

As melhores práticas de controladoria: o *balanced scorecard* como ferramenta de gestão

Antonio M. da Silva Carpes

Contador; Mestre em Contabilidade pela Universidade do Vale do Sinos – UNISINOS e Especialista em Contabilidade e Controladoria pela UFRGS.
antonio@unoescsmo.edu.br

Elizandra Pertuzatti

Contadora; Especialista em Contabilidade Gerencial e Controladoria.
pertuzatti@mhnet.com.br

Roberto Aurélio Merlo

Contador; Mestre em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC; especialista em Auditoria, Custos, Contabilidade Gerencial e Controladoria.
roberto@merlo.pro.br

Resumo

As constantes mudanças no ambiente competitivo moderno exigem cada vez mais o aprimoramento dos sistemas de informações. O estudo apresenta o Balanced Scorecard (BSC) e discute sua importância como uma ferramenta de gestão que desafia a empresa e tem por objetivo apresentar uma proposta de avaliação estratégica, fundamentada no conceito de Balanced Scorecard, alinhada às estratégias das empresas objeto de estudo. Como objetivos específicos buscou-se conceituar o BSC como instrumento de gestão, caracterizar as empresas objeto de estudo, identificar a missão, a visão e a estratégia respectivas, para aplicar os meios disponíveis, alinhados àquelas estratégias. Para atingir esses objetivos,

utilizou-se pesquisa exploratória, por meio de um estudo multicaso, com abordagem qualitativa. A pesquisa de campo envolveu três empresas do Estado de Santa Catarina, por meio de entrevistas semi-estruturadas em que foram identificadas as necessidades e as informações necessárias para a proposta de um conjunto de indicadores estratégicos do BSC. Os resultados da pesquisa evidenciam a importância do BSC como ferramenta de gestão.

PALAVRAS-CHAVE: Sistema de Informações. *Balanced Scorecard*. Gestão Estratégica.

Abstract

The constant changes demand each time more the improvement of the systems of information. The research it presents Balanced Scorecard (BSC) and argues its importance as a management tool that the company. The study it has for objective to present a proposal of strategical evaluation based on the concept of Balanced lined up Scorecard the strategies of the companies study object. As objective specific one searched to appraise the BSC as management instrument, to characterize the companies study object, to identify the mission, the vision and the strategy of the companies to present strategical pointers lined up its strategies. To reach these objectives, it was used of exploratória research, through a study multiin case that, with qualitative boarding. The field research involved three companies of the State of Santa Catarina, which through half-structuralized interviews had been identified to the necessities of the companies and the necessary information for proposal of a set of strategical pointers of the BSC. The results of the research evidence the importance of the BSC as management tool.

KEYWORDS: Information Systems. Balanced Scorecard. Strategic Enterprise Management .

1 INTRODUÇÃO

No atual estágio do sistema capitalista, num contexto de economias globalizadas, o ambiente econômico empresarial vem se modificando rapidamente. As tomadas de decisões são mais rápidas e a importância do sistema de informação contábil passa pela qualidade dos dados que possa produzir à gestão da empresa.

Segundo Peleias (2002, p.05), “é preciso considerar a empresa como sistema, cujas partes devem estar inter-relacionadas e com fluidez dinâmica, para que a eficácia empresarial seja atingida”.

Os sistemas de informações são entendidos como um conjunto de subsistemas inter-relacionados, que funcionam de forma ordenada, com o objetivo de disponibilizar informações para atender às demandas de planejamento, controle e tomada de decisão.

Para Nakagawa (1993, p.63), os sistemas de informações podem ser classificados como “sistema de apoio às operações, que processam dados relativos às transformações rotineiras e sistema de apoio à gestão que processam dados para a tomada de decisões e solução de problemas, conhecidos como SIG”.

A implantação do Balanced Scorecard desafia a organização que se limita ao operacional a começar a gerenciar a nova estratégia, monitorando quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento, buscando uma linguagem para a comunicação tanto da estratégia quanto dos processos e sistemas, que contribuem para a sua implementação e que geram o feedback necessário.

Segundo Kaplan & Norton (1997, p.8), o Balanced Scorecard é uma ferramenta de gestão que “complementa as medidas financeiras do desempenho passado com medidas dos vetores que impulsionam o desempenho futuro”.

O presente estudo contextualizado no cenário acima descrito pretende elaborar uma pro-

posta de indicadores para a construção do mapa estratégico do Balanced Scorecard (BSC) nas empresas, objeto de estudo, buscando identificar a sua importância na avaliação de desempenho empresarial, verificando se a implantação do BSC exerce impacto nos indicadores de sucesso da empresa.

2 AS RAÍZES DO BALANCED SCORECARD

As raízes do Balanced Scorecard estão diretamente ligadas as transformações ocorridas entre as empresas da era industrial (1850-1975) e as empresas da era da informação.

Segundo Kaplan & Norton (1997), existe um grande diferencial: as empresas da era industrial mantinham clientes e fornecedores a uma distância segura, as empresas da era da tecnologia integram os processos de suprimentos, produção e entrega.

Vivia-se um novo ambiente competitivo. Nesse sentido, o Instituto Nolan Norton, por meio da unidade de pesquisa KPMG, patrocinou em 1990 um estudo de um ano entre diversas empresas, intitulado “Measuring Performance in the Organization of the Future”, motivado pela crença de que os métodos existentes para avaliação do desempenho em geral, apoiados nos indicadores contábeis e financeiros, estavam se tornando obsoletos. O estudo foi liderado por David Norton, executivo principal do Nolan Norton, que teve Robert Kaplan como consultor acadêmico. Eles foram os criadores do BSC (KAPLAN & NORTON, 1997, VII).

Segundo Kaplan & Norton (1997, p.19), as empresas adotam a filosofia do scorecard para viabilizar processos gerenciais críticos, como: “esclarecer e traduzir a visão e a estratégia; comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas, planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas e melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico”.

A metodologia do BSC pressupõe que a esco-

lha dos indicadores precisa monitorar, também, perspectivas relacionadas ao mercado, aos processos internos e às pessoas, elevando os resultados financeiros esperados. Kaplan & Norton (1996) definem o Balanced Scorecard como um sistema gerencial indispensável.

2.1 O BALANCED SCORECARD UM SISTEMA DE GESTÃO ESTRATÉGICA

O Balanced Scorecard, tal como entendido por Robert Kaplan e por David Norton, é um sistema de gestão que se propõe a ajudar as empresas a traduzirem suas estratégias em ações. Segundo Kaplan & Norton (1997, p.7), “reflete o equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazos, entre medidas financeiras e não financeiras, entre indicadores de tendências e ocorrências e entre perspectivas interna e externa”.

A mensagem do Balanced Scorecard é que, para gerir nos tempos modernos, é preciso: a) analisar medidas não financeiras; b) estabelecer objetivos e definir ações de forma vinculada à estratégia e c) definir a estratégia com precisão, evitando definições vagas, das quais não seja possível depreender direcionamentos para o estabelecimento dos objetivos de curto prazo e das ações.

Para Queirós (2004), a visão ou intenção estratégica significa olhar para o futuro de uma forma intencional, prescrevendo um quadro para o sucesso, onde se jogam as ameaças e oportunidades dos produtos e dos mercados futuros. O futuro é algo que se pode e deve criar no presente, não sendo um simples eco ou continuação do passado.

Kaplan & Norton (1996, p.75) destacam que “a intenção, com a construção do Balanced Scorecard, era ter um conjunto de medidas de desempenho que monitorasse a capacitação e a conquista de ativos intangíveis necessários para o crescimento futuro”.

O Balanced Scorecard revelou-se um importante instrumento de ajuda aos gestores no am-

biente competitivo moderno. As organizações, situadas em um ambiente em constante mudança, precisam de um processo duplo de aprendizado. O Balanced Scorecard introduz uma nova cultura de gestão.

2.2 TRADUÇÃO DA ESTRATÉGIA

A palavra estratégia vem do grego *strategos* e significa “a arte do general”. Com o avanço dos estudos sobre gestão, o conceito de estratégia ganha diversas abordagens, embora não perca o sentido da palavra.

Kaplan e Norton (2000, p.33) destacam que “o balanced scorecard evoluiu desde quando, pela primeira vez, desenvolvemos e lançamos o conceito, como novo referencial para a mensuração do desempenho das organizações”.

As empresas estão abandonando os sistemas de gerenciamento exclusivamente de desempenho relacionados aos indicadores financeiros. Portanto, discute-se a estratégia da gestão, passando do processo de meios para os objetivos ou finalidades, em que se destacam os resultados ou as conseqüências de ocupação ou trabalho de todos os colaboradores.

Kaplan & Norton (2002, p.199) destacam que “depois de construírem seu primeiro *Balanced Scorecard*, as empresas devem logo incorporá-lo ao seu processo gerencial”. O propósito último da estratégia é explorar ou gerar vantagens comparativas em relação aos concorrentes, fundamental para a sobrevivência das empresas.

Segundo Shank & Govindarahan (1995, p.125), “o planejamento estratégico permite diminuir algumas incertezas quanto ao rumo da empresa”. Quanto maior a incerteza, mais difícil é preparar metas satisfatórias que servirão de base para a avaliação de desempenho.

Kaplan & Norton (2002, p.200) também identificam quatro barreiras específicas à implantação eficaz da estratégia: 1) Visões e estratégicas não executáveis; 2) Estratégias não associadas às metas de departamentos, equipes e individu-

os; 3) Estratégias não associadas à alocação de recursos a longo e curto prazos; 4) *Feedback*: tático, não estratégico.

Os quatro processos gerenciais, que devem ser geridos tanto separadamente quanto de forma combinada, permitem identificar os indicadores, que, por uma relação de causa e efeito, estabelecerão a ligação entre os objetivos estratégicos e as ações de curto prazo.

Segundo Kaplan & Norton (2001, p.14), “o desafio está em aprender a estabelecer ligações entre a operação e as finanças. Essa ligação é explicitada na integração dos processos de planejamento e orçamento (...)”.

Para completar a ligação entre as operações e as finanças, se torna necessário estabelecer objetivos de curto prazo, que servirão como medidas do Balanced Scorecard. Neste passo, os gestores ultrapassam o processo tradicional de orçamentação para incorporar objetivos estratégicos.

Kaplan & Norton (2001, p.16) reforçam que “um programa de sucesso de Balanced Scorecard começa com o reconhecimento de que ele não é um projeto de medidas, é um projeto de mudanças”.

Com o aprimoramento da estratégia, os gestores começaram a medir como suas unidades criavam valor para os clientes atuais e futuros, revelando desempenho superior e de longo prazo em termos competitivos e de criação de valor.

2.3 OS INDICADORES E AS PERSPECTIVAS

Existe uma infinidade de indicadores operacionais que podem ser criados para medir detalhes dos processos, mas poucos dão uma indicação do desempenho do conjunto. (KAPLAN & NORTON, 1996, p.69).

O conjunto de medidas de avaliação de desempenho deve conter um número reduzido de medidas. Devem estar presentes apenas as medidas consideradas chaves. Segundo Kaplan &

Norton (1996, p.68), “mais importante que o número de medidas é assegurar que o Balanced Scorecard seja a expressão de uma única estratégia”.

Segundo Kaplan & Norton (1997, p.53) “a escolha dos indicadores financeiros depende da fase do ciclo de vida em que a empresa ou unidade de negócios se encontra”. Os autores apontam três fases no ciclo de vida: crescimento, sustentação e colheita.

O relacionamento causa e efeito deve permear todas as quatro perspectivas do Balanced Scorecard, de forma a combinar medidas de resultado essencial com os direcionadores de desempenho. Os direcionadores é que indicarão como aqueles resultados essenciais deverão ser atingidos e se a estratégia está sendo implementada com sucesso.

2.3.1 PERSPECTIVA FINANCEIRA

No Balanced Scorecard as medidas financeiras são valiosas para sintetizar as conseqüências econômicas. Essa perspectiva avalia a lucratividade da estratégia, permitindo avaliar resultados que o negócio proporciona e necessita para seu crescimento e desenvolvimento, assim como para satisfação dos seus acionistas.

Kaplan & Norton (1996) identificaram três diferentes estágios do negócio, para os quais devem ser definidos conjuntos diferentes de medidas, pois os objetivos são também diferentes: rápido crescimento (rapid growth); sustentação (sustain) e colheita (harvest).

Para gerir os indicadores operacionais, é preciso pensar nos reflexos que geram os indicadores financeiros. Os objetivos financeiros de longo prazo devem nortear as ações relacionadas aos quatro diferentes processos.

2.3.2 PERSPECTIVA DO CLIENTE

Na perspectiva do cliente, o BSC identifica os segmentos de mercado visados e as medidas do êxito da empresa nesses segmentos. Identificar

os fatores que são importantes na concepção dos clientes é uma exigência do Balanced Scorecard e a preocupação desses em geral situa-se em torno de quatro categorias: tempo, qualidade, desempenho e serviço.

Os clientes são fonte de valor para a organização também em aspectos financeiros. Eles oferecem treinamento para os funcionários, incentivando a competência interna com suas exigências. Ao conversarem uns com os outros, estão fazendo propaganda e trabalhando para a formação de uma imagem institucional - fluxo de clientes.

Em Kaplan & Norton (1996), os autores reduziram os atributos a três categorias apenas: atributos de serviço / produto; relacionamento com o cliente e imagem e reputação. O relacionamento com o cliente diz respeito à entrega dos produtos e serviços, incluindo tempo de resposta e de entrega e como o cliente se sente diante da experiência compra.

Kaplan & Norton (1996, p.60) ressaltam que “recentes pesquisas mostram que a satisfação do cliente não pode ser super enfatizada”, destacando que as empresas não necessitam apenas de clientes felizes, mas também rentáveis.

2.3.3 PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS

O propósito da perspectiva dos processos é identificar os mais críticos para a realização dos objetivos dos acionistas e dos clientes e tratar esses processos adequadamente. Essa perspectiva permite aos gestores identificar os processos internos críticos salve os quais a empresa deve alcançar a excelência.

Baseando-se em Kaplan & Norton (1997), a cadeia de valor é a seqüência de transformações pelas quais passam os insumos do processo. A cadeia de valor pode ser dividida em três fases: inovação (criação de produtos e serviços), operações (produção e comercialização)

e serviços pós-venda (suporte ao consumidor).

Kaplan & Norton (1996, p.58) diziam que “o Balanced Scorecard por ser um instrumento para implantar a estratégia, deve se adequar a qualquer que seja a abordagem usada pela empresa para formulá-la (...)”.

As abordagens tradicionais procuram monitorar e melhorar os processos existentes, focando a criação de valor em curto prazo. A abordagem do BSC considera adicionalmente o processo de inovação, levando em conta produtos e serviços novos, que atenderão aos consumidores atuais e futuros - criação de valor de longo prazo.

2.3.4 PERSPECTIVA APRENDIZADO E CRESCIMENTO

A busca pelo sucesso é uma constante porque as chaves do sucesso mudam rapidamente, exigindo que as empresas melhorem, num curto espaço de tempo, seus produtos e seus processos e tenham habilidade para introduzir produtos inteiramente novos. No entanto, esse processo não é fácil, o mercado é muito competitivo e as dificuldades aumentam, sendo necessário captar, mediante indicadores, se a empresa está no caminho do sucesso.

De acordo com Kaplan & Norton (1997, p. 132), uma das grandes mudanças no pensamento gerencial dos últimos anos “foi a transformação do papel dos funcionários, que passou de provedor de força física a analisador de dados cada vez mais abstratos, muitas vezes captados em ambientes automatizados”.

O aprendizado e o crescimento da organização vêm de três principais fontes: as pessoas, os sistemas e os processos organizacionais. Os autores Kaplan & Norton (1997, p.133) evidenciam “que as idéias que permitem melhorar o desempenho para os clientes emanam, cada vez mais, dos funcionários operacionais, que atuam mais diretamente nos processos internos e junto aos clientes”.

2.4 O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD

O primeiro passo para implantação do BSC é a construção do mapa estratégico, traduzido como um relatório único, que contenha os objetivos, as metas e ações, interligados por uma relação causa e efeito ao longo do tempo, distribuídos em quatro dimensões de gestão.

Kaplan & Norton (2002, p. 307) orientam que “o primeiro Balanced Scorecard da empresa pode ser construído através de um processo sistemático que busque consenso e clareza sobre como traduzir a missão e a estratégia da unidade de negócios em objetivos e medidas operacionais”.

Segundo Costa (2006, p.11), “as quatro dimensões de gestão do BSC, financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento, são a essência das tradicionais atividades de qualquer empresa: dar suporte à produção, produzir, vender e obter lucro”.

O Balanced Scorecard trata a estratégia como um conjunto de hipóteses sobre os relacionamentos de causa e efeito. Neste contexto, trabalha para que sejam alcançados os objetivos e as ações necessárias, entre as medidas do desempenho tomadas no esforço de consegui-las.

2.4.1 A CONSTRUÇÃO DO MAPA ESTRATÉGICO

O mapa estratégico decompõe a visão da estratégica em quatro perspectivas: a dos clientes, dos processos, dos acionistas e, por último, da aprendizagem e do crescimento. O mapa estratégico pode ser visto como um concerto – equilibrado -, a quatro vozes: a voz dos clientes, a voz dos processos, a voz dos investidores e a voz das pessoas (RH) e das competências do negócio.

Conforme Costa (2006, p.13), “o mapa é composto pelos objetivos estratégicos, medidas, metas e ações (desdobramento da estratégia em ações), dispostos em quatro perspectivas de gestão”.

O planejamento estratégico determina os objetivos e busca decodificar os complexos processos de escolha frente aos quais os gestores de todos os níveis são expostos. Nesse sentido, MERLO (2001, p.21) destaca que “o planejamento estratégico consiste no estabelecimento de objetivos de longo prazo (...). Define políticas, diretrizes e objetivos estratégicos e tem por finalidade o equilíbrio dinâmico das interações da organização com suas variáveis ambientais”.

O mapa estratégico é uma arquitetura que possibilita à empresa visualizar suas estratégias de maneira coesiva, integrada e sistemática. No entanto, precisam ir além da simples compreensão. Os mapas estratégicos devem construir os alicerces do sistema gerencial para implantação da estratégia com eficácia e rapidez.

Em relação à causa e efeito o mapa estratégico deve cortar o caminho que será percorrido para cumprir a estratégia da empresa e esta deverá estar definida claramente, para que se possa chegar a um consenso sobre as metas essenciais ao seu respectivo cumprimento. A partir daí, identifica-se os indicadores adequados para controlar se o resultado dessas ações são os esperados e se esses resultados estão induzindo ao resultado de outras ações.

2.4.2 OBJETIVOS ESTRATÉGICOS E PERSPECTIVAS DE GESTÃO

O Balanced Scorecard busca enfatizar não apenas a perspectiva ou a dimensão da gestão, mas a estratégia e as metas estratégicas em cada uma das perspectivas e dimensão de gestão.

Para Costa (2006, p.21), no Balanced Scorecard “a questão fundamental não se refere à dimensão a ser enfatizada. Metas definidas em diferentes perspectivas podem ter a mesma prioridade na agenda. Em uma mesma perspectiva pode haver metas que serão alcançadas em momentos diferentes”.

Os objetivos e medidas utilizados no BSC são firmados a partir do estabelecimento da mis-

são, visão e da estratégia da organização. São desdobrados em objetivos, indicadores, metas e iniciativas, que atendam de modo equilibrado aos fatores críticos, associados ao atendimento das necessidades de acionistas, clientes, negócios, inovações e aprendizado.

Costa (2006, p.22) define a proposição de valor para a empresa como “o valor a ser criado e entregue ao cliente, para que esse se sinta satisfeito. Ao fazer isso, ela define os atributos importantes a serem entregues ao cliente”. Diferentes proposições de valor produzirão diferentes desdobramentos, não existe uma fórmula pronta.

3 METODO DA PESQUISA

A pesquisa apresentou um estudo de caso em 03 empresas estabelecidas nos municípios de Caçador/SC, Mondai/SC e Xaxim/SC. Desse modo, o estudo desenvolveu-se por meio de pesquisa exploratória, de um estudo multicase com abordagem qualitativa.

Os dados foram coletados por meio de entrevistas semi-estruturadas. Os sujeitos que forneceram os dados e as informações foram os gestores das empresas e os contadores. Das entrevistas semi-estruturadas buscou-se identificar: quais informações os gestores estavam utilizando no processo de tomada de decisão; onde essas informações estavam sendo coletadas e que informações necessárias os gestores ainda não possuíam para a tomada de decisão.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Este capítulo apresenta a aplicação do estudo proposto e está dividido em três seções. A primeira seção apresenta a caracterização das empresas objeto do estudo, para, em seguida, relatar as necessidades identificadas por meio das entrevistas semi-estruturadas. A terceira e última seção está dedicada a avaliar e apresentar uma proposta de implantação do Balanced

Scorecard para as empresas objeto de estudo, alinhada às suas estratégias.

4.1 APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS OBJETO DE ESTUDO

A pesquisa foi composta pelas empresas abaixo descritas, as quais serão apresentadas de forma resumida e objetiva, para identificar a qualificação do estudo de caso, demonstrando em linhas gerais, o seu porte e a representatividade no mercado.

A empresa Lamipack Embalagens e Laminados Plásticos Ltda iniciou suas atividades em agosto de 1991, completando, em 2007, 16 (dezesesseis) anos de atuação, com considerável representação no mercado. Localizada no município de Caçador-SC, explora a atividade de fabricação de embalagens plásticas laminadas. Possui no quadro de colaboradores 130 funcionários. Comercializa com todas as regiões do Brasil, sendo que recentemente conquistou mercado na região Nordeste e efetuou exportação e importação no Mercosul.

A empresa Indústria Têxtil Oeste Ltda está no mercado desde março de 1970, explorando há 37 (trinta e sete) anos a atividade de fabricação de embalagens de rafia, conquistando uma forte representação no mercado de atuação. A empresa está localizada no município de Mondai-SC, desde sua fundação, e possui no seu quadro de colaboradores 300 funcionários. O mercado de atuação abrange as regiões Sul, Sudeste, Nordeste e Centroeste, sendo mais significativa a representação na região Sul. Explora também o mercado do Mercosul.

A empresa Rafitec Indústria e Comércio de Sacarias Ltda foi fundada em 1996 no município de Xanxerê-SC, posteriormente transferindo-se para o Município de Xaxim-SC, onde se localiza atualmente. A empresa no ano de 2007 completa 11 (onze) anos de mercado e já possui uma representação significativa no mercado. O quadro de funcionários é composto por 500 colabo-

radores e o mercado de atuação abrange todas as regiões do Brasil e exportação para a África.

4.2 ANÁLISE DAS ENTREVISTAS

Por meio de entrevistas semi-estruturadas buscou-se identificar: quais informações os gestores estão utilizando no processo de tomada de decisão; onde essas informações estão sendo coletadas e quais informações seriam necessárias e os gestores ainda não possuem para a tomada de decisão.

O levantamento das informações acima descritas torna-se necessário para dois enfoques: em primeiro, apresentar uma proposta de um conjunto de indicadores para construção do mapa estratégico nas empresas objeto de estudo, que ainda não possuem o BSC. Em segundo, identificar a importância do BSC na avaliação de desempenho empresarial.

A contabilidade possui papel fundamental em todas as empresas, portanto, o ponto de partida para a análise dos dados é a parte da contabilidade. Nas empresas estudadas todas possuem contabilidade interna e área de controladoria estruturada.

A contabilidade retrata toda a vida da empresa. Aliada à contabilidade, a controladoria é muito importante, sendo ela o órgão de observação e controle da administração. Para Catelli (2001, p.16), a missão da controladoria é “assegurar a otimização do resultado econômico da organização”.

A contabilidade precisa permitir a qualquer momento identificar a situação econômica e financeira da empresa. Para tanto, é preciso criar mecanismos que possibilitem essa visão e, para criar tais mecanismos, um primeiro passo é conseguir identificar quais são as informações necessárias para o processo de tomada de decisão.

Da mesma forma, para conseguir identificar um conjunto de indicadores para o Balanced Scorecard nas empresas objeto de estudo, foi necessário iniciar pelo reconhecimento das in-

formações necessárias aos gestores.

Quando os entrevistados foram questionados sobre quais informações econômico-financeiras são consideradas necessárias para a gestão, as mais citadas foram: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, fluxo de caixa e demonstrativo do faturamento, conforme segue:

(...) Os principais relatórios que utilizamos são: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício e fluxo de caixa projetado. (Contador - Têxtil Oeste)

Utilizamos todas as informações possíveis, faturamento anual, faturamento mensal, relatórios de lucro, custos fixos e despesas fixas, indicadores de liquidez geral e liquidez corrente, o balanço patrimonial e a demonstração de resultado. Consideramos a demonstração de resultado como “carro chefe”. (Contador-Rafitec)

A informação mais importante hoje para nós é a margem de contribuição por produto, por segmento, por setor. (Diretor - Lamipack)

Todas as informações são importantes, utilizamos: faturamento, custos fixos por atividade, participação no mercado. Trabalhamos com a demonstração do resultado e fizemos comparações em relação esses dados: lucro sobre faturamento, devolução sobre faturamento, despesas, entre outros. (Contador - Lamipak)

Diferentes informações foram citadas pelos gestores e contadores. Enquanto a Lamipack considera a margem de contribuição como principal ferramenta para o processo de gestão, a Rafitec destaca como “carro chefe” a demonstração de resultado. Nesse contexto, a Têxtil Oeste deixa explícito que o balanço patrimonial, a demonstração de resultado e o fluxo de caixa pro-

jetado resumem as principais informações econômico-financeiras.

Essas diferenças ocorrem devido às particularidades de cada empresa, cada gestor está focado para um objetivo comum. Logo, as informações tomam proporções diferentes segundo o grau de necessidade. Algumas necessidades são mais imediatas e outras visam acompanhamento.

Em relação aos indicadores de atividade - importantes informações econômico-financeiras - citados pelas empresas Têxtil Oeste e Rafitec, destaca-se que a empresa Lamipack ainda não os utiliza porque não possui o balanço patrimonial fechado. Portanto, muitas informações dessa empresa estão baseadas no demonstrativo de resultado.

Outras informações foram citadas, além daquelas acima descritas:

Utilizamos outros como: ferramentas do Balanced Scorecard, o próprio mapa estratégico e as perspectivas. A Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), índices de endividamento, estrutura de capitais (...) (Contador - Têxtil Oeste)

Depois de identificado quais as informações são consideradas necessárias para o processo de tomada de decisão, torna-se indispensável identificar onde essas informações são obtidas. Nesse sentido, os entrevistados destacam em unanimidade que as informações são obtidas no sistema de informações e em planilhas de excel:

(...) todas as informações básicas, relacionadas à operação estão no sistema corporativo, assim chamamos. As informações gerenciais são produzidas com base no excel. (Contador - Têxtil Oeste)

(...) a empresa possui 04 (quatro) sistemas: um de informações, outro de chão de fábrica, que traz todas as informações

de estoque, eficiência, produtividade e almoxarifado. Outro é o sistema de folha de pagamento e o último é o sistema contábil. (Contador - Rafitec)

Todas as informações operacionais estão no sistema, as demais são produzidas no excel. (Contador - Lamipack)

Para todas as empresas os dados básicos de operação estão disponibilizados nos sistemas operacionais e as informações, que vão além dessa disponibilidade, são produzidas e consolidadas em planilhas do excel - são as informações gerenciais. Logo, nenhuma das empresas estudo de caso utiliza informações geradas de forma manual ou fora dos sistemas.

Quando questionados sobre a forma como estão estruturadas essas informações, os entrevistados relatam que se encontram no banco de dados do sistema ou em relatórios, conforme descrito:

(...) as informações estão todas no banco de dados do sistema corporativo, quando necessário, geramos relatório. Por exemplo, quando uma informação não pode ser acessada diariamente no sistema ou semanalmente, mensalmente é impresso um relatório, como por exemplo: posição de estoque, duplicatas a pagar, clientes inadimplentes (...) mas, a maioria é no próprio banco de dados do sistema. (Contador - Têxtil Oeste)

(...) as informações são geradas em forma de relatórios. (Contador - Rafitec)

(...) as informações estão no sistema e em formas de relatórios, planilhas. (Diretor - Lamipack)

As informações geradas pelos sistemas deverão atender aos gestores na tomada de decisão de curto, médio e longo prazo. Para uma boa gestão, é necessário que a administração se aproxime cada vez mais da contabilidade e

vice-versa.

As empresas utilizam poucas informações gerenciais, dificultando o processo de gestão. Assim, é necessário que a contabilidade procure identificar informações que ainda não estão disponibilizadas, mas que são necessárias no processo de gestão.

Nas empresas estudadas, algumas informações são citadas como necessárias para a gestão e ainda não estão disponibilizadas ou organizadas nos sistemas:

(...) pretendemos obter o balanço patrimonial que consideramos muito importante, mas ainda não é possível. Nesse mês será gerado o DRE no sistema, mas quando conseguiremos fechar o Balanço Patrimonial será 10, para trabalhar os índices. (Contador - Lamipack)

(...) nesse momento a empresa prioriza a viabilidade da empresa. Tudo o que envolve essa resposta é principal. (Diretor - Lamipack)

(...) existem muitos controles no chão de fábrica, alguns nem conseguimos utilizar, mas estão lá, um dia serão necessários. Existe controle de tudo, a dificuldade é integrar essas informações. (Contador - Rafitec)

Constantemente, as empresas estão sujeitas a necessitar de uma informação e a mesma não estar disponível. Nesse momento, o que acontece é que as informações não estão disponibilizadas, mas existe a necessidade de tomar uma decisão. Assim, cabe aos gestores utilizar aquelas ferramentas que acreditam ser as mais confiáveis. Questionados nesse sentido, os entrevistados da empresa Lamipack e Rafitec destacam que nesse momento utilizam o feeling, a experiência e posteriormente buscam essa informação.

A empresa não erra duas vezes, quando falta a informação, naquele momento buscamos não errar de novo. (Con-

tador - Rafitec)

(...) eu não gosto muito daquela frase “a gente sempre fez assim”, eu acho que experiência é importante, mas não é o suficiente, é preciso mudar. Porém, quando falta informação eu vou no feeling, que nada mais é do que a coleta de dados e informações anteriores, então acho que feeling é a resposta mais correta (...). (Diretor - Lamipack)

Diante disso, questiona-se que motivos podem ser ligados ao fato de que algumas informações ainda não estão disponibilizadas para a tomada de decisão. Entre eles, foram citados:

A empresa tem a informação, falta amarrar e interligar. Falta organizar para integrar. Porém, a empresa é nova e precisa “construir a casa não pelo telhado”. (Contador - Rafitec)

(...) está faltando tempo para melhorar o sistema para disponibilizar mais informações. Provavelmente as informações estão dentro do sistema, mas não foi encontrado uma ferramenta para juntá-las. (Diretor - Lamipack)

A empresa Têxtil Oeste acredita que todas as informações necessárias estão disponibilizadas no sistema e no excel. Destaca que está ocorrendo o esperado, em relação à contabilidade e à controladoria. Cita como exemplo:

O sistema começa no planejamento estratégico, depois parte para o Balanced Scorecard e depois para o orçamento. Segue a linha da Demonstração do Resultado e abre essa conforme a necessidade, até a margem de contribuição, por exemplo. Estamos colocando no sistema todas as informações que julgamos necessárias. (Contador - Têxtil Oeste)

Enfatiza-se que entre os objetivos de qualquer organização estão o melhoramento e o atri-

moramento das informações existentes e daquelas a serem descobertas. Nesse sentido, sempre existe um ponto para melhorar, como citam os entrevistados:

(...) existe tudo no sistema, no banco de dados, mas precisa maior agilidade, ou a gente acessa tudo ou nada, existem restrições e limitações. Precisaria maior agilidade e personalização para determinadas áreas, não precisaria todos acessar tudo (...) (Contador - Têxtil Oeste)

(...) agilidade na hora para tomada de decisão. O sistema precisa disponibilizar a informação na hora que eu preciso dela "on-line", porque o que eu deixei de ganhar, eu deixei de ganhar. É preciso agressividade, ferramenta on-line. (Diretor - Lamipack)

(..) Precisa focar o relevante, lei dos 20/80. Falta amarrar, interligar a informação. (Contador - Rafitec)

O processo decisório deve passar por três etapas básicas: o planejamento, a execução e o controle. Essas etapas padronizarão as decisões, tornando a gestão da empresa mais segura e adequada. Conforme a estrutura da empresa, o planejamento será de curto, médio ou longo prazo. Quanto maior a estabilidade da empresa, maior será o prazo do planejamento. No caso das empresas Lamipack e Rafitec os planejamentos são de curto prazo. Como as empresas estão estruturando-se no mercado muitas ações e informações são imediatas ou de curto prazo.

A contabilidade gerencial e a controladoria terão papel importante em disponibilizar aos gestores todas as informações faltantes por uma gama de motivos que estão dificultando a tomada de decisão e a gestão da empresa.

A empresa Têxtil Oeste possui mais tempo no mercado e algumas ferramentas que possibilitam um planejamento no mínimo de médio prazo. Esse fato possibilita à empresa trabalhar

com planejamento de 05 (cinco) anos e dispor de uma gama maior de informações, como a ferramenta do Balanced Scorecard.

O mercado competitivo, a expansão da empresa e a necessidade cada dia maior de controle e ferramentas de gestão fizeram com que no ano de 2002 a empresa Têxtil Oeste sentisse a necessidade de unir forças para um objetivo comum, conforme relata o contador:

(...) no ano de 2002 houve a necessidade de unir forças, ter mais controle porque existia distorções nas informações. Existia o planejamento na cabeça das pessoas, mas precisava no papel. Iniciou-se a trabalhar o planejamento para 05 anos. (Contador - Têxtil Oeste)

Relata o contador que nesse período a empresa estabeleceu a sua visão e missão, analisando o mercado com olhos diferentes, pensando naqueles itens.

(...) na época estabelecemos 07 (sete) objetivos, para cada objetivo um plano de ação. Existia e dificuldade para priorizar, selecionar os objetivos estratégicos. Naquela época estabelecemos 07 (sete) alguns hoje talvez fossem diferentes. (Contador - Têxtil Oeste)

No ano de 2005 a empresa conheceu a ferramenta do Balanced Scorecard - BSC e, segundo o contador, essas foram as vantagens trazidas de imediato:

O Balanced Scorecard deu foco, estratégicas, deixou indicadores setoriais, simplificou o processo. Através da metodologia do BSC atingimos o foco, porque utilizamos a definição de causa e efeito. (Contador - Têxtil Oeste)

Importante destacar que o sucesso do BSC está diretamente ligado ao fato de conseguir identificar os objetivos principais da empresa e

fazer com que todos busquem o objetivo comum.

Para tanto, num primeiro momento, a empresa define: o que? quando? quem? a partir de seus objetivos estratégicos e estabelece planos de ação e responsáveis, que deverão fomentar, instigar e investir nesses objetivos.

Quando questionado sobre o tempo de implantação do Balanced Scorecard na empresa Têxtil Oeste, o contador responde:

Existia uma cultura desde o ano de 2002, então o tempo de implantação foi em 04 meses, para tanto, buscamos uma consultoria externa. Se partíssemos do zero acredito que o tempo seria bem maior. (Contador - Têxtil Oeste)

Implantar o BSC não é um processo simples, muito menos colocar em prática as estratégias definidas. Em relação à prática do BSC, o contador da Têxtil Oeste relata:

O Balanced Scorecard simplificou para todos direcionar. As informações são disponibilizadas conforme o nível, setor e responsabilidade. O controle é através de sinaleiras: amarelo (dentro da tolerância) vermelho (problema) verde (ok), nesse sentido discutimos primeiro o que está em vermelho. O foco é o vermelho. (Contador Têxtil Oeste)

No decorrer, percebemos algumas distorções. Algumas perspectivas são fáceis de ajustar, outras que não possuem números, são mais difíceis. (Contador Têxtil Oeste)

Em 2006 percebemos conflitos, por exemplo, atingimos o resultado, mas a evolução nas vendas não foi na mesma proporção, e o sinalizador estava em verde. No entanto, é um processo natural, acreditamos que no ano de 2007 seremos mais assertivos, e conseqüentemente no ano de 2008. (Contador Têxtil Oeste)

O Balanced Scorecard, além de ser um sistema de medidas, é um sistema de gestão estratégica para atingir propósitos de curto, médio e longo prazo, de forma a integrar as perspectivas. No entanto, o sucesso do BSC depende da estrutura e do ambiente que a empresa proporciona. Nesse sentido, o contador da Têxtil Oeste afirma:

Não existe uma fórmula pronta, o Balanced Scorecard deu certo para nossa empresa e pode não dar na sua empresa, depende da empresa. Na nossa empresa o BSC está atrelado ao orçamento e acreditamos que esse seja o sucesso. (Contador - Têxtil Oeste)

Ao tratar de várias chaves para a gestão de forma integrada, o Balanced Scorecard permite que os gestores analisem os efeitos de alcançar melhoramento de uma área em detrimento de outra, porque existem várias formas de se atingir um mesmo objetivo.

Em relação às vantagens do Balanced Scorecard, destaca-se:

O planejamento é importante, o Balanced Scorecard é importante e o orçamento é importante. Mas, a principal vantagem do Balanced Scorecard é que ele envolve ações não financeiras, o que diferencia-se do orçamento. (Contador - Têxtil Oeste)

4.3 PROPOSTA DE CONSTRUÇÃO DE UM MAPA ESTRATÉGICO

Para construir uma proposta de um conjunto de indicadores estratégicos, nas empresas objeto do estudo, buscando responder ao objetivo proposto, foram necessárias as seguintes etapas:

- a) Explorar a literatura existente, com o intuito de conhecer, identificar e conceituar a metodologia do Balanced Scorecard;
- b) Entrevistar os contadores e gestores das empresas estudo de caso, explorando

questionamentos que traduziram como estava o banco de dados de informações, onde se encontravam essas informações e quais eram consideradas necessárias para o processo de tomada de decisão.

Na etapa das entrevistas, pretendeu-se explorar de forma construtiva as necessidades dos gestores, identificando como a metodologia do

BSC poderia ajudar nesse processo.

Com base nas entrevistas, pode-se perceber que a prioridade das empresas Lamipack e Rafitec é organizar a casa, para se manterem no mercado cada dia mais competitivo e diferenciado. Nesse sentido, pode-se dizer que o objetivo principal de ambas as empresas é obter resultado. Logo, a proposta de construção do mapa estratégico baseia-se no “resultado”.

Quadro 1: Proposta de construção do Mapa Estratégico

Estratégia “Desenvolver perspectivas que atinjam maior resultado”.

- Como traduzir a visão em ações estratégicas financeiramente?	
Perspectiva Financeira	Como atingir?
Objetivo estratégico	Ter maior resultado
Medida estratégica	Taxa de crescimento do resultado
Scorecard (medidas)	Taxa de crescimento anual de x %
- Para obter maior resultado, o que fazer com os nossos clientes, através da relação causa-efeito?	
Perspectiva de clientes	Como atingir?
Objetivo estratégico	Aumentar a satisfação dos clientes
Medida estratégica	Identificar o nível de satisfação dos clientes separados por mix de rentabilidade
Scorecard (medidas)	Grau de satisfação nível X
- Para aumentar o grau de satisfação dos nossos clientes, como alinhar os nossos processos internos, através da relação causa-efeito?	
Perspectiva de Processo Internos	Como atingir?
Objetivo estratégico	Reduzir prazos de entrega Reduzir índices de devolução
Medida estratégica	Tempo de entrega (em horas) Motivos de devolução de mercadorias
Scorecard (medidas)	Reduzir em X horas o prazo de entrega Reduzir em X% as devoluções no ano
- Para reduzir os prazos de entrega e os índices de devolução, como melhorar nossa equipe através da relação causa e efeito?	
Perspectiva aprendizado e do crescimento	Como atingir?
Objetivo estratégico	Aumentar o nível de satisfação dos RH Investir em treinamentos de logística Acompanhamento das devoluções
Medida estratégica	Nível de satisfação dos RH Horas de treinamento e formação ano
Scorecard (medidas)	Nível de satisfação aumentar X% ano X horas de formação no ano Índice de redução das devoluções

Fonte: autores

A proposta descrita (quadro 1) busca por meio da metodologia do BSC interligar as quatro perspectivas, construindo um mapa estratégico, que possibilite melhorar o resultado das empresas estudadas no caso. Busca-se traduzir a visão em ações estratégicas financeiras, trabalhando a taxa de crescimento do resultado. Para aumentar o resultado, a empresa precisa trabalhar o relacionamento com os clientes, medindo o grau de satisfação, e buscando melhorá-lo. O grau de satisfação dos clientes é de suma importância para o resultado. Assim, para melhorar o relacionamento será preciso trabalhar os processos internos em pontos estratégicos, que possibilitem aumentar a confiança e a satisfação dos clientes. Por fim, para interligar esse relacionamento e as quatro perspectivas, será preciso trabalhar a perspectiva do aprendizado e crescimento, buscando maior satisfação e treinamento dos colaboradores, por meio da relação causa-efeito.

A empresa Têxtil Oeste utiliza a ferramenta do Balanced Scorecard desde o ano de 2005, o que significa um diferencial competitivo e, como citado pelos entrevistados, uma ferramenta que conseguiu priorizar a estratégia.

Acredita-se que a principal vantagem para as demais empresas em adotar a ferramenta do Balanced Scorecard é exatamente o foco. Na medida em que a empresa consegue identificar o objetivo principal, estabelecer sua estratégia e colocar no papel essa informação, as distorções das informações começam a diminuir e consequentemente acabam, porque todos os responsáveis irão focar um objetivo comum.

Utilizar a metodologia do BSC significa alinhar a empresa às suas estratégias, de maneira que todos caminhem na mesma busca. No entanto, é necessário priorizar ações e uma batalha que precisa ser vencida é a construção do planejamento estratégico, num período no mínimo de médio prazo.

A empresa Lamipack não possui o planejamento estratégico, suas ações são de curto pra-

zo. Nesse caso, o primeiro passo precisa ser a construção do planejamento estratégico para um período superior, para que os gestores possam visualizar ações no futuro e verificar se as metas estão sendo atingidas.

A empresa Rafitec possui um planejamento estratégico para curto prazo. No entanto, não pensa em utilizar no momento a ferramenta do Balanced Scorecard porque acredita que falta interligar muitas informações. Nesse ponto, pode-se afirmar que o Balanced Scorecard ajudaria exatamente naquilo que está a dificuldade - priorizar, focar o necessário, conseguir deixar algumas informações setoriais para segundo plano.

A metodologia do Balanced Scorecard é algo novo, que desafia a empresa a pensar além dos indicadores financeiros. Entretanto, para que possa dar certo e obter bons resultados, a empresa precisa criar ambientes que possibilitem essa abertura.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para desenvolver o estudo proposto com o intuito de estudar um modelo de avaliação, fundamentado no conceito de Balanced Scorecard (BSC), alinhado às estratégias das empresas objeto de estudo, buscou-se conceitos a respeito do BSC. Os objetivos específicos foram: conceituar o Balanced Scorecard como instrumento de gestão. Na seqüência caracterizou-se as empresas objeto de estudo e por meio de um exame multicase elaborou-se uma proposta de indicadores, alinhados às estratégias das empresas.

Os resultados da pesquisa identificaram a dificuldade que as empresas possuem em estabelecer sua estratégia. Num primeiro momento, a maior dificuldade que as empresas encontram é deixar para segundo plano objetivos secundários. Por esse motivo, também existe a dificuldade de construir o planejamento estratégico para um período no mínimo de médio prazo. Assim, ratifica-se a importância do Balanced Sco-

recard em conseguir alinhar a empresas às suas estratégias.

Na empresa estudo de caso, que já possui o Balanced Scorecard, verifica-se a vantagem do BSC em conseguir focar os objetivos e o seu sucesso está alinhado a uma cultura que visa acompanhar o desenvolvimento e aprimoramento do Balanced Scorecard. Implantar o Balanced Sco-

recard não é o suficiente. Como toda ferramenta de gestão, torna-se necessário acompanhar seu desenvolvimento.

Destaca-se que o sucesso de toda informação gerencial depende da qualidade que esta disponibilizar aos gestores. No entanto, é preciso saber o que é necessário para o processo de tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

CATELLI, Armando. Et. Al. **Controladoria**: Uma abordagem da Gestão Econômica GECON. São Paulo: Atlas, 2001.

COSTA, Ana Paula Paulino da. **Balanced Scorecard**: Conceitos e Guia de Implementação. São Paulo: Atlas S A, 2006.

COSTA, Ana Paula Paulino da. **Contabilidade Gerencial**: um estudo sobre a contribuição do Balanced Scorecard. São Paulo, 2001. Tese (Mestrado) – FEA-USP.

KAPLAN, Robert S. e JOHNSON, H. T. **A relevância da Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. **A Estratégia em Ação**: Balanced Scorecard. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

..... **Organização Orientada para a Estratégia**: como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. 5.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

..... **Organização Orientada para a Estratégia**: como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. 6.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

..... **A Estratégia em Ação**: Balanced Scorecard. 13. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

..... **Mapas Estratégicos**. Rio de Janeiro: Campus, 2004

MERLO, Roberto Aurélio. **Configuração de um Sistema de Informações para a Gestão Econômico-Financeira de uma Universidade Comunitária**: um estudo de caso da Universidade do oeste de Santa Catarina. Florianópolis, 2001. Tese (Mestrado) – UFSC.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

PELEIAS, Ivan Ricardo. **Controladoria**. Gestão Eficaz Utilizando Padrões. São Paulo, Saraiva, 2002.

QUEIRÓS, Nuno. **Balanced Scorecard ferramenta de apoio à gestão estratégica**.

ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. São Paulo, 1999. Tese (Doutorado) – FEA-USP.

SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos - a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.