



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas
na Pesquisa Contábil**

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

RAFAEL TADEU VIEIRA

Universidade Federal de Santa Catarina

SÉRGIO MURILO PETRI

Universidade Federal de Santa Catarina

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

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

1 INTRODUÇÃO

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

A necessidade das grandes, médias ou pequenas empresas da informação contábil surge de diversos pontos, por exemplo: gerenciamento (informações para tomada de decisões) ou tributário (cumprimento das obrigações principais e acessórias), conforme a divisão realizada por Thomé (2001 *apud* Carvalho *et al.* 2008): contabilidade, consultoria, administração pessoal, escrituração fiscal, serviços comerciais, auditoria, perícia e assessoria. Desta forma, um escritório de contabilidade realiza as atividades já descritas, contudo, também deve desempenhar essas funções para si. Assim, deve considerar a si mesmo, por primeiro, como uma empresa que necessita de ferramentas de estratégias para o seu negócio (PEREIRA, 2008). Para auxiliar a gestão de empresas, há diversas abordagens de avaliação de desempenho, contudo o *balanced scorecard* (BSC) é uma ferramenta complementar ao planejamento estratégico. Mooraj, Oyon e Hostettler (1999) constaram que o uso do BSC é um “bem necessário”, pois a ferramenta auxilia a tomada de decisão com informações equilibradas e concisas aos gestores.

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

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

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

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

2 REFERENCIAL TEÓRICO

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

2.1 Balanced scorecard

As métricas de estratégias financeiras são amplamente conhecidas, contudo, as métricas não financeiras foram acrescentadas ao planejamento estratégico das entidades, com o intuito de ampliar a visão sobre o negócio, conforme Kaplan e Norton (1992; 1993). O BSC é, assim, um mecanismo para tornar entendível, para toda a organização, o plano estratégico da empresa e estabelecer o que cada um deve fazer, bem como as consequências das atividades realizadas, isto é, o desempenho. Além de gerar uma intensificação dos esforços e diminuir o emprego de recursos em atividades que não geram desempenho (DA SILVA, 2003).

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

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

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

Pode-se verificar, também, a utilização do BSC em nível de empresas não lucrativas ou entidades governamentais que são apresentadas no trabalho de YU *et al.* que estudou o BSC para investigar o desempenho de equipes no ensino superior. E são adotadas, igualmente, por organizações de saúde, como no estudo de Zelman, Pink e Matthias (2003) que constatou a utilização do BSC por essas entidades, mas ressaltou que há necessidades de ajustes para tal organismo com o intuito de alinhar ao seu objetivo.

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

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

Por fim, a pesquisa realizada por Soares e Silva (2013) que teve como foco de estudo, apenas, os indicadores financeiros na perspectiva financeira do BSC em uma prestadora de serviços contábeis, o qual indicou que podem existir melhorias na utilização, somente, dos

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

indicadores financeiros para gestão empresarial, mas ressaltou a necessidade do BSC como um todo, pois a perspectiva financeira não apresenta todas as reações das ações tomadas pelo gestor.

2.2 Estudos Similares

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

Tabela 1 – Estudos anteriores sobre BSC

Autores	Objetivo	Resultado	Principais Objetivos ou indicadores estratégicos
Soares e Silva (2013)	Analisar de que modo a perspectiva financeira utilizada no <i>Balanced Scorecard</i> pode auxiliar o escritório contábil no alcance de seus objetivos estratégicos	Que a utilização dos indicadores financeiros conseguiu elaborar o plano estratégico do escritório de contabilidade.	Os indicadores utilizados pelos autores foram o <i>Economic Value Added</i> (EVA); índices de rentabilidade; retorno do investimento.
Lima et al. (2011)	Ser base para criar indicadores de desempenho em uma indústria.	Elaboração de um BSC para a indústria em questão, mas com metas, apenas, didáticas.	As perspectivas utilizadas na pesquisa são as mesmas apresentadas por Kaplan e Norton (1992). Ressalta-se os indicadores utilizados na perspectiva financeira: retorno sobre o capital próprio e na perspectiva crescimento e aprendizagem: custo de treinamento por hora.
Riva e Fedato (2009)	Geração de informações gerenciais utilizando a metodologia do <i>Balanced Scorecard</i> , para que a empresa possa avaliar seus desempenhos e monitorar suas estratégias.	A elaboração de um BSC para uma pequena autoelétrica. Verificaram-se dificuldades para determinar o estado atual, pois a empresa não dispunha dessas informações para avaliar o desempenho.	As perspectivas utilizadas por ele são as mesmas apresentadas por Kaplan e Norton (1992). Sendo que, alguns dos indicadores utilizados são: aumento do faturamento em relação ao ano anterior (Financeira); Redução da inadimplência (Processos Internos).
Gasparetto, et al. (2007)	Verificar a aplicação do BSC em uma empresa de consultoria em planejamento estratégico.	Constaram, por meio de usos de estatística, que a relação entre os indicadores é fundamental para a execução dos objetivos estratégicos.	Na elaboração do mapa, as perspectivas são as 4 apresentadas por Kaplan e Norton (1992). Nos indicadores, ressaltou-se o de processos internos: Melhorar canais de comunicação que é obtido da seguinte forma: novos canais de comun./ canais de comunic. (plan). Na perspectiva clientes: \sum graus satisf. do cliente por proj./total de proj.

Fonte: Dados da Pesquisa

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

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

3 METODOLOGIA

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

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

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

Quanto aos dados obtidos são primários e secundários, por serem obtidos por meio de entrevistas com gestores e colaboradores que fazem parte do processo da empresa, desta forma, primários. Ao passo que os dados secundários foram obtidos por relatórios contábeis e no site da empresa, bem como do planejamento estratégico desenvolvido em 2009/2010 pela empresa (GRAY, 2012).

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

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

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

4.1 Apresentação dos dados

O escritório de contabilidade em estudo é sucessor da atividade individual de um contador que atua com empresas da região da Grande Florianópolis desde 1999, nos diversos ramos de atividades (industrial; comercial; serviços). Ressalta-se que é uma empresa familiar e que todos os membros da família estão envolvidos nos processos da empresa. Atualmente, a empresa conta com sete colaboradores e dois sócios que exercem funções nos seguintes departamentos: contábil; pessoal; fiscal e comercial/financeiro.

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

Tabela 2 – Planejamento Estratégico

Negócio da empresa	Transmitir informação contábil de forma clara e objetiva em tempo hábil.
Missão	Atender os clientes com efetividade e visibilidade na gestão contábil.
Visão	Ser referência nos serviços e assessoramento contábil, pela efetividade no atendimento, promovendo a satisfação dos clientes, na Grande Florianópolis até 2017.

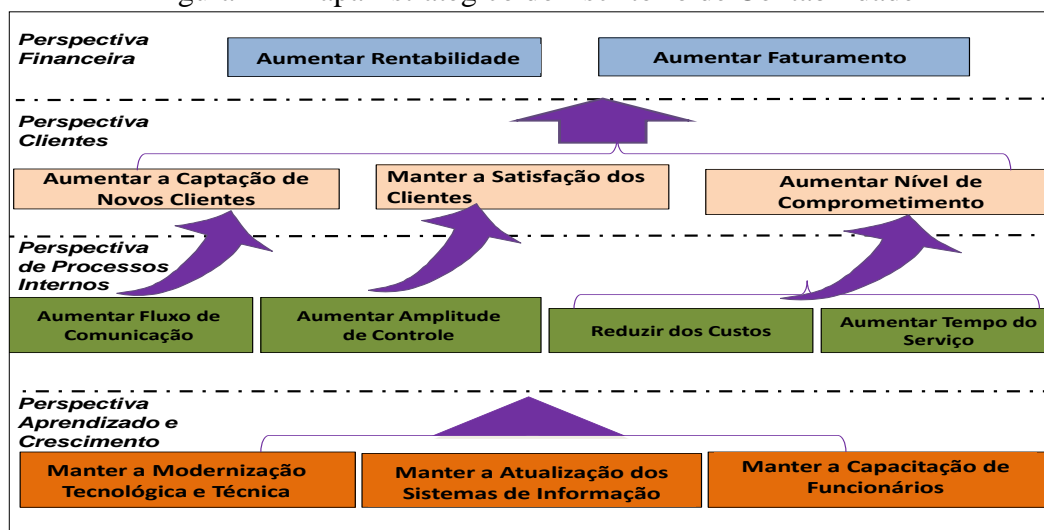
Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

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

Fonte: Dados da Pesquisa

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

Figura 1 – Mapa Estratégico do Escritório de Contabilidade



Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Desta forma, após a realização do mapa e tendo-o como base para nortear as ações a serem realizadas pela entidade, surge a necessidade de mensurar os indicadores ligados aos objetivos da empresa, pois, conforme Kaplan e Norton (1992), só se pode controlar o que é passível de mensuração. Portanto, a elaboração do painel tem como primeiro passo a identificação dos objetivos e seus indicadores para a definição das metas, pois, desta maneira, os objetivos traçados pela entidade podem ser acompanhados e monitorados pelos indicadores que serão impulsionados pelas iniciativas que estão atreladas aos indicadores. Conforme o tabela 3, observam-se as perspectivas, objetivos estratégicos e indicadores.

Tabela 3 – Objetivos e indicadores elaborados para alcançar os objetivos estratégicos

Perspectivas	Objetivos Estratégicos		Indicador
Financeira	Aumentar Rentabilidade	1.1	Rentabilidade (Lucro Líquido/Patrimônio Líquido)
		1.2	Inadimplência/Lucro Líquido
	Aumentar Faturamento	2	Variação do Faturamento ((Faturamento 2013-Faturamento 2012)/Faturamento 2012)
Clientes	Cumprir os prazos Solicitados	3	Número de Prazos Não Atendidos
	Satisfazer os Clientes	4	Nota Média em Pesquisa de Satisfação
	Manter os clientes	5	Número de Ex-Clientes Voluntários
	Prospectar clientes	6.1	Número de Indicados por Clientes (Nº 2012/Nº2013)
		6.2	Número de Clientes Captados com Esforços Próprios
Processos Internos	Facilitar a Comunicação	7	Meios de Comunicação Utilizados Internamente e Externamente
	Controlar todos os processos em andamento	8	Número de Processos Organizados e Acompanhados Totalmente Mensalmente
	Reduzir o tempo de serviço	9	Número de Procedimentos Automatizados
	Eliminar desperdícios de material	10	Número de documentos reimpressos por mês
Aprendizado e Crescimento	Capacitar os Colaboradores	11	Média de Horas de Treinamento por Colaboradores Anual
	Modernização Tecnológica	12	Número de Itens Tecnológicos Utilizados nos Serviços/ Número de Itens Tecnológicos Disponibilizados
	Motivar os Colaboradores	13	Número de Indicação de Novos Clientes por Colaboradores

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

O painel do BSC foi elaborado para identificar os objetivos, os indicadores, o *status quo* (situação atual). E, a partir desses dados, são estimadas as metas e as ações que impactam nos objetivos. Porém, ressalta-se que o BSC é uma ferramenta que auxilia a mensuração e a evidencição das estratégias da empresa. Ademais, as ações ou iniciativas são a chave para atingir as metas, pois sem essas ações o BSC será apenas uma ferramenta de medição da situação atual, e não de acompanhamento da evolução da execução do planejamento estratégico. Destarte, apresenta-se o tabela 3 com a situação atual advinda dos indicadores estabelecidos, bem como a meta e as iniciativas a serem implementadas pela entidade.

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Tabela 4- Objetivos, indicadores, estado atual, metas e iniciativas

	Objetivos Estratégicos		Indicadores	Estado Atual	Metas	Iniciativas
Financeira	Aumentar Rentabilidade	1.1	Rentabilidade (Lucro Líquido/Patrimônio Líquido)	6	17	
		1.2	Inadimplência/Faturamento	-150	-118	Negociar formas de pagamento com os inadimplentes.
	Aumentar Faturamento	2	Varição do Faturamento ((Faturamento 2013- Faturamento 2012)/Faturamento 2012)	-160	-72	Revisar honorários dos clientes
Clientes	Cumprir os prazos Solicitados	3	Número de Prazos Não Atendidos	6	17	Negociar formas de pagamento com os inadimplentes.
	Satisfazer os Clientes	4	Nota Média em Pesquisa de Satisfação	0	0	Fazer a pesquisa de satisfação com os clientes.
	Manter os clientes	5	Número de Ex-Clientes Voluntários	50		Identificar possíveis falhas no atendimento/serviços prestados e intervi-los.
	Prospectar clientes	6.1	Número de Indicados por Clientes (Nº 2012/Nº2013)	0	13	Realizar parcerias com clientes; Oferecer benefícios pela indicação.
		6.2	Número de Clientes Captados com Esforços Próprios	-60	-36	
	Processos Internos	Facilitar a Comunicação	7	Meios de Comunicação Utilizados Internamente e Externamente	0	13
Controlar todos os processos em andamento		8	Número de Processos Organizados e Acompanhados Totalmente Mensalmente	67	97	Realizar levantamento dos processos e organiza-los e estabelecer prazos.
Reduzir o tempo de serviço		9	Número de Procedimentos Automatizados	-40	8	Conhecer e aperfeiçoar procedimentos de informática. Incentivar a importação e exportação de dados
Eliminar desperdícios de material		10	Número de documentos reimpressos por mês	0	0	Implantar controle e incentivar a redução por meio de recompensas.
Aprendizado e Crescimento	Capacitar os Colaboradores	11	Média de Horas de Treinamento por Colaboradores Anual	6		Negociar formas de pagamento com os inadimplentes.
	Modernização Tecnológica	12	Número de Itens Tecnológicos Utilizados nos Serviços/ Número de Itens Tecnológicos Disponibilizados	-50	-30	Incentivar da implantação de sistemas nos clientes para captação dos dados.
	Motivar os Colaboradores	13	Número de Indicação de Novos Clientes por Colaboradores	0	10	Beneficiar com percentuais a ser estipulados sobre os honorários dos novos clientes.

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

A tabela 4 evidencia, em cada perspectiva, os objetivos, indicadores, estado atual, metas e iniciativas. Abordam-se, assim, esses itens, a fim de demonstrar como foram elaborados e verificar quais atitudes, na visão do gestor, precisam ser realizadas.

Na perspectiva financeira, elegeram-se, como objetivos estratégicos, o aumento da rentabilidade e do faturamento. No tocante ao aumento da rentabilidade, a empresa verificou

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

que com a alteração de processos internos há a possibilidade de os recursos próprios (capital próprio) serem suficientes para a atuação da empresa, entretanto, a rentabilidade precisa, na visão da empresa, ser acompanhada pela liquidez, tendo em vista o alto índice de inadimplência (12%). Enquanto que o aumento do faturamento foi considerado, pela empresa, como objetivo estratégico pela necessidade de revisão dos honorários de determinadas empresas, contudo, na implementação não se espera atingir diretamente todas as metas, pois se verifica uma dificuldade por parte de alguns clientes acerca desse aumento de honorários e o pagamento em dia.

Notou-se, na perspectiva clientes, que há a necessidade de realizar uma pesquisa de satisfação, pois a empresa não possui essa informação prontamente, afinal, não realizou uma pesquisa de satisfação com os atuais clientes, não sendo possível, assim, a determinação do estado atual e a relação com as metas. Contudo, a empresa quer manter o número de ex-clientes voluntários, isto é, aqueles que por diversos motivos trocam de prestador de serviços contábeis, pois, no último ano, a empresa não perdeu nenhum cliente desta forma, podendo considerar como um indicador de satisfação. Nessa perspectiva, identificou-se, ainda, que por parte da empresa há a necessidade de elaboração de um cronograma a ser cumprido das obrigações acessórias e demais processos, a fim de evitar o pagamento de multas e possíveis atritos com clientes por prazos estabelecidos e não cumpridos para que haja uma menor probabilidade de passivos, tanto para o cliente quanto para o prestador de serviço, além de minimizar a possibilidade de fim do contrato de prestação de serviços.

Quanto à perspectiva de processos internos identificou-se que as metas exigem alterações de procedimentos e inclusão de outros, isto é, para alcançar uma redução de material de expediente notou-se que há um excesso de impressões desnecessárias, consumindo, assim, rapidamente o material, porém, não o utilizando. A empresa não apresenta um valor do estado atual no momento da elaboração do BSC, mas irá realizar no primeiro mês da implementação a mensuração e estabelecer a meta. No concernente à facilitação da comunicação, a empresa constatou que utiliza apenas o contato telefone e e-mail para realização de contatos internos e externos, contudo, há a necessidade de estabelecer formas de comunicação instantâneas como: aplicativos para celulares; mensagens/conversas/teleconferências, com o intuito de aproximar e aprimorar o relacionamento, além de troca de informações internas e externas. O controle de processos será monitorado pelo número de processos que estão organizados e acompanhados, pois se verificou um desconhecimento de determinados processos que causaram mal-estar entre cliente e prestador de serviço e prazos não cumpridos que acarretaram elevação das despesas.

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

4.2 Análise dos Resultados

A elaboração do BSC tomou como base o planejamento estratégico desenvolvido pela empresa no de 2010, ajustado em função de alterações do ambiente. Tendo por base essas informações, utilizaram-se as perspectivas apontadas por Kaplan e Norton (1992), pois se

Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

adequavam ao planejamento estratégico da empresa. A partir disso, por meio de entrevistas, elaboraram-se os objetivos estratégicos e indicadores, além da mensuração dos objetivos e estabelecimento de metas, como pode se observar na tabela 5.

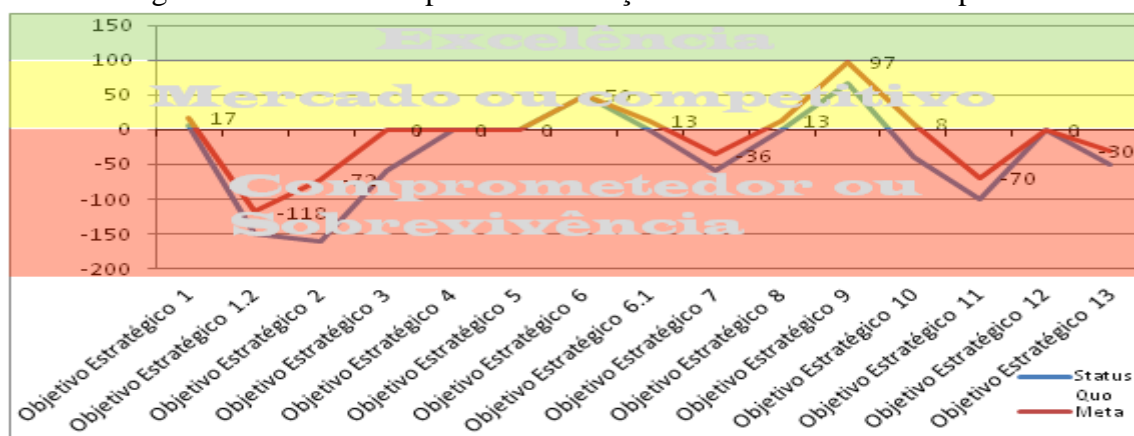
Tabela 5 – Objetivos estratégicos com a situação atual e meta.

Objetivos	Descrição dos objetivos	Status Quo	Meta
Objetivo Estratégico 1	Rentabilidade (Lucro Líquido/Patrimônio Líquido)	6	17
Objetivo Estratégico 1.2	Inadimplência/Faturamento	-150	-118
Objetivo Estratégico 2	Varição do Faturamento ((Faturamento 2013- Faturamento 2012)/Faturamento 2012)	-160	-72
Objetivo Estratégico 3	Número de Prazos Não Atendidos	-60	0
Objetivo Estratégico 4	∑ Notas da Pesquisa de Satisfação/(Número de formulário x Nota Máxima Possível do Formulário)	-	-
Objetivo Estratégico 5	Número de Ex-Clientes Voluntários	0	0
Objetivo Estratégico 6	Número de Indicados por Clientes (Nº 2012/Nº2013)	50	50
Objetivo Estratégico 6.1	Número de Clientes Captados com Esforços Próprios	0	13
Objetivo Estratégico 7	Meios de Comunicação Utilizados Internamente e Externamente	-60	-36
Objetivo Estratégico 8	Número de Processos Organizados e Acompanhados Totalmente Mensalmente	0	13
Objetivo Estratégico 9	Número de Procedimentos Automatizados	67	97
Objetivo Estratégico 10	Número de documentos reimpressos por mês	-40	8
Objetivo Estratégico 11	Média de Horas de Treinamento por Colaboradores Anual	-100	-70
Objetivo Estratégico 12	Número de Itens Tecnológicos Utilizados nos Serviços/ Número de Itens Tecnológicos Disponibilizados	0	0
Objetivo Estratégico 13	Número de Indicação de Novos Clientes por Colaboradores	-50	-30

Fonte: Dados da Pesquisa

Desta forma, o mapa estratégico contém 12 objetivos. A partir deste, elaborou-se o painel do BSC, apresentando 13 objetivos estratégicos alinhados com as iniciativas, passíveis de mensuração e, assim, monitorados, para que a gestão estratégica da empresa possa ser facilitada e passível de acompanhamento por tais indicadores. Como pode ser observado no gráfico abaixo, figura 2.

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



Fonte: Dados da Pesquisa

Assim, é possível observar, tanto no mapa ou painel e, até mesmo, no gráfico, que as perspectivas utilizadas para elaboração do BSC foram as mesmas apresentadas por Kaplan e Norton (1992). Contudo, ressalta-se que, além de ser as mesmas apresentadas no trabalho

citado acima, foram as mesmas utilizadas nos trabalhos de Lima et al. (2011); Riva e Fedato (2009); Gasparetto et al. (2007).

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

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

CONCLUSÃO

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

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

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

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

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

REFERÊNCIAS

Ahn, H. (2001). Applying the balanced scorecard concept: an experience report. *Long range planning*, 34(4), 441-461. Doi: 10.1016/S0024-6301(01)00057-7

Carvalho, J. R. M. D., Nóbrega de Almeida, K. K., Abrantes da Silva, J. A., & Nóbrega, D. M. D. (2009). Requisitos de qualidade em serviços contábeis no setor de comércio. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 11(1-2). Disponível em: <<http://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/6/57>> Acesso em: 20 dez 2013

Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina. *Jornal CRCSC* (2013). *Informativo do Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina*. Ano 20, 100 – novembro/dezembro 2013.

Craig, J., & Moores, K. (2005). Balanced scorecards to drive the strategic planning of family firms. *Family business review*, 18(2), 105-122. Doi: 10.1111/j.1741-6248.2005.00035

da Silva, L. C. (2003). O balanced scorecard eo processo estratégico. *Caderno de pesquisas em administração*, 10(4), 61-73. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/v10n4art6.pdf>> Acesso em: 15 jan 2014.

de Lima, C., Petry, M., Fagundes, J. A., & Ciupak, C. (2012). Indicadores de Gestão: Um Estudo sob a ótica do Balanced Scorecard–BSC. *Revista Eletrônica Saber Contábil*, 1(2), 107-120. Disponível em:<<http://revista.ulbrajp.edu.br/ojs/index.php/contabeis/article/view/1405/306>> Acesso em: 04 jan 2014.

Haapasalo, H., Ingalsuo, K., & Lenkkeri, T. (2006). Linking strategy into operational management: a survey of BSC implementation in Finnish energy sector. *Benchmarking: An International Journal*, 13(6), 701-717. Doi: 10.1108/14635770610709068

Hoque, Z. (2013). 20 years of studies on the balanced scorecard: Trends, accomplishments, gaps and opportunities for future research. *The British Accounting Review*. Doi: 10.1016/j.bar.2013.10.003

Fernandes, K. J., Raja, V., & Whalley, A. (2006). Lessons from implementing the balanced scorecard in a small and medium size manufacturing organization. *Technovation*, 26(5), 623-634. Doi: 10.1016/j.technovation.2005.03.006

Gasparetto, A. S., Torres, A. P., Cupertino, C., Souza, J. V. D., Nascimento, V. D., & Serra, F. A. R. (2010). Implantação do Balanced Scorecard: estudo de caso em empresa de consultoria. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 12(1). Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/view/644/640>> Acesso em: 15 dez 2013

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

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

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992) The balanced scorecard measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70 (1), 71–79. Disponível em: <<http://eds.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=c74c99f2-9963-4be1-b959-6c8108f1b3cc%40sessionmgr4004&vid=3&hid=4208>> Acesso em: 20 nov 2013.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1993). Putting the balanced scorecard to work. *The Economic Impact of Knowledge*, 315-24. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=xJbS5-IP2lgC&oi=fnd&pg=PA315&dq=+The+balanced+scorecard+measures+that+drive+performance.+&ots=vwl7xDJcMm&sig=55Vjh5llWzxpP0rEZrAoXsB7sTQ#v=onepage&q&f=false>> Acesso em: 17 nov 2013.

Landry, S. P., Chan, W. Y. C., & Jalbert, T. (2002). Balanced scorecard for multinationals. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 13(6), 31-40. Doi: 10.1002/jcaf.10099

Lee, S., Park, S. B., & Lim, G. G. (2013). Using balanced scorecards for the evaluation of “Software-as-a-service”. *Information & Management*, 50(7), 553-561. Doi: 10.1016/j.im.2013.07.006

Mooraj, S., Oyon, D., & Hostettler, D. (1999). The balanced scorecard: a necessary good or an unnecessary evil?. *European Management Journal*, 17(5), 481-491. Doi: 10.1016/S0263-2373(99)00034-1

Papalexandris, A., Ioannou, G., & Prastacos, G. P. (2004). Implementing the balanced scorecard in Greece: a software firm’s experience. *Long Range Planning*, 37(4), 351-366. Doi: 10.1016/j.lrp.2004.05.002

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

Riva, A. L., & de Lima Fedato, G. A. (2012). Geração de Informações Contábeis Gerenciais Utilizando a Metodologia do Balanced Scorecard: Um Estudo de Caso. *Contabilidade & Amazônia*, 2(1), 30-43. Disponível em: <http://www.contabilidadeamazonia.com.br/artigos/artigo_46artigo_03.pdf> Acesso em: 10 dez 2013.

Soares, B. B., & Silva, I. A. D. (2013). INDICADORES FINANCEIROS DO BALANCED SCORECARD. *Revista de Contabilidade, Ciência da Gestão e Finanças*, 1(1). Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/rccgf/article/view/158>> Acesso em: 20 dez 2013.

Souissi, M., & Itoh, K. (2006). Implementing the balanced scorecard. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 17(3), 57-61. Doi: 10.1002/jcaf.20198

Zelman, W. N., Pink, G. H., & Matthias, C. B. (2003). Use of the balanced scorecard in health care. *Journal of Health Care Finance*, 29(4), 1-16. Disponível em: <<http://kiwinurse.co.nz/Tertiary%20Conference/PDF's/2009/General%20Papers/NM%20BSC%20in%20health%20organisations.pdf>> Acesso em: 10 jan 2014

Wachtel, T. L., Hartford, C. E., & Hughes, J. A. (1999). Building a balanced scorecard for a burn center. *Burns*, 25(5), 431-437. Doi: 10.1016/S0305-4179(99)00024-8

Yu, M. L., Hamid, S., Ijab, M. T., & Soo, H. P. (2009). The e-balanced scorecard (e-BSC) for measuring academic staff performance excellence. *Higher Education*, 57(6), 813-828. Doi: 10.1007/s10734-009-9197-x