

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

JOCILENE SZYCHTA

BALANCED SCORECARD COMO FERRAMENTA DE GESTÃO E CONTROLE

CURITIBA

2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JOCILENE SZYCHTA

BALANCED SCORECARD COMO FERRAMENTA DE GESTÃO E CONTROLE

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria.

Orientadora: Prof. Mayla Cristina Costa

CURITIBA

2014

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus pela força recebida em todos os momentos.

A minha família pelo apoio, compreensão e carinho.

A minha professora orientadora pela colaboração no desempenho deste trabalho.

As minhas amigas, colegas e companheiras de Pós Graduação Rita e Tatiane.

RESUMO

SZYCHTA, Jocilene. Balanced Scorecard como Ferramenta de Gestão e Controle. Estamos na era do conhecimento, e o mercado está cada vez mais competitivo, com drásticas mudanças e turbulências, e é importante que as organizações tenham respostas rápidas aos mais variados desafios, e só conseguirão maior sobrevivência as empresas que apresentarem excelência empresarial, com foco para clientes e produtos inovadores. Neste sentido, através de um estudo teórico, este trabalho apresenta o Balanced Scorecard (BSC) uma ferramenta que surgiu na década de 90, desenvolvido por Kaplan e Norton, que auxilia os processos de tomada de decisão, a criar capacidades competitivas, através de uma avaliação de desempenho mais precisa. É uma ferramenta da área da Controladoria que auxilia na Gestão e Controle, ou seja, traduz de forma balanceada e integrada a visão e a estratégia da empresa através de objetivos em diferentes perspectivas como: financeira, dos processos internos, do aprendizado e crescimento. Além de promover indicadores de desempenho, metas e plano de ação, sendo possível gerenciar a empresa de forma integrada e garantir que os esforços da organização estejam direcionados para a estratégia. E para demonstrar de forma mais precisa a importância para as organizações foram selecionados dez artigos científicos que tratam do assunto e comentado sobre os cinco que utilizaram a ferramenta.

Palavras chave: Balanced Scorecard; Estratégia; Planejamento; Controle

ABSTRACT

SZYCHTA, Jocilene. Balanced Scorecard as a Tool Management and Control. We are in the era of knowledge, and the market is increasingly competitive, with drastic changes and turmoil, and it is important for organizations to have quick answers to the most varied challenges, and only achieve higher survival firms that present management excellence, customer focus to and innovative products. In this sense, through a theoretical study, this paper presents the Balanced Scorecard (BSC), a tool that has emerged in the 90s, developed by Kaplan and Norton, which aids the process of decision making, build competitive capabilities through a performance assessment more accurate. It is a tool of the Comptroller of the area that assists in management and control, in other words, reflects a balanced and integrated manner the vision and strategy of the company through goals from different perspectives such as: financial, internal processes, learning and growth. Besides promoting performance indicators, targets and action plan, and the company can manage in an integrated manner and ensure that the organization's efforts are directed to the strategy. And to demonstrate more precisely the importance for organizations were selected ten scientific articles dealing with the subject and talked about the five that used the too.

Key word: Balanced Scorecard; strategy; planning; control

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
1.1 PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS	11
1.2.1 Objetivo Geral	11
1.2.2 Objetivos Específicos	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
2. REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1 CONTROLADORIA	13
2.2 FERRAMENTAS DA CONTROLADORIA	16
2.2.1 Balanced Scorecard	16
2.2.2 As quatro Perspectivas do Balanced Scorecard	18
3. METODOLOGIA	24
4. APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE	26
5. ANÁLISE COMPARATIVA	40
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	43
7. REFERÊNCIAS	45

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 01: AS QUATRO PERSPECTIVAS DO BALANCED SCORECARD BSC.....	18
FIGURA 02: MAPA DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DO BALANCED SCORECARD BSC.....	20
FIGURA 03: OBJETIVOS PROPOSTOS DOS ARTIGOS ANALISADOS.....	40

LISTA DE QUADROS

QUADRO 01: ARTIGOS CIENTÍFICOS.....	26
QUADRO 02: DIFICULDADES E FACILIDADES NA IMPLANTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD.....	41
QUADRO 03: RESULTADOS DO BALANCED SCORECARD.....	42

“A persistência é o menor caminho do êxito.”
Charles Chaplin

1. INTRODUÇÃO

Com o cenário de mudanças devido à globalização e a tecnologia as empresas estão cada vez mais preocupadas e buscando obter vantagens competitivas acerca das tomadas de decisões, e a refletirem sobre a importância e a aplicação das ferramentas da controladoria para cumprir com sistemas falhos (GARCIA et al., 2013).

As empresas exigem diariamente de seus gestores tomada de decisões, algumas são de imediato outras não. E a controladoria visa auxiliar o gestor nesse processo de maneira mais rápida e simples, buscando efeitos positivos das áreas e do financeiro, garantindo a eficácia empresarial (JESUS, 2009).

Nesse sentido, o controle gerencial busca assegurar a sobrevivência organizacional ao conduzir o foco dos colaboradores às atividades da instituição, especialmente àquelas ligadas às estratégias adotadas, constituindo-se em atividade-chave para qualquer organização (OTLEY, 1994; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006). Dentre as atividades de controle gerencial enfatizadas na literatura e no ambiente empresarial, destaca-se a avaliação de desempenho, que visa facilitar a implementação da estratégia definida e a promoção de melhorias no desempenho organizacional (FRANCO-SANTOS; LUCIANETTI; BOURNE, 2012).

Um dos artefatos de avaliação de desempenho para uso nas organizações é o Balanced Scorecard (BSC), reconhecido por promover o balanceamento entre medidas financeiras e operacionais, e considerado um dos importantes desenvolvimentos realizados na área de Contabilidade Gerencial (KAPLAN; NORTON, 1992; ITTNER; LARCKER, 2001; KAPLAN, 2009). É apontado como uma das mais importantes inovações no âmbito gerencial ocorridas na segunda metade do século XX (MEYER, 2002).

Sua aplicação ocorreu em organizações de todo o mundo, tanto em instituições privadas quanto públicas, aquelas com ou sem finalidades lucrativas (KAPLAN, 2009). Tal afirmação é confirmada em pesquisas empíricas realizadas com essa temática, como os relatos de experiências de aplicação do BSC em municípios portugueses (MENDES et al., 2012), em universidades libanesas (ALJARDALI;

KADERI; TADJINE, 2012) e em organizações sem fins lucrativos da Alemanha (GREILING, 2010).

Conhecendo a Controladoria é também necessário conhecer as suas ferramentas como o Balanced Scorecard (BSC) que significa Indicadores Balanceados de Desempenho, apresentado inicialmente pelos professores da Harvard Business School, Robert S. Kaplan e David P. Norton, na década de 1990 (JESUS,2009).

O Balanced Scorecard (BSC) transforma a estratégia da empresa em objetivos e medidas, sob quatro perspectivas: financeira; do cliente; de processos internos; do aprendizado e crescimento. Onde os objetivos são baseados na visão, missão e estratégia da empresa (OLIVEIRA, JUNIOR E SILVA, 2009).

No contexto dinâmico em que as empresas estão inseridas, estão cada vez mais obrigadas a inovar, e os gestores possuem como metas alcançar o máximo de resultados positivos para a organização. Com isso o gerenciamento de desempenho ganha importância e uma das ferramentas que contribuirá é o Balanced Scorecard, (BSC) que integra toda a estratégia e os objetivos para que a empresas possam avaliar o seu desempenho e favorecer a tomada de decisões mais acertadas.

1.1 PROBLEMA

Qual a importância do Balanced Scorecard, a partir de estudos empíricos, como uma ferramenta de Gestão e Controle?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Evidenciar a importância do Balanced Scorecard (BSC) como uma ferramenta de Gestão e Controle.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Fundamentar teoricamente aspecto referente à Controladoria e Planejamento Estratégico e Balanced Scorecard (BSC);
- b) Demonstrar a Origem do Balanced Scorecard (BSC);
- c) Apontar as limitações do Balanced Scorecard (BSC) e as dificuldades para sua implementação a partir de estudos empíricos;
- d) Evidenciar casos de utilização do Balanced Scorecard (BSC).

1.3 JUSTIFICATIVA

Devido à alta competitividade de mercado as empresas necessitam constantemente melhorar sua forma de gerenciamento. Portanto o grande desafio é planejar suas estratégias, que nada mais são do que escolhas com o objetivo de atingir uma situação futura.

E o Balanced Scorecard (BSC) é uma ferramenta muito útil quando a sua aplicação se faz de forma correta, porque apresenta indicadores de desempenho para verificar se sua estratégia utilizada é a melhor ou não.

Cunha citado por Lunkes, (2003, p.16) traz o seguinte conceito de planejamento estratégico:

Um processo que consiste na análise sistemática dos pontos fortes da empresa e das oportunidades e ameaças do ambiente. Esta análise tem o intuito de estabelecer objetivos, estratégias e ações que possibilitam um aumento da competitividade empresarial.

Portanto a realização desse trabalho pode ser justificada devido à importância dessa ferramenta que contribui para a aprendizagem organizacional, conhecimento, inovação, além de representar vantagem competitiva. E também pela ausência de trabalhos recentes que apresentem uma conclusão objetiva quanto à utilização do

Balanced Scorecard (BSC) nos segmentos corporativos, bem como, a demonstração da sua relevância quando da sua utilização.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTROLADORIA

A Controladoria visa facilitar a gestão das empresas, está presente em todas as áreas para garantir fornecimento de informações confiáveis, auxiliando os gestores nas tomadas de decisões. (MOSIMANN E FISCH,1999).

Segundo Mosimann e Fisch (1999) o seu principal papel é aperfeiçoar os resultados por meio da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão. Portanto utiliza-se de algumas ferramentas, entre elas o Balanced Scorecard.

Conforme Mosimann e Fisch (1999) a Controladoria é uma unidade administrativa dentro da empresa que tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, buscando efeitos positivos sobre suas áreas e sobre aspectos econômicos, colaborando com os gestores na busca da eficácia empresarial.

Para Junior et. al (2009,p.5):

“ A Controladoria deve persuadir a coletar e organizar informações e dados importantes para a tomada de decisão, ter controle e monitoramento sobre as atividades executadas e desempenhadas por todos os departamentos da empresa, e principalmente ter capacidade de influenciar nas decisões dos gestores da empresa. ”

A Controladoria tem como missão assegurar a eficácia organizacional através da otimização de seus resultados.

De acordo com Mosimann e Fisch (1999, p.89)

“ A missão da Controladoria é empenhar-se para garantir a execução da missão e a continuidade da empresa. Tendo como seu principal papel coordenar os esforços para obter o resultado desejado em todas as áreas da empresa.”

Segundo Jesus (2009) a principal função da Controladoria é estabelecer a direção e implementação dos sistemas de:

- Informação: entender os sistemas contábeis e financeiros da organização.
- Motivação: está relacionada aos efeitos do sistema de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente envolvidas.
- Coordenação: tem como objetivo concentrar informações vistas à aceitação de planos.
- Avaliação: tendo em vista interpretar fatos, informações e relatórios, avaliando os resultados por área de responsabilidade, por processos, por atividades e entre outros.
- Planejamento: busca estabelecer se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se poderão dar informações para uma possível avaliação posterior.
- Acompanhamento: refere-se a verificação da evolução dos planos traçados, buscando corrigir falhas ou revisar o planejamento.

A Controladoria atua no processo de gestão com o objetivo de assegurar aos gestores meios para o atingimento da eficácia empresarial, de forma que todas as decisões estejam voltadas aos objetivos globais, no sentido de gerarem com suas ações, os melhores resultados possíveis com o menor sacrifício (JESUS, 2009).

Conforme Jesus (2009) a controladoria pode ser visualizada sob dois aspectos, primeiramente como um órgão que facilita o fornecimento de informações para as demais áreas da empresa para que possam implementar as suas estratégias. E como área que procura integrar o processo de decisões estratégicas de cada departamento com o objetivo global da organização.

Define-se como controladoria a atividade de gestão, planejamento, controle administrativo e contábil de uma empresa, ela é utilizada como suporte técnico para a tomada de decisões já que trabalha diretamente com os recursos financeiros de uma organização. Basicamente o trabalho da controladoria é caracterizado como um sistema organizacional aonde as informações são coletadas e apresentadas através das demonstrações (JESUS, 2009).

Com relação aos controles internos caracterizam-se como um grupo de procedimentos e normas adotados pela empresa com o objetivo de proporcionar um grau de segurança razoável dos registros das demonstrações contábeis. Para isso é firmado um compromisso entre o conselho da administração, a direção e os demais colaboradores, de que esses controles deverão ser cumpridos rigorosamente

“A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de que o mesmo está sendo seguido pelos funcionários e pela sua modificação, no sentido de adaptá-los às novas circunstâncias.” (SANTOS; JOSÉ LUIZ DOS; SCHMIDT; PAULO; GOMES; PAULO MÁRIO MATSUMURA GOMES, 2006, P. 23).

Os controles internos sempre estarão associados ao termo risco, quando se tem uma atividade, existe a possibilidade de ocorrer situações adversas, podendo ser estas uma ameaça ou uma oportunidade. Basicamente os controles devem garantir que:

- As operações executadas tenham as devidas autorizações sejam elas gerais ou específicas da administração;
- Todas as operações sejam registradas pelo valor, período correto e nas contas adequadas;
- O acesso aos ativos seja feito apenas por pessoa autorizada pela gestão;
- Haja uma comparação dos registros de controles dos ativos com os ativos existentes, também conhecidos como processo de inventário.
- Seja possível a localização de erros;
- Exista um controle eficiente.

2.2 FERRAMENTAS DA CONTROLADORIA

2.2.1 Balanced Scorecard

BSC – Balanced Scorecard – é uma sigla que, traduzida, significa Indicadores Balanceados de Desempenho (KALLÁS 2005).

Uma ideia similar ao Balanced Scorecard (BSC) pode ter surgido durante os anos sessenta na França, onde utilizam uma ferramenta chamada Tableau de Bord. Era uma tabela que incorporava diversos rateios para o controle financeiro da empresa, com o passar dos tempos passou a incorporar também indicadores não financeiros, que permitiam controlar também os diferentes processos de negócio (KALLÁS 2005).

Segundo Kallás (2005) na mesma década nos Estados Unidos a General Elétric desenvolveu uma tabela de controle para gerenciar os processos de negócios da empresa. A partir de oito áreas chaves de resultados que incluíam temas como: rentabilidade, quota de mercado, formação e responsabilidade pública. A empresa definia indicadores para saber e conhecer o seu seguimento e controlar a concessão de objetivos tanto no curto como no longo prazo.

O Balanced Scorecard (BSC) surgiu de fato pela primeira vez em 1990 como um estudo intitulado de Measuring Performance in the Organization of the Future, patrocinado pela KPMG junto ao Instituto Nolan Norton. O trabalho foi realizado por David Norton, executivo principal da Nolan e por Robert Kaplan, como consultor acadêmico (KALLÁS, 2005).

Conforme Kallás (2005) em 1992 foi apresentado ao mundo como um conceito revolucionário que mudou a forma de gestão nas empresas, com um conjunto de indicadores que proporcionam a alta direção uma compreensão da visão estratégica dos negócios, sendo uma ferramenta de gestão que traduz a estratégia da empresa num conjunto coerente de indicadores, sejam eles financeiros ou não-financeiros. Balanced Scorecard (BSC) oferece um método estruturado para seleccionar os indicadores que implica o gerenciamento da empresa.

As idéias de Norton e Kaplan foram sintetizados em um estudo e publicado em um artigo, *The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance*, na *Harvard Business Review* edição de janeiro-fevereiro de 1992. Em 1993 foi publicado um segundo artigo, *Putting the Balanced Scorecard to Work*, em setembro-outubro de 1993 (KALLÁS, 2005).

Segunda Kallás (2005) em 1993 Norton já tinha como um dos principais serviços a consultoria estratégica baseada em *Balanced Scorecard* (BSC). Hoje como um conceito consolidado e com muitas publicações sobre o assunto e com o modelo em funcionamento em muitas empresas no mundo todo, podemos dizer que é um grande sucesso e realmente ajudam a melhorar a gestão nas empresas.

O *Balanced Scorecard* (BSC) é uma metodologia desenvolvida por Kaplan e Norton no início dos anos 90 após estudos em diversas empresas é considerado um sistema voltado à gestão estratégica, que visa o gerenciamento de forma integrada da estratégia pela organização, garantindo que seus esforços lhe sejam direcionados (KALLÁS, 2005).

Segundo Kallás (2005) representa um sistema gerencial estratégico que estimula melhorias nos processos e resultados por meio do foco estratégico. Proporciona às organizações um sistema capaz de traduzir a missão em objetivos estratégicos e os objetivos estratégicos em um conjunto específico e coerente de indicadores de desempenho.

Segundo Padozeve (2003) o *Balanced Scorecard* (BSC) é um sistema de informação para o gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não financeiras, que serve de base para um sistema de gestão estratégica.

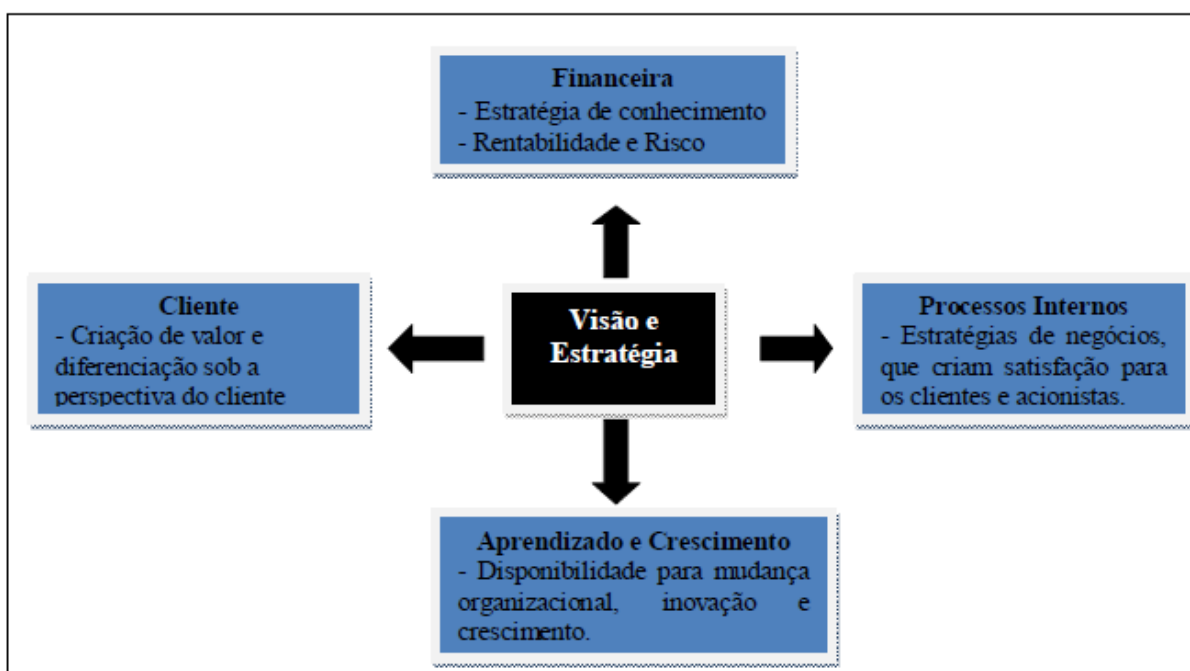
“O *Balanced Scorecard* é uma ferramenta que materializa a visão e a estratégia da empresa por meio de um mapa coerente com objetivos e medidas de desempenho, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. Tais medidas devem ser interligadas para comunicar um pequeno número de temas estratégicos amplos, como o crescimento da empresa, a redução de riscos ou o aumento da produtividade.” (KAPLAN & NORTON, 1997, p. 24-25; 44).

2.2.2 As quatro Perspectivas do Balanced Scorecard

De acordo com Kaplan e Norton (1997), o Balanced Scorecard (BSC) é um instrumento que mede o desempenho organizacional em quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem/crescimento), permitindo que a organização acompanhe o desempenho financeiro, monitore e ajuste a estratégia.

Segundo os seus idealizadores Kaplan e Norton (1996), o BSC mede o balanceamento de quatro perspectivas em conformidade com a visão e a estratégia da empresa (Figura 01)

Figura 01: As quatro Perspectivas do Balanced Scorecard (BSC)



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton, (2001, p.34)

A Perspectiva Financeira segundo Kaplan e Norton (1997) é mantida pelo Balanced Scorecard (BSC) como um indicador de desempenho da empresa, serve de foco para outras perspectivas. Abrange o crescimento e o perfil da receita, a

melhoria da produtividade e a redução de custos, além da utilização de ativos em relação à estratégia de investimento.

“Os objetivos financeiros representam a meta de longo prazo da empresa. É o lucro gerado em cima do capital investido. Todo *Scorecard* utiliza os objetivos financeiros relacionados à lucratividade e aumento da receita.” (KAPLAN E NORTON, 1997, p. 64).

Com a Perspectiva dos Clientes conforme Kaplan e Norton (1997) as empresas identificam os segmentos de clientes e mercado nos quais desejam competir, assim, elas alinham suas medidas básicas de resultados relacionados aos clientes, como: satisfação; fidelidade; retenção; captação e lucratividade, com segmentos específicos de clientes e mercado.

Segundo Kaplan e Norton (1997) a Perspectiva dos Clientes orienta a empresa como devem ser a declaração da missão e estratégia em objetivos específicos baseado no mercado de clientes identificando os segmentos que pretende atuar, bem como estudar suas populações atuais de potenciais gerando proposta de valor, objetivos e medidas dirigidas a estes segmentos.

A Perspectiva dos Processos Internos visualiza o alinhamento de processo e operação, onde os executivos procuram conhecer os processos críticos que devem ser melhorados na empresa assim, buscando a excelência, a fim de atender aos objetivos dos acionistas e dos clientes (KAPLAN E NORTON, 1997).

No Balanced Scorecard os objetivos e medidas para a perspectiva dos processos internos derivam de estratégias voltadas para os clientes-alvo, revelando novos processos de negócios nos quais a empresa deverá buscar a excelência (KAPLAN E NORTON, 1997).

Conforme Kaplan e Norton (1997) a Perspectiva do Aprendizado e Crescimento são pilares da estratégia organizacional contextualizada à sociedade do conhecimento através das competências essenciais, capacidades e comportamento organizacional. Desenvolve objetivo e medidas para orientar o aprendizado e o crescimento organizacional. Já que as habilidades e conhecimentos organizacionais são indispensáveis para manter-se no ambiente competitivo.

Segundo Kaplan e Norton (1997) o aprendizado e o crescimento organizacional é resultante de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais.

O Mapa Estratégico foi desenvolvido por Kaplan e Norton para auxiliar no gerenciamento da estratégia sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, interna e do aprendizado, representa a ligação da formulação entre a execução da estratégia (KAPLAN E NORTON,1997).

De acordo com Kaplan e Norton (2004) o mapa estratégico acrescenta uma segunda camada de detalhes ao Balanced Scorecard (BSC), ilustrando a dinâmica temporal da estratégia, e também adiciona um nível de detalhe que melhora a clareza e o foco, ao mesmo tempo em que o Balanced Scorecard traduz os objetivos do mapa estratégico em indicadores e metas.

Figura 02: Mapa do Planejamento Estratégico do Balanced Scorecard

O IMPACTO DA IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* NO DESEMPENHO FINANCEIRO



Fonte: KAPLAN, Robert e NORTON, David, *Balanced Scorecard* (1997)

As organizações decidem implementar o Balanced Scorecard (BSC) por diversas questões, dentre as quais visam esclarecer e chegar a um consenso em relação a estratégica, focalizar iniciativas, mudanças organizacionais e desenvolver lideranças (KAPLAN E NORTON,1997).

Segundo Kaplan e Norton, 1997 o Balanced Scorecard (BSC) é uma ferramenta da Controladoria e está voltada a gestão e gerenciamento, auxilia no desdobramento do planejamento estratégico para outros níveis por meio de equipes.

Apresenta indicadores de desempenho para verificar se a estratégia utilizada é a melhor ou não e representa um sistema gerencial estratégico que estimula melhorias nos processos e resultados por meio do foco estratégico (KAPLAN E NORTON, 1997).

Conforme Kaplan e Norton, 1997 proporcionam às organizações um sistema capaz de traduzir a missão em objetivos estratégicos e os objetivos estratégicos em um conjunto específico e coerente de indicadores de desempenho. É uma ferramenta que demonstra a visão estratégica da empresa, criando uma sinergia entre os departamentos e funções.

E a Controladoria tem como objetivo a mensuração, a comunicação e a decisão. Portanto necessita sempre estar avaliando e controlando as suas operações, produtos, por meio de funções ligadas ao planejamento estratégico, tático, operacional, orçamentário e de custeio. Essa necessidade é a garantia da continuidade da empresa, de seu desenvolvimento e otimização de seus resultados (KAPLAN E NORTON, 1997).

Em Padoveze (2004) depreende-se que há dois focos, interligados, da Controladoria: os objetivos empresariais e a criação de valor para a empresa e para os acionistas. Borinelli (2006) concorda com o autor quanto ao primeiro item, porque o que a Controladoria estuda não são os objetivos em si, mas todo o suporte necessário para a organização definir e atingir tais objetivos, atividades essas desempenhadas dentro do processo de gestão. Quanto à ideia de criação de valor, trata-se de um objetivo empresarial e não de um objeto de estudo. Portanto, também nesse ponto discorda-se do autor.

Guerreiro et al. (1997), Farias (1998) e Mosimann e Fisch (1999) consideram a gestão econômica como o objeto de estudo da Controladoria. A visão dos autores é que a gestão econômica consolida as demais, isto é, a financeira e a operacional. Nesse sentido, procurando ser consequente com a linha de análise que se adotou no tópico anterior, concorda-se com os autores, mas ressalta-se que é importante que a gestão financeira e a operacional sejam, também, especificadas como objeto de estudo da Controladoria.

Adicionalmente, ainda que nenhum dos autores pesquisados tenha relacionado a gestão patrimonial como um objeto de estudo, entende-se que esta também é foco da Controladoria, uma vez que as atividades realizadas no âmbito da gestão patrimonial vão recair nos resultados econômicos da entidade. Assim, é fundamental que a gestão patrimonial seja enumerada como um dos objetos de estudo.

Enquanto o BSC é composto por medidas financeiras e operacionais, organizadas em quatro perspectivas distintas do negócio (financeiro, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento), que devem ser evocadas com a realização de quatro questões básicas: (i) como os clientes nos vêem; (ii) em que devemos ser excelentes; (iii) podemos continuar a melhorar e criar valor?; (iv) de que forma vamos olhar para os acionistas? (KAPLAN; NORTON, 1992). Os autores argumentam que, ao combinar as quatro perspectivas, o BSC pode esclarecer os gestores sobre os inter-relacionamentos existentes entre desempenho operacional e desempenho financeiro, o que possibilita melhorias no processo de tomada de decisão.

Kaplan e Norton (1996) afirmam que o modelo BSC tem sido utilizado para diversos propósitos, por exemplo, para a comunicação e melhoria da estratégia, alinhamentos de metas individuais e das unidades com a estratégia definida, ligar os objetivos com os orçamentos e metas, e alinhamento de iniciativas. Mooraj, Oyon e Hostettler (1999) ressaltam a importância do BSC como um elemento facilitador de um processo de feedback 360°. Norreklit (2000), argumenta que seu principal papel está na construção da racionalidade organizacional.

No entanto, o BSC não é um sistema isento de críticas (CASTRO et al., 2012). Norreklit (2000) afirma que pressupostos relacionados com as ligações de

causa e efeito presentes no modelo de avaliação de desempenho podem ser considerados questionáveis, especialmente quanto às ligações relacionadas com a satisfação dos clientes, o que, como efeito, pode resultar na definição de indicadores falhos, que implicam baixo desempenho e comportamentos disfuncionais.

Ainda quanto às relações de causa e efeito, Malmi (2001) notou que tais ligações nos indicadores elaborados não são bem entendidas pelas empresas. O autor ainda questiona se o BSC é capaz de refletir as estratégias definidas das diversas partes gerenciáveis de uma empresa, como das áreas de marketing, recursos humanos, pesquisa e desenvolvimento, e tecnologia da informação.

Pessanha e Prochnik (2004) verificaram empiricamente a relevância das seguintes críticas: (i) exclusão de partes interessadas; (ii) possível negligência à missão; (iii) possível negligência à fatores culturais; (iv) pouca participação dos colaboradores; (v) rejeição para medidas consideradas inadequadas; (vi) sobrecarga de trabalho e resistência dos colaboradores; (vii) número excessivo de medidas; (viii) dificuldade de consenso na elaboração do BSC.

3. METODOLOGIA

Quanto ao objetivo, este trabalho é classificado como descritivo, pois se propõem a apresentar o Balanced Scorecard (BSC) uma ferramenta presente na área da Controladoria, bem como verificar a sua importância como ferramenta de gestão e controle para as organizações.

O Balanced Scorecard (BSC) é uma excelente ferramenta de gestão da estratégica nas empresas, o seu foco está nas perspectivas, que faz com que os esforços de todos os colaboradores sejam direcionados aos fatores críticos de sucesso da entidade.

Em relação à abordagem do problema a caracterização é de pesquisa qualitativa, onde foi realizada uma coleta de dados de dez de artigos científicos que tratam sobre o tema em algumas organizações. É também um estudo baseado em referências bibliográficas com fundamentos teóricos e específicos.

Com o intuito de demonstrar a importância do Balanced Scorecard (BSC) nas organizações foram selecionados apenas cinco casos de empresas de grande e pequeno porte, empresa do setor público e privado que relatam da implantação da ferramenta ou da utilização como um instrumento de gestão.

A seleção do material de pesquisa foi composta pelas seguintes empresas: Caixa Econômica Federal, Petrobrás, Companhia de Energia Elétrica, Distribuidora de Bebidas e Banco de Varejo.

Foram realizadas leituras e análises de forma individual de cada um dos artigos e descrito de forma resumida os principais pontos identificados que levaram a optar pelo Balanced Scorecard (BSC), a forma que utilizaram e para melhor ilustrar foram criadas tabelas das vantagens, desvantagens e resultados que obtiveram na implantação e utilização da ferramenta.

A Caixa Econômica Federal passou por um momento de muita competitividade no setor bancário e a forma mais eficaz encontrada foi o suporte da ferramenta Balanced Scorecard (BSC) nas decisões estratégicas já que o foco era agilidade, eficiência e conquista de novos clientes.

A Petrobrás possuía como estratégia a liderança no mercado brasileiro, mais devido à alta competitividade a necessidade de uma ferramenta que garantisse o monitoramento e o direcionamento da estratégia tornou-se ainda maior, foi então que adotaram o Balanced Scorecard (BSC).

A Companhia de Energia Elétrica visava excelência nas operações e tinha como missão a expansão da transmissão de energia elétrica para os seus clientes, portanto contou com a utilização do Balanced Scorecard (BSC) para gerenciar as suas estratégias.

Devido à alta competitividade e a exigência dos consumidores a Distribuidora de Bebidas precisou de uma ferramenta para monitorar os processos estratégicos e a que melhor enquadrou-se nas necessidades foi a do Balanced Scorecard (BSC).

Com as grandes mudanças o Banco de Varejo precisou buscar formas de crescimento e inovação a fim de possuir produtos conforme exigências do mercado, e devido já possuir uma preocupação com a gestão e o desempenho estratégico da empresa, a ferramenta do Balanced Scorecard (BSC) apresentou-se como a melhor alternativa no momento.

Todas as empresas com objetivos em comum quando se refere à estratégia, de que forma melhorá-la, como monitorá-la e deixá-la clara para toda a organização, a fim de tornar-se uma empresa altamente competitiva. Todos os exemplos utilizaram de alguma forma o Balanced Scorecard (BSC) como ferramenta de gestão estratégica, enfrentaram alguns desafios no decorrer da utilização mais todas obtiveram sucesso e conseguiram bons resultados, os quais serão mais detalhados e poderão ser acompanhados no trabalho a seguir.

4. APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE

Abaixo estão os artigos selecionados e utilizados pelo autor na elaboração deste trabalho.

Quadro 01: Artigos Científicos

Artigo	Autor (es)
A Controladoria e Suas Ferramentas	Glaci Fátima de Jesus
Balanced Scorecard: Fins de sua utilização por Gestores	Ilse Maria Beuren/Alexandre Corrêa dos Santos
O Balanced Scorecard como Ferramenta da Controladoria	Hercules Ribeiro Pinto
Um Estudo sobre Indicadores de Desempenho na perspectiva do cliente a partir do Balanced Scorecard	Fabiane Tubino Garcia/Luis Felipe Dias Lopes Marcelo Pastoriza Tatsch/Marcelo Assumpção Neitzke
Retrospectiva Bibliográfica sobre o Balanced Scorecard como Instrumento de Planejamento e Controle nas Empresas	Irani Rocha Carlos Eduardo Facin Lavarda
Fatores Críticos para Implantação do Balanced Scorecard: A Visão de Consultores Organizacionais	Sandra Regina da Rocha Pinto Gisele Rosenda Araujo Mello Del Carpio
Institucionalização do Balanced Scorecard: o Caso de uma Organização Brasileira	Veronica Eberle de Almeida/ Romualdo Douglas Colauto Mayla Cristina Costa
O Alinhamento do Pensamento Estratégico: o BSC como Condutor do Processo na Caixa Econômica Federal	Edson Luiz Flores/ Ana Cristina Fachinell Cintia Paese Giacomello
O Processo de Implantação do Balanced Scorecard em uma Empresa Estatal Brasileira: O Caso Petrobrás	Aline de Almeida Filgueiras/Luana Paula de Souza Barros Josir Simeone Gomes
Desempenho e Análise da Utilização do Balanced Scorecard na Companhia de Transmissão de Energia Elétrica Paulista CTEEP	Sirlei Tonello Tisott/Marçal Rogério Rizzo Renata Gama e Guimaro Moura/Vladimir Lisboa Veloso
Modelo de Avaliação de Desempenho Logístico com Base no Balanced Scorecard: Proposta para uma Pequena Empresa	Camila Avozani Zago/Leonor Farias Abreu Cleci Grzebieluckas/Antonio Cezar Bornia
Balanced Scorecard: sua Aplicação em um Banco de Varejo no Brasil	Bruno Costa Barino/Eduardo Henrique de Almeida Mario Shinzato/Roberto Fernandes dos Santos Sérgio Lima Gabionetta

Fonte: Próprio Autor

Balanced Scorecard na Caixa Econômica Federal

No início dos anos 1990 as empresas nacionais do setor bancário começaram a enfrentar fortes concorrências, grupos como HSBC e Santander que controlavam bancos de varejo internacionais passaram a disputar clientes com instituições nacionais como o Bradesco, Itaú e Caixa Econômica Federal. Vários bancos públicos estatais que pertenciam ao estado da federação foram privatizados como forma de desonerar a máquina pública (FLORES, FACHINELL E GIACOMELLO, 2011).

Segundo Flores, Fachinell e Giacomello, (2011), outro fator de impacto foi a era real em 1994, o da hiperinflação aumentou a concorrência por clientes entre os bancos de varejo instalados no Brasil. Porém até então não havia preocupação efetiva com a conquista de clientes, porque muitas vezes o processo inflacionário garantia a lucratividade dos bancos.

Já na segunda década do século XXI observa-se que os serviços bancários como a conta corrente, fundos de investimento, poupança, cartões ficaram muito similares e o que diferenciava era apenas o nome do banco. (FLORES, FACHINELL E GIACOMELLO 2011).

Conforme Flores, Fachinell e Giacomello, (2011), sendo assim as redes bancárias começaram a apresentar alta concorrência, e se as estratégias, decisões e horário de funcionamento obedeciam a mesma lógica, a questão era: como uma empresa pode destacar-se das demais?

Segundo Flores, Fachinell e Giacomello, (2011), o caminho que pode ser proposto para que uma empresa obtenha resultados sustentáveis, acima da média do mercado de atuação, é o alinhamento do pensamento estratégico, que pode ser definido como capacidade de gerar sinergia entre equipes, processos, unidades de negócio e parceiros externos.

Neste sentido o Balanced Scorecard (BSC) para Kaplan e Norton (2006) é apresentado como um instrumento de gestão capaz de promover o alinhamento estratégico. Os fundamentos são de que as empresas bem-sucedidas na utilização do Balanced Scorecard (BSC) revelam um padrão consistente na execução do foco

e do alinhamento estratégico onde estão presentes cinco princípios, denominados princípios da organização focada na estratégia (FLORES, FACHINELL E GIACOMELLO 2011).

Com relação ao setor bancário em 2002, os dirigentes da Caixa Econômica Federal decidem que o desempenho deveria ser igual aos dos demais players. O planejamento da empresa passaria a apresentar objetivo de curto, médio e longo prazo, sincronizados de forma correta para possibilitar a visão do futuro a fim de tornar-se referência mundial como banco público integrado, rentável, ágil, responsável, eficiente. Dessa forma o Balanced Scorecard (BSC) foi selecionado enquanto sistema de medição de desempenho e controle gerencial para dar suporte e implantação às decisões da Caixa Econômica Federal. (FLORES, FACHINELL E GIACOMELLO 2011).

Com o objetivo de verificar se a adoção do Balanced Scorecard (BSC) pela Caixa Econômica Federal estava contribuindo para o alinhamento do pensamento estratégico nos diversos níveis gerenciais da organização, selecionou-se 133 empregados que desempenhavam funções gerenciais, que foram organizados em três grupos de acordo o perfil de suas atividades, no âmbito de atuação da Superintendência Regional da Serra Gaúcha (FLORES, FACHINELL E GIACOMELLO 2011).

Segundo Fachinell e Giacomello, (2011) com o propósito específico de mensurar o entendimento dos entrevistados sobre a importância de posicionar a estratégia da organização no centro de seus sistemas de gestão, foi elaborado um questionário que procurou concentrar perguntas das ações de curto prazo com a visão do futuro da Caixa Econômica, que fundamenta os sete desafios estratégicos da empresa para o período de 2005-2015, como:

1. Ampliar a participação no mercado de crédito.
2. Ser o principal agente das políticas públicas.
3. Consolidar a CAIXA como principal banco de relacionamento com administração pública.
4. Ser referencial de excelência no atendimento.
5. Ser uma das melhores empresas para se trabalhar.

6. Adequar processos e aprimorar soluções integradas de tecnologia da informação.

7. Liderar o mercado de captação de recursos

Ao final da pesquisa verificou-se que as médias obtidas nos três grupos gerenciais distintos apresentaram valores muito próximos, indicando que existe alinhamento no pensamento dos gestores da Caixa Econômica Federal que atuam em níveis hierárquicos e funcionais diferentes dentro da organização, no âmbito da Superintendência Regional Serra Gaúcha (FLORES, FACHINELL E GIACOMELLO 2011).

Portanto após análise dos dados Flores, Fachinell e Giacomello, (2011) concluíram que a adoção do Balanced Scorecard (BSC) está contribuindo para o alinhamento do pensamento estratégico nos diversos níveis gerenciais da organização. E que as estratégias executadas no presente estão alinhadas com os desafios estratégicos da organização, e havendo sucesso na execução contribuirá para uma visão futura.

Implantação do Balanced Scorecard na Petrobrás

A Petrobrás é uma empresa que atua na exploração e produção de petróleo e seus derivados no Brasil e no exterior. A sua estratégia está fundamentada em: liderança no mercado brasileiro de petróleo e derivados, consolidação como empresa de energia e expansão seletiva da atuação internacional. (FILGUEIRAS, BARROS E GOMES, 2010).

Segundo Filgueiras, Barros e Gomes, (2010) no ano de 1999 devido a alta competitividade do mercado a empresa passou a estudar alternativas, métodos, conceitos, que pudessem suportar a efetiva implementação de suas estratégias. Que apesar do processo consolidado na companhia, a necessidade era uma ferramenta que garantisse o monitoramento e o efetivo gerenciamento.

No processo de escolha da metodologia a Petrobrás formou um Grupo de Trabalho, para propor um Modelo de Avaliação de Desempenho, cujo objetivo desse novo modelo era de proporcionar a transformação do plano estratégico em

ações concretas e visíveis por todos. E a melhor opção encontrada foi a do Balanced Scorecard. (FILGUEIRAS, BARROS E GOMES, 2010).

Segundo Filgueiras, Barros e Gomes, (2010) os critérios que utilizaram para a análise e escolha desse modelo foram:

- Análise das questões estratégicas da organização;
- Análise crítica do planejamento estratégico;
- Relacionamento entre os objetivos estratégicos, as metas de longo prazo e o orçamento;
- Comunicação da estratégia para toda a organização;

Em 2001 a Petrobrás iniciou um desafiante projeto: o de transformar-se em uma empresa com o foco na estratégia. Para auxiliar no processo foram escolhidos dois parceiros: a Symnetics Business Transformation, consultoria que representa Kaplan e Norton na América Latina, responsável pela aplicação e desenvolvimento da metodologia e a Hyperion Solutions, fornecedora da aplicação Hyperion Performace Scorecard (HPS), tecnologia que servirá de base para todo o projeto. (FILGUEIRAS, BARROS E GOMES, 2010).

A adoção do Balanced Scorecard para Filgueiras, Barros e Gomes, (2010) na empresa foi abrangente, cada área passou a ter um painel de desempenho com mapa estratégico, indicadores, metas e iniciativas.

Segundo Filgueiras, Barros e Gomes, (2010) a implantação do Balanced Scorecard foi feita em duas etapas:

A primeira durou quatro meses foram seis painéis corporativos de produtos como abastecimento, distribuição, gás e energia e internacional.

A segunda etapa durou doze meses foram oitenta painéis referentes as unidades de negócio, unidades corporativas, área financeira, área de serviço e suas unidades.

O BSC segundo os autores Filgueiras, Barros e Gomes, (2010) foi implantado conforme decisão da alta administração da Petrobrás, em todas as unidades, com o

objetivo de garantir o alinhamento estratégico e consolidar o novo modelo de gestão, dando uma visão integrada do seu desempenho.

Foi um projeto grande e um fator essencial para a obtenção dos resultados esperados foi o alinhamento das equipes envolvidas, foram 86 painéis de desempenho envolvidos no projeto, mais de 700 colaboradores da Petrobrás no período de elaboração dos painéis. Seja a equipe que foi capacitada para utilizar a metodologia, sejam os gerentes e diretores que direcionaram e validaram os produtos resultantes de cada painel, cada um deu uma contribuição para o sucesso. E por se tratar de um modelo de avaliação de desempenho empresarial que visa o gerenciamento da estratégia, o compromisso e o apoio das lideranças foram fundamentais. (FILGUEIRAS, BARROS E GOMES, 2010).

Dentre os resultados da implementação do BSC na Petrobrás podemos os autores Filgueiras, Barros e Gomes, (2010) pode destacar:

- Tornou a estratégia clara para toda a organização;
- Promoveu consenso da equipe e ganhou comprometimento com as metas;
- Facilitou o alinhamento da organização;
- Direcionou o processo de alocação de recursos e de capital;
- Integrou o processo de gerenciamento estratégico à organização;
- Fez com que todos mantivessem o foco nas prioridades estratégicas;

Segundo Filgueiras, Barros e Gomes, (2010) com o Balanced Scorecard (BSC), a estratégia é desdobrada no ambiente corporativo e alcança todas as unidades, dessa forma garante o direcionamento estratégico representado pelos mapas, indicadores, metas e iniciativas. Esse alinhamento em torno da estratégia foi um importante benefício resultante do projeto.

Balanced Scorecard na Companhia de Transmissão de Energia Elétrica Paulista

Segundo Tisott, et al. (2011) a CTEEP é uma das maiores empresas de transmissão de energia elétrica da América Latina. Foi criada a partir da fusão das duas empresas de transmissão de energia elétrica do Estado de São Paulo, a EPTE

Empresa Paulista de Transmissão de Energia Elétrica S.A. e a CTEEP Companhia de Transmissão de Energia Elétrica Paulista, resultantes do processo de desverticalização da Eletropaulo e da CESP, em fins da década de 1990.

Em 2006 o Grupo ISA líder no setor energético na América Latina assumiu o controle acionário da CTEEP. Após a privatização foi implementado o Balanced Scorecard (BSC), alinhado com todo o grupo ISA, onde o objetivo principal é no ano de 2016 o alcance de um arrojado planejamento estratégico culminando no que chamou de MEGA: Meta Estratégica Grande e Ambiciosa (TISOTT et al., 2011).

Conforme Tisott, et al. (2011) a CTEEP ela elaborou seu mapa estratégico conforme os fatores que contribuíram para o desenvolvimento de seu plano estratégico como missão, visão e os valores organizacionais.

Com relação às estratégias segundo Tisott et al. (2011) é garantir recursos financeiros e desenvolver alianças que agreguem valor para crescer com foco em aquisições, reforços e conexões articulados com a estratégia da ISA. Dar suporte técnico à renovação da concessão, mantendo os níveis de excelência na operação e manutenção do sistema, aplicando melhores práticas de gestão.

A Missão é de expandir, operar e manter sistemas de transmissão de energia elétrica, com excelência na prestação de serviços, satisfação dos clientes, sustentabilidade ambiental e retorno adequado aos acionistas (TISOTT et al., 2011).

A Visão Mega é de em 2016 ser a principal empresa não estatal do setor de Transmissão de Energia do Brasil, com receita equivalente a R\$ 3,5 bilhões, dos quais 25% originados em operações fora do Estado de São Paulo (TISOTT et al., 2011).

Conforme Tisott et al. (2011) os princípios e valores da CEEP estão focados:

- Excelência de assegurar os padrões da qualidade em toda a organização;
- Inovar, criar e incorporar novas práticas ou melhorias que contribuam para alcançar os objetivos da organização;
- Responsabilidade social, buscar continuamente o desenvolvimento sustentável;

- Ambiental: que é o compromisso com a gestão ambiental;
- Aquisição de bens de serviços que seria definir compromissos com fornecedores, satisfazer as demandas de suprimentos;
- Comunicação: construir a identidade corporativa e facilitar a gestão empresarial e fortalecer a imagem institucional.
- Controle: direcionar e controlar processos e atividades com confiabilidade aceitável das operações e dos relatórios financeiros;
- Gestão humana: compromisso recíproco da empresa e de seus colaboradores em criar um ambiente profissional adequado e de desenvolvimento;
- Gestão integral de riscos: direcionar e controlar processos avaliando sempre os riscos;
- Qualidade: reforçar a importância de oferecer serviços de qualidade, construir relações de longo prazo com clientes, acionistas e fornecedores;
- Saúde ocupacional: melhorias nas condições da saúde para que tenham reflexos positivos no desenvolvimento;
- Social: atuação forte na sustentabilidade;
- Informação e conhecimento: ativos estratégicos que ser protegidos e administrados;

Segundo Tisott et al. (2011) o alcance dos objetivos que estão no mapa estratégico pode ser acompanhado por indicadores, delineados por metas que direcionam o esforço das ações de todos para o cumprimento dos objetivos. As iniciativas são projetos que a empresa desenvolve para que os objetivos sejam alcançados.

Entre os anos de 2008 e 2009 foi analisado na CTEEP os indicadores de desempenho estabelecidos no planejamento estratégico da organização com os do BSC nas quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento (TISOTT et al., 2011).

Conforme Tisott et al. (2011) os objetivos e indicadores da perspectiva financeira estabelecidos foram :

- Alcançar níveis de custos competitivos o indicador é composto pelas despesas com materiais, pessoal e administração;
- Aumentar a receita;
- Agregar valor ao negócio será medido através do rendimento de ativos, lucro operacional e das ações seguidas do mercado.
- Assegurar recursos financeiros para obtenção do crescimento o indicador será a medição dos compromissos com acionistas e entidades financeiras.

Segundo Tisott et al. (2011) os objetivos e indicadores da perspectiva dos clientes e mercado estabelecidos foram:

- Garantir trabalho confiável o indicador será a medição da energia não suprida.
- Realizar ampliações do setor o indicador será o cumprimento dos projetos;
- Conhecimento do mercado onde indicador será através de pesquisa de satisfação dos clientes;
- Aumentar a receita o indicador será as rendas futuras;
- Fortalecer o serviço de conexão, adquirir ativos em operações;

Segundo Tisott et al. (2011) as perspectivas dos processos internos estabelecidos entre os nos de 2008 e 2009 da CTEEP apresenta como objetivos:

- Melhoria contínua dos processos internos, visando a atingir padrões de classe mundial;
- Garantir a continuidade do negócio, gerir proativamente o marco normativo, assegurar recursos financeiros para o crescimento, fortalecer e articular o relacionamento com stakeholders esses não possuem indicador específico.
- Melhorar os processos o indicador será medir as falhas humanas, gerir ativos em seu ciclo de vida o indicador será a disponibilidade de ativos, gerir projetos de forma eficaz o indicador será a execução de projetos.

Conforme Tisott et al. (2011) as perspectivas de aprendizados estabelecidos entre os anos de 2008 e 2009 foram:

- O capital humano no qual o objetivo é atrair e desenvolver talentos, o indicador para medir será a média das horas de treinamentos realizados por funcionário e o número de afastamentos por acidente de trabalho.
- O Capital organizacional com o objetivo de simplificar processos e realizar transformações, o indicador será a medição do resultado do clima organizacional aplicada a todos os colaboradores.
- E o capital tecnológico cujo objetivo é implantações de tecnologias de comunicação e produtividade.

Com a implantação da ferramenta Balanced Scorecard (BSC), foi identificado que para a empresa de energia elétrica CTEEP dois conceitos são fundamentais: o primeiro é a estratégia e segundo é o sonho de ser mega (TISOTT et al., 2011).

Segundo Tisott et al. (2011) a análise dos indicadores de 2008 e 2009 da CTEEP comparados aos da ferramenta Balanced Scorecard (BSC), pode-se concluir que o desempenho dos indicadores e alinhamento com o planejamento estratégico da empresa está em sintonia com a estratégia estabelecida, a maioria dos indicadores estão dentro dos critérios estabelecidos. Comparando de um ano para outro, estão apresentando melhorias significativas, consideradas as dificuldades econômicas e investimentos em novos projetos realizados a cada ano.

Dos pontos fortes da implantação do Balanced Scorecard (BSC) nota-se a preocupação da empresa em realizar workshops internos de divulgação da ferramenta e após a sua implementação a responsabilidade de acompanhar os resultados e disponibilizando na intranet corporativa (TISOTT et al., 2011).

Um ponto negativo identificado segundo Tisott et al. (2011) é a falta de informação em relação a indicadores que são deixados de lado por algum momento e de indicadores que são incrementados, nem todos os colaboradores tem ciência da sua utilidade.

De modo geral Tisott et al. (2011) conclui que o Balanced Scorecard (BSC) foi implantado com sucesso na CTEEP tornando-se em pouco tempo uma ferramenta essencial para a gestão estratégica. Com relação aos obstáculos da

comunicação a empresa vem superando com os workshops que é uma comunicação interna possibilitando a formação de novos hábitos, um deles é acompanhado pela transnet da empresa, dessa forma conseguem entender o papel e os objetivos de todos os indicadores.

Balanced Scorecard Distribuidora de Bebidas do Mato Grosso

Segundo Zago et al. (2008) devido a alta competitividade no mercado e as exigências dos consumidores, aumentou a necessidade de reorganizar os modelos de gestão empresarial a fim de adaptar aos padrões internacionais de qualidade e produtividade que faz da logística um diferencial competitivo.

Conforme Zago et al. (2008) as atividades aumentam a necessidade de monitorar, cabendo às organizações a utilização de métodos para avaliar seu desempenho, bem como seus processos logísticos. E uma das ferramentas mais utilizadas é o Balanced Scorecard (BSC) que analisa através de indicadores de performance as perspectivas financeiras, internas, de clientes, de aprendizado e crescimento, que tem como objetivo melhorar a rentabilidade, lucratividade e reduzir custos.

Vale ressaltar que as empresas enfrentaram grandes desafios para determinar o desempenho das atividades logísticas, por diversos motivos, como por exemplo, a logística é um processo mais orientado do que funcional; os serviços logísticos incluem múltiplos resultados como, por exemplo, entrega no prazo, ordem de execução, e a falha em algum processo afeta todo o processo de serviço logístico; muitas organizações diferentes estão envolvidas nos processos logísticos; o desempenho logístico muitas vezes difere entre os diversos fornecedores. (ZAGO et al., 2008).

Segundo Zago et al. (2008) devido a empresa ter passado por momento de ascensão, a sua preocupação era em gerir da melhor forma os seus custos logísticos para melhorar o seu desempenho no mercado. E após a definição das suas estratégias que objetivam o lucro e a rentabilidade como fatores de competência e crescimento, foram criados indicadores que possibilitam monitorar o

desempenho dos processos logísticos, com o intuito de identificar oportunidades e ameaças.

Conforme Zago et al. (2008) os processos desenvolvidos na perspectiva interna são o foco da atividade da empresa. Os objetivos estratégicos estão voltados à melhoria na atividade de transporte, armazenagem e estocagem.

Em relação à perspectiva dos clientes, a empresa prioriza o aumento do volume de vendas e o aumento do número de clientes focando na satisfação. (ZAGO et al., 2008).

O indicador da perspectiva de aprendizado e crescimento estabelecida pelo Balanced Scorecard (BSC) e proposta à empresa foi de desenvolvimento de treinamentos contínuos as equipes de trabalho, mesmo que já participe dos treinamentos desenvolvidos pela fábrica de bebidas que a abastece, a qual traça as diretrizes maiores de distribuição, por ser de pequeno porte não possui uma política de treinamentos continuada. Portanto cabe desenvolver e programar treinamentos de motivação para que os colaboradores sintam-se entusiasmados, melhorando sua produtividade e, conseqüentemente, o atendimento aos clientes que reflete no aumento da lucratividade e rentabilidade. (ZAGO et al., 2008).

Nesse sentido quanto melhor o desempenho nas perspectivas, melhor será o desempenho financeiro da empresa, porque com a melhoria dos processos é possível reduzir custos operacionais, melhorar a utilização dos ativos, a lucratividade e rentabilidade como um todo. (ZAGO et al., 2008).

Segundo Zago et al. (2008) a distribuidora conseguirá otimizar seus recursos aumentando a ocupação da frota, reduzindo a obsolescência e o tempo ocioso, agilizando os processos, pelos indicadores propostos que refletem a preocupação com a melhoria contínua e o maior nível de serviço possível ao cliente, o que é possível através da reestruturação dos processos e atividades desenvolvidas pela mesma.

Cabe ressaltar que as perspectivas do Balanced Scorecard (BSC) estão interligadas e funcionam continuamente proporcionando à empresa uma visão sistêmica orientada por processos. Além de possibilitar a melhoria contínua e o monitoramento das atividades, propiciando o desenvolvimento de estratégias. (ZAGO et al., 2008).

Conforme Zago et al. (2008) foi possível aprimorar as perspectivas do Balanced Scorecard (BSC) na empresa mesmo de pequeno porte, foram estabelecidos metas, indicadores de desempenho, estratégicas para competir e obter vantagem competitiva. Verificou-se que mesmo sendo uma distribuidora cujas atividades estão centradas na logística, pode ser utilizado por empresas pequenas, porque permite a empresa verificar seu posicionamento e redirecionar seus esforços.

No entanto o Balanced Scorecard (BSC) tornou-se uma ferramenta valiosa para mensurar o desempenho logístico, porque orienta o sistema gerencial e liga efetivamente estratégias de curto prazo com as de longo prazo (ZAGO et al., 2008).

Adoção do Balanced Scorecard em um Banco de Varejo no Brasil

Segundo Barino, et al. (2010) a instituição bancária está ranqueada entre as maiores do país e devido as grandes mudanças no sistema financeiro procura tomar um novo impulso para o crescimento de suas operações no Brasil, como manter sua posição e oferecer produtos e serviços compatíveis com a exigência de uma fatia do mercado seletivo e de muitos clientes.

Conforme Barino, et al. (2010) após o levantamento das informações do Banco e observado as quatro perspectivas do Balanced Scorecard (BSC) a empresa definiu seus indicadores.

Na perspectiva financeira foram definidos indicadores que denotam que a instituição está na fase de maturidade, porque os objetivos são o lucro, o crescimento da captação de recursos, a relação de custos e receitas e a redução de custos (BARINO et al., 2011).

Já nas perspectivas dos clientes, o objetivo está na qualidade dos serviços medidos pelo retorno, buscando colocações acima do referencial do mercado (BARINO et al., 2011).

Segundo Barino, et al. (2010) nos processos internos o objetivo é de uma boa auditoria que mostra a preocupação com a geração de resultados e relatórios com base no cumprimento de normas de governança corporativa.

Já a perspectiva de aprendizado e crescimento, está focada no nível de satisfação e clima da organização, relacionado aos colaboradores, bem como o seu desenvolvimento, é o ponto forte (BARINO et al., 2011).

Conforme Barino, et al. (2010) a prioridade do Banco na captação de recursos indiretos e volumes off shore observa a visão em tornar-se referência nas modalidades private bank e pessoa jurídica com operações estruturadas.

Além dos indicadores de aprendizado e crescimento observou-se a preocupação no desenvolvimento das pessoas, através da medição de seu desempenho (BARINO et al., 2011).

Para Barino, et al. (2010) o banco reconhece que os sucesso financeiro e geração de valores para seus acionistas passam pela relação causa e efeito, onde o ponto de partida é a perspectiva do aprendizado e crescimento, passando pelos processos internos e clientes com consequências destas na perspectiva financeira, considerada uma consequência das decisões tomadas anteriormente.

Segundo Barino, et al. (2010) a preocupação da administração estava relacionada a sua gestão e ao seu desempenho estratégico, e a implantação do Balanced Scorecard (BSC) na instituição financeira apresentou-se como uma alternativa eficaz, porque visou o cumprimento da sua missão aproximando o da sua visão.

A informação gerencial apresentada pelos indicadores através de um quadro permitiu a instituição tomar conhecimento imediato, possuir uma visão geral da empresa (BARINO et al., 2011).

Conforme Barino, et al. (2010) cabe ressaltar que o processo de projetar um sistema é mais fácil do que sua implementação em relação a instituições financeiras que enfrentam uma elevada competição e pela decisão do que deve ser medido, devido a complexidade do sistema financeiro na integração de operações globais.

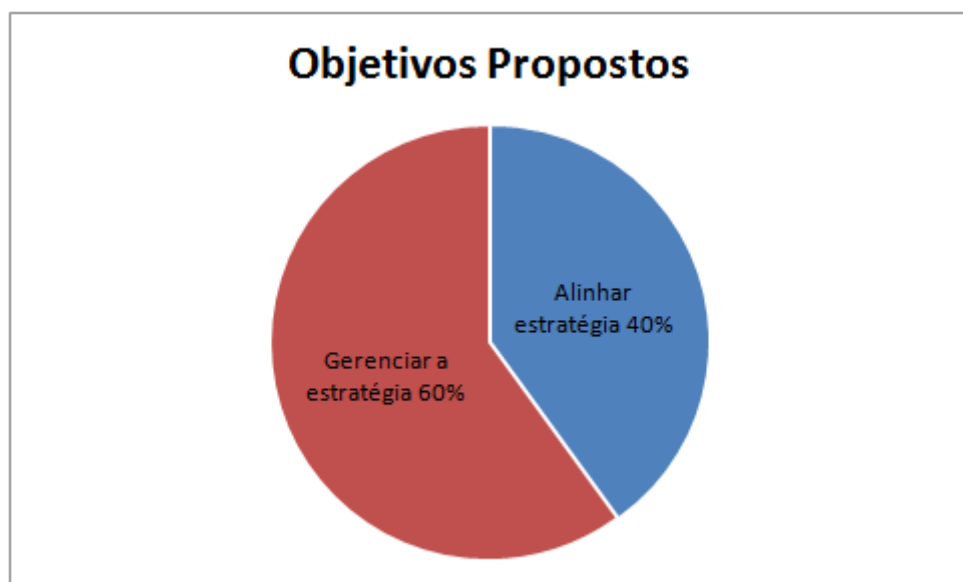
Outro fator que dificulta a execução do Balanced Scorecard (BSC) é a falta de colaboração das pessoas envolvidas, que as retira da zona de conforto e expõem dentro de perspectivas de menores e maiores níveis hierárquicos (BARINO et al., 2011).

5. ANÁLISE COMPARATIVA

Quanto aos objetivos apresentados nos casos investigados, observa-se que todas as empresas possuíam a necessidade de uma ferramenta para auxiliar nas suas estratégias, e o Balanced Scorecard (BSC) foi a mais adequada.

A figura 03 demonstra o percentual correspondente aos objetivos dos estudos analisados antes da implantação:

Figura 03: Objetivos Propostos dos Artigos Analisados



Fonte: Próprio Autor

Com o intuito de demonstrar a principal facilidade e dificuldade foi elaborado um quadro comparativo entre as empresas analisadas, conforme abaixo:

Quadro 02: Dificuldades e Facilidades na Implantação do Balanced Scorecard

Empresa	Dificuldades	Facilidades
Caixa Econômica	Falta de alinhamento estratégico	Consciência com a visão de futuro da empresa
Petrobrás	Garantir alinhamento estratégico	Comprometimento e participação
Companhia de Energia Elétrica	Comunicação interna	Empresa estimular os colaboradores
Banco de Varejo no Brasil	Colaboração dos envolvidos	Preocupação na medição de seu desempenho
Distribuidora de Bebidas	Determinar medidas de desempenho	Sinergia das atividades desenvolvidas

Fonte: Próprio Autor

Analisando cada artigo foi possível identificar que a implantação da ferramenta Balanced Scorecard (BSC) trouxe resultados significativos para todas as organizações, conforme demonstrado no quadro abaixo:

Quadro 03: Resultados do Balanced Scorecard

Empresa	Resultado
Caixa Econômica	Contribuiu para o alinhamento do pensamento estratégico
Petrobrás	Contribuiu para o alinhamento da estratégia ficar clara em toda empresa
Companhia de Energia Elétrica	Tornou-se uma ferramenta essencial para a gestão estratégica
Banco de Varejo no Brasil	Apresentou-se como uma alternativa eficaz para a gestão estratégica
Distribuidora de Bebidas	Monitorar e traçar diretrizes para melhorar o desempenho

Fonte: Próprio Autor

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no presente trabalho foi possível concluir que controladoria não somente auxilia como contribui muito para a tomada de decisões nas organizações, onde seu principal objetivo é transmitir informações corretas. Em resumo o seu papel é assessorar a gestão da empresa, fornecendo as informações necessárias para facilitar a tomada de decisão.

Conhecendo a importância da controladoria nas organizações, é possível conhecer também as suas ferramentas, entre elas o Balanced Scorecard (BSC), utilizado para atingir os objetivos organizacionais, é um sistema de gestão que auxilia a tomada de decisão, permite a elaboração da estratégia da organização e o acompanhamento dos seus resultados.

O estudo demonstrou que os principais objetivos pelos quais as empresas analisadas buscaram o Balanced Scorecard (BSC) está o de gerenciar e alinhar a sua estratégia, de forma que pudessem atingir o maior diferencial no mercado, competitividade e bons resultados.

Dessa maneira, a Caixa Econômica Federal, a Distribuidora de Bebidas e o Banco de Varejo enfrentaram uma alta concorrência e o objetivo foi o de buscar um melhor destaque no mercado apresentando diferenças aos seus clientes, para concretizar o que buscavam no momento era necessário trabalhar as suas estratégias. E a ferramenta encontrada para auxiliar foi o Balanced Scorecard (BSC) que possibilitou o alinhamento das estratégias do presente com o futuro de forma a obter melhores resultados e diferenciais.

Por sua vez, a Petrobrás e a empresa de Energia Elétrica Paulista possuíam como objetivo ser a melhor empresa do ramo, portanto necessitavam utilizar uma ferramenta que monitorasse as suas estratégias já existentes e possibilitasse melhorá-las com foco no que almejavam, e o Balanced Scorecard (BSC) foi a solução encontrada, foram elaborados painéis e mapas para monitorar, o que resultou na clareza, comprometimento, foco e um desempenho em sintonia com o que foi estabelecido.

No decorrer da utilização e implantação da ferramenta as empresas enfrentaram alguns obstáculos como falta de envolvimento dos colaboradores,

dificuldade no alinhamento e definição da estratégia, porém as desvantagens não superam os resultados positivos em relação ao Balanced Scorecard (BSC), que atualmente é uma das ferramentas mais eficientes no controle do planejamento estratégico.

Conforme duas expressões de Kaplan Norton os desenvolvedores do Balanced Scorecard (BSC), a primeira é que não pode gerenciar o que não é medido e a segunda não pode medir o que não se descreve. Com base nessas frases recomenda-se a implantação do Balanced Scorecard (BSC) para as organizações que possuem como objetivo crescimento, alinhamento e monitoramento de suas estratégias no presente com foco no crescimento e desenvolvimento futuro.

Devido à alta importância da ferramenta para as organizações a sugestão é que seja realizado um maior número de pesquisas sobre o tema abordado com o intuito de que aumente a quantidade de empresas que utilizam o Balanced Scorecard (BSC) de forma a garantir que no futuro sejam apresentados trabalhos acadêmicos de casos acompanhados na prática.

7. REFERÊNCIAS

BEUREN, ILSE M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

COSTA, B. K. et. al. **Modelos e Inovações em Estratégia**. São Bernardo do Campo: Universidade Metodista de São Paulo, 2007.

HERRERO, EMÍLIO F. **Balanced Scorecard e a Gestão Estratégica**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

KALLÁS, D. ; COUTINHO, A. R. (org). **Gestão da Estratégia: experiências e lições de empresas Brasileiras**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005

KAPLAN, R. S. NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R. S. NORTON, D. P. **Organização Orientada para a Estratégia: Como empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no ambiente de negócios**. Rio de Janeiro: Campus 2000.

KAPLAN, R. S. NORTON, D. P. **Mapas Estratégicos: Convertendo Ativos Intangíveis em Resultados Tangíveis (Strategy Maps)**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

LUNKES, Rogério João. **Manual do Orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003

OLIVEIRA, Luís Martins de; JUNIOR, José Hernandez Perez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria Estratégica e Organizacional**. São Paulo: Thomsom, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria Avançada**. São Paulo: Thomsom, 2005.

THOMPSON JR, A.A.; STRICKLAND, A.J. **O Planejamento Estratégico**. São Paulo. Cengage Learning, 2000.