

Desenvolvimento do Balanced Scorecard em uma Empresa Prestadora de Serviços de Consultoria Tributária

RAFAEL ARAÚJO SOUSA FARIAS

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
farias-rafael@hotmail.com

SÉRGIO MURILO PETRI

Universidade Federal de Santa Catarina
sergio.petri@ufsc.br

1 INTRODUÇÃO

O quanto uma empresa é forte? Uma resposta para essa pergunta pode ser: o quanto ela suporta a pressão da concorrência. E esta – a concorrência – tornou-se mais acirrada com a era da informação e a “diminuição” das distâncias entre os mercados, exigindo das empresas maior eficiência para atuarem de maneira exitosa. Há novos desafios para as empresas, entre eles, o de manusear os ativos intangíveis e intelectuais disponíveis em seus ambientes corporativos. O *Balanced Scorecard* (BSC) pode ajudar os gestores a suplantar tais desafios.

O *Balanced Scorecard* é visto como um modelo de gestão estratégica que ultrapassa a dimensão financeira da organização e possibilita o delineamento e disseminação da estratégia da organização para todos os seus membros. O BSC é um sistema que busca o aperfeiçoamento da estratégia organizacional, possibilitando que as organizações acompanhem o desempenho financeiro, o desempenho frente às necessidades dos clientes, o progresso na construção de capacidades internas além da evolução dos ativos intangíveis necessários para seu crescimento (KAPLAN; NORTON, 1997).

A empresa que participa deste estudo – uma prestadora de serviços de consultoria tributária – vê a necessidade de avançar e reformular antigas estratégias, que são baseadas apenas em aspectos financeiros, passando a considerar os fatores intangíveis da sua organização. Outra dificuldade apontada pela empresa é o fato de seus objetivos, missão, visão e valores não estarem claros para toda a organização.

Para sanar os problemas apontados pela empresa será aplicado o BSC, surgindo então a pergunta de pesquisa: **Qual a contribuição da abordagem BSC aplicado à uma empresa prestadora de serviços de consultoria tributária?** O objetivo do trabalho fica delineado em: desenvolver um modelo de BSC para uma empresa prestadora de serviços de consultoria tributária, com a finalidade de auxiliá-la no alcance de seus objetivos estratégicos.

Para atingir o objetivo geral, foram determinados alguns objetivos específicos: (i) reunir-se com os membros da empresa e delinear os objetivos estratégicos da mesma; (ii) fazer um estudo da empresa e do ambiente em que está inserida – por meio da Análise SWOT; (iii) elaborar um mapa estratégico para a empresa, baseando-se na metodologia do BSC; (iv) criar indicadores, metas e ações que levem a empresa a alcançar os objetivos estratégicos elencados.

A justificativa da realização deste trabalho fundamenta-se principalmente no auxílio dado pela ciência em prol de uma empresa atuante no mercado. Este trabalho criará um modelo de BSC para uma empresa, sendo intuito da academia, por meio deste trabalho, auxiliá-la a se fortalecer e manter-se em crescimento. Outro ponto relevante é o fato da pesquisa apresentar novos resultados em relação à implementação do BSC em empresas de serviço de consultoria, ou seja, este material pode ser útil tanto para a academia, ao passo que traz resultados acerca do BSC nesta ambiência, quanto para o mercado, já que outras organizações poderão espelhar-se na empresa participante da pesquisa e adotar práticas de gestão para se fortalecer.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O ato de fazer avaliações é inerente à natureza humana, é realizada a todo o momento na rotina das pessoas. Nas organizações não é diferente. Para que um gestor possa tomar uma decisão em detrimento à outra, espera-se que sejam realizadas avaliações e utilizados critérios racionais, visando a sustentabilidade da organização ao longo do tempo. A busca por melhores decisões leva à utilização de critérios que envolvem alguma forma de medição, bem definidas ou não. Essa necessidade das organizações eleva a importância dos sistemas de avaliação de desempenho.

Um sistema de avaliação deve ser capaz de mensurar e registrar as variáveis não financeiras da empresa, levando em consideração os ativos intangíveis e o capital intelectual da mesma. Essa necessidade fez com que Kaplan e Norton desenvolvessem um método até então pioneiro, no ano de 1992, o *Balanced Scorecard*. Até então, para a medição de desempenho das empresas, eram utilizados instrumentos e relatórios clássicos. Isto é visto como um problema, já que os relatórios financeiros reflete a situação da empresa resultante de decisões passadas, e pouco colabora na determinação de ações futuras (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997).

2.1 Avaliação de desempenho

As organizações precisam de um método claro e formal para que a estratégia da empresa seja compreendida pelos membros da organização e para que os recursos e esforços sejam utilizados para o alcance dos objetivos traçados pela empresa (KAPLAN; NORTON, 2004). Surge então uma pergunta: será que metas e objetivos claros motivam os funcionários em seu trabalho? A Teoria do Estabelecimento de Objetivos afirma que sim. Locke (1968) sustenta que objetivos específicos difíceis, com metas claras, quando aceitas pelos funcionários, conduzem a melhores desempenhos.

Entre as metodologias que auxiliam nesta tarefa – avaliar o desempenho e criar objetivos e metas para a organização – está o *Balanced Scorecard*, que capta não só o desempenho atual da empresa, mas também os *drivers* de seu desempenho futuro (BANKER; POTTER; SRINIVASAN, 2000).

2.2 *Balanced Scorecard*

Segundo Kaplan e Norton (2004), um ponto que impulsionou a criação do BSC foi a identificação de que os processos produtivos haviam se transformado, entretanto, o modo como as empresas mediam seus desempenhos continuava o mesmo. A nova configuração de competição havia tornado os modelos, até então utilizados, obsoletos. Herrero Filho (2005) aponta que as mudanças que ocorreram no mercado e na sociedade foram muitas, entre elas, que os clientes passaram a exigir cada vez mais produtos e serviços de qualidade. Aponta ainda, que os meios de comunicação dinâmicos e a globalização tornaram o cuidado, apenas com a situação financeira da empresa, insuficiente.

Segundo Kaplan e Norton (1997), o BSC é uma ferramenta que auxilia na identificação dos princípios e estratégias da organização, descrevendo, do nível gerencial até o operacional, as ações necessárias para obtenção dos resultados elencados. Kaplan e Norton (2000, p. 119) explicam que é “um conjunto de indicadores que proporciona aos gestores uma visão rápida, embora abrangente, de toda a empresa”. É um sistema de gestão que se baseia em indicadores de desempenho, sendo um modelo com ênfase no controle e alcance de metas estratégicas (HERRERO FILHO, 2005).

Para que seja possível a aplicação do BSC, é necessário que as organizações delineiem seu mapa estratégico. Costa (2006) explica que é por meio do mapa estratégico que os gestores conseguem monitorar o cumprimento da estratégia. Kaplan e Norton (2004, p. 58) comentam que “o mapa estratégico fornece a representação visual para a integração dos objetivos da organização nas quatro perspectivas do BSC.”

O mapa estratégico é composto pelos objetivos, metas e ações estruturadas em quatro perspectivas de desempenho organizacional:

a) **Da perspectiva de finanças:** A perspectiva financeira aponta os objetivos financeiros da organização. Esses objetivos devem desempenhar duas funções: definir o desempenho

financeiro esperado para que a organização alcance seus objetivos e servir de meta para os demais objetivos a serem alcançados (KAPLAN; NORTON, 1997).

b) Da perspectiva dos clientes: Kaplan e Norton (1997) afirmam que é por meio desta perspectiva que as organizações determinam o segmento de clientes que vão atender e em quais mercados pretendem competir, além de determinar os atributos que os produtos terão e as formas de relacionamento que a empresa manterá com seus clientes.

c) Da perspectiva dos processos internos: Kaplan e Norton (1997) explicam que a organização deve identificar os processos considerados chave para que consiga satisfazer seus clientes, entregando valor a eles e aos acionistas, além de satisfazer suas expectativas no tocante ao retorno financeiro. É necessário que a organização conheça a cadeia de valor dos seus produtos e serviços, desde os processos iniciais até o pós-venda.

d) Da perspectiva de aprendizado e crescimento: Para Kaplan e Norton (1997) os indicadores de aprendizado e crescimento advêm de fatores principalmente intangíveis, sendo eles, a capacidade dos funcionários, a capacidade dos sistemas de informação, a motivação dos membros da organização, *empowerment*, alinhamento, capital humano, clima organizacional, satisfação, retenção, treinamento e habilidades dos funcionários, sistema de informação disponível, entre outros. É responsabilidade desta perspectiva criar medidas para orientar o aprendizado e crescimento da organização.

2.3 Indicadores de desempenho

Os indicadores de desempenho servem de parâmetro para quantificar e acompanhar o desempenho do objeto em análise, transformando os dados em informações. Dalfovo e Lima (2009) citam que a informação representa poder para a organização, pois é por meio dela que os gestores poderão tomar as melhores decisões.

A palavra desempenho traz a ideia de algo que já foi realizado ou executado, então para que medir o desempenho de uma organização? Segundo Bandeira (1997), a medição do desempenho apenas é justificada quando a organização deseja aperfeiçoá-lo.

Os indicadores auxiliam as organizações nesta tarefa – avaliar o desempenho – sendo que eles estabelecem as métricas a serem usadas, dependendo da ambiência em que a organização está inserida. Os indicadores de desempenho utilizados pelo BSC não se restringem à indicadores financeiros, mas consideram os indicadores analisados sob uma perspectiva holística. Estes indicadores permitem às empresas infinitas formas de mensurar seu desempenho, entretanto, a definição dos indicadores a serem utilizados não é uma tarefa fácil, como explica Demo (2000), que afirma que este processo é algo complexo, já que a empresa é integrada e possui estruturas físicas e intangíveis. Para Sohn *et al.* (2003), para determinar os indicadores a serem utilizados pela organização, deve-se levar em consideração, principalmente, sua visão. Para o autor, a visão tem uma função de liderança na seleção das estratégias de negócio e na determinação das metas e objetivos da organização.

2.4 Análise SWOT

Análises são necessárias para melhor decifrar a empresa antes da implementação do BSC. A Análise SWOT auxilia nesta tarefa, ao passo que realiza um estudo dos ambientes interno – descrevendo os pontos fortes e fracos – e externo da empresa – apontando as oportunidades e ameaças. A combinação desses dois ambientes auxilia na criação de um painel de indicadores balanceados, constituindo as diretrizes do comportamento da

organização, para que ela alcance uma abordagem sistêmica de sua atuação (LEE; ON KO, 2000). A Análise SWOT foi criada por Kenneth Andrews, em Harvard, na década de 1970 (KAPLAN; NORTON, 2008).

2.5 Implementação

Antes que se inicie a aplicação do BSC, é necessário obter o consenso e apoio da alta administração com relação ao projeto e a sua execução. Kaplan e Norton (1997) explicam que o BSC aplicado à empresa deve ser constituído por um processo sistemático que traduza os valores, a missão, a visão e as estratégias da organização em unidades mensuráveis. Niven (2005) cita que estes servem como pilares para a tradução das decisões estratégicas a serem tomadas.

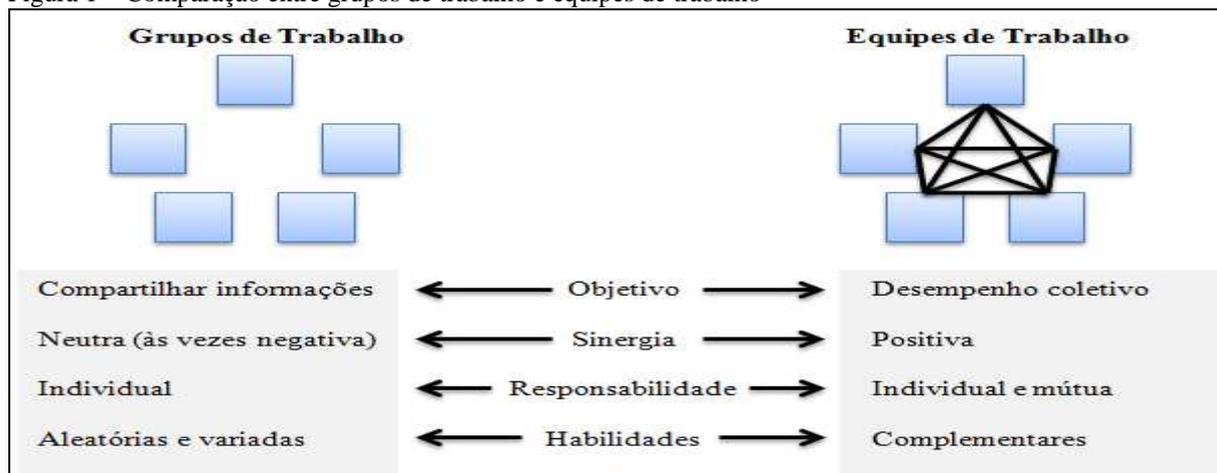
Depois de alcançado o apoio da alta administração e a tradução dos objetivos da organização, há que se delegar a algum membro da organização o papel de arquiteto/líder do projeto para que o mesmo possa ser aplicado.

Kaplan e Norton (1997) sugerem, para uma correta aplicação do BSC, um processo dividido em quatro etapas: (1) Definição e arquitetura dos indicadores; (2) O consenso em função dos objetivos estratégicos; (3) Escolha e elaboração de indicadores; e (4) Elaboração do plano de implementação.

De maneira integrada, essas etapas devem traduzir as ações das quatro perspectivas da empresa, resultando no desenho do planejamento estratégico do BSC. Kotler e Amstrong (1993) apontam o planejamento estratégico como o processo de criar, desenvolver e manter uma ligação entre os objetivos e potencialidades da empresa, além de prepará-la para as mudanças e oportunidades de mercado. Simons (1990) afirma que a simples cogitação de implementar sistemas de controle traz vantagens para organização, ao passo que força a organização à refletir sua situação atual e que ponto deseja alcançar.

Ao término das quatro etapas elencadas, espera-se que a empresa consiga aumentar a interação entre seus membros, transformando-os em uma equipe de trabalho, alterando assim, seu objetivo, sinergia, responsabilidade e habilidades, assim como demonstrado na Figura 1.

Figura 1 – Comparação entre grupos de trabalho e equipes de trabalho



Fonte: Adaptado de Robbins *et al.* (2010), p. 300

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No campo dos procedimentos metodológicos, o trabalho é classificado como pesquisa-ação, já que, ocorreu uma associação e colaboração mútua entre os participantes do estudo e os pesquisadores. Segundo Thiollent (2005), a pesquisa-ação ocorre quando os participantes e

os pesquisadores se envolvem de modo cooperativo e participativo em uma pesquisa social com base empírica, com o intuito de resolver um problema coletivamente.

A pesquisa apresenta uma abordagem qualitativa, justificada pela não utilização de instrumentos estatísticos para desenvolver o estudo (LEITE, 2008). O estudo buscou interpretar o contexto em que a empresa está inserida e propor um modelo de avaliação de desempenho, por meio de uma abordagem que enfatizou as qualidades e processos da entidade que não são experimentalmente examinados ou mensurados, ou seja, o lado subjetivo da organização.

O estudo realizado apresenta, quanto à sua natureza, uma pesquisa descritiva. Segundo Vergara (2006), a pesquisa descritiva demonstra as características de determinada população ou fenômeno, ou ainda, o estabelecimento de relações entre variáveis. Neste trabalho, foram analisadas as características e ambiência da empresa, considerando opiniões e o clima organizacional daquela população, para, posteriormente, propor um modelo de avaliação de desempenho.

Para que fosse possível desenvolver o modelo, a priori, os membros da organização descreveram a realidade do ambiente, ou seja, forneceram informações que serviram de base para o trabalho. Primeiramente os dados foram obtidos por meio de entrevistas com os membros da empresa (2 sócios e 6 funcionários), durante o mês de janeiro de 2015, na sede da empresa, em Manaus-AM. Os 2 sócios são contadores e o quadro de funcionários é composto por 4 contadores e 2 técnicos em contabilidade.

As entrevistas ocorreram de forma semiestruturada, com cada funcionário individualmente e com os 2 sócios simultaneamente, permitindo que os entrevistados respondessem de forma subjetiva, cabendo ao pesquisador fazer intervenções com o intuito de preencher as lacunas deixadas em suas respostas. A decisão de entrevistar os sócios simultaneamente é justificada pelo fato de não possuir hierarquia entre eles, e por formarem a diretoria da empresa, ou seja, são aqueles que têm o papel de tomar as decisões estratégicas.

É válido frisar que este estudo é censitário, ou seja, as entrevistas foram realizadas com toda a população da empresa estudada. Acredita-se que desse modo, respeita-se a Teoria da Equidade (GOODMAN, 1974), ao passo que todos foram consultados. Espera-se maior comprometimento por parte dos funcionários em prol do sucesso da implementação do BSC, já que todos se sentem importantes e participantes das decisões da empresa.

Foi explicado aos funcionários qual era a intenção e aspirações do trabalho, elucidando detalhadamente o que é o BSC e qual seria o papel deles na implementação desta ferramenta. Foi perguntado aos funcionários se eles acreditavam que conseguiriam realizar o desafio de tornar a implementação do BSC viável, obtendo a resposta positiva deles. Este questionamento não foi por acaso; foi levado em consideração a Teoria da Autoeficácia (BANDURA, 1997), analisando a confiança dos funcionários na realização das tarefas com sucesso, além de forçá-los a se empenhar mais, visando o sucesso do BSC, já que haviam se “comprometido” a realizar a tarefa. O fato de todo o grupo ter aceitado e se comprometido com o projeto aumenta a probabilidade de sucesso do mesmo, como menciona Mayo (1933), com base nos estudos de *Hawthorne*.

Num segundo momento ocorreu a análise documental na sede da empresa, em Manaus-AM, durante o mês de janeiro de 2015. Nesta etapa as informações obtidas por meio das entrevistas foram confrontadas com os relatórios gerenciais e demonstrativos financeiros da empresa, além de servir de base para a formação dos indicadores financeiros e a estipulação das iniciativas da empresa. Por exemplo, o documento Histórico de Serviços Prestados permitiu constatar quais eram os principais clientes e serviços prestados, além da participação dos tipos de serviços na formação do faturamento. A análise do Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício permitiu identificar as principais despesas, o faturamento total e os resultados da empresa.

Por fim, é válido citar que, para a realização da Análise SWOT, a criação do mapa estratégico, a descrição dos objetivos, indicadores e iniciativas foi utilizada a Técnica de Grupo Nominal, com a participação de todos os membros da organização. Esta técnica apresenta bons resultados para tal fim, e suplanta, de modo geral, a técnica de *brainstorming* – comumente usada (FAURE, 2004).

4 APLICAÇÃO PRÁTICA DA PESQUISA

4.1 Características da empresa

A empresa foi fundada no ano de 2013 na cidade de Manaus, no estado do Amazonas, e é focada na prestação de serviços de consultoria tributária, proporcionando soluções em auditoria fiscal e planejamento tributário, sendo formada por 2 sócios e 6 funcionários. O fato de a empresa ter sido fundada há pouco tempo e, assim, não estar consolidada no mercado, aumentou o interesse em implementar uma ferramenta de avaliação de desempenho com o estabelecimento de metas e objetivos. Ressalta-se ainda que a cultura organizacional de uma empresa recém fundada tende a ser mais flexível, sendo mais fácil instituir novos hábitos e processos (ROBBINS; JUDGE; SOBRAL, 2010).

Em entrevista com os sócios da empresa, foi possível delinear algumas características da organização:

Negócio: Prestar serviços contábeis de qualidade, mantendo a reputação dos profissionais envolvidos, salvaguardando os interesses públicos, buscando a satisfação dos clientes e garantindo um retorno justo dos honorários recebidos.

Missão: Atender às necessidades dos clientes diante da carga tributária, buscando os melhores meios de solucionar problemas, ajudando os clientes a enfrentar a concorrência e visando satisfação profissional dos colaboradores.

Valores: Ética e integridade; Respeito ao profissional; Compromisso com o cliente; Honrar os compromissos; e Buscar a excelência.

Visão: Ser reconhecida no estado como a empresa de serviços de consultoria tributária que melhor atende as expectativas dos clientes.

4.2 Situação atual da empresa que o BSC visa melhorar

A empresa não possui planejamento estratégico difundido na organização; não possui metas de produtividade; a diretoria não possui instrumentos de controle; não há um cronograma vinculado às metas; a empresa não possui política de remuneração variável vinculado às metas; faltam indicadores que sirvam de norteadores para que a empresa consiga atingir seus objetivos; e qualidade dos serviços prestados sem aferição.

Outro problema observado é que apesar de a empresa possuir missão, visão, valores e estratégias descritas, eles não são difundidos entre os colaboradores e não são vistos como importantes. Tendo em vista esta ambiência em que a organização está inserida, o BSC pode contribuir para com a organização, por meio da criação de um mapa estratégico.

De fato, a implementação do BSC vai respeitar a manutenção de um ambiente de trabalho agradável, que os membros afirmam possuir. Esta preocupação é pertinente do ponto de vista econômico para a empresa. É o que afirma o Guia Você S/A Exame de 2007, ao constatar que a rentabilidade média das “150 Melhores Empresas para Você Trabalhar” foi consideravelmente superior à das “500 Maiores Empresas Brasileiras” (ROBBINS; JUDGE; SOBRAL, 2010). Enquanto a rentabilidade das primeiras obteve uma média de 18,04 por cento, a das maiores empresas ficou com a média de 12,87 por cento. Esta constatação representa a Teoria dos Eventos Afetivos na prática. Esta teoria aponta que os membros de

uma organização reagem emocionalmente aos acontecimentos no trabalho, e isso afeta seu desempenho e produtividade (WEISS; CROPANZANO, 1996). Em suma, mudanças implementadas na empresa – nesse caso, o BSC – deve observar a aceitabilidade por parte dos funcionários, visando sua satisfação e, conseqüentemente, a produtividade.

4.3 Análise SWOT da empresa

A Análise SWOT tem papel fundamental na coordenação das tomadas de decisão, dando à empresa a oportunidade de maximizar as oportunidades do ambiente, por meio de seus pontos fortes, e minimizar suas fraquezas, para que possa ficar mais resistente diante das ameaças. Serra *et al.* (2003) explica que a principal função da Análise SWOT é ajudar os gestores na escolha das estratégias adequadas à suas empresas.

Segundo Mintzberg *et al.* (2006), não importa o quão rigoroso e fidedigno seja a descrição de um dos ambientes; caso a empresa não considere o outro ambiente, não será fonte de vantagem competitiva para a organização.

A Tabela 1 é resultado da Análise SWOT realizada na empresa.

Tabela 1 – Resultado da Análise SWOT

	AJUDA	ATRAPALHA
INTERNA	FORÇAS:	FRAQUEZAS:
	Utilização de capital próprio; Serviços oferecidos diversificados; Fluxo de caixa positivo; Baixo custo por serviço prestado; Mercado consumidor delimitado; Muitos clientes em potencial; Sede própria; Softwares modernos; Flexibilidade operacional; Baixa rotatividade de pessoal; Alto desenvolvimento intelectual dos membros; Sistemas informatizados na empresa; Poucos subordinados por sócio; Atualização constante acerca da legislação; Liderança participativa; Pouco ruído na comunicação organizacional; Cumprimento dos prazos; Funcionários pouco atarefados; Bom clima organizacional.	Ambiente de baixa criatividade; Cultura organizacional ainda não desenvolvida; Fonte de receitas sujeita a oscilações; Pouco histórico de sazonalidade de prestação de serviços; Investimentos realizados conforme necessidade; Portfólio reduzido; Conhecimento da instituição tácita, não explicitado aos clientes; Inexistência de um programa de qualificação de pessoal; Dependência dos sócios para o funcionamento da empresa; Falta de padrão na abordagem aos clientes em potencial; Não há uma análise quantitativa dos procedimentos da organização.
EXTERNA	OPORTUNIDADES:	AMEAÇAS:
	Oportunidades de expandir a base de clientes; Mercado em crescimento; Mudanças na legislação tributária; Poucos concorrentes que ofereçam os mesmos serviços; Oportunidade de explorar novos mercados; Oportunidades de desenvolver a cultura, as competências e as capacidades para realização das prioridades estratégicas.	Concorrentes que cobram muito barato; Novos entrantes; Desconfiança dos clientes devido a serviços prestados por empresas que não são sérias; Perda do conhecimento tácito devido à possível renovação do quadro funcional; Dificuldade em encontrar mão de obra especializada; Possíveis mudanças na legislação que afetam os serviços prestados.

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

5 DEMONSTRAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

5.1 Mapa estratégico

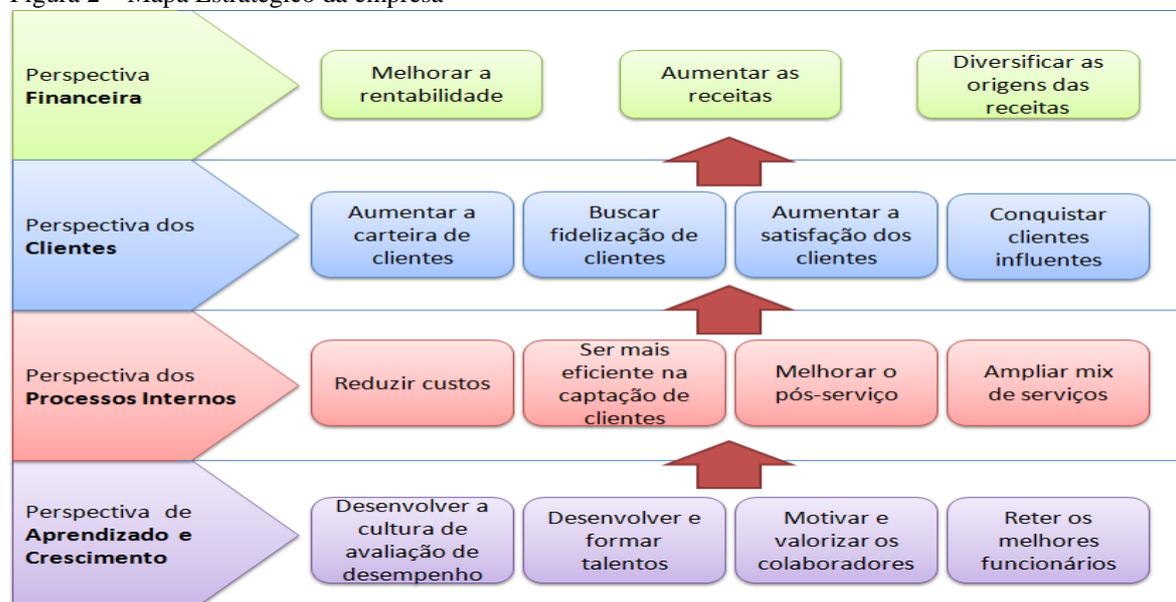
Os objetivos da empresa são listados para cada uma das perspectivas do mapa estratégico, sendo que, entre os objetivos, existe uma relação de causa e efeito. Kaplan e Norton (1997) explicam que, se necessário, pode-se adicionar novas perspectivas ao mapa estratégico das empresas, entretanto, para a empresa em questão, foram utilizadas somente as quatro grandes perspectivas sugeridas por Kaplan e Norton.

Cada um dos 15 objetivos, estipulados para a empresa, apresenta um indicador para apontar se a meta traçada está sendo alcançada. Por fim, está descrito as ações que a empresa terá que realizar para que atinja cada um dos objetivos traçados. Kaplan e Norton (2000) destacam a importância de indicar aos membros da organização os esforços que terão que fazer para que os objetivos sejam alcançados. Costa (2006) aponta que o mapa mostra o caminho que deve ser percorrido para cumprir a estratégia da empresa.

Observa-se que a perspectiva de Aprendizado e Crescimento elaborado para a empresa, e exposto na Figura 2, busca predominantemente valorizar e motivar os funcionários. Isto não por acaso. Esta perspectiva respeita à Teoria da Expectativa (VROOM, 1964), que afirma que a tendência de um indivíduo em agir de determinada maneira, depende da expectativa dos benefícios que receberá em contrapartida, ou seja, o funcionário tem seu interesse em realizar determinada tarefa quando reconhece as recompensas que receberá.

A Figura 2 representa o Mapa Estratégico da empresa.

Figura 2 – Mapa Estratégico da empresa



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

5.2 Objetivos e indicadores

A função dos indicadores de desempenho é auxiliar no monitoramento e na avaliação da *performance* da empresa, podendo abranger várias dimensões, ou seja, o indicador pode ser resultado de atividades da área financeira, do RH da empresa, do comportamento do mercado, entre outro. Desse modo a empresa deve ater-se à correta formulação dos indicadores, que servem também como fator motivacional para seus funcionários, ajudando ainda a compreender as relações de causa e efeito do seu negócio.

Scott (2000) menciona a importância de a empresa compreender a relação de causa e efeito no seu negócio, para que, assim, consiga investir em atividades específicas e consiga os resultados desejados. O mesmo autor cita algumas relações conhecidas, por exemplo, o Retorno Sobre o Patrimônio (ROE), que é afetado pelo giro do ativo, pela margem de lucro e pelo grau de alavancagem da empresa; e o fluxo de caixa e a produtividade que são afetados pelo capital intelectual da empresa. É preferível que os indicadores sejam mensuráveis, ou seja, quantitativos, entretanto, segundo Dess e Robison (1984), as empresas podem utilizar indicadores subjetivos.

Os objetivos, indicadores e iniciativas delineados para a empresa estão expostos na Tabela 2.

Tabela 2 – Objetivos Estratégicos, Indicadores e Iniciativas desenvolvidos para a empresa

OBJETIVOS ESTRATÉGICOS	INDICADORES	INICIATIVAS
Melhorar a rentabilidade da empresa	Lucro Líquido/Patrimônio Líquido	Aumentar o número de serviços executados
Aumentar as receitas	(Receitas do ano/receita do ano anterior) -1	Fazer parcerias com promotores de serviços
Diversificar as origens das receitas	Composição da Receita Bruta	Divulgar todos os serviços prestados aos clientes
Aumentar a carteira de clientes	(Clientes na carteira do ano/clientes na carteira do ano anterior) -1	Investir em marketing
Buscar fidelização de clientes	Número de serviços prestados aos ex-clientes	Criar um programa que colete o Feedback dos clientes atendidos, para observar as falhas
Aumentar a satisfação dos clientes	Índice de satisfação do serviço	Realizar pesquisa de satisfação
Conquistar clientes influentes	Número de clientes influentes na carteira	Abordar as empresas <i>Top Of Mind</i> da região
Reduzir custos	Custo variável total/número de serviços prestados	Realizar encontros online com clientes, evitando deslocamentos
	(Custo fixo do ano/custo fixo do ano anterior) -1	Renegociar contratos de bens e serviços consumidos
Ser mais eficiente na abordagem dos clientes	Negócios fechado/Abordagens	Criar um padrão de abordagem ótimo
Melhorar o pós-serviço	Índice de satisfação do pós-serviço	Contratar funcionários especializados para este serviço
Ampliar mix de serviços	Número de tipos de serviços oferecidos pela empresa	Desenvolver novos serviços
Desenvolver a cultura de avaliação de desempenho	Sucesso na implementação e manutenção do sistema	Fazer os ajustes necessários no sistema BSC
Desenvolver e formar talentos	Horas de treinamento por colaborador	Formar parcerias com Instituições de Ensino Superior
Motivar e valorizar os colaboradores	Satisfação dos colaboradores	Oferecer benefícios aos funcionários (plano de saúde, por exemplo)
Reter os melhores funcionários	Funcionários considerados excelentes que deixaram a empresa	Estar disposto a reajustar os salários dos melhores profissionais

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Observa-se que não foi possível determinar metas a serem alcançadas pela empresa, pelo fato desta não conseguir determinar o seu *status quo* e não possuir registro de muitos indicadores.

5.3 Análise dos resultados

Esta pesquisa tinha o propósito de criar um modelo de avaliação de desempenho, especificamente o BSC, para uma empresa prestadora de serviços de consultoria tributária, disseminando as características da empresa para os colaboradores. Diante disto, o estudo respondeu às expectativas criadas por meio da elaboração da Análise SWOT, do mapa estratégico da empresa, delineamento dos indicadores e ações a serem realizadas pela empresa.

Foi desenvolvido ao longo do trabalho um modelo que, se bem implementado na organização, teoricamente, a permitirá: difundir o planejamento estratégico; demonstrar metas de produtividade aos colaboradores; disponibilizar à diretoria instrumentos de controle; criar um cronograma vinculado às metas; instituir política de remuneração variável; disponibilizar indicadores que sirvam de norteadores à empresa; implementar software de gerenciamento de processos; implementar programa de qualidade de serviços prestados; e tomar decisões guiadas pelo planejamento estratégico.

A pesquisa gerou um mapa estratégico formado por quatro perspectivas e 15 objetivos principais. A empresa precisará acompanhar os indicadores e realizar as iniciativas estipuladas. De fato, a organização não encontrará dificuldade em obter algumas informações para formar os indicadores, como por exemplo, o lucro líquido, o patrimônio líquido, a receita anual, a composição da receita anual, o número de clientes atendidos, a quantidade de serviços prestados e os tipos de serviços prestados, pois são informações que a empresa precisa manter para realizar seu gerenciamento e para construir as demonstrações contábeis. Entretanto, observa-se que a empresa encontrou dificuldade em relatar algumas informações intangíveis, como por exemplo, o índice de satisfação dos serviços prestados, a influência dos clientes da carteira, o índice de satisfação do pós-serviço e a satisfação dos colaboradores. A quantificação dos intangíveis é um desafio que a empresa enfrentará.

A empresa demonstrou fragilidade na geração de informações relacionadas aos custos. Precisarão aprimorar seus sistemas de apuração e controle de custos, passando a aferir, por exemplo, o custo variável de cada serviço prestado, para que os indicadores possam ser construídos. Precisarão ainda, gerar informações antes não apuradas, como por exemplo, o índice de sucesso das abordagens aos clientes (contratos firmados/clientes abordados).

O BSC mostrou que há possibilidades e oportunidades para a empresa formar parcerias e, caso julgue necessário, terceirizar atividades. Por exemplo, pode buscar uma empresa especializada em marketing para divulgar seus serviços e prospectar novos clientes. Outra vantagem trazida pela elaboração do BSC foi a demonstração de que os gestores precisam valorizar seus funcionários, podendo, entre outras ações, oferecer-lhes benefícios e remuneração variável. Fato que corrobora com os achados na análise SWOT, que demonstra que a empresa possui dificuldade em encontrar mão de obra qualificada e não deseja perder o conhecimento tácito advindo de uma possível renovação do quadro funcional.

Os resultados demonstram que a empresa necessita inovar e se desenvolver constantemente. O desenvolvimento de novos serviços, a expansão de parcerias e *network* e a criação de padrões e processos são necessários para a obtenção dos objetivos. Esse é um desafio que a empresa enfrentará, já que possui um ambiente com baixa criatividade e ausência de padrões nas abordagens aos clientes.

Comparando as conclusões deste trabalho com estudos anteriores — considera-se estudos anteriores aqueles que aplicaram o BSC em empresas de consultoria, prestadoras de serviço ou empresas de pequeno porte brasileiras e não estatais — é possível fazer algumas considerações.

Gasparetto *et al.* (2007), ao implementar o BSC em uma empresa de serviços de consultoria, ressalta que encontrou relativa facilidade pelo fato dos colaboradores da

organização já estarem familiarizados com os conceitos principais do planejamento estratégico. O mesmo não aconteceu nesta pesquisa, já que os membros da organização não estavam familiarizados e não sabiam o que esperar de uma ferramenta de avaliação de desempenho. Entretanto, o fato de ser uma empresa nova, com menos de dois anos de atuação, demonstrou flexibilidade na cultura organizacional e aceitação, por parte dos membros, de novos hábitos e processos.

Os trabalhos que realizaram a aplicação do BSC em pequenas empresas (LUNKES; SCHNORRENBERGER; GASPARETTO; CAPARICA, 2009; RIVA; FEDATO, 2009) demonstraram que o BSC não é um ferramenta exclusiva para as grandes. Lunkes *et al.* (2009) desenvolveram e implementaram o BSC em uma empresa de *software*, enquanto Riva e Fedato (2009) implementaram o BSC em uma empresa do ramo de auto-elétrica. Foi possível observar nas pesquisas conduzidas em pequenas empresas, que os proprietários geralmente participam de todas as etapas da construção do BSC, já que eles muitas vezes monopolizam informações e centralizam as decisões das empresas. Observa-se ainda que, quanto maior o envolvimento dos membros das organizações no projeto de implementação e manutenção do BSC, maiores as chances do projeto ser bem sucedido. Outra característica observada nas pesquisas é que a realidade das pequenas empresas tende a ser melhorada com a aplicação de um sistema de informações gerenciais baseadas nas perspectivas do BSC.

O trabalho de Odebrecht *et al.* (2013) aplicou o BSC a uma prestadora de serviços - clínica de cirurgia plástica - identificando a importância de a empresa observar sua estratégia e compreender que as decisões dos gestores afetam toda a organização. O estudo identificou que as decisões e ações de cada gestor impacta diretamente toda a estratégia da empresa, e não apenas na sua área de responsabilidade.

Soares (2013) e Vieira e Petri (2014) implementaram o BSC em escritórios de contabilidade. Concluem que é possível aplicar o BSC em empresas prestadoras de serviços contábeis, pois essa ferramenta se adapta ao tamanho da organização e às suas necessidades. Vieira e Petri (2014) verificaram na base teórica algumas similaridades entre indicadores utilizados pelas empresas para implementar o BSC, constatando que esses trabalhos apresentaram dificuldades em identificar o *status quo* das empresas, fato observado nesta pesquisa.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Muitas organizações deixam de aproveitar seu potencial devido às questões relacionadas à gestão de seu capital – tangível e intangível. A utilização do modelo contábil tradicional, que ignora valores importantes das organizações, como marcas e carteira de clientes, é superado por aqueles que os consideram. Kaplan e Norton (1999) explicam que o BSC deixa claro quais são as medidas, financeiras e não financeiras, a serem utilizadas pelas organizações, além de traduzir a visão, missão, valores e estratégia a todos os níveis da organização. Pensando nestas vantagens, a empresa participante desse estudo aceitou a tarefa de, conjuntamente com os pesquisadores, desenvolver um modelo de BSC para ser aplicado em seu ambiente.

A empresa afirmou que havia a necessidade de avançar e reformular antigas estratégias que, a priori, estavam baseadas apenas em aspectos financeiros. Outra dificuldade apontada pela empresa foi o fato de seus objetivos, missão, visão e valores não estarem claros para toda a organização.

Acredita-se que os objetivos geral e específicos foram atingidos, já que, houve reuniões com os membros da empresa, foram delineados os objetivos estratégicos da empresa, feito o estudo de ambiente em que a empresa está inserida, elaborou-se o mapa estratégico para a

organização e foram criadas as metas e ações que visam ajudar a empresa a alcançar seus objetivos. Assim, foi desenvolvido um modelo de BSC para a empresa.

A base teórica demonstrou que apenas duas pesquisas desenvolveram o BSC em empresas prestadoras de serviços contábeis. Este estudo soma-se ao acervo de trabalhos que aplicam a gestão estratégica em prestadoras de serviços no âmbito contábil. Algumas similaridades podem ser observadas, entre elas, o interesse e participação da alta diretoria no desenvolvimento do BSC, indicadores de desempenho semelhantes e a dificuldade na descrição da situação atual das empresas.

Quanto às limitações do estudo, já de início foi declarado o fato deste não realizar o acompanhamento da implementação do BSC na empresa, e sim, ter focado na elaboração do mesmo. Além disso, pelo fato de a empresa ser nova e não possuir um histórico registrado de atuação, não foi possível fazer uma comparação entre seu *status quo* e definir os índices que almeja alcançar. Outra limitação do estudo é a impossibilidade de generalização dos achados e conclusões, devido ao seu formato metodológico. Aponta-se ainda como limitação a utilização de apenas uma ferramenta – a Análise SWOT – para avaliar o ambiente em que a empresa está inserida.

Como sugestão para trabalhos futuros, indica-se uma aplicação do BSC em empresas de serviços contábeis com a utilização de outras perspectivas. Sugere-se a utilização da perspectiva: Legislação. Essa perspectiva é sugerida devido à importância e influência que exerce sobre as empresas que prestam serviços contábeis. Propõe-se ainda que outros estudos apliquem e, se possível for, acompanhem a implementação do BSC em empresas prestadoras de serviços. Kaplan e Norton (1997) apontam que o programa de implementação do BSC deve ser acompanhado de perto por pelo menos três anos, para poder consolidar a cultura de avaliação de desempenho na organização.

REFERÊNCIAS

- BANDEIRA, A. A. **Rede de Indicadores de desempenho para gestão de uma hidrelétrica**. 1997. 157 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1997.
- BANDURA, A. **Self-Efficacy: the exercise of control**. 1. ed. Nova York: Freeman, 1997.
- BANKER, T. R. D.; POTTER, G.; SRINIVASAN, D. An investigation of an incentive plan that includes non-financial performance measures. **The Accounting Review**, v. 75, n. 1, p. 65-92, 2000.
- COSTA, A. P. P. **Balanced Scorecard: Conceitos e Guia de Implementação**. São Paulo: Atlas, 2006.
- DALFOVO, O.; LIMA, M. P. Estudo para implantação do Balanced Scorecard em uma IES como um observatório da educação. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, v. 14, n. 3, p. 60-77, 2009.
- DEMO, P. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000.
- DESS, G. G.; ROBINSON Jr. R. B. Measuring organizational performance in the absence of objective measures: the case of the privately held firm and conglomerate business unit. **Strategic Management Journal**, v. 5, n. 3, p. 265-273, 1984.
- FAURE, C. Beyond brainstorming: effects of different group procedures on selection of ideas and satisfaction with the process. **Journal of Creative Behavior**, v. 38, n. 1, p. 13-34, 2004.
- GASPARETTO, A. S.; TORRES, A. P.; CUPERTINO, C.; SOUZA, J. V. D.; NASCIMENTO, V. D.; SERA, F. A. R. 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, p. 1-13, 2007.

- GOODMAN, P. S. An examination of referents used in the evaluation of pay. **Organizational Behavior and Human Performance**, v. 12, n. 2, p. 170–195, 1974.
- HERRERO FILHO, E. **Balanced Scorecard e a gestão estratégica: uma abordagem prática**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. 22. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A Execução Premium: A obtenção de vantagem competitiva através do vínculo da estratégia com as operações do negócio**. 1. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2008.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Kaplan e Norton na prática**. 13. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Organização orientada para estratégia: como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no ambiente de negócios**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- KOTLER, P.; AMSTRONG, G. **Princípios de marketing**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1993.
- LAWRIE, G.; COBBOLD, I. Third-generation balanced card: Evaluation of an effective strategic control tool. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 53, n. 7, p. 611–623, 2004.
- LEE, S. F.; ON KO, A. S. Building balanced scorecard with SWOT analysis, and implementing “Sun Tzu’s The Art of Business Management Strategies” on QFD methodology. **Managerial Auditing Journal**, v. 15, n. 1/2, p. 68-76, 2000.
- LEITE, F. T. **Metodologia científica: métodos e técnicas de pesquisa (monografias, dissertações, teses e livros)**. 1. ed. Aparecida: Idéias & Letras, 2008.
- LOCKE, E. A. Toward a theory of task motivation and incentives. **Organizational behavior and human performance**, v. 3, n. 2, p. 157-189, 1968.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; GASPARETTO, V.; CAPARICA C. E. Implementação do Balanced Scorecard em uma Empresa de Software. **Pensar Contábil**, v. 11, n. 45, p. 24–33, 2009.
- MALMI, T. The Balanced Scorecards in Finnish Companies: A Research Note. **Management Accounting Research**, v. 12, n. 2, p. 207–220, 2001.
- MAYO, E. **The human problems of an industrial civilization**. Nova York: Macmillan, 1933.
- MINTZBERG, H.; QUINN, J. B.; LAMPEL, J.; GHOSHAL, S. **O processo da estratégia: conceitos, contextos e casos selecionados**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- NIVEN, P. R. **Balanced Scorecard passo-a-passo: elevando o desempenho e mantendo resultados**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.
- ODEBRECHT, G. V.; GIAROLA, P. G.; SILVA, J. D.; MARTINS, C.; Lima, C. R. M. Balanced Scorecard em uma clínica de cirurgia plástica: uma proposta de ferramenta para gestão estratégica. **Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde**, v. 10, n. 2, p. 13-29, 2013.
- OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- REZENDE, J. F. de C. **Balanced Scorecard e a gestão do Capital Intelectual: Alcançado a mensuração equilibrada na economia do conhecimento**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.
- RIVA, A. L.; FEDATO, G. A. L. Geração de informações contábeis gerenciais utilizando a metodologia do Balanced Scorecard: um estudo de caso. **Revista Contabilidade & Amazônia**, v. 2, n. 1, p. 30-43, 2009.

- ROBBINS, S. P.; JUDGE, T. A.; SOBRAL, F. **Comportamento organizacional: teoria e prática no contexto brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.
- SCOTT, M. C. **Value Drivers: the managers guide to driving corporate value creation**. 1. ed. United Kingdom: Wiley, 2000.
- SERRA, F.; TORRES, M. C. S.; TORRES, A. P. **Administração estratégica: conceitos, roteiro prático e casos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso Editores, 2003.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. **A revolução dos custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SIMONS, R. Strategic orientation and top management attention to control systems. **Strategic Management Journal**, v. 12, n. 1, p. 49-62, 1991.
- SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15, n. 3, p. 127-143, 1990.
- SOARES, B. B.; SILVA, I. A. D. Indicadores Financeiros do Balanced Scorecard. **Revista de Contabilidade, Ciência da Gestão e Finanças**, v. 1, n. 1, p. 145-163, 2013.
- SOHN, M. H.; YOU, T.; LEE, S. L.; LEE, H. Corporate strategies, environmental forces, and performance measures: A weighting decision support system using the k-nearest neighbor technique. **Expert Systems with Applications**, v. 25, n. 3, p. 279-292, 2003.
- STARK, J. A. **Contabilidade de Custos**. 1. ed. São Paulo: Pearson, 2007.
- THIOLLENT, M. **Metodologia da pesquisa-ação**. 14. ed. São Paulo: Cortez, 2005.
- VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- VIEIRA, R. T.; PETRI, S. M. A contribuição do Balanced Scorecard na gestão estratégica de um escritório de contabilidade. **Pensar Contábil**, v. 16, n. 60, p. 4-13, 2014.
- VROOM, V. H. **Work and motivation**. Nova York: Wiley, 1964.
- WEISS, H. M.; CROPANZANO, R. An affective events approach to job satisfaction. **Research in organizational behavior**, v. 18, n. 2, p. 1-74, 1996.