

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BALANCED SCORECARD:
AS ENTER-RELAÇÕES COM A INFORMAÇÃO CONTÁBIL

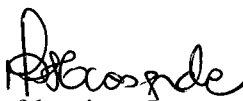
JORGE ALEXANDRE AMARAL

FLORIANÓPOLIS (SC), DEZEMBRO/2000.

BALANCED SCORECARD:
AS INTER-RELAÇÕES COM A INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Autor: Acadêmico Jorge Alexandre Amaral

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de ..1.^<Q..... atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominada. -



Prof. Maria Denize Frenrique Igasagrande, M.Sc
Coordenadora de Monografia do CCN

Banca Examinadora:



Prof. Nivaldo João dos Santos, M.Sc
Presidente



Prof. José Antônio Lprarral, M.Sc
Membro



Prof. Almir B&azert, Dr.
Membro

FLORIANÓPOLIS, DEZEMBRO/2000.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BALANCEI) SCORECARD!
AS INTER-RELAÇÕES COM A INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Trabalho de Conclusão de Curso submetido aos Departamento de Ciências Contábeis do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

ACADÊMICO: JORGE ALEXANDRE AMARAL

ORIENTADOR: PROF. NIVALDO JOÃO DOS SANTOS - M.Sc

FLORIANÓPOLIS (SC), DEZEMBRO/2000

“É melhor tentar e falhar, que preocupar-se e ver a vida passar. É melhor tentar ainda em vão que sentar-se fazendo nada até o final. Eu prefiro na chuva caminhar, que em dias tristes em casa me esconder. Prefiro ser feliz, embora louco, que em conformidade viver.” Martin Luther King

AGRADECIMENTOS

A todos meus amigos e colegas acadêmicos que conquistei nesse tempo de convivência durante minha graduação.

Aos Professores, que durante o cursos transmitiram seus conhecimentos para minha formação profissional e evolução pessoal.

Em especial, ao meu orientador Prof. Nivaldo João dos Santos, pela dedicação, auxílio, e orientação dispensada durante a elaboração desse trabalho.

Enfim, agradeço a todos que de forma direta ou indireta colaboraram para a realização desse trabalho.

SUMÁRIO

Resumo.....	vi
-------------	----

CAPÍTULO I

1	INTRODUÇÃO.....	01
1.1	Considerações Iniciais.....	01
1.2	Tema.....	02
1.3	Problema.....	02
1.4	Objetivos.....	03
1.4.1	Objetivo geral.....	03
1.4.2	Objetivos específicos.....	03
1.5	Justificativa.....	03
1.6	Metodologia.....	04
1.7	Estrutura do Estudo.....	05

CAPÍTULO II

2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	07
2.1	Planejamento Estratégico.....	07
2.1.1	Conceito de Planejamento Estratégico.....	07
2.1.2	Evolução do Planejamento Estratégico.....	09
2.1.3	Característica do Planejamento Estratégico.....	09
2.1.4	Políticas Empresariais.....	10
2.1.5	Benefícios do Planejamento Estratégico.....	11
2.1.6	A Importância do Planejamento Estratégico.....	12
2.1.7	Missão da Empresa.....	12
2.1.8	Objetivos e Desafios/Metas Empresariais.....	14
2.1.9	Estratégias Empresariais.....	14

2.2	Controle e Avaliação do Planejamento Estratégico.....	15
2.2.1	Aplicação do Controle Estratégico.....	16
2.2.2	Avaliação do Empresarial.....	18
2.2.3	Comparar o Desempenho Empresarial com os Objetivos e Padrões.....	18
2.2.4	Tomar Atitudes Corretivas Necessárias.....	19
2.2.5	Resistência ao Processo de Controle e Avaliação.....	39
2.3	<i>Balanced Scorecard</i>	20
2.3.1	A Origem do <i>Balanced Scorecard</i>	20
2.3.2	A Utilização do <i>Balanced Scorecard</i>	20

CAPÍTULO HI

3	AS INTER-RELAÇÕES DO <i>BALANCED SCORECARD</i> COM A CONTABILIDADE.....	26
3.1	O <i>Balanced Scorecard</i> como Instrumento do Planejamento Estratégico!.....	26
3.2	A Contabilidade.....	28
3.3	A Informação Contábil e o <i>Balanced Scorecard</i>	29
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	32
5	BIBLIOGRAFIA.....	33

RESUMO

O presente trabalho trata da utilização do *Balanced Scorecard* como instrumento de gestão estratégica e a sua relação com a contabilidade, evidenciando a importância da elaboração de um planejamento estratégico que empregue o *Balanced Scorecard* como um conjunto coerente de medidas de desempenho, identificando os problemas e apontando soluções através de uma relação de causa e efeito - *feedback*, em busca da realização de metas estratégicas de longo prazo. Outro aspecto abordado é a importância, características, benefícios da elaboração de um planejamento estratégico nas empresas.

CAPÍTULO I

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações Iniciais

Devido a celeridade de mudanças sobretudo com abertura de novos mercados, muitas empresas estão passando por grandes transformações e, para que possam se manter no mercado, procuram criar sistemas de controle com o objetivo de monitorar a eficácia da aplicação do capital e do espaço físico.

Desta forma, faz-se necessário que a administração da empresa considere a construção de um ambiente propício para estimular fatores que promovam ações, por muitas vezes agressivas, que colaborem para o aumento da competitividade.

Para tanto, a empresa precisará de colaboradores motivados, determinados, engajados e criativos em todos os seus níveis para ter agilidade, capacidade de resposta rápida, qualidade de serviços.

Dentro dessa perspectiva, a informação e o conhecimento são considerados instrumentos mediadores da competitividade de uma empresa, principalmente quando possuem estruturas flexíveis que se ajustem permanentemente - controle - para atender a novos desafios, novas demandas de mercado e novas condições de concorrência.

Com a globalização é fundamental que existam processos de mediação de desempenho que tem como objetivo avaliar o desempenho e o resultado das ações, e se necessário, corrigir ou reforçar o planejamento de uma organização.

Sobre esse aspecto, discorre KAPLAN e NORTON (1997:21) que “medir é importante: o que não é medido não pode ser gerenciado”.

Na medida que uma empresa cresce em tamanho e complexidade, cresce também o número de decisões e ações, tomadas ou executadas a cada dia. Então, o planejamento estratégico torna-se um instrumento de apoio à gestão, para que a empresa alcance o esperado sucesso. Segundo CORNACHIONE (1997:04), a sobrevivência da empresa em um

ambiente competitivo está ligada ao poder de antecipar os acontecimentos e planejar suas ações.

Num mundo em constante e crescente evolução, a adesão das instituições a processos de transformação, muito mais que uma conveniência, é uma necessidade premente. E neste item, o *Balanced Scorecard*, surge como um instrumento auxiliar da gestão estratégica que, segundo KAPLAN e NORTON (1997:08), foi desenvolvido com o objetivo de construir um sistema de medidas de desempenho que integre as medidas derivadas da estratégica, sem menosprezar as financeiras de desempenho passado e que incorpore as perspectivas de desempenho financeiro futuro.

Uma das características inovadoras do *Balanced Scorecard* é o fato de agregar, em seu conjunto de indicadores de desempenho aspectos relacionados a medidas não financeiras. Ao estudar os aspectos financeiros, serão analisadas as inter-relações com a informação contábil.

1.2 Tema

Diante das considerações supra citadas, referente a planejamento estratégico, a presente pesquisa enfoca o *Balanced Scorecard* como um conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão de desempenho empresarial e a sua inter-relação com a contabilidade.

1.3 Problema

O Brasil é um país com grandes flutuações econômica-sociais. Segundo GRACIOSO (1990:25), “sempre é muito difícil fazer um planejamento estratégico no Brasil. Com taxas de inflação de dois ou três dígitos, condições mundiais instáveis e políticas governamentais excessivamente voláteis, as previsões dos economistas e planejadores quase nunca aproximavam-se da realidade”. Mesmo sem chegar a tão esperada normalidade, para GRACIOSO (1990:25), a economia será mais estável e previsível, sem loucuras do início dos anos oitenta.

Então, diante das variações que ocorrem na economia, é importante para a empresa implementar um processo sistemático, afim de alinhar os processos gerenciais e estratégicos de longo prazo com *feedback* periódicos baseados em um sistema de informação e medidas de desempenho.

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo Geral

Examinar o *Balanced Scorecard* como instrumento de gestão estratégica, relacionando-o com a contabilidade.

1.4.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral, acima descrito, tem-se como específicos:

- mostrar a importância da elaboração de um planejamento estratégico, que utilize como base as informações gerada pela contabilidade;
- identificar a importância do *Balanced Scorecard* como instrumento do planejamento estratégico;
- demonstrar a inter-relação da contabilidade com o *Balanced Scorecard*.

1.5 Justificativa

Com o desenvolvimento acelerado da informática, das comunicações e da tecnologia de um modo geral, gerando novos processos e materiais e, com a constante evolução dos padrões de conduta e dos valores sociais as mudanças no mundo dos negócios serão cada vez mais rápidos e representarão ao mesmo tempo um permanente desafio e renovadas oportunidades para as empresas.

Para uma empresa se manter no mercado, é essencial que seus gestores tenham consciência da necessidade de avaliações quantitativas e qualitativas de desempenho, para auxílio das decisões e ações corretivas.

É importante para elas a implementação de um sistema de gestão, que ofereça informações claras para o gestor, afim de avaliar os impactos das decisões a serem tomadas, não somente na sua área de responsabilidade, mas também em toda a organização empresarial.

Neste sentido, a visão estratégica não pode ser concentrada em apenas uma pequena parte dos administradores da empresa, é importante compartilhar com todos os funcionários, assim, criar-se um ambiente propício ao crescimento da empresa

O processo de gestão através de relatórios financeiros, conforme KAPLAN e NORTON (1997:07), continua atrelado a um modelo contábil desenvolvido há séculos para um ambiente de transações isoladas entre entidades independentes. Também a avaliação de desempenho, novos programas, iniciativas e processos de gerenciamento das empresas na era da informação, segundo KAPLAN e NORTON (1997:07), estão sendo implementados num ambiente regido por inúmeros relatórios financeiros periódicos.

Ainda conforme KAPLAN & NORTON (1997:07:),

o ideal é que o modelo da contabilidade financeira se ampliasse de modo a incorporar a avaliação dos ativos intangíveis e intelectuais de uma empresa, como produtos e serviços de alta qualidade; funcionários motivados e habilitados, processos internos eficientes e consistentes, e clientes satisfeitos e fiéis.

Com relação a essa assertiva do *Balanced Scorecard* os autores reforçam a idéia de que os indicadores de desempenho financeiro e não financeiro devem fazer parte do sistema de informações para todos os funcionários da empresa. Os funcionários precisam compreender as conseqüências de suas decisões e ações.

1.6 Metodologia

O termo metodologia significa um estudo dos métodos, ou dos instrumentos necessários para construção de uma pesquisa científica. Segundo DEMO (1995:12), ela “adquire o nível de típica discussão teórica, inquirindo criticamente sobre as maneiras de se fazer ciência. Sendo algo instrumental, dos meios, não tem propriedade direta, mas é fundamental para utilidade da produção científica”.

Dentro desse contexto, os métodos são um conjunto de regras e procedimentos adotados para realizar uma pesquisa. Durante a sua realização, é importante que se tenha domínio do assunto a ser pesquisado.

O conhecimento é o caminho pelo qual se consegue compreender determinados fatos e situações. Segundo BARROS e LEHFELD (1986:48), conhecimento é “o resultado de um processo histórico que supõem necessariamente formas progressivas de educação, evolução e desenvolvimento, abrangendo sempre em todas as circunstâncias bio-psico-sociais do homem”.

Dentre as inúmeras formas de conhecimento, destaca-se o conhecimento científico, que segundo LAKATOS e MARCONI (1991:17), “consiste na evidência dos fatos observados e experimentalmente controlados”.

Segundo REY (1993:07), o conhecimento científico,

apóia-se no raciocínio lógico, para deduzir outras informações ou alcançar novas aplicações, a partir de leis ou conceitos gerais. E baseia-se no método indutivo para chegar àquelas generalizações ou a hipóteses que permitirão programar novos ensaios e experimentos, [pois] através dele realiza-se pesquisas, que resultam em trabalhos científicos.

A monografia é um trabalho científico escrito, que segundo VERA (1979:164) é “o tratamento por escrito de um tema específico”. Trata-se de uma pesquisa. Para maior compreensão conceitua-se monografia, segundo SALOMON (1977:219), como sendo um “tratamento escrito de um tema específico que resulte de investigação científica com o escopo de apresentar uma contribuição relevante ou original e pessoal à ciência”. Ainda, segundo SALVADOR (1980:32), “a monografia é um estudo científico de uma questão bem determinada e limitada, realizado com profundidade e de forma exaustiva”.

Para realizar um trabalho científico, em especial a monografia, é necessário fazer uma pesquisa bibliográfica. Segundo LAKATOS e MARCONI (1991:66), a pesquisa bibliográfica “ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tomada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filme e televisão”.

Deste modo, a metodologia aplicada nesta pesquisa será o estudo bibliográfico, afim de alcançar os objetivos propostos nesta monografia.

1.7 Estrutura do Estudo

Para poder propiciar o entendimento desse estudo, o presente trabalho será dividido em 3 (três) capítulos, assim discriminados:

- na introdução do trabalho, aborda-se o problema, os objetivos do estudo e a metodologia aplicada;

- o capítulo 2 (dois) se refere a uma revisão bibliográfica, procurando delimitar os principais conceitos envolvidos no assunto, buscando dar uma base teórica para o desenvolvimento do problema específico;
- o capítulo 3 (três) aborda o *Balanced Scorecard* apontando sua inter-relação com a contabilidade;
- ao final se faz as considerações finais.

CAPÍTULO n

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Planejamento Estratégico

Trata-se de um instrumento que segundo PEREZ JUNIOR et ali (1997:41), “é necessário o pleno conhecimento, por parte de toda organização, dos objetivos estabelecidos e da forma com que se pretende alcançá-los. A documentação dessas informações é feita através de um documento chamado Plano Estratégico”.

2.1.1 Conceito de Planejamento Estratégico

O planejamento tornou-se um recurso importante para as empresas, pois através dele poderá se estabelecer um conjunto de providências a serem tomadas em diversas situações podendo analisar-se quais as opções que trarão um melhor resultado.

LOPES (apud MOSIMANN et all, 1999:41) destaca que,

A sofisticação tecnológica, os imensos mercados que se abriram e as maneiras de se chegar a eles, a produção em massa, a concepção de tecnoestrutura empresarial, a acirrada competição inter e intranacional exigem do administrador extraordinária atenção a necessidade de, com razoável antecedência, estabelecer missões e objetivos da empresa, estudar e selecionar os caminhos alternativos, implantar a estrutura e implementar os planos e idéias escolhidas. Em outras palavras. Planejar.

Segundo LOPES (1978:03), “o planejamento empresarial consiste em um processo que estabelece objetivos, define linhas de ação e planos detalhados para atingi-los e determina os recursos necessários à consecução dos mencionados objetivos”.

Então, o planejamento pressupõe que apesar da instabilidade do ambiente e de uma mudança cada vez mais rápida nas condições que afetam o negócio, planejar implica

necessariamente “pensar” o futuro antes, durante e depois de sua elaboração e implementação na empresa.

Para planejar é necessário compreender o ambiente externo e como este ambiente evoluirá, mesmo considerando que muitas das premissas que adotarmos durante o processo de planejamento não se concretizarão. Segundo PEREZ JUNIOR et ali (1997:20), o planejamento estratégico procura estabelecer metas a serem atingidas, para a empresa alcançar seus objetivos previamente definidos.

MOSIMANN et ali (1993:45) conceitua planejamento estratégico como “aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com o seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, define as diretrizes estratégicas”.

Esse processo não linear e contínuo é composto por várias etapas, que sofrem variabilidade devido às pressões ambientais que impactam os resultados e comportamento de cada empresa. Para PEREZ JUNIOR et ali (1997:41), o planejamento estratégico compreende em:

- determinar a missão da empresa.;
- fazer uma análise do ambiente;
- o estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos;
- a determinação de estratégias;
- a avaliação dessas estratégias.

Segundo KAPLAN e NORTON (1997:09), a implantação de um planejamento estratégico baseado na filosofia do *Balanced Scorecard*, viabiliza os processos gerenciais críticos, tendo como funções:

- esclarecer e traduzir a visão e a estratégia;
- comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas;
- planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas;
- melhora o *feedback* e o aprendizado estratégico.

Embora possa parecer simples, a implantação de um planejamento estratégico exige muito empenho e dedicação, pois, ele será uma das ferramentas que o administrador usará para tomar decisões por antecipação, acerca de ocorrência de eventos reais, e isso envolve a escolha de uma entre várias alternativas de ações possíveis, com a finalidade em se atingir o objetivo preestabelecido de maneira eficiente.

2.1.2 A Evolução do Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico está em constante evolução. GRACIOSO (1990:16) cita que ele teve sua origem nos anos após a Segunda Guerra Mundial. Empresas, principalmente americanas, criaram sistemas de orçamento com o objetivo de controlar o fluxo de suas receitas e despesas.

Segundo LOPES citado em MOSIMANN et ali (1999:45), a palavra estratégia é de origem grega, quer dizer ‘arte de general’. Como termo técnico, a estratégia teve seu surgimento no início do século XVIII, na literatura militar européia. Conforme MOSIMANN et ali (1999:45), “a estratégia foi introduzida por Von Neumann e Morgenstem, em seu livro ‘Theory of games and economic behavior’, onde se definiu estratégia pura, como medida ou série de medidas tomadas pela empresa, como por exemplo, programa de desenvolvimento de produto, no qual sucessivos produtos e mercados são claramente definidos”.

2.1.3 Características do Planejamento Estratégico

É importante em um processo de planejamento estratégico dentro de uma empresa conter algumas características, essas, devem ser moldadas de acordo com a necessidade de cada empresa. MOSIMANN et ali (1993:43) abordam algumas características pertinentes ao planejamento estratégico que, segundo eles, encontram-se assim elencadas:

- o planejamento antecede as operações. Estas devem ser compatíveis com o que foi estabelecido no planejamento;
- o planejamento sempre existe em uma empresa, embora muitas vezes não esteja expresso ou difundido. Quando informal, ele estará contido, no mínimo, no cérebro do dirigente;
- o planejamento deve ser um processo dinâmico, associado ao controle permanente, para poder se adaptar as mudanças ambientais. Quando não há planejamento, não pode haver controle;
- ele tende a reduzir as incertezas e conseqüentemente os riscos envolvidos no processo decisório, aumentando a probabilidade de alcance dos objetivos estabelecidos para a empresa;

- deve interagir permanentemente com o controle, para que se possa saber se o planejamento está sendo eficaz, isto é, alcançando seus objetivos, pois o planejamento sem o controle não tem eficácia;

- associado ao controle, o planejamento serve para a avaliação de desempenho da empresa.

Neste sentido, o planejamento deve procurar maximizar resultados e minimizar as deficiências, obtendo maior eficiência e eficácia. Quanto a esses últimos termos PEREZ JUNIOR et ali (1997:11) conceituam: “a) Eficiência - Fazer bem feito alguma coisa. Fazer adequadamente um trabalho, b) Eficácia - Grau em que são satisfeitas as expectativas de resultado. Cumprimento da missão”.

Para CATELLI (1999:65),

a eficácia diz respeito a resultados, a produtos decorrentes de uma atividade qualquer. Trata-se da escolha da solução certa para determinado problema ou necessidade. A eficácia é definida pela relação entre resultados pretendidos/obtidos. Uma empresa eficaz coloca no mercado o volume pretendido do produto certo para determinada necessidade. Eficiência diz respeito a método certo de fazer as coisas. É definida pela relação entre volume produzido/recursos consumidos. Uma empresa eficiente é aquela que consegue o seu volume de produção com menor dispêndio possível de recursos.

Portanto, de acordo com os autores elencados, eficácia está relacionada com os bons resultados que por ventura se possa obter, enquanto eficiência é a ação, virtude em se produzir um efeito.

2.1.4 Políticas Empresariais

No planejamento estratégico, como base para o processo decisório, existem as políticas que representam parâmetros ou orientações que facilitam a tomada de decisões do administrador. Segundo TUNG (1993:55), após a fixação dos objetivos empresariais, a administração deve adotar uma política definida em relação à atuação presente e futura que a empresa deverá assumir.

Para NAKAGAWA (1993:52), os principais benefícios que decorrem de políticas claramente definidas são:

- orientação de todas as ações diretamente para os objetivos;

- agilização das ações em todos os níveis da estrutura organizacional, porque estabelecem parâmetros de decisões;
- uniformidade e coerência nos procedimentos que se seguem às decisões;
- segurança de que se estabelecem condições para os gerentes administrarem melhor o seu tempo, evitando atropelamentos e decisões sob pressões emergências;
- transparência e compreensão até mesmo de algumas exceções às próprias políticas.

As políticas empresariais procuram refletir e interpretar os objetivos e desafios, bem como estabelecer limites no planejamento estratégico desenvolvido. O administrador deve estabelecer políticas, pois servirão de base para sustentação do plano de planejamento estratégico, que sem elas poderá ficar bastante debilitado.

2.1.5 Benefícios do Planejamento Estratégico

Um sistema de Planejamento Estratégico eficazmente implantado poderá trazer benefício financeiro, tal como o aumento da lucratividade da empresa. Para TUNG (1993:115), no Brasil existe um grande número de empresas que não possuem sistemas de planejamento. Em consequência, pela falta de um sistema de controle e planejamento ela fica em desvantagem, isso muitas vezes toma-se fatal.

É interessante para os administradores ficarem atentos a todas as mudanças no contexto social, econômico e financeiro da atualidade, afim de avaliar os reflexos que essas mudanças possam gerar em uma estrutura empresarial. Segundo OLIVEIRA (1991:45), “(...)■ a incerteza ambiental é uma constante na vida empresarial, seja o país desenvolvido, em desenvolvimento ou subdesenvolvido. Portanto, a análise e o acompanhamento do ambiente onde a empresa atua é condição essencial para a sua própria sobrevivência”.

ANDERSON (apud GRACIOSO, 1990:36), resume que o maior objetivo do planejamento estratégico estaria em: “criar as condições para que a empresa cresça de forma equilibrada”. GRACIOSO, ainda, destaca que o equilíbrio possui duas conotações, estando elas relacionadas:

- aos recursos e fatores internos da empresa, tais como os seus recursos materiais e humanos e a sua “cultura” característica e
- aos fatores e forças externas, incluindo-se mercado, concorrência e fornecedores.

A vista do exposto, percebeu-se que um planejamento estratégico bem elaborado é uma ferramenta importante para que a empresa possa usufruir de todos os seus recursos, maximizando o resultado e minimizando o desperdício.

2.1.6 A Importância do Planejamento Estratégico

O Planejamento Estratégico é uma ferramenta útil para o empreendedor moderno, que exige questionamentos e revisões de todas as rotinas praticadas. O planejamento estratégico tem a profundidade que o administrador deseja dar a estrutura organizacional de uma empresa, é um sistema contínuo, deve ser sempre atualizado e revisto.

O planejamento estratégico é definido como a linha mestra da qual emanam as orientações que são definidas e determinadas para as áreas operacionais. Ele é de suma importância no atual cenário sócio-econômico, pois, define adequadamente a orientação a ser seguida pela empresa, procurando atender a visão, missão e objetivos empresariais. Para MOSIMANN et ali (1999:44), o objetivo do planejamento é “produzir um estado futuro desejável e os caminhos para atingi-lo”. Ainda MOSIMANN et ali (1999:47) relatam que a finalidade do planejamento estratégico, “é estabelecer quais serão os caminhos a serem percorridos para se atingir a situação desejada”.

Recentes pesquisas apontam que um sistema de Planejamento Estratégico eficazmente implantado, aumenta a lucratividade do negócio. Além do benefício financeiro, existem outros benefícios suplementares que não trarão à empresa a esperada elevação dos seus lucros.

O planejamento estratégico precisa atender a todas as perspectivas de uma empresa e deve ser flexível quando necessitar implementar alterações na sua estrutura, afim de informar e ajustar-se conforme as necessidades da empresa.

Para a elaboração de um *Balanced Scorecard*, a informação contábil toma-se objeto imprescindível, pois a contabilidade fornecerá dados que se interpretados, poderão se transformar em informações úteis, para que os administradores tomem as medidas necessárias para que a empresa.

2.1.7 Missão da Empresa

O estabelecimento de uma diretriz organizacional é uma das etapas do processo de planejamento estratégico, imediatamente após a análise do ambiente. Duas importantes

considerações são normalmente usadas pela administração para estabelecer e documentar a diretriz que uma organização deve seguir. São a missão e os objetivos organizacionais.

Sobre esse aspecto, NAKAGAWA (1993:25) afirma que “a missão de uma empresa é sua razão de ser...”.

Coadunando com esse posicionamento encontra-se em BEUREN (1998:37) dizendo,

que a missão de uma organização consiste no fim mais amplo para a qual ela foi constituída, caracterizando e direcionando seu modo de atuação. Ela é orientada das demais definições, em todos os níveis hierárquicos e áreas funcionais, de uma organização, bem como da configuração de seus sistemas e subsistemas.

Para PERES JUNIOR et ali (1997:42), os aspectos que devem ser considerados e avaliados na definição da missão da empresa são:

- a relação pretendida entre mercado e produto;
- a natureza das operações e sua forma de comercialização;
- os benefícios esperados pelo mercado e clientes da empresa e os benefícios reais (vantagem diferenciais) oferecidos pela entidade;
- a capacidade e a competência técnica, operacional e administrativa que a empresa possui, a disponibilidade de recursos para o reforço dessa capacidade, e a segurança quanto ao suprimento de bens, serviços, mão-de-obra e tecnologia necessária;
- a imagem da empresa junto a seus fornecedores e clientes, funcionários e comunidade;
- a estrutura física e organizacional da entidade, bem como seus pontos fortes e fracos;
- as políticas empresariais existentes, as crenças e os valores dos dirigentes e funcionários, o histórico da empresa, sua cultura e filosofia de atuação.

Essencialmente, a missão organizacional estabelece a meta geral da empresa; os objetivos organizacionais reduzem o enfoque para alvos mais específicos. Somente após a ponderação dos resultados de uma análise ambiental completa, os administradores encarregados pelo planejamento da empresa são capazes de formular uma missão organizacional apropriada, bem como os objetivos com ela condizentes e compatíveis uns com os outros.

2.1.8 Objetivos e Desafios/Metas Empresariais

O estabelecimento de objetivos e desafios/metasp é o primeiro passo do instrumento prescritivo de um planejamento estratégico. Sabe-se que eles têm valores distintos. O primeiro deles está relacionado ao objetivo que é o alvo ou ponto que se pretende atingir. O segundo, desafio/metasp é a quantificação, com prazos definidos, do objetivo estabelecido.

2.1.9 Estratégias Empresariais

Formular estratégias no plano empresarial envolve determinar cursos de ação apropriados para alcançar os objetivos que se pretende. Isso inclui atividades como análise, planejamento e seleção de estratégias que aumentem as chances de que os objetivos de uma organização possam ser alcançados.

Para STEINER e MINER (apud MOSIMANN et ali, 1999:47), o planejamento é o veículo para tomada de decisões, ele orienta a empresa a seguir as linhas preestabelecidas. O prazo de duração oscila entre um período curto até o infinito.

Segundo GRACIOSO (1990:16), estratégia, na Grécia Antiga, significava “*aquilo que o general fez* (Ar)tes de Napoleão, estratégia significava a arte e ciência de conduzir forças militares para derrotar o inimigo ou abrandar os resultados da derrota. Na época de Napoleão, a palavra estendeu-se aos movimentos políticos e econômicos visando melhores mudanças para a vitória militar. Em termos militares, a estratégia seria a ciência dos movimentos guerreiros fora do campo de visão do general e a tática a ciência dos movimentos guerreiros dentro de referido campo. Outros autores mencionam que a estratégia cuida de como dispor os exércitos e a tática de como lutar. Entretanto, deve-se considerar que no contexto empresarial as batalhas e os inimigos não são sempre claramente identificáveis,

Em uma empresa, a estratégia está relacionada com a arte de utilizar adequadamente os recursos físicos, financeiros e humanos, tendo em vista a minimização dos problemas e a maximização das oportunidades.

Quando se considera a estratégia empresarial, ou seja, a escolha de um caminho de ação para a empresa como um todo, deve-se perguntar: “que destino deve-se dar à empresa e como chegar neste destino?

2.1.9.1 Análise de Questões Críticas

Através da análise de questões críticas é possível estudar a situação atual da organização e formular estratégias adequadas para que se obtenha o sucesso almejado. Isso envolve responder a quatro questões básicas:

- quais são os propósitos e os objetivos da organização?;
- para onde a organização está indo no momento?;
- que fatores ambientais críticos a organização está enfrentando atualmente?;
- o que pode ser feito para alcançar os objetivos organizacionais de forma mais efetiva no futuro?

2.1.9.2 Análise dos Fatores Internos e Externos

É uma atividade do planejamento estratégico que visa entender a situação global da organização. Esta análise tenta equilibrar os pontos fortes e fracos internos de uma organização com as oportunidades e os riscos que o ambiente externo apresenta. Para PEREZ JUNIOR et ali (1995:44), a análise dos fatores internos serve para identificar as potencialidades e vulnerabilidades da empresa, enquanto a análise dos fatores externos constitui a base para a elaboração dos objetivos e a formulação da estratégia.

2.1.9.3 Formulando Estratégias

De acordo com PEREZ JUNIOR et ali (1995:49), as estratégias são formuladas pela alta administração e projetadas para alcançar os objetivos globais da empresa. Esse processo inclui duas tarefas relacionadas. Em primeiro lugar, encontra-se as estratégias gerais que devem ser selecionadas e desenvolvidas. Depois, devem ser tomadas decisões específicas a respeito do papel das diversas linhas de negócios da organização e o quanto de recursos serão alocados entre eles.

2.2 Controle e Avaliação do Planejamento Estratégico

O papel desempenhado pela função de controle no processo de planejamento estratégico é acompanhar o desempenho do sistema empresarial, através da comparação entre

as situações alcançadas e as previstas, principalmente quanto aos objetivos, desafios, e a averiguação de estratégias e políticas adotadas pela empresa.

Sobre a estratégia, OLIVEIRA (1999:24) afirma que pode ser definido como:

uma função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam às metas, aos desafios e aos objetivos.

Neste sentido, a função controle é destinada a assegurar que o desempenho real possibilita o alcance dos padrões que foram anteriormente estabelecidos pela empresa .

2.2.1 Aplicação do Controle Estratégico

2.2.1.1 O Controle Estratégico

O controle estratégico está relacionado com a estrutura organizacional de uma empresa. Este concentra-se na monitoração e avaliação do processo de administração estratégico para garantir o funcionamento apropriado de uma empresa.

O controle estratégico mais usual segundo PEREZ JUNIOR et ali (1997:35),

assemelha-se às responsabilidades de um “gerente de contabilidade” ou de um “contador geral”, o qual se situaria na estrutura organizacional como um órgão de linha, normalmente se subordinando ao principal executivo financeiro da empresa. Suas atividades incluem a geração de informações dentro dos diversos setores a ele subordinados. Nesse caso, o *controller*, seria responsável entre outras, pelas seguintes áreas e funções: contabilidade geral, fiscal e de custos; controle patrimonial; orçamentos; auditoria interna; administrativa-financeira.

Ainda conforme KANTIZ (apud PEREZ JUNIOR et ali 1997:36) as funções da controladoria podem ser resumidas nas seguintes:

- INFORMAÇÃO - compreende os sistemas contábeis-financeiros-gerenciais;
- MOTIVAÇÃO - refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento;

- COORDENAÇÃO - visa centralizar informação com vistas à aceitação de planos. O *controller* toma conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa e assessora a direção, sugerindo soluções;
- AVALIAÇÃO - interpreta fatos, informações e relatórios, avaliando os resultados por área de responsabilidade, por processos, por atividades etc;
- PLANEJAMENTO - assessora a direção da empresa na determinação e mensuração dos planos e objetivos;
- ACOMPANHAMENTO - verifica e controla a evolução e o desempenho dos planos traçados afim de corrigir falhas ou de revisá-los(os planos).

Pode-se dizer então, que o controle estratégico é empreendido para que se possa garantir que todos os resultados planejados durante o processo de administração estratégica materializem-se de fato.

2.2.1.2 *A Finalidade do Controle Estratégico*

O processo de administração estratégica resulta em uma avaliação do ambiente organizacional no estabelecimento de missão e metas organizacionais, no desenvolvimento de formas para lidar com a concorrência para atingir essas metas e cumprir a missão da organização e, em um plano, traduzir a estratégia organizacional em ações.

Segundo PEREZ JUNIOR et ali (1997:37) “o papel da controladoria, portanto, é assessorar a gestão da empresa fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório. Diante disso, o *controller* exerce influencia a organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficácia e a da organização.

Para MOSIMANN et ali (1993:79), “o planejamento determina diretrizes estratégicas, políticas operacionais que serão traduzidas nos padrões de controle e planos quantificados física e monetariamente, ou planos orçamentários”.

BRISOLLA apud MOSSIMAN et ali (1993:79), complementa que “sem planejamento não há padrões, sem padrões não há controle e sem controle o planejamento não tem sentido”.

Desta mesma maneira, o controle estratégico fornece a realimentação, de um ponto de vista que se possa determinar todas as etapas do processo de administração estratégica são apropriadas, compatíveis e estão funcionando de forma apropriada.

2.2.2 Avaliação do Desempenho Empresarial

É importante o estabelecimento de padrões, para controle de desempenho. Através da implementação de indicadores de desempenho, poderá ser feito um controle para que se possa verificar se a empresa alcançou os objetivos, e quais são os reflexos das tomadas de decisões na sua estrutura funcional, já que a avaliação, segundo MCGEE e PRUSAK (1994:185),

é o caminho para o desenvolvimento de uma profunda compreensão dos processos de negócio sob exame, permitindo sugerir um aperfeiçoamento duradouro e significativo (...) a avaliação do desempenho estratégico deve abranger indicadores, processo de gestão e a infraestrutura de suporte.

Na opinião de BACKER e JACOBSEN (1974:72), “a avaliação de desempenho com base em medidas econômico-financeira são indispensáveis, em virtude de medirem os resultados que se revelam com as metas propostas pela empresa”.

Para avaliar o desempenho empresarial é necessário a criação de indicadores. Para KAPLAN e NORTON (1997:30), os objetivos e indicadores de desempenho utilizados na realização de um *Balanced Scorecard* não se limitam a um conjunto aleatório de medidas de desempenho financeiro e não financeiro, pois fazem parte de um processo hierárquico norteado pela missão e pela estratégia da unidade de negócio.

A formulação de indicadores de desempenho, para que se proceder a avaliação do resultado empresarial, é uma tarefa complexa, considerando as diferenças ambientais, estruturais, funcionais de cada empresa.

2.2.3 Comparar o Desempenho Empresarial com os Objetivos e Padrões

Com base nas medições de desempenho empresarial obtidas mediante técnicas previamente definidas, deve-se comparar com duas marcas estabelecidas: os objetivos e os padrões organizacionais. Os objetivos organizacionais são simplesmente a saída de uma etapa anterior do processo de administração estratégica. Já os padrões são desenvolvidos para refletir os objetivos organizacionais; eles são “marcos” que indicam níveis aceitáveis de desempenho organizacional. Os padrões específicos que as companhias realmente estabelecem de empresa para empresa. Como regra, a administração deve desenvolver padrões em todas as áreas de desempenho ligadas a objetivos organizacionais.

2.2.4 Tomar a Atitude Corretiva Necessária

Assim que os administradores obtiverem a coleta das medidas organizacionais e tiverem a oportunidade de confrontar esses dados com os objetivos estabelecidos, podem tomar uma atitude corretiva, ou seja, propor uma mudança na organização empresarial, para garantir que a empresa possa alcançar os objetivos de forma mais efetiva e eficiente e trabalhar de acordo com os padrões estabelecidos.

Para KAPLAN e NORTON (1997:18), os administradores precisam receber um *feedback* para saber se os resultados estão sendo os que foram desenvolvidos pelo planejamento estratégico, para que possam tomar as providências necessárias para que o objetivo se realize.

Ter uma atitude corretiva, nem sempre é tão fácil para o administrador, algumas vezes, devido a resultados inesperados, acabam por mudar toda a estratégia que tinha sido previamente definida.

2.2.5 Resistências ao Processo de Controle e Avaliação

Um dos aspectos importantes que o administrador deve estar constantemente atento refere-se às possíveis resistências, por parte dos funcionários, ao processo de controle de avaliação. Isto porque os controle existentes, podem gerar cooperação quando são entendidos e aceitos, bem como gerar resistências e conflitos quando são desnecessários ou impossíveis de ser aplicados.

Segundo ANSOFF e MCDONNELL (apud MOSEMANN et ail, 1999:48), “a resistência é fenômeno de facetas múltiplas que provoca atrasos, custos e instabilidades inesperadas no processo de mudança estratégica”.

Esta resistência, encontrada no quadro de funcionários de uma organização empresarial, tem como base o fato de o planejamento estratégico considerar a empresa como um todo e de maneira sistêmica. Isto cria uma situação em que falhas, em uma área repercutem de maneira explícita em outros locais da empresa. Portanto, os vários funcionários começam a se sentir vulneráveis e passam a apresentar, atitude agressiva para com os controladores ou uma total apatia e indiferença quanto aos resultados apresentados pelos sistemas de controle.

Diante desses aspectos, o administrador deve estudar muito bem o processo de controle que será operacionalizado para o planejamento estratégico.

2.3 *Balanced Scorecard*

2.3.1 Origem do *Balanced Scorecard*

Em 1990, o executivo principal David Norton e seu consultor acadêmico Robert Kaplan, junto com dezenas de representantes, elaboraram um estudo em diversas empresas. Kaplan e Norton acreditavam que “depender de medidas de desempenho consolidadas, baseadas em dados financeiros, estava prejudicando a capacidade das empresas de criar valor econômico para o futuro”. Então, após muitos estudos, elaboraram uma ferramenta de gestão estratégica que denominaram de *Balanced Scorecard*, (KAPLAN e NORTON, 1997: VII).

2.3.2 A Utilização do *Balanced Scorecard*

Nestes tempos cada vez mais globalizados a criação de um *Balanced Scorecard* nas empresas, serve de subsídio para a tomada de decisão, identificando oportunidades e problemas, estabelecendo pontos de controle e fornecendo dados que facilitem a decisão. KAPLAN e NORTON (1997:02) afirmam que ele “permite acompanhar o desempenho financeiro, monitorando, ao mesmo tempo, o progresso na construção de capacidades e na aquisição dos ativos intangíveis necessários para o crescimento futuro”.

KAPLAN e NORTON (1997:40) ainda, alertam que “na prática, a ênfase excessiva na obtenção e manutenção de resultados financeiros de curto prazo pode levar as empresas a investirem demais em soluções rápidas e superficiais em detrimento da criação de valor a longo prazo, particularmente nos ativos intangíveis e intelectuais em que se apoia o crescimento futuro”.

O *Balanced Scorecard*, segundo KAPLAN e NORTON (1997:02),

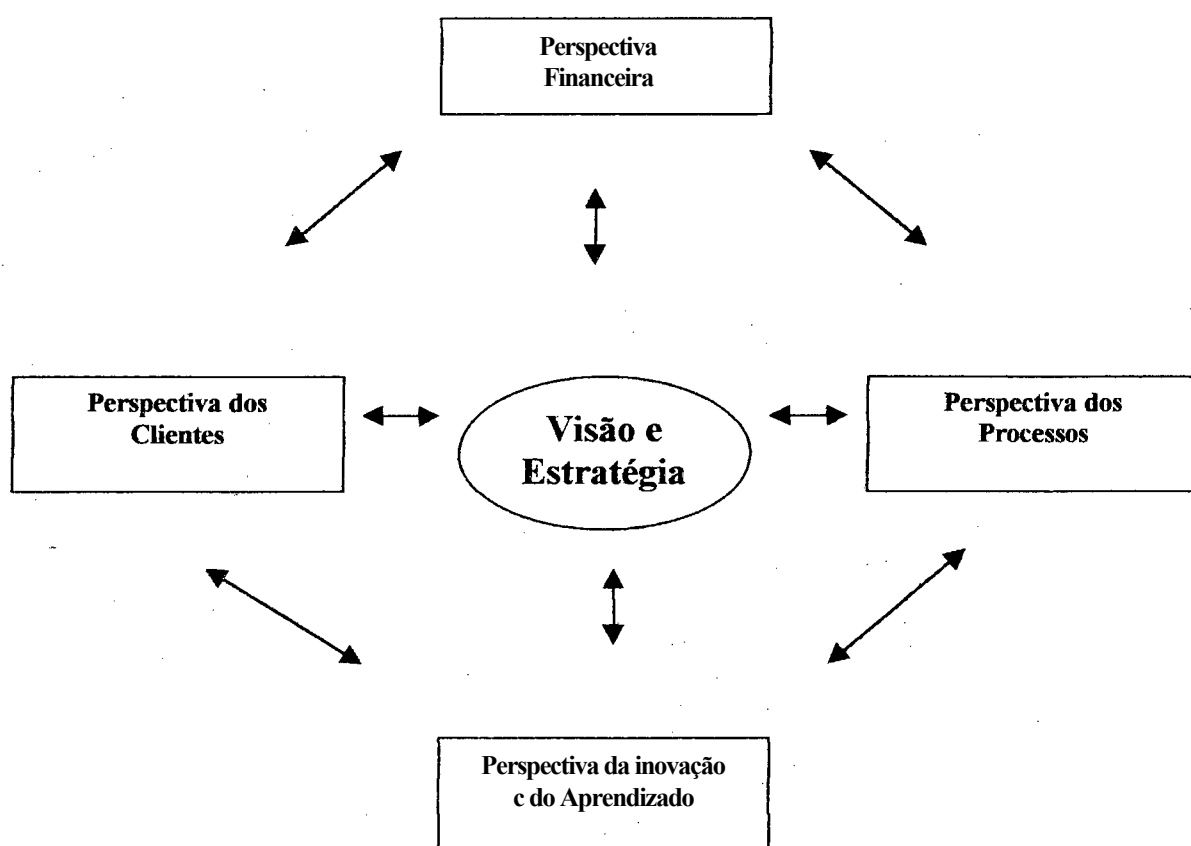
traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica. O *Balanced Scorecard* continua enfatizando a busca de objetivos financeiros, mas também inclui os vetores de desempenho desses objetivos.

Um dos fundamentos do *Balanced Scorecard* é o fato de aliar ao planejamento estratégico medidas de desempenho não financeiras, construindo uma gestão diferenciada, com o objetivo de monitorar, controlar, avaliar e gerir a empresa galgando a maximização dos resultados.

Portanto, o *Balanced Scorecard* tem como uma das funções medir o desempenho empresarial dentro das seguintes perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado e crescimento (KAPLAN e NORTON 1997:03).

Dentro dessa função, KAPLAN e NORTON (1997:10) afirmam que “o *Balanced Scorecard* fornece a estrutura necessária para a tradução da estratégia em termos operacionais”, pois as medidas de desempenho são baseadas no planejamento estratégico. Esse aspecto poderá ser visualizado através figura que se segue:

FIGURA 1 - Estrutura de Elaboração do *Balanced Scorecard*



Fonte: KAPLAN & NORTON (1997:10)

No *Balanced Scorecard*, cada perspectiva deve possuir medidas genéricas, para que se possa avaliá-las. Algumas medidas genéricas são demonstradas na figura a seguir.

Figura 2 - Identificação de Algumas Medidas Genéricas

Perspectiva	Medidas Genéricas
Financeira	Retorno sobre o investimento e o valor econômico agregado
Do cliente	Satisfação, retenção, participação de mercado e participação de contas
Interna	Qualidade, tempo de resposta, custos e lançamento de novos produtos
Aprendizado e Crescimento	Satisfação dos funcionários e disponibilidade dos sistemas de informação

Fonte: KAPLAN e NORTON (1997:44)

A seguir pretende-se explicar sobre cada uma das perspectivas elencadas pelos referidos autores:

2.3.2.1 A Perspectiva Financeira

Cada empresa possui um objetivo determinado, variando de acordo com a estrutura, porte, mercado, funcionários, produção, custos, produtos. Segundo ROSS, WESTERFEELD e JAFFE (1995:526), “os planejamentos financeiros são necessários como subsídio ao planejamento das decisões futuras de investimento e financiamento da empresa. Sem alguma espécie de plano financeiro de longo alcance, a empresa pode acabar ficando à deriva num oceano de mudança sem um leme a guiá-la”.

Aliando-se as medidas financeiras a um conjunto de medidas funcionais, poderá ser avaliado a estrutura, o desempenho interno e externo da empresa, perante seus funcionários e clientes. Já que os objetivos financeiros para KAPLAN e NORTON (1997:49),

servem de foco para os objetivos e medidas das outras perspectivas do *Scorecard*. Qualquer medida selecionada deve fazer parte de uma cadeia de relações de causa e

efeito que culminam com a melhoria do desempenho financeiro. O *Scorecard* deve contar a história da estratégia, começando pelos objetivos financeiros de longo prazo e relacionando-os depois à seqüência de ações que precisam ser tomadas em relação aos processos financeiros e sistemas, a fim de que, a longo prazo, seja produzido o desempenho econômico desejado.

ROSS, WESTERFEELD e JAFFE (1995:532) relatam que o planejamento financeiro da empresa não pode se transformar uma atividade puramente mecânica, os planos devem ser formados com o objetivo da criação de valor.

Nesse sentido, os objetivos financeiros aliados a outras medidas de desempenho poderão fornecer ao administrador informações importantíssimas para o controle, planejamento e visão estratégia que a empresa possui ou pretende adotar.

Para KAPLAN e NORTON (1997:44), é importante que as medidas de desempenho derivem da estratégia, pois um dos objetivos do *Balanced Scorecard* é fornecer a integração através de um sistema de gerenciamento estratégico

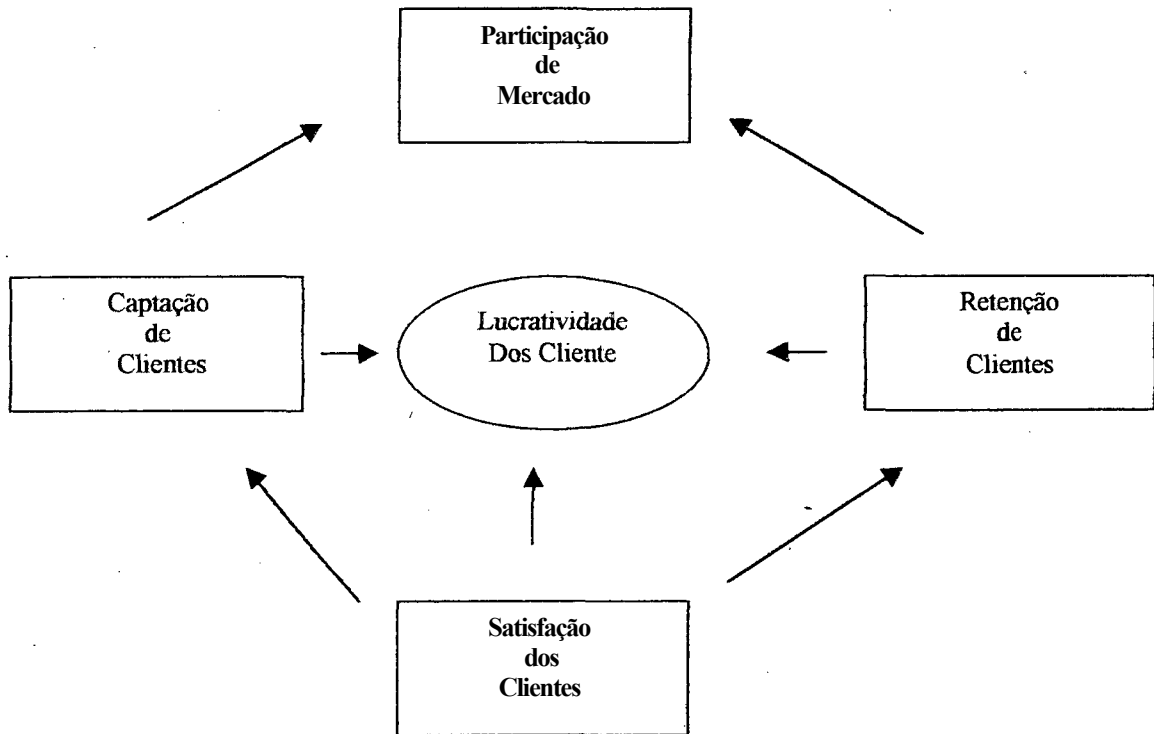
2.3.2.2 A Perspectiva do Cliente

As empresas que implementam o *Balanced Scorecard* devem identificar nessa perspectiva os segmentos de clientes e de mercado nos quais irão competir. Segundo KAPLAN & NORTON (1997:67), essa perspectiva permite que as empresas relacionem algumas medidas genéricas, que poderão servir de meio para se avaliar os clientes:

- satisfação;
- fidelidade;
- retenção;
- captação;
- lucratividade.

A figura que se segue, apresenta uma perspectiva da empresa em relação a satisfação do cliente, gerando a captação e retenção de clientes, objetivando a lucratividade e uma maior participação de mercado.

Figura 3 - Perspectiva do Cliente



Fonte: KAPLAN & NORTON (1997:72)

Assim, é importante para a empresa determinar a segmentação do mercado que pretende atuar, formulando estratégias afim de alcançar os objetivos esperados.

Segundo KAPLAN e NORTON (1997:92) a qualidade é outro aspecto importante a ser analisado. A partir de meados da década de 90, a qualidade não era mais uma vantagem estratégica, tornou-se uma necessidade competitiva.

2.3.2.3 Perspectiva dos Processos Internos da Empresa

A perspectiva dos processos internos da empresa busca identificar os aspectos, os processos que poderão afetar os resultados estabelecidos por ela através do *Balanced Scorecard*. Segundo KAPLAN e NORTON (1997:121), as medidas de desempenho convencionais focalizam apenas o controle e a melhoria dos indicadores de custo, qualidade, e tempo dos processos de negócios existentes. “O *Balanced Scorecard*, ao contrário, faz com que os requisitos de desempenho dos processos internos decorram das expectativas de participantes externos específicos”.

KAPLAN e NORTON (1997:114) enumeram algumas medidas genéricas pertinentes aos processos internos:

- gerenciamento da marca;
- liderança em estilo;
- liderança em fornecedores;
- disponibilidade de mercadoria;
- experiência de compra inesquecível.

Depreende-se, então, que a perspectiva dos processos internos da empresa é importante para a continuidade, pois permite que estude o desenvolvimento de novos projetos, produtos, serviços e mercados.

2.3.2.4 Perspectiva do Aprendizado e Crescimento

A perspectiva do aprendizado e crescimento tem como objetivo, fornecer uma infraestrutura para as outras perspectivas alcançarem os seus objetivos. Para KAPLAN e NORTON (1997:131), os objetivos da perspectiva de aprendizado e crescimento são a maximização dos resultados das outras três perspectivas.

Ainda segundo KAPLAN & NORTON (1997:132) a elaboração de *Balanced Scorecard* no setor industrial e nas empresas de serviços, revelaram três categorias principais para o aprendizado e crescimento, a saber:

- capacidade dos funcionários;
- capacidade dos sistemas de informação;
- motivação, *empowerment* e alinhamento;

É importante para a empresa evoluir os seus processos internos, através de funcionários bem capacitados, satisfeitos e com boa produtividade, para maximizar seus resultados, evitando-se assim a descontinuidade.

Diante do, exposto pode-se dizer que para que se alcance grandes metas financeiras dentro de uma organização, é importante que se privilegie todas as outras perspectivas: a dos clientes, a dos processos internos e a do aprendizado e crescimento.

CAPITULO III

3 AS INTER-RELAÇÕES DO *BALANCED SCORECARD* COM A CONTABILIDADE

A abordagem deste capítulo refere-se a questão da contabilidade como instrumento de informação, para auxiliar a elaboração de um *Balanced Scorecard*

3.1 O *Balanced Scorecard* como Instrumento do Planejamento Estratégico

De modo geral, o planejamento estratégico constitui-se em uma relação de causa e efeito, dentre as inúmeras possibilidades de ação, o administrador determinará a que melhor trará resultados para a empresa.

Essas relações entre causa e efeito são analisadas em diferentes óticas, dependendo da estrutura adotada pela organização na elaboração do planejamento. Para analisar os efeitos causados pelas medidas adotadas durante um processo de planejamento, adota-se medidas de desempenho, que deverão ser analisadas periodicamente, para que se possa verificar se a empresa esta caminhando com eficiência na busca de seu objetivo. KAPLAN e NORTON (1997:30) confirmam a idéia de que “a estratégia é um conjunto de causa e efeito”.

Para construir um planejamento é necessário que se utilize algumas ferramentas gerenciais. Nesse sentido, pode-se dizer que o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta do planejamento estratégico que alia medidas de desempenho com a visão estratégica de longo prazo, através de um sistema de gestão.

Outro fator determinante no *Balanced Scorecard* é a capacidade de agrupar em seu rol de indicadores de desempenho aspectos relacionados a resultados não financeiros.

Assim, o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta do planejamento estratégico que alia as medidas de desempenho com a visão estratégica de longo prazo, através de um sistema de gestão estratégica. Ele deve ser utilizado para traduzir a visão e a estratégia da empresa com base em um conjunto de indicadores de desempenho, pois uma das principais bases do *Scorecard* é a estratégia. Segundo KAPLAN e NORTON (1997:20), o *Balanced Scorecard*

“preenche a lacuna existente na maioria dos sistemas gerenciais - a falta de um processo sistemático para implementar e obter feedback sobre a estratégia”.

As perspectivas abordadas pelo *Balanced Scorecard*, podem sofrer alterações dependendo da atividade ou finalidade da organização, sendo que não se trata de um modelo padrão, podendo haver inclusão ou exclusão de algumas perspectivas.

Cada perspectiva é subdividida em medidas genéricas, que servem de base para um conjunto coerente de indicadores, que relacionados identificarão os possíveis problemas e apontarão soluções, através de um estudo da relação de causa e efeito.

As medidas genéricas serão estabelecidas de acordo com as necessidades, estrutura, ambiente, produção, mercado de cada empresa, para que se possa avaliar seus resultados. Todavia, KAPLAN e NORTON (1997:44) mostram claramente que o *Scorecard* não se trata de um agregado aleatório de medidas de desempenho, no momento que enfatiza a importância de vincular as medidas de desempenho à estratégia da empresa.

O *Scorecard* não deve ser utilizado apenas como um sistema de controle, deve auxiliar e facilitar os processos internos de informação e crescimento organizacional, pois fornece um *feedback* que permite monitorar e ajustar os processos operacionais. Ratificando essa assertiva, KAPLAN e NORTON (1997:282) dizem que o *Scorecard* tem que se basear na estratégia e monitorar o desempenho operacional, facilitando, assim, o aprendizado e crescimento em equipe.

É importante elaborar um *Balanced Scorecard*, pois ele demonstra o desempenho operacional através de indicadores financeiros e não financeiros, baseado numa visão estratégica de longo prazo, com *feedback*, para que os administradores possam avaliar periodicamente o crescimento e o aprendizado operacional.

A qualidade dos produtos ou serviços prestados de uma empresa é uma medida não financeira, e deixou de ser um diferencial para se tornar uma necessidade empresarial. Empresas investem quantias substanciais de recursos, com intuito de implementar processos que colaborem para a melhoria da sua qualidade.

A informação contábil e o planejamento estratégico devem interagir-se para melhorar a sistematização dos processos de controle, levantamento, planejamento, entre outros.

3.2 A Contabilidade

A contabilidade surgiu com o intuito de controlar o patrimônio de uma entidade e da necessidade dos gestores do patrimônio, em obter informações sobre a marcha dos negócios, preços de custos, preços de vendas e a oscilação do mercado financeiro e, desta forma, obter informações sobre a rentabilidade de seus produtos, bens e serviços.

Segundo MARION (1998:128),

A contabilidade surgiu basicamente da necessidade dos donos de patrimônio que desejavam mensurar, acompanhar a variação e controlar suas riquezas. Daí, pode-se afirmar que a Contabilidade surgiu em função de um usuário específico, o homem proprietário de patrimônio que, de posse das informações contábeis, passa a conhecer melhor sua 'saúde' econômica-financeira, tendo dados para propiciar tomadas de decisões mais adequadas.

A frieza dos números nem sempre é a melhor conselheira quando se trata de adotar uma decisão buscando o lucro da empresa. Os últimos avanços da contabilidade de custos apresentam resultados à primeira vista surpreendentes, que podem determinar que se continue a fabricar um produto ou a inconveniência de trabalhar com a capacidade plena se não se reduzem os custos unitários. Diversas técnicas e procedimentos contábeis permitem superar riscos e adotar as melhores decisões.

Conforme PEREZ JUNIOR et ali (1997:157) esses procedimentos contábeis são feitos visando os seguintes objetivos:

a. Simplificação: quanto maior o volume de contas, também maior será a dificuldade de visualização e compreensão do todo.

b. Comparabilidade: possuindo cada empresa seu plano de contas próprio e diferenciado das outras, toma-se necessário agregar contas de forma que os balanços se tomem comparáveis.

c. Adequação aos Objetivos de Análise : conforme o objetivo a que se propõem a análise, deve-se estabelecer um modelo-padrão que permita a identificação dos fatores importantes.

d. Precisão na Classificação das Contas; o analista poderá modificar as classificações que forem falhas (exemplos: investimentos de caráter permanente classificados como ativo circulante, despesas do exercício que figuram como despesas do exercício seguinte)

e. Descoberta de Erros: a padronização possibilita melhor análise e descoberta de erros, como por exemplo:

- estoques finais ou iniciais não coincidentes;
- provisão para devedores duvidosos não coincidentes com a constituída na demonstração de resultado do exercício;
- falta de conciliação do patrimônio líquido final com os resultados do exercício somados ao patrimônio líquido inicial.

f. Maior Entendimento das Demonstrações Contábeis pelo Analista: a padronização obriga o analista a examinar cada conta e decidir sobre sua consistência com as demais contas quando da transcrição para o modelo predefinido de demonstração.

A moderna contabilidade de custos, também chamada de contabilidade gerencial, adquiriu grande importância na empresa contemporânea em razão, segundo PEREZ JUNIOR et ali (1997:160) “da análise de índices econômico-financeiros, calculados basicamente a partir das contas das demonstrações contábeis [que] visa evidenciar determinado aspecto da situação patrimonial, econômica ou financeira da entidade”

3.3 A Informação Contábil e o *Balanced Scorecard*

Um dos propósitos em se elaborar um planejamento estratégico, baseado na filosofia do *Balanced Scorecard* é a de dispor de controles direcionados a obtenção de lucros.

O início é sempre a racionalização, entendida como um processo resolutivo, base de todas as ciências é da tecnologia, sendo necessariamente o fundamento das organizações.

O aumento de produtividade decorre da melhoria dos métodos de trabalho e de gestão que, por sua vez são fundamentais na existência de sistemas racionalmente projetados e elaborados.

Conforme KAPLAN & NORTON (1997:80) “a dimensão de imagem e reputação reflete os fatores intangíveis que atraem um cliente para uma empresa. Através da publicidade e qualidade dos produtos e serviços oferecidos, algumas empresas conseguem gerar a fidelidade dos clientes muito além dos aspectos tangíveis dos produtos e serviços”.

Dentro dessa perspectiva, a contabilidade vem cada vez mais ampliando seu campo de atuação e buscando novos enfoques. Com essa característica, ela dá um enfoque especial a contabilidade gerencial que se utiliza da informação para a elaboração e a comunicação de estratégias pelas diversas formas de gestão: o processo de planejamento estratégico.

Acerca do exposto, IUDÍCIBUS (1986:24) comenta que

o administrador inteligente, que sabe usar a informação contábil e que conhece suas limitações, tem em seu poder um poderoso instrumento de trabalho que lhe permite tomar decisões visando ao futuro com maior segurança, bem como conhecer a situação atual e o grau de acerto ou desacerto de suas decisões passadas.

Dentro dessa perspectiva, a contabilidade vem ampliando o seu campo de atuação e buscando novos enfoques. Com essa nova característica, ela dá um enfoque especial a contabilidade gerencial, que se utiliza da informação para a elaboração e a comunicação de estratégias pelas diversas formas de gestão, o processo de planejamento estratégico.

Dessa forma, verificar-se que as informações contábeis fornecidas aos administradores, ultrapassam a mera demonstração contábil e constituem um acervo informativo.

Essa informação pode ser aferida através do grau de necessidade do usuário. Sobre esse aspecto PADOVEZE (1998:33) discorre,

para que a informação contábil seja usada no processo de administração, é necessário que essa informação contábil seja desejável e útil para as pessoas responsáveis pela administração da entidade. Para os administradores que buscam a excelência empresarial, uma informação, mesmo que útil, só é desejável se conseguida a um custo adequado e interessante para a entidade. A informação não pode custar mais do que ela pode valer para a administração da entidade.

Acerca do exposto, verifica-se que a informação contábil é fator determinante para que se possa elaborar um planejamento estratégico com base nos aspectos abordados pelo *Balanced Scorecard*

Nesse sentido, para KAPLAN e NORTON (1997:02), o *Balanced Scorecard* pode vir a oferecer aos gestores instrumentos que poderão subsidiar metas que se pretende alcançar, pois traduz a estratégia que a empresa poderá utilizar para alçar a obtenção de objetivos previamente estabelecidos. Ele vem para ajudar a assegurar o processo competitivo em que as organizações se inserem atualmente, já que o advento da era da informação tomou obsoleta algumas premissas da concorrência industrial.

Para apoiar o processo de gestão em uma organização nesses novos tempos tão mais globalizados e competitivos, é fundamental que existam processos de medição de desempenho. Esta medição relaciona-se com a atividade do administrador empresarial em

controlar e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de corrigir o planejamento de uma organização. Sobre esse aspecto, discorre KAPLAN e NORTON (1997:21) dizendo que “*medir e importante: o que não è medido não pode ser gerenciado*”.

A Perspectiva Financeira e a Contabilidade

A perspectiva financeira do *Balanced Scorecard*, não despreza os objetivos financeiros tradicionais, agregando aos objetivos uma visão estratégica de longo prazo.

Conforme KAPLAN & NORTON (1997:50) os objetivos e medidas financeiras devem desempenhar um papel duplo: definir o desempenho financeiro esperado da estratégia e servir de meta principal para os objetivos e medidas de todas as outras perspectivas do *Balanced Scorecard*

A contabilidade servirá como base para dedução do planejamento financeiro, uma vez que segundo BODIE e MERTON (199:70) “os sistemas contábeis são talvez a parte mais importante do sistema financeiro, pois o objetivo da administração financeira é além de facilitar a movimentação de recursos ao longo do tempo (...) exercer um papel importante no deslocamento de recursos”.

Em sentido amplo a perspectiva financeira aliada a contabilidade gerencial segundo CREPALDI (1998:18) “tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresa que os auxiliem em suas funções gerenciais”.

A contabilidade administrativa tem como característica o controle da administração financeira que segundo CREPALDI (1998:19) “baseia-se fortemente na informação histórica gerada pela contabilidade financeira que é orientada para o futuro”.

O papel da contabilidade gerencial na elaboração de orçamentos é essencial, pois segundo GRAY (1977:30) “os dados contábeis são essenciais para a administração no estabelecimento de objetivos, na preparação de orçamentos adequados e, no fornecimento de informações para fins de planejamento e controle”.

Assim, entendido o *Balanced Scorecard* utiliza-se de orçamentos adequados, relatórios, formulários, demonstrações contábeis, entre outros dados; afim de formar uma base estratégica para o gerenciamento das empresas na era da informação.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na medida em que a concorrência entre as empresas se intensifica, a busca de um diferencial, com características inovadoras e funcionais, tornar-se muitas vezes fator determinante para o sucesso da organização.

A satisfação dos clientes, os processos internos e o crescimento da empresa, deve ser analisado e avaliado periodicamente, para que a empresa mantenha sua continuidade no mercado atual.

Balanced Scorecard assim como outros instrumentos do planejamento estratégico é importante que seja utilizado para que a empresa possa executar, controlar e avaliar o desempenho organizacional, pois num ambiente competitivo em que muitas empresas se encontram, o controle dos custos e receitas torna-se fator determinante para sua manutenção no mercado.

O *Balanced Scorecard* é um conjunto coerente de medidas de desempenho equilibradas que sintetizam informações que os administradores necessitam, com o objetivo de se avaliar o desempenho organizacional.

O *feedback* é outro aspecto importante para o gerenciamento da empresa, apontando para uma análise dos resultados através de uma relação de causa e efeito entre as medidas de desempenho, com o objetivo de fazer uma reflexão da melhor estratégia a ser seguida pelo gerenciador.

O *Balanced Scorecard* agrega medidas de desempenho não financeiras aliadas a estratégia, pois a continuidade de muitas empresas, está diretamente relacionada a capacidade de gerar valores futuros, principalmente com a incrementação de ativos intangíveis.

É importante acompanhar permanentemente o desempenho econômico-financeiro da empresa, pelo uso de instrumentos de análise adequados aos objetivos, pois a importância da empresa na sociedade moderna faz com que sua sobrevivência interesse a todos os seus parceiros: acionistas, financiadores, empregados, fornecedores, clientes e governo.

É importante salientar que o presente trabalho não esgota as possibilidades de estudo sobre o assunto, no entanto, serve de abertura para possíveis trabalhos acerca da temática ora trabalhada.

5 BIBLIOGRAFIA

- BACKER, Morton, JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos: enfoque para administração de empresas.** São Paulo: Atlas, 1974.
- BARROS, Aidil Jesus, LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia Científica: um guia para iniciação científica.** São Paulo, Mcgraw-Hill, 1986.
- BEUREN, Ilse M. **Gerenciamento da informação: um recuo estratégico no processo de gestão empresarial.** São Paulo: Atlas, 1998.
- BODIE, Zvi, MERTON, Robert C. M. **Finanças.** Porto Alegre: Bookman, 1999.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON.** São Paulo: Atlas, 1999.
- CORNACHIONE Jr., Edgard Bruno. Modelo GECON: análise de sua aplicação ao planejamento de resultados de empresas. In **Congresso Internacional de Contabilidade.**
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Atlas, 1998.
- DEMO, Pedro. **Educar pela Pesquisa.** Campinas: Autores Associados, 1995.
- GRACIOSO, Francisco. **Planejamento Estratégico Orientado para o Mercado.** São Paulo: Atlas, 1990.
- GRAY, Jack, JOHNSTON, Kenneth S. **Contabilidade e Administração.** São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Introdutória.** 7 ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard.** Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- LAKATOS, Eva Maria, MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados.** São Paulo: Atlas, 1991.
- LOPES, Carlos T. Guimarães. **Planejamento e estratégia empresarial.** São Paulo: Saraiva, 1978.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 8 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MCGEE, James, PRUSAK, Laurence. **Gerenciamento Estratégico da Informação.** Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- MOSIMANN, Clara P., ALVES, Osmar de C., FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** Florianópolis: Editora da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

- MOSIMANN, Clara P., ALVES, Osmar de C., FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** Florianópolis: Editora da UFSC, Fundação ES AG, 1999.
- N AKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria: Conceito, Sistemas, Implementação.** São Paulo: Atlas, 1993.
- OLIVEIRA, Djalma P. R. **Planejamento Estratégico: Conceitos, Metodologia e Práticas.** São Paulo: Atlas, 1991.
- PADOVESE, Clóvis Luiz. **Sistema de informações contábeis: Fundamentos e análise.** São Paulo: Atlas, 1998.
- PEREZ Jr, José H., PESTANA, Armando Oliveira, FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão: uma abordagem prática.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- REY, Luis. **Planejar e Redigir Trabalhos Científicos.** 2 ed. São Paulo: Editora Blucher, 1993.
- ROSS, Stephen A., WESTERFIELD, Randolph W, JAFFE, Jeffrey F. **Administração Financeira.** São Paulo: Atlas, 1995.
- SALVADOR, Angeló Domingos. **Métodos e técnicas da pesquisa bibliográfica: elaboração de trabalhos científicos.** Porto Alegre: Sulinas, 1980.
- SALOMON, Délcio Vieira. **Como fazer uma monografia.** 5 ed. Belo Horizonte: Interlivros, 1997.
- TUNG, Nguyen H. **Controladoria Financeira das Empresas: uma abordagem prática.** 8 ed. São Paulo, Edições Universidade-Empresa Ltda, 1993.
- VERA, Armando Asti. **Metodologia da pesquisa científica.** Porto Alegre: Globo, 1983.