

A Contribuição do *Balanced Scorecard* na Gestão Estratégica de um Escritório de Contabilidade

Rafael Tadeu Vieira

Mestrando em Contabilidade da UFSC¹
rafaelvieiratv@hotmail.com

Sérgio Murilo Petri

Doutor em Engenharia de Produção
Professor do PPGC/ UFSC¹
smpetri@gmail.com

Resumo

Este artigo tem como objetivo elaborar um *balanced scorecard* (BSC) para uma empresa prestadora de serviços contábeis e verificar, assim, as contribuições dessa ferramenta para auxílio da gestão estratégica da empresa em estudo. Para alcançar tal objetivo, tomou-se por base o planejamento estratégico da empresa, elaborado em 2009/2010. A empresa verificou, contudo, a necessidade de alguns ajustes, a fim de adequar a realidade da entidade para iniciar a elaboração do BSC. Foram necessários encontros com o gestor para alinhar e identificar as necessidades da entidade para que, com o maior número de informações, pudesse ser realizada a elaboração do BSC. Com essas informações, desenvolveu-se o mapa estratégico dividido em quatro perspectivas: financeira; clientes; processos internos e aprendizagem; e crescimento. Sobre tais perspectivas foram estabelecidos 13 objetivos estratégicos e 15 indicadores para monitoramento dos objetivos, sendo que a perspectiva clientes apresentou o maior número de indicadores. Deste modo, obteve-se o painel do BSC – que apresenta a situação atual e as metas da empresa para o primeiro ciclo do BSC. Foram apresentadas também iniciativas que auxiliam o alcance dos objetivos estratégicos evidenciados pelo BSC. Conclui-se que o BSC é uma ferramenta que auxilia o processo da gestão estratégica, pois, já na elaboração, exerce impacto tanto para gestores quanto para colaboradores, e poderá servir de *know how* para elaboração, implementação e acompanhamento nas empresas nas quais a prestadora de serviço exerce suas atividades, além de identificar similaridades com estudos anteriores, no tocante aos indicadores e à dificuldade de se possuir informações do estado atual a partir dos indicadores.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*, Gestão Estratégica, Escritório de Contabilidade

Abstract

This article aims to develop a balanced scorecard (BSC) for an accounting firm and subsequently determine this tool's contribution(s) to the company in question's strategic management. To achieve this goal, the company's strategic planning framework -developed in 2009/2010- was selected as a basis for the study; however, the company found some adjustments necessary in order to better suit its present circumstances and thusly establish a starting point from which the BSC could be elaborated. Furthermore, meetings with managers were also needed to align and identify the entity's needs, incorporating as much relevant information as possible into the creation of the BSC. With this information, the strategic map was developed, divided into four perspectives: financial; customer; internal processes; and learning and growth, from which 13 strategic objectives and 15 indicators for monitoring them were established; among them, the largest number of indicators pertains to the client-based perspective. Thusly, a BSC panel that displays both the current status of the company and its goals for the first cycle of the BSC was obtained. Further, initiatives that helped achieve strategic goals evidenced by the BSC were presented in the same panel. The study concludes that the BSC is a tool that aids in the process of strategic management since, once in development, it bears relevance for both managers and employees, serving as technical know-how in terms of designing, implementing, and monitoring for companies within which a service provider operates, beyond identifying similarities with previous studies, regarding indicators and the difficulty of obtaining information on current circumstances from them.

Key words: Balanced Scorecard, Strategic Management, Accounting Office

1. Introdução

A prestação de serviços contábeis no Brasil tem como marca os escritórios de contabilidade. Somente em Santa Catarina, existiam 4.885 escritórios, em dezembro de 2013. São esses: individuais; sociedades; empresários; microempreendedores; empresa individual de responsabilidade limitada (CRCSC 2013).

A necessidade de informação contábil das grandes, médias ou pequenas empresas surge de diversos pontos, como por exemplo: gerenciamento (informações para tomada de decisões) ou tributário (cumprimento das obrigações principais e acessórias), conforme a divisão realizada por Thomé (2001

¹ UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina – CEP 88.040-970 – Trindade, Florianópolis – SC

apud Carvalho *et al.* 2008): contabilidade, consultoria, administração pessoal, escrituração fiscal, serviços comerciais, auditoria, perícia e assessoria. Desta forma, um escritório de contabilidade realiza as atividades já descritas, contudo, também deve desempenhar essas funções para si. Assim, deve considerar a si mesmo, por primeiro, como uma empresa que necessita de ferramentas de estratégias para o seu negócio (PEREIRA, 2008). Para auxiliar a gestão de empresas, há diversas abordagens de avaliação de desempenho; contudo, o *balanced scorecard* (BSC) é uma ferramenta complementar ao planejamento estratégico. Mooraj, Oyon e Hostettler (1999) constaram que o uso do BSC é um “bem necessário”, pois auxilia a tomada de decisão com informações equilibradas e concisas.

O BSC é utilizado por diversas empresas. O estudo de Anderson *et al.* (2001 apud Landry, Chain Jalbert 2002) destaca que o BSC utilizado para pequenas empresas é semelhante ao empregado nas grandes empresas, e apresenta uma vantagem na implementação, uma vez que o número de pessoas é reduzido e a estrutura organizacional, geralmente, é menos complexa em relação às grandes empresas.

A partir do apresentado, a pergunta de pesquisa é: Quais as contribuições da elaboração de um BSC para um escritório de contabilidade? Assim, tem-se como objetivo de pesquisa a elaboração de um BSC para um escritório de contabilidade, com o intuito de auxiliar a execução do planejamento estratégico já existente.

A pesquisa justifica-se por apresentar novos resultados em relação à implementação do BSC, pois, de acordo com Hoque (2013), 21% dos 114 artigos em revistas de contabilidade apresentam a adoção ou a implementação do BSC. Outrossim, a elaboração e a implementação do BSC por uma empresa prestadora de serviços contábeis pode servir como auxílio às empresas, pois a contabilidade é uma base de dados e informações. Deste modo, é possível aprimorar o BSC na sua implementação. Ainda, a utilização dessa ferramenta de apoio à gestão poderá ser implementada nos serviços prestados pela entidade, afinal, ela terá a experiência própria e poderá servir de subsídio para mais empresas.

A estrutura da presente pesquisa é composta por introdução; referencial teórico, que aborda conceitos sobre o BSC e estudos similares; metodologia da pesquisa, que apresenta os aspectos metodológicos. Ademais, têm-se os resultados da pesquisa; as análises dos resultados e, por fim; as conclusões do trabalho.

2. Referencial Teórico

Nesta seção, será discutido e apresentado o BSC como ferramenta de apoio a gestão estratégica, bem como estudos similares que visam suportar o objetivo da presente pesquisa.

2.1. *Balanced Scorecard*

As métricas de estratégias financeiras são amplamente conhecidas. Contudo, as métricas não financeiras foram acrescentadas ao planejamento estratégico das entidades com o intuito de ampliar a visão sobre o negócio, conforme Kaplan e Norton (1992; 1993). O BSC é um mecanismo para tornar entendível, para toda a organização, o plano estratégico da empresa e estabelecer o que cada um deve fazer, bem como as consequências das atividades realizadas, isto é, o desempenho. Além de gerar uma intensificação dos esforços e diminuir o emprego de recur-

sos em atividades que não geram desempenho (SILVA, 2003).

O BSC auxilia a entidade a executar o seu planejamento estratégico, de modo a visualizar causas e efeitos nas atividades desenvolvidas e propostas pela empresa. Inicialmente, Kaplan e Norton (1992) dividiram o BSC em quatro perspectivas: financeira; clientes; processos internos; aprendizagem e crescimento. Posteriormente, Papalexandris, Ioannou, Prastacos (2004) estudaram a implementação do BSC na Grécia com as mesmas quatro perspectivas em uma empresa de *software*. Watchel, Hartford e Hughes (1999) elaboraram um BSC com as perspectivas definidas por Kaplan e Norton em um centro de queimaduras, demonstrando a amplitude que essas perspectivas alcançam. Ressalta-se, ainda, o estudo de Lee, Parque e Lim (2013), que evidencia a interligação; isto é, causa e efeito entre as perspectivas que se observaram por meio de um sistema de informação.

Desta forma, o BSC é adotado por diversas entidades, lucrativas ou não. Cita-se, por exemplo, a pesquisa de Souissi e Itoh (2006) que apresenta a implementação do BSC em uma empresa de tecnologia japonesa que, em princípio, utilizou o BSC para promover a *accountability*. Entretanto, verificou-se que era uma ferramenta para disseminar as estratégias organizacionais e constataram-se alguns problemas no tocante à vinculação de estratégias e perspectivas.

O estudo de Ahn (2001) evidenciou a elaboração do BSC para uma indústria da Suíça, constatando que o BSC é uma ferramenta para o auxílio de tomada de decisão, mas sua elaboração e implementação encontraram dificuldades, como, por exemplo, o número de horas para elaboração que superou o esperado e a definição das medidas utilizadas, corroborada pelo estudo de Haapasalo, Ingalsuo e Lenkkeri (2006).

Pode-se verificar também a utilização do BSC em empresas não lucrativas ou entidades governamentais, apresentadas no trabalho de YU *et al.*, que estudou o BSC para investigar o desempenho de equipes no Ensino Superior. É igualmente adotado por organizações de saúde, como no estudo de Zelman, Pink e Matthias (2003), que constatou a utilização do BSC por essas entidades, mas ressaltou a necessidade de ajustes para tais organismos com o intuito de alinhar ao seu objetivo.

Há também estudos acerca da aplicação do BSC em empresas familiares, como é o caso do escritório de contabilidade que está sendo estudado. Conforme Craig e Moores (2005), empresas familiares crescem e têm focos diferentes de empresas não familiares. Os autores apresentaram, ainda, um BSC interligando os interesses familiares aos interesses da empresa, com o intuito desses dois objetivos distintos a ser alcançados.

Outro estudo é o de Fernandes, Raja, Whalley (2006), que apresentou oito etapas para implementação do BSC para pequenas e médias manufaturas: iniciação do projeto; esclarecimento das estratégias; análise das estratégias; mensuração dos indicadores de desempenho; análise dos indicadores do desempenho; formação das iniciativas; plano de implementação; revisão do processo.

Por fim, a pesquisa realizada por Soares e Silva (2013), que tiveram como foco de estudo os indicadores financeiros na perspectiva financeira do BSC em uma prestadora de serviços contábeis, o qual indicou que podem existir melhorias na utilização somente dos indicadores financeiros para gestão empresarial, mas ressaltou a necessidade do BSC como um todo, pois

a perspectiva financeira não apresenta todas as reações das ações tomadas pelo gestor.

2.2. Estudos Similares

Apresenta-se abaixo, Quadro 1, estudos similares que desenvolveram avaliação de desempenho, especificamente BSC, em empresas prestadoras de serviços contábeis ou em outras pequenas empresas.

Destes trabalhos apresentados no Quadro 1, destaca-se o trabalho de Soares e Silva (2013) por apresentar os indicadores para perspectiva financeira para um escritório de contabilidade. E, além deste, ressaltam-se os trabalhos de Riva e Fedato (2009) e Gasparetto *et al.* (2007) que elaboraram BSC para empresas prestadoras de serviços que, de algum modo, apresentam similaridades.

A partir do encontrado na literatura que descreve o processo de implementação em diversas entidades e países, deseja-se elaborar um BSC para um escritório de contabilidade.

3. Metodologia

A pesquisa é considerada como uma pesquisa-ação, pois exige a participação tanto do pesquisador como dos gestores e colaboradores da empresa na elaboração do BSC e na constatação de contribuições ao processo de gestão estratégica (GRAY, 2012).

Em relação à abordagem da pesquisa, enquadra-se como qualitativa, pois é contextual e interpretativa, além de captar os dados a partir da visão dos participantes, neste caso do gestor, colaboradores e pesquisador (GRAY, 2012).

No tocante à natureza dos objetivos, é descritiva por descrever e explanar os dados obtidos do planejamento estratégico e, assim, caracterizá-los e utilizá-los no desenvolvimento do BSC. Segundo Gil (1999, p.70), “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis”.

Quanto aos dados obtidos, são primários e secundários, por serem alcançados por meio de entrevistas com

Quadro 1: Estudos anteriores sobre BSC

Autores/ ano	Objetivo	Resultado	Principais objetivos ou indicadores estratégicos
Soares e Silva (2013)	Analisar de que modo a perspectiva financeira utilizada no <i>Balanced Scorecard</i> pode auxiliar o escritório contábil no alcance de seus objetivos estratégicos	A utilização dos indicadores financeiros conseguiu elaborar o plano estratégico do escritório de contabilidade	Os indicadores utilizados pelos autores foram o Economic Value Added (EVA); índices de rentabilidade; retorno do investimento
Lima <i>et al.</i> (2011)	Ser base para criar indicadores de desempenho em uma indústria	Elaboração de um BSC para a indústria em questão, mas com metas, apenas, didáticas	As perspectivas utilizadas na pesquisa são as mesmas apresentadas por Kaplan e Norton (1992). Ressalta-se os indicadores utilizados na perspectiva financeira: retorno sobre o capital próprio e na perspectiva crescimento e aprendizagem: custo de treinamento por hora
Riva e Fedato (2009)	Geração de informações gerenciais utilizando a metodologia do <i>Balanced Scorecard</i> , para que a empresa possa avaliar seus desempenhos e monitorar suas estratégias	A elaboração de um BSC para uma pequena autoelétrica. Verificaram-se dificuldades para determinar o estado atual, pois a empresa não dispunha dessas informações para avaliar o desempenho	As perspectivas utilizadas por ele são as mesmas apresentadas por Kaplan e Norton (1992). Alguns dos indicadores utilizados são: aumento do faturamento em relação ao ano anterior (Financeira); redução da inadimplência (Processos Internos)
Gasparetto, <i>et al.</i> (2007)	Verificar a aplicação do BSC em uma empresa de consultoria em planejamento estratégico	Constaram, por meio de usos de estatística, que a relação entre os indicadores é fundamental para a execução dos objetivos estratégicos	Na elaboração do mapa, as perspectivas são as quatro apresentadas por Kaplan e Norton (1992). Nos indicadores, ressaltam-se o de processos internos: Melhorar canais de comunicação por meio da divisão entre os novos canais de comunicação (acumulado) e o total dos canais de comunicação (planejado). E, na perspectiva Clientes, o somatório do grau satisfação do cliente por projeto dividido pelo total de projetos

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

gestores e colaboradores que fazem parte do processo da empresa; desta forma, primários. Ao passo que os dados secundários foram obtidos por relatórios contábeis e no *site* da empresa, bem como do planejamento estratégico desenvolvido em 2009/2010 pela mesma (GRAY, 2012).

Para elaboração do BSC seguiu-se as seguintes etapas: (i) entrevistas e obtenção dos dados; (ii) estruturação do mapa estratégico e identificação dos objetivos estratégicos e os seus indicadores, etapa elaborada em conjunto pesquisador – gestor; (iii) desenvolvimento do painel do BSC, o qual apresenta as perspectivas; objetivos estratégicos; situação atual; metas; iniciativas para alcançar as metas.

4. Apresentação e Análise dos Resultados

Nesta seção, são apresentados os dados coletados pela pesquisa e o resultado da pesquisa.

4.1. Apresentação dos Dados

O escritório de contabilidade em estudo é sucessor da atividade individual de um contador que atua com empresas da re-

gião da Grande Florianópolis desde 1999, nos diversos ramos de atividades (industrial; comercial; serviços). Ressalta-se que é uma empresa familiar e que todos os membros da família estão envolvidos nos processos da empresa. Atualmente, a empresa conta com sete colaboradores e dois sócios que exercem funções nos seguintes departamentos: contábil; pessoal; fiscal e comercial/financeiro.

Observa-se que a entidade apresenta o planejamento estratégico que foi desenvolvido nos anos de 2009 e 2010. Contudo, no decorrer das primeiras etapas para elaboração do BSC, verificou-se a necessidade de ajustes em determinados itens do planejamento estratégico, conforme segue no Quadro 2, estruturado de maneira a apresentar: negócio da empresa; missão; visão; pontos fortes; pontos fracos; oportunidades; ameaças e valores.

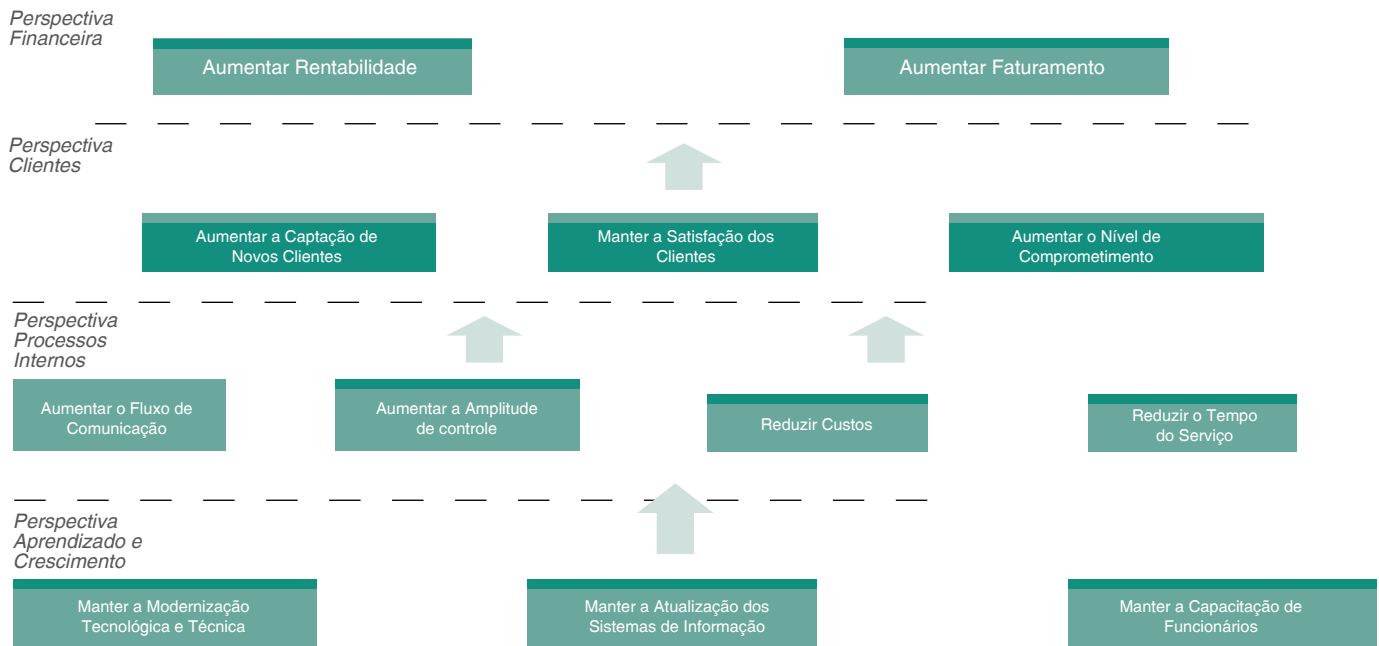
Com essas informações obtidas pelo gestor, é possível elaborar o mapa estratégico que, segundo Kaplan e Norton (2004), demonstra os detalhes dos objetivos e das estratégias da empresa. Conforme apresentado no trabalho de Lee, Parque e Lim (2013), verificou-se a existência de impacto entre as perspectivas. Assim, o mapa estratégico - Figura 1 - representa as estratégias da empresa e as perspectivas que são relevantes para a entidade.

Quadro 2: Planejamento estratégico

Negócio da empresa	Transmitir informação contábil de forma clara e objetiva em tempo hábil.
Missão	Atender os clientes com efetividade e visibilidade na gestão contábil
Visão	Ser referência nos serviços e assessoramento contábil, pela efetividade no atendimento, promovendo a satisfação dos clientes na Grande Florianópolis até 2017
Valores	<p>Ética – É fazer de maneira correta, não apenas fazer, mas sim porque é necessário.</p> <p>Comprometimento – Não é apenas cumprir seus compromissos, mas é se envolver com o trabalho para desenvolvê-lo da melhor maneira</p> <p>Agilidade – É deter informação ou pesquisá-la de maneira eficiente e repassá-la para os clientes de maneira rápida, proporcionando uma maior oportunidade e eficácia para os clientes.</p> <p>Responsabilidade – Responsável pela informação, isto é, proporcionar uma informação autêntica e verdadeira</p> <p>Capacitação – Desenvolver, proporcionar e buscar a renovação e atualização do conhecimento contábil</p>
Pontos Fortes	O gestor consegue ter um controle, pois existem poucos subordinados; a capacitação do gestor e dos colaboradores; atenção às mudanças na legislação e no mercado; existe democracia na tomada de decisões; a comunicação ocorre de forma ascendente; existe cooperação entre os colaboradores; existe o cumprimento de prazo; boa relação entre colaboradores; busca pelas inovações e modernizações na área contábil; reuniões para transmissão das decisões
Pontos Fracos	Departamento financeiro ineficiente; dependência do gestor; atendimento em alguns casos inadequado pela falta de técnicas de bom atendimento; atividade rotineira – baixa criatividade; departamentalização excessiva; a não existência de manual de rotinas e procedimentos
Oportunidades	Grande número de abertura de empresas; modelo institucional político incentiva a inovação e o empreendedorismo; carência no mercado no que se diz respeito à assessoria de empresas; empresários pressionados pelo governo (fisco) em fornecer um maior volume de informações e em um período reduzido
Ameaças	Concorrentes praticam honorários abaixo do mercado; há muitas empresas do mesmo ramo de atividade; abertura de novos escritórios de contabilidade e escritórios já existentes abrindo filiais ou migrando para outros municípios; mão de obra despreparada para desenvolver função; não valorização da classe contábil; a legislação passa por uma grande quantidade de alterações

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Figura 1: Mapa estratégico do escritório de contabilidade



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Quadro 3: Objetivos e indicadores elaborados para alcançar os objetivos estratégicos

Perspectivas	Objetivos Estratégicos	Indicador
Financeira	Aumentar rentabilidade	1.1 Rentabilidade (Lucro líquido/Patrimônio líquido)
		1.2 Inadimplência/Lucro líquido
	Aumentar faturamento	2 Variação do faturamento (Faturamento 2013- Faturamento 2012) / (Faturamento 2012)
Clientes	Cumprir os prazos solicitados	3 Número de Prazos Não Atendidos
	Satisfazer os clientes	4 Nota Pesquisa de Satisfação: \sum Notas da pesquisa de satisfação / (número de formulário x nota máxima possível do formulário)
	Manter os clientes	5 Número de ex-clientes voluntários
	Prospectar clientes	6.1 Número de indicados por clientes (Nº 2012/Nº2013)
		6.2 Número de clientes captados com esforços próprios
Processos internos	Facilitar a comunicação	7 Meios de comunicação utilizados internamente e externamente
	Controlar todos os processos em andamento	8 Número de processos organizados e acompanhados totalmente mensalmente
	Reduzir o tempo de serviço	9 Número de procedimentos automatizados
	Eliminar desperdícios de material	10 Número de documentos reimpressos por mês
Aprendizado e crescimento	Capacitar os colaboradores	11 Média de horas de treinamento por colaboradores anual
	Modernização tecnológica	12 Número de itens tecnológicos utilizados nos serviços/ número de itens tecnológicos disponibilizados
	Motivar os colaboradores	13 Número de indicação de novos clientes por colaboradores

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Observa-se que o mapa estratégico segue a proposta de Kaplan e Norton (1992) e é possível visualizar, por meio deste, os principais objetivos da empresa e os impactos dos objetivos sobre os outros objetivos.

Desta forma, após a realização do mapa e tendo-o como base para nortear as ações a serem realizadas pela entidade, surge a necessidade de mensurar os indicadores ligados aos objetivos

da empresa, pois, conforme Kaplan e Norton (1992), só se pode controlar o que é passível de mensuração. Portanto, a elaboração do painel tem como primeiro passo a identificação dos objetivos e seus indicadores para a definição das metas, pois, desta maneira, os objetivos traçados pela entidade podem ser acompanhados e monitorados pelos indicadores que serão impulsionados pelas iniciativas que estão atreladas aos

Tabela 1: Objetivos, indicadores, estado atual, metas e iniciativas

	Objetivos Estratégicos		Indicadores	Estado Atual	Metas	Iniciativas
FINANCEIRA	Aumentar rentabilidade	1.1	Rentabilidade (Lucro Líquido/Patrimônio líquido)	6	17	
		1.2	Inadimplência/Faturamento	-150	-118	Negociar formas de pagamento com os inadimplentes
	Aumentar faturamento	2	Variação do faturamento (Faturamento 2013- Faturamento 2012)/ Faturamento 2012)	-160	-72	Revisar honorários dos clientes
CLIENTES	Cumprir os prazos solicitados	3	Número de prazos não atendidos	-60	40	Identificar prazos e cumprir cronograma das obrigações
	Satisfazer os clientes	4	Nota pesquisa de satisfação: notas da pesquisa de satisfação/ (número de formulário X nota máxima possível do formulário)	122	150	Fornecer <i>feedbacks</i> aos clientes sobre seus processos e suas etapas
	Manter os clientes	5	Número de ex-clientes voluntários	50	50	Identificar possíveis falhas no atendimento/serviços prestados e intervi-los
	Prospectar clientes	6.1	Número de indicados por clientes (nº 2012/nº2013)	0	13	Realizar parcerias com clientes; oferecer benefícios pela indicação
PROCESSOS INTERNOS		6.2	Número de clientes captados com esforços próprios	-60	-36	
	Facilitar a comunicação	7	Meios de comunicação utilizados internamente e externamente	0	13	Identificar e motivar a utilização de mídias e meios de comunicação mais rápidos com clientes e colaboradores
	Controlar todos os processos em andamento	8	Número de processos organizados e acompanhados totalmente mensalmente	67	97	Realizar levantamento dos processos; organizá-los e estabelecer prazos
	Reduzir o tempo de serviço	9	Número de procedimentos automatizados	-40	8	Conhecer e aperfeiçoar procedimentos de informática. Incentivar a importação e exportação de dados
	Eliminar desperdícios de material	10	Número de documentos reimpressos por mês	0	0	Implantar controle e incentivar a redução por meio de recompensas
APRENDIZADO E CRESCIMENTO	Capacitar os colaboradores	11	Média de horas de treinamento por colaboradores anual	-100	-70	Verificar cursos disponíveis e incentivar os colaboradores a educação continuada
	Modernização tecnológica	12	Número de itens tecnológicos utilizados nos serviços/ número de itens tecnológicos disponibilizados	-50	-30	Incentivar a implantação de sistemas nos clientes para captação dos dados
	Motivar os colaboradores	13	Número de indicação de novos clientes por colaboradores	0	10	Beneficiar com percentuais a ser estipulados sobre os honorários dos novos clientes

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

indicadores. Conforme o Quadro 3, observam-se as perspectivas, objetivos estratégicos e indicadores.

O painel do BSC foi elaborado para identificar os objetivos, os indicadores, o *status quo* (situação atual). E, a partir desses dados, são estimadas as metas e as ações que impactam nos objetivos. Porém, ressalta-se que o BSC é uma ferramenta que auxilia a mensuração e a evidência das estratégias da empresa. Ademais, as ações ou iniciativas são a chave para atingir as metas, pois sem essas ações o BSC será, apenas, uma ferramenta de medição da situação atual, e não de acompanhamento da evolução da execução do planejamento estratégico. Destarte, apresenta-se a Tabela 1 com a situação atual advinda dos indicadores estabelecidos, bem como a meta e as iniciativas a serem implementadas pela entidade.

A Tabela 1 evidencia, em cada perspectiva, os objetivos, indicadores, estado atual, metas e iniciativas. Aborda-se esses itens a fim de demonstrar como foram elaborados e verificar quais atitudes, na visão do gestor, precisam ser realizadas.

Na perspectiva financeira, o aumento da rentabilidade e do faturamento foram considerados objetivos estratégicos. No tocante ao aumento da rentabilidade, a empresa verificou que, com a alteração de processos internos, há a possibilidade de os recursos próprios (capital próprio) serem suficientes para a atuação da empresa. Entretanto, a rentabilidade precisa, na visão da empresa, ser acompanhada pela liquidez, tendo em vista o alto índice de inadimplência (12%). O aumento do faturamento foi considerado pela empresa um objetivo estratégico pela necessidade de revisão dos honorários de determinadas empresas. Contudo, na implementação, não se espera atingir diretamente todas as metas, pois verifica-se uma dificuldade, por parte de alguns clientes, acerca do aumento de honorários e do pagamento em dia.

Notou-se, na perspectiva dos clientes, que há a necessidade de realizar uma pesquisa de satisfação, pois a empresa não possui essa informação prontamente. Deste modo, para a realização da pesquisa, a empresa adaptou um questionário de um escritório de contabilidade parceiro e obteve-se um índice de resposta de aproximadamente 15%. Com as respostas de cada pergunta foi calculada a média das respostas e obteve-se a nota 9,22. A empresa observou que a questão aberta do questionário não apresentou um grande número de observações, mas a sugestão realizada é de fácil aplicação e servirá para melhorar a comunicação com o cliente.

Contudo, a empresa quer manter o número de ex-clientes voluntários, isto é, aqueles que, por diversos motivos, trocam de prestador de serviços contábeis, pois, no último ano, a empresa não perdeu nenhum cliente desta forma, podendo considerar como um indicador de satisfação. Nessa perspectiva, identificou-se, ainda, que, por parte da empresa, há a necessidade de elaboração de um cronograma a ser cumprido das obrigações acessórias e demais processos, a fim de evitar o pagamento de multas e possíveis atritos com clientes por prazos estabelecidos e não cumpridos, para que haja menor probabilidade de passivos, tanto para o cliente quanto para o prestador de serviço, além de minimizar a possibilidade de fim do contrato de prestação de serviços.

Quanto à perspectiva de processos internos identificou-se que as metas exigem alterações de procedimentos e inclusão de outros, isto é: para alcançar uma redução de material de expediente notou-se que há um excesso de impressões desnecessárias, consumindo, assim, rapidamente o material sem que haja necessidade. A

empresa não apresenta um valor do estado atual no momento da elaboração do BSC, mas irá realizar no primeiro mês da implementação a mensuração e estabelecer a meta. No concernente à facilitação da comunicação, a empresa constatou que utiliza apenas o contato de telefone e *e-mail* para realização de contatos internos e externos. Contudo, há a necessidade de estabelecer formas de comunicação instantâneas como: aplicativos para celulares; mensagens/conversas/teleconferências, com o intuito de aproximar e aprimorar o relacionamento, além de troca de informações internas e externas. O controle de processos será monitorado pelo número de processos que estão organizados e acompanhados, pois se verificou um desconhecimento de determinados processos que causaram mal-estar entre cliente e prestador de serviço e prazos não cumpridos que acarretaram elevação das despesas.

Por fim, acerca das perspectivas Aprendizagem e Crescimento, verificou-se que estas têm dois objetivos específicos inferiores às metas: capacitar os funcionários e itens tecnológicos. Esses dois objetivos estão alinhados ao planejamento estratégico da empresa, pois a empresa identifica a necessidade de atualização de maquinários, além de técnicas, procedimentos e rotinas. Desta forma, a capacitação de funcionários é vital para qualidade dos serviços prestados. As iniciativas nessa perspectiva tendem a evidenciar aos colaboradores que necessitam aprimorar-se, atualizar-se e conhecer novas ferramentas, técnicas e legislações, não somente para utilização da empresa, uma vez que não é possível reter conhecimento depois da saída de algum colaborador.

4.2. Análise dos Resultados

A elaboração do BSC tomou como base o planejamento estratégico desenvolvido pela empresa no ano de 2010, ajustado em função de alterações do ambiente. Tendo por base essas informações, utilizaram-se as perspectivas apontadas por Kaplan e Norton (1992), pois se adequavam ao planejamento estratégico da empresa. A partir disso, por meio de entrevistas, elaboraram-se os objetivos estratégicos e indicadores, além da mensuração dos objetivos e estabelecimento de metas, como se pode observar na Tabela 2.

Desta forma, o mapa estratégico contém 12 objetivos. A partir dele, elaborou-se o painel do BSC, apresentando 13 objetivos estratégicos alinhados com as iniciativas, passíveis de mensuração e, assim, monitorados, para que a gestão estratégica da empresa possa ser facilitada e passível de acompanhamento por tais indicadores. A empresa apresenta uma meta em nível de excelência, isto é, seus indicadores apontam que, em determinados itens, a entidade já ultrapassou a meta. Porém, os demais itens encontram-se em nível de mercado ou competitivo; comprometedor ou sobrevivência, para os indicadores que se encontram nesse último grupo a empresa deve prestar atenção, visando agir para que as metas sejam alcançadas por meio das iniciativas apresentadas, a fim de minimizar possíveis problemas que possam acarretar a viabilidade da empresa e, até mesmo, a sua existência. Como pode ser observado no gráfico abaixo, Figura 2.

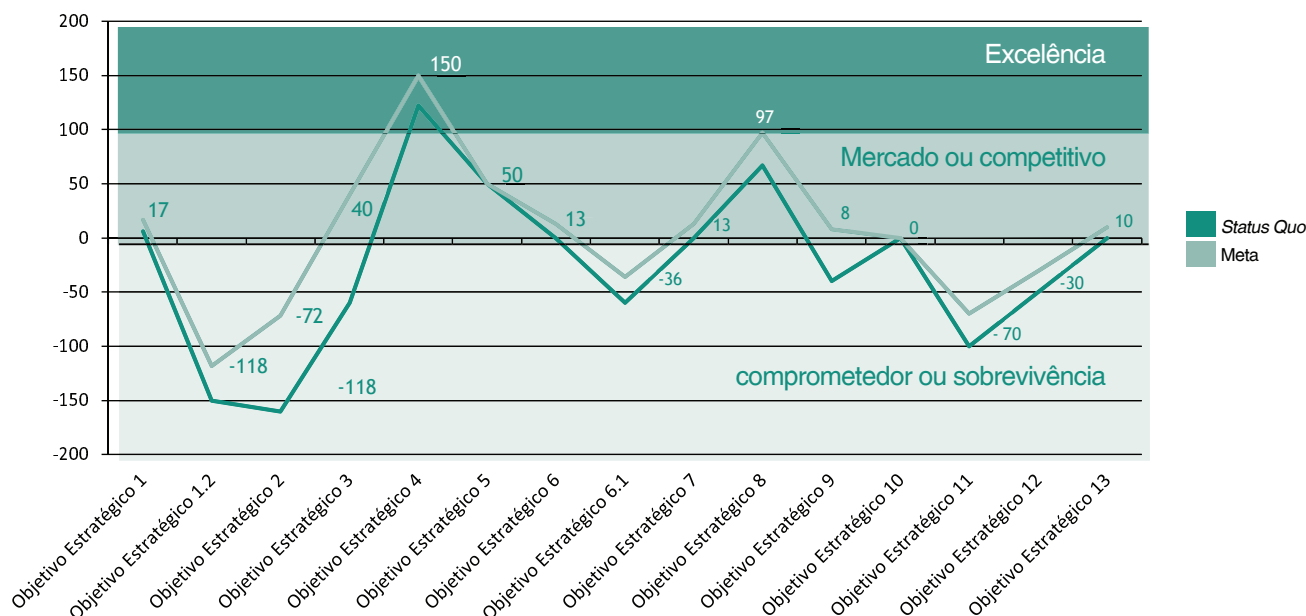
Assim, é possível observar, tanto no mapa quanto painel e, até mesmo, no gráfico, que as perspectivas utilizadas para elaboração do BSC foram as mesmas apresentadas por Kaplan e Norton (1992). Contudo, ressalta-se que, além de serem as mesmas apresentadas no trabalho citado acima, foram as mesmas utilizadas nos trabalhos de Lima *et al.* (2011); Riva e Fedato (2009); Gasparetto *et al.* (2007).

Tabela 2: Objetivos estratégicos com a situação atual e meta

OBJETIVOS	DESCRIÇÃO DOS OBJETIVOS	STATUS QUO	META
Objetivo estratégico 1	Rentabilidade (Lucro Líquido/Patrimônio Líquido)	6	17
Objetivo estratégico 1.1	Inadimplência/Faturamento	-150	-118
Objetivo estratégico 2	Variação do faturamento (Faturamento 2013- Faturamento 2012)/Faturamento 2012)	-160	-72
Objetivo estratégico 3	Número de prazos não atendidos	-60	40
Objetivo estratégico 4	Notas da pesquisa de satisfação/(Número de formulário x Nota máxima possível do formulário)	122	150
Objetivo estratégico 5	Número de ex-clientes voluntários	50	50
Objetivo estratégico 6	Número de indicados por clientes (Nº 2012/Nº2013)	0	13
Objetivo estratégico 6.1	Número de clientes captados com esforços próprios	-60	-36
Objetivo estratégico 7	Meios de comunicação utilizados internamente e externamente	0	13
Objetivo estratégico 8	Número de processos organizados e acompanhados totalmente mensalmente	67	97
Objetivo estratégico 9	Número de procedimentos automatizados	-40	8
Objetivo estratégico 10	Número de documentos reimpressos por mês	0	0
Objetivo estratégico 11	Média de horas de treinamento por colaboradores anual	-100	-70
Objetivo estratégico 12	Número de itens tecnológicos utilizados nos serviços/ Número de itens tecnológicos disponibilizados	-50	-30
Objetivo estratégico 13	Número de Indicação de novos clientes por colaboradores	0	10

Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Figura 2: Gráfico comparando a situação atual e as metas da empresa



Fonte: Dados da pesquisa (2014)

Percebeu-se uma similaridade referente aos indicadores utilizados nos trabalhos de Lima *et al.* (2011); Riva e Fedato (2009); Gasparetto *et al.* (2007); e de Silva e Soares (2013), no tocante à perspectiva financeira, pois, todos esses estudos utilizaram como medida de desempenho financeiro o retorno sobre o patrimônio líquido, bem como no presente estudo. Da mesma forma, notaram-se algumas similaridades em outros indicadores; por exemplo, a perspectiva Cliente. O trabalho de Gasparetto *et al.* (2007) mensurou a satisfação de seus clientes por meio do grau de satisfação do cliente por projeto, dividido pelo total de projeto. O escritório de contabilidade, por sua vez, medirá a satisfação pelo somatório da pesquisa de satisfação enviada aos clientes dividido pela nota máxima e multiplicado pelo número de questionários respondidos. A diferença entre os indicadores pode ser observada pela natureza dos serviços prestados pelas empresas: enquanto a empresa de Gasparetto *et al.* (2007) trabalha por projeto, o escritório de contabilidade é um trabalho contínuo. No tocante aos processos de internos, observou-se uma diferença em particular, pois nesse trabalho a redução da inadimplência foi considerada como uma perspectiva financeira, enquanto que no trabalho de Riva e Fedato (2009) esse objetivo estratégico foi apresentado na perspectiva Processos Internos. Ainda na perspectiva Processos Internos ressalta-se o indicador Comunicação, que também foi apresentado no trabalho de Gasparetto *et al.* (2007). No que tange ao processo de aprendizagem e crescimento, cita-se o trabalho de Lima *et al.* (2011), pois o treinamento foi utilizado por eles para acompanhar essa perspectiva. Contudo, diferentemente deles, o presente estudo não verificou isso pelo custo, pois há uma diferença entre os cursos, e optou-se por acompanhar apenas a quantidade de horas média por funcionários.

Por fim, percebeu-se, já com a elaboração e implementação do BSC, mudanças na gestão da empresa, pois essa passou a observar a importância da mensuração para o acompanhamento do planejamento estratégico da empresa.

Referências

- AHN, Heinz. Applying the balanced scorecard concept: an experience report. *Long range planning*, v. 34, n. 4, p. 441-461, 2001. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0024630101000577>> Acesso em: 25 out. 2013.
- CARVALHO, José Ribamar Marques de *et al.* Requisitos de qualidade em serviços contábeis no setor de comércio. *Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 11, n. 1-2, 2009. Disponível em: <<http://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/6/57>> Acesso em: 20 dez 2013
- Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina. *Jornal CRCSC* (2013). Informativo do Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina. Ano 20, 100 – novembro/dezembro 2013.
- CRAIG, Justin; MOORES, Ken. Balanced scorecards to drive the strategic planning of family firms. *Family business review*, v. 18, n. 2, p. 105-122, 2005. Disponível em: <<http://eds.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=f5c36bc4-db01-4c1b-aeb2-b75632e1bd19%40sessionmgr4005&vid=2&hid=4213>> Acesso em: 05 nov. 2013.
- LIMA, Cristiano de *et al.* Indicadores de Gestão: Um Estudo sob a ótica do Balanced Scorecard–BSC. *Revista Eletrônica Saber Contábil*, v. 1, n. 2, p. 107-120, 2012.. Disponível em: <<http://revista.ulbrajp.edu.br/ojs/index.php/contabeis/article/view/1405/306>> Acesso em: 04 jan 2014.
- HAAPASALO, Harri; INGALSUO, Kari; LENKKERI, Timo. Linking strategy into operational management: a survey of BSC implementation in Finnish energy sector. *Benchmarking: An International Journal*, v. 13, n. 6, p. 701-717, 2006.

5. Conclusão

O BSC é uma ferramenta de auxílio à gestão estratégica amplamente utilizada, isto é, diferentes ramos da indústria, comércio e prestação de serviços, bem como entidades não lucrativas a utilizam. Deste modo, a elaboração de um BSC para uma empresa prestadora de serviços contábeis foi executada com base em outros estudos similares considerando, entretanto, as características da empresa em estudo. A elaboração do BSC para a empresa evidenciou a necessidade da mensuração dos objetivos, pois o planejamento estratégico já existente estava adequado à empresa; faltava apenas um instrumento para verificar a execução desse planejamento.

O BSC desenvolvido partiu do planejamento estratégico que necessitou de alguns ajustes. Após as alterações, foram selecionadas as perspectivas e os objetivos. Obteve-se, desta forma, o mapa estratégico. Com o mapa estratégico elaborado, foi desenvolvido o painel que está dividido de acordo com as quatro perspectivas, 13 objetivos e 15 indicadores. E, com esses indicadores, buscou-se verificar a situação atual e traçar metas para os próximos anos da empresa.

Observou-se, na base teórica, apenas uma pesquisa que desenvolvia o BSC, somente a perspectiva financeira, em prestadora de serviços contábeis. Por tal motivo, utilizou-se essa ferramenta com o intuito de corroborar com a gestão estratégica de uma empresa de pequeno porte e prestadora de serviços contábeis. Verificaram-se, na base teórica, algumas similaridades em indicadores e constatou-se que esses trabalhos também apresentaram problemas na identificação do *status quo* – estado atual.

Como limitação da pesquisa, cita-se que se fez uso apenas das informações atuais disponíveis da situação atual, não realizando medições ou pesquisas relacionadas à satisfação dos clientes, por exemplo.

Para pesquisas futuras, sugere-se o acompanhamento da execução do BSC elaborado nesta pesquisa, pois há necessidade de validação e verificação da contribuição do BSC desenvolvido para a execução do planejamento estratégico. Além disso, há possibilidade de elaboração e implementação do BSC em outra prestadora de serviços contábeis, a fim de comparar e evidenciar a utilização e os impactos do BSC na gestão dessas empresas.

Disponível em: < <http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?issn=1463-5771&volume=13&issue=6&articleid=1575895&show=html&PHPSESSID=shkmi6plj9v1a1ivl1eglepve4> > Acesso em: 15 dez. 2013.

HOQUE, Zahirul. 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. *The British Accounting Review*, 2013. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S089083891300084X>> Acesso em: 10 jan. 2014.

FERNANDES, Kiran Jude; RAJA, Vinesh; WHALLEY, Andrew. Lessons from implementing the balanced scorecard in a small and medium size manufacturing organization. *Technovation*, v. 26, n. 5, p. 623-634, 2006. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0166497205000696>> Acesso em: 12 jan. 2014.

GASPARETTO, Alex Sandro *et al.* Implantação do Balanced Scorecard: estudo de caso em empresa de consultoria. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 12, n. 1, 2010. Disponível em: < <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/view/644/640> > Acesso em: 15 dez 2013

Gil, Antônio Carlos. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas.

GRAY, David. E. (2012). *Pesquisa no mundo real*. Tradução de Roberto Cataldo Costa, 2.

KAPLAN, Robert. S.; NORTON, David. P. The balanced scorecard measures that drive performance. *Harvard Business Review*, v. 70, p. 71–79, 1992. Disponível em: <<http://eds.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=c74c99f2-9963-4be1-b959-6c8108f1b3cc%40sessionmgr4004&vid=3&hid=4208>> Acesso em: 20 nov 2013.

KAPLAN, Robert. S.; NORTON, David. P. Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review*, v. 71, p. 134-147, 1993. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=xJbS5-IP2lgC&oi=fnd&pg=PA315&q=+The+balanced+scorecard+measures+that+drive+performance.+&ots=vw17xDJcMm&sig=55Vjh5llWzxpP0rEZrAoXsB7sTQ#v=onepage&q&f=false>> Acesso em: 17 nov 2013.

LANDRY, Steven P.; CHAN, Wai Yee Canri; JALBERT, Terrance. Balanced scorecard for multinationals. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, v. 13, n. 6, p. 31-40, 2002. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/jcaf.10099/pdf>> Acesso em: 10 dez. 2013.

LEE, Sangjae; PARK, Sung Bum; LIM, Gyoo Gun. Using balanced scorecards for the evaluation of “Software-as-a-service”. *Information & Management*, v. 50, n. 7, p. 553-561, 2013. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0378720613000785>> Acesso em: 12 jan. 2014.

MOORAJ, Stella; OYON, Daniel; HOSTETTLER, Didier. The balanced scorecard: a necessary good or an unnecessary evil?. *European Management Journal*, v. 17, n. 5, p. 481-491, 1999. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0263237399000341>> Acesso em: 15 jan. 2014.

PAPALEXANDRIS, Alexandros; IOANNOU, George; PRASTACOS, Gregory P. Implementing the balanced scorecard in Greece: a software firm’s experience. *Long Range Planning*, v. 37, n. 4, p. 351-366, 2004. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0024630104000779>> Acesso em: 20 dez 2013.

PEREIRA, Mário César Cordeiro. Empresas de serviços contábeis condicionantes estratégicas para uma atuação empreendedora. *Pensar Contábil*, v. 7, n. 29, 2008. Disponível em: < <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/48/48> > Acesso em: 02 fev 2014.

RIVA, Adriano Luiz; DE LIMA FEDATO, Geovana Alves. Geração de Informações Contábeis Gerenciais Utilizando a Metodologia do Balanced Scorecard: Um Estudo de Caso. *Contabilidade & Amazônia*, v. 2, n. 1, p. 30-43, 2012.. Disponível em: <http://www.contabilidadeamazonia.com.br/artigos/artigo_46artigo_03.pdf> Acesso em: 10 dez 2013.

SILVA, Leandro Costa da. O balanced scorecard e o processo estratégico. *Caderno de pesquisas em administração*, v. 10, n. 4, p. 61-73, 2003.. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/v10n4art6.pdf>> Acesso em: 15 jan 2014.

SOARES, Bruna Braga; SILVA, Itacir Alves da. INDICADORES FINANCEIROS DO BALANCED SCORECARD. *Revista de Contabilidade, Ciência da Gestão e Finanças*, v. 1, n. 1, 2013. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/rccgf/article/view/158>> Acesso em: 20 dez 2013.

SOUISSI, Mohsen; ITOH, Kazunori. Implementing the balanced scorecard. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, v. 17, n. 3, p. 57-61, 2006. Disponível em: < <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/jcaf.20198/pdf> > Acesso em: 20 jan 2014.

ZELMAN, William N.; PINK, George H.; MATTHIAS, Catherine B. Use of the balanced scorecard in health care. *Journal of Health Care Finance*, v. 29, n. 4, p. 1-16, 2003.. Disponível em: <<http://kiwinurse.co.nz/Tertiary%20Conference/PDF's/2009/General%20Papers/NM%20BSC%20in%20health%20organisations.pdf>> Acesso em: 10 jan 2014

WACHTEL, Thomas. L.; HARTFORD, C. Edward.; HUGHES, Julia. A. Building a balanced scorecard for a burn center. *Burns*, v. 25, n. 5, p. 431-437, 1999. Disponível em: < <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0305417999000248> > Acesso em: 11 jan 2014.

YU, May Leen *et al.* The e-balanced scorecard (e-BSC) for measuring academic staff performance excellence. *Higher Education*, v. 57, n. 6, p. 813-828, 2009. Disponível em: < http://download.springer.com/static/pdf/736/art%253A10.1007%252Fs10734-009-9197-x.pdf?auth66=1399644398_580d216e396d7bcd02debb0627c749f9&ext=.pdf > Acesso em: 14 jan 2014.