, a Figura 3 apresenta os indicadores e metas de desempenho para a perspectiva de Clientes.

Figura 3

Indicadores e Metas: Perspectivas de Clientes.

O.E.	KPIs	Indicadores	Metas
A	Ampliar as vendas realizadas por Ifood	Quantidade de novos clientes por mês pelo Ifood	20 novos clientes do Ifood por mês a partir de jan/2021
		Nota no Ifood	Manter nota mínima de 4,8 no Ifood
	Implantar entrega própria por motoboy	Quantidade de vendas diárias com entrega por motoboy	15 vendas diárias por motoboy a partir de jun/2021

Proposição de um *Balanced Scorecard* para um ateliê de doces

C	Ampliar as vendas em datas comemorativas	Aumentar a quantidade de vendas em datas comemorativas	Alcançar 500 ovos de chocolate vendidos a cada Páscoa
			Alcançar 2.000 chocotones vendidos a cada Natal
			Alcançar 120 kits de Dia das Mães vendidos por ano
			Alcançar 40 kits vendidos de Dia dos Pais, Dia dos Namorados e Dia das Crianças, por data
			Alcançar 10 kits vendidos em outras datas comemorativas, por data
			Fornecer doces finos e/ou bolos para 10 eventos de casamento ou 15 anos por ano
			Alcançar uma média mensal de 80 aniversários atendidos

A respeito das iniciativas estratégicas para alcance das metas apresentadas na Figura 3, para se angariar novos clientes via aplicativo Ifood, definiu-se como ação necessária o oferecimento de produtos diferenciados na plataforma e investimentos em divulgação. Para possibilitar o alcance da meta de nota mínima de 4,8 (máximo 5) no aplicativo conforme *feedback* dos clientes, a iniciativa definida é a de oferecer produtos de qualidade e acompanhar cada pedido feito pelo *delivery*. Visando ampliar as vendas diárias com entrega por motoboy, definiu-se como iniciativa estratégica incentivar que os clientes atraídos via aplicativos de *delivery* mantenham o consumo de produtos a pronta entrega.

Para se atingir as metas relacionadas a venda de produtos nas datas comemorativas (Páscoa, Natal, Dia das Mães, Dia dos Pais, Dia dos Namorados, Dia das Crianças e outras datas comemorativas) e para aniversários, identificou-se como principal iniciativa estratégica a ser empreendida a realização de investimentos em *marketing*, por meio de divulgações pagas via redes sociais, entendidos como os principais veículos do empreendimento para ações de divulgação. Visando o fornecimento de doces finos e/ou bolos para eventos de casamento, a iniciativa definida é a de divulgar em redes sociais os produtos aprendidos no curso de *Chef Pâtisserie*.

Portanto, nota-se que, para o empreendimento estudado, as iniciativas de divulgação via redes sociais são consideradas centrais para que seja possível atingir a clientela pretendida e, conseqüentemente, alcançar o volume de vendas e resultado financeiro almejado. Também se observa a estratégia de manutenção da exclusividade

dos canais de venda *online* e *delivery*, o que considera tanto a impossibilidade financeira atual de se realizar a abertura de loja física quanto o contexto pandêmico.

A Figura 4 apresenta os indicadores e metas de desempenho relacionadas à perspectiva de Processos Internos.

Figura 4

Indicadores e Metas: Perspectiva de Processos Internos

O.E.	KPI	Indicadores	Metas
A	Implantar entrega própria por motoboy	Iniciar entrega própria por motoboy	Iniciar entrega por motoboy até jun/2021
C	Ampliar as vendas em datas comemorativas	Aumentar a quantidade de datas comemorativas com produtos à pronta-entrega	20 datas comemorativas com produtos a pronta-entrega a partir de 2021

Quanto às iniciativas estratégicas necessárias para o alcance das metas relacionados aos processos internos, indicadas na Figura 4, a proprietária do ateliê entende que, para ambas as metas, a ação necessária seria a de incentivar que os clientes vindos pelos aplicativos de *delivery* mantenham o consumo de produtos a pronta entrega. Com isso, também se ressalta a importância da ampliação dos canais de venda para o alcance dos objetivos financeiros do empreendimento, o que já foi observado dentre as iniciativas estratégicas relacionadas a clientes.

Diante dessas metas, a estratégia formulada pelo ateliê para o seu alcance converge para a atração de novos clientes via aplicativos de *delivery* e a conversão deles para canais próprios de entrega, via *motoboy*. Essa estratégia é explicada pelo fato de que os aplicativos de *delivery* proporcionam maior visibilidade para o empreendimento e seus produtos, possibilitando a atração de novos clientes, contudo a conversão desses novos clientes para o *delivery* próprio se torna importante por ser menos onerosa em função das taxas de intermediação cobradas pelos aplicativos de *delivery*.

Por fim, a Figura 5 apresenta o indicador e a meta de desempenho definida para a perspectiva de Aprendizado e Crescimento.

Figura 5

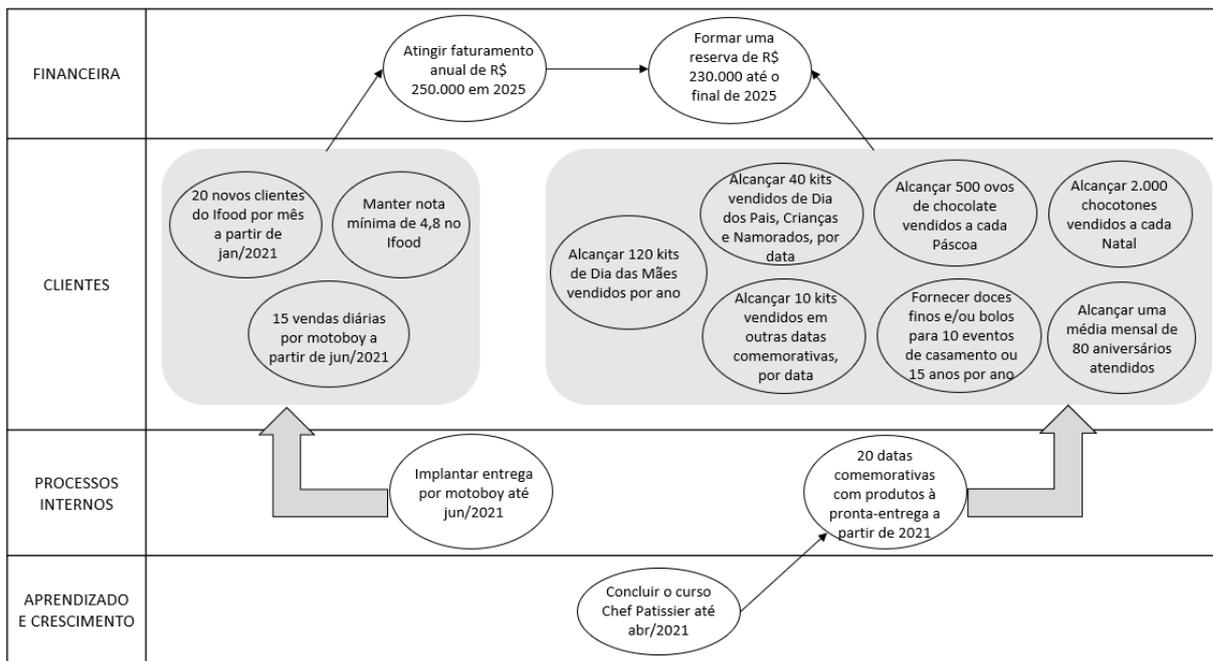
Indicadores e Metas: Perspectiva de Aprendizado e Crescimento

O.E.	KPI	Indicadores	Metas
B	Concluir o curso de Chef Pâtisserie	Certificado de <i>Chef Pâtisserie</i>	Concluir o curso até abr/2021

Quanto à meta de se concluir o curso de *Chef Pâtisserie* até o mês de abril/2021, a iniciativa definida é a de se iniciar o curso o mais breve possível, ou seja, no mês de março/2021. A priorização dessa iniciativa estratégica foi definida ao se compreender as relações de causa e efeito presentes no modelo BSC, que esclarece essa ação de capacitação como requisito para a qualificação dos processos internos, possibilitando aumentar o impacto de seus produtos e serviços oferecidos e aos clientes já durante o ano de 2021 e, por consequência, ampliando a possibilidade do alcance das metas financeiras a cada ano até se alcançar os resultados financeiros pretendidos no final do ano de 2025.

A partir das metas de desempenho elencadas nas Figuras 2 a 5, foi elaborado um mapa estratégico, de forma a elucidar de que forma os elementos elaborados a partir do modelo BSC se encadeiam para o alcance dos objetivos estratégicos do empreendimento. O mapa estratégico é apresentado na Figura 6.

Figura 6
Mapa Estratégico do Ateliê



Como é possível observar na Figura 6, há uma coerência entre as metas definidas, evidenciando-se por meio do mapa estratégico de que forma cada meta de desempenho contribui para o alcance do objetivo financeiro. Entende-se que a apresentação esquemática dessas metas, por meio de um mapa estratégico, possibilita uma visão

ampla e lógica da estratégia do Ateliê, possibilitando uma definição clara sobre as ações prioritárias que convergem ao alcance dos objetivos que foram traçados.

Também é interessante notar que, a partir do mapa estratégico, clarifica-se a importância da perspectiva de clientes na estratégia definida pelo empreendimento, sendo que as ações planejadas para se atingir os resultados financeiros pretendidos convergem para dois focos principais: (I) ampliação da base de clientes, o que será possibilitado pela atração de novos clientes via aplicativo de *delivery* e retenção por meio de entrega própria; (II) aumento na quantidade de vendas por aumento de portfólio, o que será possibilitado por aumento da capacidade produtiva e por investimentos em divulgação e capacitação.

De modo a possibilitar a implantação em nível operacional de um plano estratégico convertido em um BSC, faz-se necessário que as metas de desempenho e iniciativas estratégicas sejam contempladas nos orçamentos (Bornia & Lunkes, 2007; Kaplan & Norton, 2001). Por esse motivo, propõe-se que os valores que se estima que sejam necessários para implantação das iniciativas estratégicas sejam contemplados em um plano orçamentário para o Ateliê.

Como ressaltado nas etapas anteriores, ações relacionadas a aumento de capacidade produtiva, divulgação e capacitação são entendidas como necessárias para o alcance dos objetivos estratégicos do Ateliê. Tais ações demandarão desembolsos em curto prazo, estimando-se para essas finalidades, para os dois primeiros anos, os seguintes dispêndios anuais: R\$300,00 para despesas com *marketing* e R\$4.000,00 para a aquisição de novos equipamentos. Também se estima, no início do ano de 2021, desembolso de R\$ 13.000,00 para capacitação (curso de *Chef Pâtisserie*).

Com base nessas informações, e para que haja um acompanhamento financeiro anual com vistas a identificar se o empreendimento está gerando resultados financeiros crescentes que possibilitem o alcance das metas da perspectiva Financeira no final do ano de 2025, foram estimadas metas intermediárias para faturamento e resultado anual. Esses valores são expressos na Tabela 1.

Tabela 1
Faturamento e resultados estimados

Ano	Faturamento (R\$)	Resultado (R\$)
2021	95.000,00	0,00
2022	120.000,00	25.000,00

2023	160.000,00	40.000,00
2024	225.000,00	77.500,00
2025	250.000,00	87.500,00

Adicionalmente ao apresentado na Tabela 1, esclarece-se que, para o ano de 2021 não se espera a geração de resultado financeiro positivo em função do montante de despesas previstas para o primeiro ano de implantação das ações estratégicas, especialmente por conta das despesas com capacitação. A partir do ano de 2022, espera-se a geração de resultados positivos visando a formação de reserva de R\$ 230.000 no final de 2025.

A projeção das metas considera que os produtos possibilitam uma margem bruta unitária de 40% (ovos de Páscoa e chocotones, por exemplo) a 50% (bolos e docinhos), de modo que os custos dos produtos vendidos consomem parcela relevante das receitas e representam a maior parcela do atual conjunto de custos e despesas do empreendimento. Por esse motivo, mesmo que o resultado dos anos finais seja afetado pela contratação de funcionário, espera-se que o Ateliê apresente margens líquidas crescentes, partindo de 20,8% em 2022 para 35% em 2025, o que possibilitaria a formação da reserva pretendida.

Portanto, observa-se a partir desse processo de modelagem a importância de que as iniciativas estratégicas que exijam desembolsos sejam contempladas nos planos orçamentários, possibilitando uma validação dos objetivos estratégicos definidos, a operacionalização desses planos e uma projeção de resultados mais adequada.

5 CONCLUSÕES

O presente artigo relata um processo de modelagem conceitual de uma ferramenta de avaliação de desempenho baseada no *Balanced Scorecard* para um ateliê de doces. Com base em informações internas do empreendimento e entrevistas com a proprietária, foi elaborado uma proposta constituída por um mapa estratégico, indicadores de desempenho, metas de desempenho e a definição de iniciativas estratégicas baseadas no seu plano estratégico que compreende o período de 2021 a 2025.

Com base no modelo BSC, o processo de modelagem conceitual resultou na conversão de quatro objetivos estratégicos em 15 metas de desempenho, alicerçadas nas quatro perspectivas do modelo de avaliação de desempenho proposto por Kaplan e

Norton (1997) e encadeadas em uma relação de causa e efeito, além da definição de iniciativas estratégicas que possibilitam a inclusão de informações e valores em um plano orçamentários, viabilizando a implantação dessas ações pela ligação entre estratégia e operação.

Tendo como pano de fundo as recentes inovações na área de panificação e confeitaria, bem como a busca de alternativas diante das limitações impostas por um cenário pandêmico, o processo de modelagem possibilitou a definição de ações concretas relacionadas às estratégias de se ampliar a base de clientes pela atração de novos fregueses via aplicativo de *delivery* e de sua retenção através de entrega própria via *motoboy*, e de aumentar a quantidade de vendas via aumento de capacidade produtiva, investimentos em divulgação por redes sociais, e investimento em capacitação para aumento do portfólio de produtos.

A elaboração de um mapa estratégico baseado no modelo BSC permitiu elucidar as relações de causa e efeito entre as ações pretendidas, esclarecendo quais as iniciativas que necessitam ser realizadas e quais delas precisam ser priorizadas. Em um primeiro momento, a análise da perspectiva financeira esclarece que os resultados financeiros pretendidos são dependentes e resultantes do sucesso das ações empreendidas nas demais perspectivas, de modo que o atingimento das metas financeiras é esperado para períodos posteriores à implantação das iniciativas estratégicas relacionadas às perspectivas não-financeiras.

Também foi evidenciado no caso estudado, pela elaboração dos indicadores e metas de desempenho e do mapa estratégico, o protagonismo das ações voltadas para a perspectiva de clientes. A modelagem realizada ressaltou que o sucesso nas iniciativas de divulgação em redes sociais, no aumento de portfólio, e no fortalecimento dos canais de venda por *delivery*, são direcionadores centrais para o alcance dos resultados financeiros pretendidos. Esse processo também evidencia a importância do aspecto de capacitação para possibilitar o aumento de portfólio e consequente ampliação das vendas, fator que faz com que essa seja a iniciativa considerada prioritária para execução da estratégia definida para o Ateliê.

Tomando como base recomendações presentes na literatura acadêmica quanto à necessidade de ligação entre iniciativas oriundas da modelagem de um sistema de avaliação de desempenho aos planos orçamentários, a presente modelagem também

evidencia essa importância para um pequeno empreendimento. Considerando que a estratégia definida pelo ateliê requer a realização de investimentos iniciais relevantes, uma simples projeção linear de resultados financeiros para o período de 2021 e 2025 acabaria por ignorar essas novas despesas, resultando em uma ferramenta e informação inadequadas para o aspecto de controle orçamentário e tomada de decisão, podendo até mesmo inviabilizar a relação dos investimentos necessários para a operacionalização da estratégia definida.

Por se tratar de um estudo realizado com base em um caso único, os resultados obtidos quanto aos indicadores, metas de desempenho e iniciativas são dependentes do contexto e, portanto, se limitam a esse empreendimento e não devem ser replicados na prática empresarial em sua integralidade. Entretanto, acredita-se esse relato é capaz de auxiliar na aplicação de planos e modelagens de avaliação de desempenho organizacional em empreendimentos semelhantes, tanto ao reforçar que tais ferramentas não são exclusivas de grandes corporações e pode resultar em um conjunto de indicadores e metas de desempenho úteis para a implantação de estratégias e de um controle gerencial, quanto ao subsidiar novas proposições e possíveis implantações.

REFERÊNCIAS

- Atrill, P., & McLaney, E. (2014). *Contabilidade gerencial para tomada de decisão*. Saraiva.
- Boa Vista Serviço Central de Proteção ao Crédito. (2019). *Pedidos de falência caem 16,0% em 2018*. <https://www.boavistaservicos.com.br/noticias/pedidos-de-falencia-caem-160-em-2018/>
- Bornia, A. C., & Lunkes, R. J. (2007). Uma contribuição à melhoria do processo orçamentário. *Contabilidade Vista & Revista*, 18(4), 37-59. <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/339>
- Brotero, M. (2020). Mais de 600 mil pequenas empresas fecharam as portas com coronavírus. *CNN Brasil*. <https://www.cnnbrasil.com.br/business/2020/04/09/mais-de-600-mil-pequenas-empresas-fecharam-as-portas-com-coronavirus>

- Costa, W. P. L. B., Silva, J. D., Oliveira, A. D., Almeida, L. B., & Silva, M. E. D. (2020). Utilização da contabilidade gerencial nas micro e pequenas empresas. *Revista Americana de Empreendedorismo e Inovação*, 2(2), 49-58. <http://periodicos.unespar.edu.br/index.php/raei/article/view/3269>
- Empreendedor. (2015). *Mercado de confeitaria se mantém resistente à crise*. <https://empreendedor.com.br/noticia/mercado-de-confeitaria-se-mantem-resistente-a-crise/>
- Federação das Indústrias do Estado de Goiás (2019). *O papel das MPes no crescimento econômico*. <https://www.sistemafieg.org.br/noticia-o-papel-das-mpes-no-crescimento-economico>
- Hannabarger, C., Buchman, F., & Economy, P. (2011). *Balanced scorecard strategy for dummies*. Wiley.
- Isto É Dinheiro. (2020). *Pandemia do coronavírus faz e-commerce explodir no Brasil*. <https://www.istoedinheiro.com.br/pandemia-do-coronavirus-faz-e-commerce-explodir-no-brasil>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: Balanced Scorecard* (21th ed.). Campus.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part II. *Accounting Horizons*, 15(2), 147-160. <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.2.147>
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2016). *Metodologia da investigação científica* (3rd ed.). Atlas.
- Moreira, R. L., Encarnação, L. V., Bispo, O. N. A., Colauto, R. D., & Angotti, M. (2013). A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(19), 119-140. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2013v10n19p119>
- Ohde, M. (2019). Os dez erros que mais levam empresas à falência no Brasil. *Paraná Portal*. <https://paranaportal.uol.com.br/economia/647-erros-empresas-falencia/>
- Ott, E. (2012). *Técnicas de pesquisa em contabilidade*. Editora Unisinos.

Proposição de um *Balanced Scorecard* para um ateliê de doces

Padoveze, C. L. (2003). *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação*. Thomson.

Paula, A. L. M., Almeida, N. B., Silva, R. B., Portulhak, H., & Paula, A. J. (2020). Desenvolvimento de um *Balanced Scorecard* para uma empresa comercial de pequeno porte. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, 14(1), 26-42.
<https://doi.org/10.6034/rmpe.v14i1.1236>

Pequenas Empresas e Grandes Negócios (2017). *Pequenas padarias inovam na busca por novo perfil de consumidor*. <https://revistapegn.globo.com/Administracao-de-empresas/noticia/2017/07/pequenas-padarias-inovam-na-busca-por-novo-perfil-de-consumidor.html>

Portulhak, H. (2013). *Proposta de modelagem conceitual do Public Value Scorecard como instrumento integrado ao planejamento estratégico de um hospital universitário federal*. [Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Paraná]. Acervo Digital da UFPR. <https://acervodigital.ufpr.br/handle/1884/33979>

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (2011). *Taxa de sobrevivência das empresas no Brasil*. Coleção Estudos e Pesquisas.
https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia_das_empresas_no_Brasil_2011.pdf

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (2020). *Implemente um serviço de delivery na sua empresa para driblar a crise*.
<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/implemente-um-servico-de-delivery-na-sua-empresa-para-driblar-a-crise,3be608794c4e0710VgnVCM1000004c00210aRCRD>

Silva, B. A. (2000). *Contabilidade & meio ambiente: considerações teóricas e proposta de aplicação ao controle dos gastos ambientais* [Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo]. Biblioteca Digital da PUC-SP.
<https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/1744>

Silva, D. J. C., Miranda, L. C., Freire, D. R., & Anjos, L. C. M. (2010). Para que serve a informação contábil nas micro e pequenas empresas? *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(13), 89-106. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2010v7n13p89>

Proposição de um *Balanced Scorecard* para um ateliê de doces

Silva, G. L., Lima, L. F., & Lourenço, N. S. (2015). Food truck na cidade de São Paulo e a influência do perfil do consumidor em sua longevidade: aspectos socioculturais. *Revista Fatec Zona Sul*, 2(1), 1-23.

<http://www.revistarefas.com.br/index.php/RevFATECZS/article/view/31>

Terra (2019). *Número de falências cresce no Brasil, apesar do empreendedorismo em alta*. <https://www.terra.com.br/noticias/dino/numero-de-falencias-cresce-no-brasil-apesar-do-empendedorismo-em-alta,1d548ccdcab1e2353a3dc7539fd6be51eda1h1f.html>

Proposing a Balanced Scorecard for a candy workshop

ABSTRACT

The pandemic context led small businesses, which historically have a high mortality rate in Brazil, to an innovation needing. In the confectionery sector, new business has been strengthened, with a growing in cake designers' field and, more recently, on delivery. Even in enterprises in this field, there is a need for managerial information to improve the management process and, consequently, maximize survival possibilities. This study proposed a performance management model for a candy workshop. The theoretical framework is based on the Balanced Scorecard model, applied to carry out this proposition, presenting its main concepts, characteristics, and directions for the modeling process. The methodological strategy was the plans and programs proposition, using historical data from the organization and a semi-structured interview with the owner. The case is a candy workshop specializing in personalized cakes and sweets. The process resulted in a strategic map, performance indicators and targets, and a strategic initiatives definition based on the strategic plan, allowing for clarification of the cause-and-effect relationships between the intended actions, defining priority initiatives and enabling a connection between strategies and budgeting. It is expected that this modeling process motivates and assists in the preparation of performance management plans in similar projects, as well as in their effective implementation.

Keywords: Performance management; Balanced Scorecard; Confectionery.

Proponer un Cuadro de Mando Integral para un taller de dulces

RESUMEN

El contexto de la pandemia llevó a las pequeñas empresas, que históricamente tienen una alta tasa de mortalidad en Brasil, a la necesidad de innovar. En el sector de la confitería se han fortalecido nuevas alternativas de negocio, con el crecimiento en los campos de *cake designers* y, más recientemente, en las apuestas por la entrega. Incluso en empresas de este campo, existe la necesidad de información para mejorar el proceso de gestión y, en consecuencia, maximizar sus posibilidades de supervivencia. Este estudio propuso un modelo de evaluación del desempeño para un taller de dulces. El marco teórico se basa en el Cuadro de Mando Integral, utilizado para llevar a cabo esta propuesta, presentando sus principales conceptos, características y direcciones para el proceso de modelado. La estrategia metodológica fue la proposición de planes y programas, utilizando datos históricos de la empresa y una entrevista semiestructurada con el propietario. El caso es un taller de dulces especializado en la venta de tartas y dulces personalizados. El proceso resultó en la elaboración de un mapa estratégico, indicadores y metas de desempeño y la definición de iniciativas estratégicas con base en el plan estratégico de la empresa, permitiendo esclarecer las relaciones de causa y efecto entre las acciones previstas, definiendo iniciativas prioritarias y posibilitando una conexión entre estrategias y presupuesto. Se espera que el proceso de modelado informado motive y ayude en el desarrollo de planes de evaluación del desempeño en proyectos similares, así como en su implementación efectiva.

Palabras clave: Evaluación del desempeño; Cuadro de mando integral; Confitería.