



Contabilidade Gerencial: *Balanced Scorecard* e Relatórios Contábeis Como Ferramentas na Tomada de Decisão

Geniane de Lima Martins, Daniele Nespolo

RESUMO

O principal objetivo deste projeto de pesquisa é identificar como a Associação Criança Feliz utiliza o *Balanced Scorecard* (BSC) e os relatórios contábeis como ferramenta para as tomadas de decisões. Através das mudanças na contabilidade foi notado o crescente uso da contabilidade gerencial para gerar informações relevantes na tomada de decisão, e dentre as ferramentas disponíveis o BSC destaca-se, por ser uma ferramenta completa, pois auxilia em geral todas as ações estratégicas das organizações.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*, Contabilidade Gerencial, Relatórios Contábeis, Tomada de Decisão.

1 INTRODUÇÃO

Com as mudanças da contabilidade e do ambiente empresarial, a contabilidade gerencial passou a ser indispensável para que as empresas desenvolvam suas atividades com coerência e autonomia, pois é através das informações disponíveis na contabilidade gerencial que os diretores das organizações adquirem confiança e credibilidade para tomar decisões coerentes (KRAEMER, 2002, p.53).

Neste contexto, entre os meios de obter informações para a tomada de decisão destaca-se o *Balanced Scorecard* (BSC), “um sistema de informação para gerenciamento da estratégia” (PADOVEZE, 2010, p.604), que “dentre os sistemas de controle gerencial existentes [...] vincula indicadores financeiros e não financeiros aos objetivos estratégicos das organizações” (NASCIMENTO; REGINATO, 2013, p.243).

O BSC teve início através da proposta de Kaplan e Norton, que desenvolveram o BSC para medir não somente a eficácia financeira das empresas, mas também seus processos e desenvolvimentos de estratégias das organizações. Segundo Kraemer (2002, p.54) o BSC é, “uma série de informações estratégicas são organizadas num conjunto de indicadores que permitem localizar problemas, definir rumos, prever turbulências e entender para onde caminha a empresa”.

Por entender da importância da contabilidade gerencial nas empresas que se delimitou, como objetivo identificar como a Associação Criança Feliz, utiliza o *Balanced Scorecard* e os relatórios contábeis na tomada de decisão e também relatar as vantagens e desvantagens destas ferramentas. Para responder tais objetivos serão utilizados uma pesquisa qualitativa e estudo de caso.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL

Pode-se definir contabilidade gerencial como sendo o ramo da contabilidade que coleta, apresenta e interpreta informações necessárias para os gestores da empresa, com o objetivo de auxiliar a tomada de decisão. Segundo Padoveze (2012, p.11) contabilidade gerencial é “o segmento da ciência contábil que congrega o conjunto de informações necessárias à administração que complementam as informações já existentes na contabilidade financeira”.

No entender de Crepaldi (2011, p.6):

A contabilidade Gerencial é considerada um ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas no auxílio de suas funções gerenciais, voltadas à melhor utilização dos recursos econômicos da



empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informação gerencial.

Segundo Horngren, Sundem e Stratton (*apud* FERNANDES; KLANN; FIGUEREDO, 2004, p.4), o conceito de Contabilidade Gerencial é, “processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais”. Ao contrario da contabilidade financeira a contabilidade gerencial é focada no publico interno, que por sua vez através de relatórios, auxilia os gestores da organização no memento de planejamento estratégico. A contabilidade gerencial não é obrigatória para nenhum tipo de entidade, porem é um diferencial estratégico para qualquer organização.

Padoveze (2007, p.9) afirma que, “a contabilidade gerencial mudou o foco da contabilidade, passando dos registros e análise das transações financeiras para a utilização da informação para decisões, afetando o futuro”. Sendo assim é possível concluir que a contabilidade gerencial é geradora de informações necessárias para as decisões empresariais, e igualmente é desenvolvida olhando para o futuro da organização.

No entendimento de Iudícibus (2008, p.21) o objetivo da contabilidade gerencial é auxiliar a administração da empresa, suprindo-a de informações necessárias para a tomada de decisões. O autor define contabilidade gerencial como sendo o conjunto de técnicas, informações ou relatórios contábeis feitos “sob medida” para a administração, esta ferramenta é utilizada com eficácia na tomada de decisões, (IUDÍCIBUS, 2008, p.21, grifo do autor).

Segundo Atkinson *et al* (2008, p.39) as informações contábeis gerenciais são utilizadas pelos administradores por dois motivos, primeiramente pra controlar e melhorar a eficiência, e também para decisões de preço de *mix* de produtos. O autor afirma que “a informação contábil gerencial orienta várias funções organizacionais diferentes – controle operacional, custeio de produto e cliente, controle gerencial e controle estratégico”, conforme Figura 1.

Figura 1 – Funções da informação gerencial

| Funções da informação contábil gerencial | |
|--|---|
| Controle operacional | Fornecer informações de <i>feedback</i> sobre a eficiência e a qualidade das tarefas desempenhadas. |
| Custeio de produto e cliente | Mensurar os custos dos produtos usados para fabricar um produto ou executar um serviço, vendê-lo e entregá-lo aos clientes. |
| Controle gerencial | Fornecer informações sobre o desempenho de gerentes e unidades operacionais. |
| Controle estratégico | Fornecer informações sobre o desempenho competitivo da empresa a longo prazo, as condições de mercado, as referências dos clientes e as inovações tecnológicas. |

Fonte: Atkinson *et al.* (2008, p.45).

2.1.1 RELATÓRIOS CONTÁBEIS

Os relatórios contábeis são documentos gerados pela contabilidade, com o objetivo de organizar as informações lançadas na escrituração contábil e fiscal, podendo assim torná-las úteis para o usuário. Os relatórios contábeis classificam-se em obrigatórios e não obrigatório (PEREIRA, 2011, p.206).

Os relatórios obrigatórios são todas as demonstrações exigidas por lei, os relatórios não obrigatórios são utilizados somente para informação gerencial. Segundo Pizzolato (2012, p.3) entre diversos relatórios, destacam-se os obrigatórios a seguir:

- Balanco patrimonial (BP);



- b) Demonstração de resultado do exercício (DRE);
- c) Demonstração de fluxo de caixa (DFC);
- d) Demonstração do valor adicionado (DVA);
- e) Demonstração de lucro e prejuízo acumulados (DLPA);
- f) Demonstração de mutações do patrimônio líquido (DMPL).

Figura 2 – Escopo das demonstrações contábeis

| Escopo das demonstrações contábeis | |
|---|--|
| Demonstração | Escopo |
| Balço patrimonial (BP) | Evidencia a situação patrimonial da entidade em determinada data. Revela os valores dos bens e direitos (ativo), das dívidas (passivo) e do patrimônio líquido (ativo-passivo). |
| Demonstração de resultado do exercício (DRE) | Traz de forma organizada as contas referentes ao resultado da atividade econômica da entidade (representativas de receitas e despesas), revelando, ao final, o acréscimo (lucro) ou decréscimo (prejuízo) ao patrimônio dos titulares da entidade pelo exercício da atividade. |
| Demonstração de fluxo de caixa (DFC) | Visa a explicar as razões que levaram o caixa e os equivalentes de caixa variarem de um exercício para outro. |
| Demonstração de valor adicionado (DVA) | Revela valores que a entidade recebeu e quanto agregou e devolveu de valor ao montante inicial com sua atividade. |
| Demonstração de lucros e prejuízos acumulados (DLPA) | Evidencia como variou a conta de lucros e prejuízos acumulados entre dois exercícios. |
| Demonstração de mutações do patrimônio líquido (DMPL) | Evidencia como se modificou o patrimônio líquido entre dois exercícios. |

Fonte: Pereira (2011, p. 206).

Nascimento e Reginato (2013, p.286) citam que, “um dos objetivos das demonstrações contábeis é o de apresentar informações que permitam avaliar o desempenho e a situação financeira das empresas, de forma a contribuir para tomadas de decisões com o máximo de confiabilidade e exatidão possível”.

2.2 CONTROLADORIA

A controladoria é um ramo da contabilidade responsável por integrar informações, elaborar planejamentos e efetuar controles. Sendo assim Oliveira, Perez Junior e Silva (2010, p. 5) afirmam que:

Pode-se entender Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos autores como o atual estágio evolutivo da Contabilidade.

Igualmente controladoria pode ser definida como, “a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa” (PADOVEZE, 2007, p.3). Figueiredo e Caggiano (2008, p.12) citam que:

O *controller* é o gestor encarregado do departamento de controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aís que alcançariam se trabalhassem independente.

Segundo Nascimento e Reginato (2013, p.34), “uma das principais funções da controladoria é apoiar o processo decisório, para que a empresa otimize seus resultados e alcance seus objetivos.”

Padoveze (2007, p.34) conclui que dentre as funções do *controller* estão, planejamento, controle, relatórios internos, avaliação e consultoria, relatórios externos, proteção dos ativos e avaliação econômica.



Oliveira, Perez Junior e Silva (2010, p.10) argumentam sobre o papel da controladoria nas organizações, tendo como diretriz a missão da controladoria, que conforme citado pelos mesmos é otimizar resultados, entende-se através dos argumentos que para conquistar o objetivo da controladoria, que é otimizar resultados, é necessário definir um modelo de informação baseado no modelo de gestão.

2.2.1 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O planejamento estratégico é usado pelas empresas para alcançar os objetivos desejados, o planejamento estratégico define o diagnóstico atual da empresa, missões, objetivos, estratégias, políticas e soluções, ou seja, o que a empresa irá fazer. Segundo Padoveze (2007, p.96):

Planejar é uma estratégia para aumentar as chances de sucesso de uma empresa em um mundo de negócios que muda constantemente. Planos estratégicos não são garantia de sucesso. O Planejamento Estratégico será tão eficaz quanto as premissas que foram nele incluídas.

Nascimento e Reginato (2013, p.265) afirmam que, “todos os integrantes da empresa devem entender as razões pelas quais a organização existe, quais são as suas regras básicas e quais os rumos que ela deve seguir. Isto é possível por meio do planejamento estratégico”. O planejamento pode ser definido como processo de desenvolvimento de técnicas e atitudes administrativas, as quais possibilitam avaliar as implicações futuras de decisão presentes, os objetivos empresariais facilitaram a tomada de decisão no futuro (OLIVEIRA, 2002, p.36).

Dependendo do tipo de decisão a ser tomada, a empresa irá optar por um tipo de planejamento, estes planejamentos são conhecidos como, planejamento estratégico, planejamento tático, planejamento operacional. Caso a empresa tenha que efetuar decisões estratégicas terá ao mesmo tempo um planejamento estratégico, igualmente com os outros tipos de planejamentos, decisões táticas requerem um planejamento tático e decisões operacionais requerem um planejamento operacional.

Portanto planejamento estratégico é a sustentação metodológica para estabelecer a melhor direção que a organização deve seguir, para que possa cumprir seus objetivos de maneira inovadora e diferenciada.

2.3 BALANCED SCORECARD

O *Balanced Scorecard* (BSC) foi desenvolvido por Kaplan e Norton, em 1992, o BSC pode ser definido como sistema de gestão estratégica, onde, *Balanced* significa equilibrado e *Scorecard* significa cartão, portanto BSC é um Cartão de equilíbrio. Segundo Moraes e Campos (2004, p.10) “o BSC é um sistema de gerenciamento de ativos tangíveis e intangíveis”.

O BSC traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica. É um novo instrumento que integra as medidas derivadas da estratégia, sem menosprezar as medidas financeiras do desempenho passado, e que mede o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas (KRAEMER, 2002, p.62).

O *Balanced Scorecard* é mais que um sistema de medidas táticas ou operacionais. Empresas inovadoras estão utilizando o *scorecard* como um *sistema de gestão estratégica* para administrar a estratégia a longo prazo (KAPLAN; NORTAN, 1997, p.9, grifo dos autores).

O BSC é uma ferramenta completa de gestão, permite traduzir os objetivos da empresa e através de indicadores, definir as ações para atingir os objetivos. O que permite o BSC ser uma ferramenta completa de gestão, segundo Kraemer (2002), Kaplan e Norton (1997) são as quatro perspectivas:



- a) Perspectiva Financeira: Como a empresa pode maximizar o lucro.
- b) Perspectiva do Cliente: Como a empresa é vista pelos clientes.
- c) Perspectiva dos Processos Internos: Como melhorar os processos internos da empresa.
- d) Perspectiva do Aprendizado e Crescimento: Como ter crescimento e aprendizado contínuos.

2.4 TOMADA DE DECISÃO

Padoveze (2007, p.30) argumenta que todo o processo de gestão é caracterizado pela necessidade de tomada de decisão. Afirma ainda algumas definições para o processo de tomada de decisão, dentre elas: objetivo (Resultado para qual deseja exercer uma ação), problema (Lacuna para alcançar os objetivos), resolução de problema (Ação que corrige a lacuna, permitindo assim alcançar os objetivos), decisão (Curso escolhido para alcançar os objetivos).

Para Figueiredo e Caggian (2008, p.17) “o processo de tomada de decisão é uma sequencia lógica de etapas que expressam a racionalidade com a qual os gestores buscam soluções ótimas para os problemas da empresa”. Ou seja, a tomada de decisões é a escolha de uma ação para solucionar problemas das empresas.

O gestor busca na contabilidade gerencial informações úteis para a tomada de decisão, utilizando-se dos dados gerenciais fornecidos para o planejamento, avaliação e controle adequados da empresa e visando, também, fazer com que a empresa como um todo esteja ciente das decisões tomadas pelos gestores, gerando *feedback* e controle sobre o seu desempenho (ATKINSON et al., 2000 apud OLIVEIRA, 2011).

Portando a contabilidade gerencial auxilia a tomada de decisões, através de informações uteis para solucionar problemas, também para auxiliar com a escolha de investimento e demais ações dentro da organização, para mantê-la em desenvolvimento.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 AMBIÊNCIA DA PESQUISA

O estudo será elaborado em uma empresa do terceiro setor, nomeada de Associação Criança Feliz (ACF), uma organização comunitária que atende a crianças e adolescentes de baixa renda e em vulnerabilidade. A ACF foi escolhida para aplicar a pesquisa do estudo, pois é uma organização que utiliza o *Balanced Scorecard* e os relatórios contábeis na tomada de decisão e também para demonstrar aos seus apoiadores que utiliza as verbas da organização de forma correta, sendo assim a ACF é a população para elaborar a pesquisa, que segundo Gil (2010, p.99) é, “um conjunto de elementos que possuem determinada característica”.

3.2 OBJETIVOS DO TRABALHO

3.2.1 OBJETIVO GERAL

Identificar como a Associação Criança Feliz, utiliza o *Balanced Scorecard* e os relatórios contábeis na tomada de decisão.

3.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Identificar o uso do *Balanced Scorecard* na tomada de decisão na Associação Criança Feliz;
- b) Identificar o uso dos relatórios contábeis na tomada de decisão na Associação Criança Feliz;
- c) Relatar os pontos positivos e as vantagens da utilização do *Balanced Scorecard* e relatórios contábeis na tomada de decisão na Associação Criança Feliz;
- d) Identificar os pontos negativos e as desvantagens da utilização do *Balanced Scorecard* e relatórios contábeis na tomada de decisões na Associação Criança Feliz.



3.3 TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Segundo a área de conhecimento, este estudo classifica-se como um estudo da área de ciências sociais e aplicadas, e subdivididas na área da contabilidade com especialidade em contabilidade gerencial. Esta pesquisa será elaborada com finalidade de aquisição de conhecimentos, classificando-a como uma pesquisa aplicada. Segundo classificação as “pesquisas voltadas à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica” (GIL, 2010, p.27).

De acordo com o objetivo a presente pesquisa está classificada como uma pesquisa descritiva, pois conforme Gil (2010, p.27) “as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”.

O procedimento técnico aplicado no estudo, classificado como um estudo de caso, “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetivos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento” (GIL, 2010, p.37), será desenvolvido com foco na análise das ferramentas de gestão utilizadas pela entidade, em especial, o BSC e os relatórios contábeis. A coleta de dados ocorrerá em março de 2016 por meio da aplicação de um questionário semiestruturado aplicado ao diretor da ACF.

4 RESULTADOS ESPERADOS

Espera-se, com a aplicação desta pesquisa, obter informações relevantes sobre a utilização do *Balanced Scorecard* (BSC) e dos relatórios contábeis como ferramenta para as tomadas de decisões da Associação Criança Feliz. Por meio dos dados obtidos no momento da aplicação do questionário, será possível identificar a relevância dos controles realizados por meio do BSC e das informações contábeis oriundas dos relatórios.

Esta análise permitirá que a ACF identifique vantagens e desvantagens das suas atividades organizacionais e, caso necessário, reestruture os seus processos e suas ferramentas utilizadas para a tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. *et al.* *Contabilidade gerencial*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade Gerencial*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- FERNANDES, Francisco Carlos; KLANN, Roberto Carlos; FIGUEREDO, Marcelo Salmeron. A Utilidade da Informação Contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos. *Contabilidade vista e revista*, v.22, n.3, p.99-126, Jul./Set. 2011.
- GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade Gerencial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A Estratégia Em Ação: balanced scorecard*. São Paulo: Campus, 1997.
- KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. O *Balanced Scorecard* e seu impacto na contabilidade gerencial. *Contabilidade vista e revista*, v.13, n.3, p.53-70, Dez. 2002.
- MORAES, Délcio Duque; CAMPOS, Fernando Celso de. O *Balanced Scorecard*: Uma contribuição à Contabilidade Gerencial. *Contabilidade vista e revista*, v.15, n.2, p.9-22, Ago. 2004.
- NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. *Controladoria*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.



OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Planejamento Estratégico*. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica: textos e casos práticos com solução** . 8. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Análise das demonstrações financeiras**. 2.ed. rev. e ampl. São Paulo: Thomson, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Planejamento orçamentário**. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária** : texto e exercícios. 8. ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2012.

PEREIRA, Alexandre Demetrius. *Auditoria das Demonstrações Contábeis*. São Paulo: Atlas, 2011.

PIZZOLATO, Nelio Domingues. *Introdução à Contabilidade Gerencial*. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2012.