

# O impacto do *Balanced Scorecard* na Contabilidade Gerencial

Maria Elisabeth Pereira Kraemer\*

Novas formas de gerenciamento são buscadas pelas empresas para enfrentar o atual ambiente globalizado de alta competitividade e acirrada concorrência. O *Balanced Scorecard* – BSC revela-se dentro dos cenários econômicos em constantes mutações. É utilizado por empresas que pretendem ter êxito com suas estratégias de curto, médio e longo prazo, melhorando assim sua situação no futuro, revelando-se como uma ferramenta capaz de atender às novas exigências de gerenciamento dentro dos cenários econômicos em constante mutação. O BSC complementa as medições baseadas apenas em indicadores financeiros, com outros três componentes chamados de perspectivas: clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Ressalta-se que, à medida que foi sendo utilizado, o BSC deixou de ser um sistema de medição aperfeiçoado para se transformar em um sistema gerencial essencial. O sistema de informação gerencial deve contribuir como suporte às estratégias adotadas para que elas possam ser acompanhadas e venham a produzir retornos positivos para a empresa.

Em um ambiente como o atual, onde a excelência empresarial é exigida continuamente, o grande desafio do sistema de informação gerencial, em face da competitividade, está em fornecer informações correlatas e oportunas para que os gestores possam tomar decisões acertadas.

Neste contexto, surge o BSC como uma ferramenta organizacional que pode ser utilizada para gerenciar importantes processos gerenciais: estabelecimento de metas individuais e de equipe, remuneração, alocação de recursos, planejamento e orçamento, feedback e aprendizado estratégico.

O BSC surgiu da iniciativa de Kaplan e Norton de criar um novo modelo de medição de desempenho, já que, na opinião dos autores, os modelos de avaliação de desempenho, até então existentes, baseavam-se muito em indicadores contábeis e financeiros.

Nessa nova forma de gerenciamento, destaca-se, como instrumento de maior importância, a construção de uma estrutura de indicadores estratégicos que possua abrangência e coerência compatível com a nova era do conhecimento e que permita, sobretudo, considerar e





importância crescente dos valores intangíveis diante dos tradicionais valores físicos.

Em linhas gerais, o BSC é um sistema de gestão baseado em indicadores que impulsionam o desempenho, proporcionando à organização uma visão de negócio abrangente, atual e futura. Procura traduzir a missão, a visão e estratégia da organização em objetivos e metas diferenciadas de acordo com as quatro perspectivas: financeiras, do cliente, dos processos internos e de aprendizado e crescimento. O BSC funciona como um painel de controle para a empresa. Com ele é possível visualizar a organização destas várias perspectivas de uma só vez. Nesse painel, uma série de informações estratégicas é organizada num conjunto de indicadores que permitem localizar problemas, definir rumos, prevenir turbulências e entender para onde caminha a empresa.

O BSC é uma ferramenta imprescindível à contabilidade voltada para as questões gerenciais da empresa, porque, de acordo com Lemos & Silveira (2001), utilizando essa abordagem, baseada em atividades e processos inter-relacionados funcionalmente na empre-

sa, os contadores serão capazes de transmitir à administração informações qualificadas sobre o desempenho dos processos comerciais da organização, que possibilitarão identificar os pontos-chave nesses processos, que influenciam direta ou indiretamente os objetivos e metas da empresa, dirigir esforços para melhorá-los e, conseqüentemente, melhorar seus resultados.

### **O *Balanced Scorecard* e sua filosofia**

Durante a Era Industrial, de 1850 até 1975, o sucesso das empresas era determinado pela maneira como se aproveitavam dos benefícios das economias de escala e do escopo. Durante esse período, sistemas de controle financeiro foram desenvolvidos com o intuito de facilitar e monitorar alocação eficiente de capital financeiro e físico. Nas últimas décadas do século XX, o advento da Era da Informação tornou obsoletas muitas das premissas fundamentais da concorrência industrial. Segundo Reis (2001), as empresas não conseguem mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas

tecnologias a ativos físicos e com a excelência da gestão eficaz dos ativos e passivos financeiros.

Kaplan & Norton (1997) ressaltam que as empresas da Era da Informação estão baseadas em um novo conjunto de premissas operacionais: processos interfuncionais; ligação com clientes e fornecedores; segmentação de clientes; escala global; inovação e trabalhadores do conhecimento.

Hoje, o processo de gestão em relatórios financeiros se mostra inadequado, pois está atrelado a um modelo contábil desenvolvido há séculos para um ambiente de transações isoladas entre entidades independentes.

Reis (2001) diz que uma das formas de adequar este modelo da contabilidade financeira é ampliá-lo de modo que incorpore a avaliação dos ativos intangíveis e intelectuais de uma empresa, como produtos e serviços de alta qualidade, funcionários motivados e habilitados, processos internos eficientes e consistentes e clientes satisfeitos e fiéis. Levantar em consideração os ativos intangíveis no momento de avaliar a performance das empresas é imprescindível, uma vez que eles têm maior importância para as



empresas da era da informação do que os ativos físicos e tangíveis.

Na década de 90, era preocupação dos Estados Unidos medir a performance das organizações, pois os métodos existentes para avaliação do desempenho empresarial, que era apoiado nos indicadores contábeis e financeiros, estavam se tornando obsoletos. Acadêmicos e executivos estudaram, pesquisaram e desenvolveram um novo modelo que considera os objetivos em curto e longo prazos, medidas financeiras e não-financeiras, indicadores de performance e as perspectivas interna e externa do desempenho empresarial. A síntese foi feita por Robert S. Kaplan, professor da Harvard Business School, e David P. Norton, presidente da Renaissance Solutions, em 1992, no artigo *The balanced scorecard – measures that drive performance* (Balanced scorecard – medidas que impulsionam o desempenho) publicado na conceituada revista *Harvard Business Review*. Mal sabiam que estavam para dar início a uma revolução. Seu único objetivo era mostrar as vantagens de usar apenas medidas financeiras para julgar o desempenho empresarial, incentivando as empresas a medir também fatores como qualidade e satisfação do cliente.

O conceito que os autores chamaram de "Balanced Scorecard" (Cenário Balanceado) vem sendo muito utilizado nos Estados Unidos como uma ferramenta adequada para medir o desempenho das organizações, tornando-se a marca de uma organização bem administrada. Hoje, muitas empresas dizem que é a base sobre a qual se assenta seu sistema de gestão.

A denominação de Cenário Balanceado, como diz Campos (1998), decorre do fato de que, segundo a nossa visão, uma organização só deverá ser conside-

rada no raminho do sucesso, se os quatro conjuntos de indicadores estiverem devidamente "balanceados", ou seja, aplicados com graus de importância relativa, porém equitativa, de forma a possibilitar um desenvolvimento real e equilibrado. Por exemplo, se num determinado exercício uma empresa for muito bem financeiramente, mas com indicadores referentes ao atendimento a seus clientes avaliados como abaixo do esperado, muito provavelmente, em médio prazo, irá apresentar problemas de sobrevivência.

**BSC é um sistema de gestão baseado em indicadores que impulsionam o desempenho, proporcionando à organização uma visão de negócio abrangente, atual e futura.**

A metodologia criada por Kaplan e Norton, segundo suas próprias palavras, não é mais do que o conjunto de indicadores (medidas) e mostradores (gráficos) de um "painel de controle" da empresa. Segundo Campos (1998), fazendo uma despreziosa analogia, seria algo como o painel de instrumento de um veículo. Cada automóvel, avião ou navio tem um painel de controle próprio, com alguns medidores obrigatórios, como velocidade, pressão de óleo, nível de combustível e outros indicadores específicos, talvez semelhantes, mas nem sempre idênticos. Alguns se referem a este painel como "Painel de Guerra", uma vez que consideram que no

mercado as empresas estão em guerra pela sua perpetuação.

Por sua apresentação gráfica e fácil análise, o conjunto de medidas do cenário permite aos gerentes uma rápida e abrangente visão da situação dos negócios. A apresentação gráfica dos resultados financeiros resultantes de ações já tomadas é complementada pelas medidas operacionais de satisfação dos clientes, dos processos internos e do crescimento e aprendizado, ou seja, dos elementos básicos que conduzem a empresa para o futuro desempenho financeiro do negócio.

Para Kaplan & Norton (1997), o BSC capta as atividades críticas de geração do valor criadas por funcionários e executivos capazes e motivados da empresa. Preservando o interesse no desempenho em curto prazo, através da perspectiva financeira, o Balanced Scorecard revela claramente os vetores de valor para um desempenho financeiro competitivo superior em longo prazo.

Os mesmo autores dizem que, para a aplicação do BSC nas organizações, três aspectos são de fundamental importância: a integração entre as quatro perspectivas, para que estas não se tomem isoladas dentro do contexto; o balanceamento entre os graus de importância das perspectivas do BSC; e que o BSC seja visto pela organização como um sistema de gestão estratégica e não somente gestão financeira.

Sendo assim, segundo Rocha (2000), o BSC é mais do que um sistema de medidas, devendo também traduzir a visão e a estratégia de uma unidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis, que representam o equilíbrio entre indicadores externos voltados para acionistas e clientes e medidas internas dos processos críticos, de inovação, aprendizado e crescimento. O importante é o



equilíbrio entre as medidas de resultado – as conseqüências dos esforços do passado – e os vetores de desempenho futuro.

### **Indicadores de desempenho para as quatro perspectivas do Scorecard**

O BSC divide a organização em quatro perspectivas: Perspectiva Financeira, Perspectiva do Cliente, Perspectiva dos Processos de Aprendizagem de Negócios (ou Processos Internos), Perspectiva de Evolução Organizacional (ou Aprendizado e Crescimento). Cada perspectiva é constituída por um conjunto equilibrado de indicadores financeiros e não-financeiros que procuram traduzir o desempenho e as ações necessárias para realização dos objetivos.

As medidas de desempenho devem englobar os “valores” que a empresa considera como vitais para a sua sobrevivência e crescimento. As medidas de desempenho em cada uma das perspectivas do Cenário Balanceado são:

- **Financeira** – Valor agregado e retorno do investimento;
- **Clientes** – Satisfação, retenção, mercado e participação;
- **Processos Internos** – Qualidade, tempo de resposta, custo e introdução de novos produtos;
- **Aprendizado e crescimento** – Satisfação dos colaboradores e disponibilidade dos sistemas de informação.

#### **Perspectiva Financeira**

A elaboração do BSC deve ser um incentivo para que as unidades de negócios vinculem seus objetivos financeiros à estratégia da empresa, servindo como foco para os outros objetivos e medidas das outras perspectivas, fazendo parte de uma relação causa e efeito. Para Rocha & Pinto (2000), o BSC deve contar a

história de estratégia, começando pelos objetivos financeiros de longo prazo relacionando-os às ações que precisam ser tomadas em relação aos processos financeiros, dos clientes, dos processos internos e do desempenho econômico desejado.

Na perspectiva financeira, as medidas financeiras indicam se a empresa está obtendo êxito com as estratégias definidas, implementadas e executadas. Em geral, esse êxito é medido pela sua lucratividade, pelo seu crescimento e pelo incremento do valor para o acionista (shareholder value). Se os indicadores financeiros não mostram o esperado, podem haver problemas na execução, na implementação ou até mesmo na definição das estratégias.

Kaplan & Norton (1997) identificaram três diferentes estágios do negócio, para os quais devem ser definidos conjuntos diferentes de medidas, pois os objetivos são também diferentes: rápido crescimento (rapid growth); sustentação (sustain); e colheita (harvest).

No estágio de rápido crescimento (rapid growth), os objetivos enfatizarão o crescimento das vendas, os novos mercados e novos consumidores, os novos produtos e novos canais de marketing, vendas e distribuição, mantendo um nível adequado de gastos com desenvolvimento de produtos e processos.

No estágio de sustentação (sustain), os objetivos enfatizarão as medidas financeiras tradicionais, tais como retorno sobre o capital investido, lucro operacional e margem bruta. Os investimentos em projetos nesse estágio serão avaliados por análises de padrões, fluxo de caixa descontado e orçamento de capital. Alguns podem incorporar o valor econômico agregado (EVA) e o incremento de valor para o acionista

(shareholder value). Essas medidas representam o objetivo financeiro clássico: excelente retorno sobre o capital investido.

No estágio de colheita (harvest), a ênfase recairá sobre o fluxo de caixa. Qualquer investimento deverá prover retorno em caixa (cash pay back) certo e imediato, pois o objetivo não é maximizar o retorno sobre o investimento. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento se escasseiam, pois o ciclo de vida do negócio está em estágio final. Nesse caso, variáveis que possam comprometer o desfecho planejado do negócio (uma venda, uma liquidação, por exemplo), devem ser monitoradas. Essas variáveis podem ser o endividamento crescente, contaminação ambiental, insatisfação de clientes etc.

Costa (2001) diz que os temas mais focados pelas empresas para realizar a estratégia são: crescimento e mix de receita; redução de custo, aumento de produtividade e utilização de ativos e estratégia de investimento, que podem ser usados em qualquer um daqueles três estágios estratégicos antes referidos. As medidas financeiras, no entanto, é que serão diferentes de acordo com o caso. Os objetivos financeiros em longo prazo devem nortear as ações relacionadas aos quatro diferentes processos. Assim, não se deve gerir os indicadores operacionais sem ter em conta os reflexos que geram nos indicadores financeiros.

#### **Perspectiva do cliente**

Segundo Kaplan e Norton (1997), a perspectiva do cliente permite aos executivos identificar segmentos de clientes e de mercado nos quais as unidades de negócio possam competir, bem como definir as medidas de desempenho das unidades nos seus segmentos-alvo.

Os mesmos autores propõem que a



perspectiva do cliente seja montada visando aos seguintes pontos-chave: participação de mercado; retenção, captação, satisfação e lucratividade dos clientes. Este conjunto de critérios é chamado pelos autores de Medidas Essenciais dos Clientes. Tais critérios encontram-se detalhados a seguir:

- Participação de mercado – representação da proporção de vendas da unidade de negócio no mercado em que atua determinada em termos de número de clientes, capital investido, unidades vendidas ou instaladas;

- Retenção de clientes – acompanhamento, em números absolutos ou relativos, do percentual de clientes com os quais a unidade de negócio continua mantendo relações comerciais;

- Captação de clientes – medição, em termos absolutos ou relativos, do percentual de clientes novos ou de novos negócios ganhos pela organização;

- Satisfação dos clientes – registro do nível de satisfação dos clientes em relação a critérios preestabelecidos de desempenho ou de valor agregado.

- Lucratividade do cliente – medição da lucratividade da empresa no negócio ou nos negócios com um cliente, ou com um segmento de mercado, depois de levantar as despesas específicas requeridas para atender esse cliente ou esse mercado.

#### **Perspectiva dos Processos de Aprendizagem de Negócios (ou Processos Internos)**

Nesta perspectiva, os executivos identificam os processos internos críticos nos quais a empresa deve alcançar a excelência. Cada empresa usa um conjunto específico de processos a fim de criar valor para os clientes e produzir resultados financeiros, entretanto uma cadeia de valor genérica serve de mode-

lo para que as empresas possam adaptar e construir as perspectivas de processo interno. Esses processos permitem que a unidade de negócios ofereça as propostas de valor, capazes de atrair e reter clientes em segmentos-alvo de mercado; e satisfaça as expectativas que os acionistas têm de excelentes retornos financeiros.

As medidas de processo interno, segundo Kaplan (1997), devem ser voltadas para aqueles que terão maior impacto na satisfação do cliente e na consecução dos objetivos financeiros da empresa. Esse modelo inclui três processos principais:

- **inovação** – durante esse processo, Campos (2001) diz que devem ser pesquisadas as necessidades reais e futuras dos clientes-alvos. Em seguida são desenvolvidos os produtos e/ou serviços que deverão satisfazer as necessidades identificadas.

- **operação** – as principais medidas operacionais genéricas são: custo, qualidade e tempo de resposta. Deve se preocupar com a produção e disponibilização dos produtos e serviços desenvolvidos durante o processo de inovação. Tem início, nesta etapa, o recebimento de um pedido e termina com a entrega do produto ou prestação de serviço.

- **serviço pós-venda** – esta é uma etapa de grande influência no processo de criação de imagem e reputação da organização na cadeia de valor do cliente, incluindo treinamentos, garantias, consertos, devoluções e processamento de pagamentos.

Bressalta-se que as medidas convencionais focalizam apenas o controle e a melhoria dos processos atuais que afetam custos, qualidade e tempo. Já, no BSC, permite que a avaliação do desempenho derive das expectativas de inte-

ressados externos. Cabe às diretorias das organizações, segundo Campos (1998), identificar quais os processos críticos e vitais nos quais a sua empresa precisa se destacar para que os objetivos dos acionistas, dos clientes e dos interessados sejam plenamente atendidos.

#### **Perspectiva de Evolução Organizacional (ou Aprendizado e Crescimento)**

O aprendizado e o crescimento da organização vêm de três principais fontes: as pessoas, os sistemas e os procedimentos organizacionais. Para Costa (2001), os objetivos traçados através do BSC, em geral, acusam uma grande defasagem entre as capacitações das pessoas, dos sistemas e dos procedimentos e a requerida para alcançar os objetivos, promovendo o desempenho. É necessário capacitar os funcionários, intensificar a tecnologia e os sistemas de informação e alinhar os procedimentos e rotinas organizacionais para eliminar essa defasagem.

As medidas nesta perspectiva são: satisfação do funcionário, retenção, treinamento e habilidades e direcionadores específicos dessas medidas, tais como índices detalhados de habilidades específicas requeridas pelo novo ambiente competitivo.

#### **Balanced Scorecard como sistema de gestão**

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 organi-

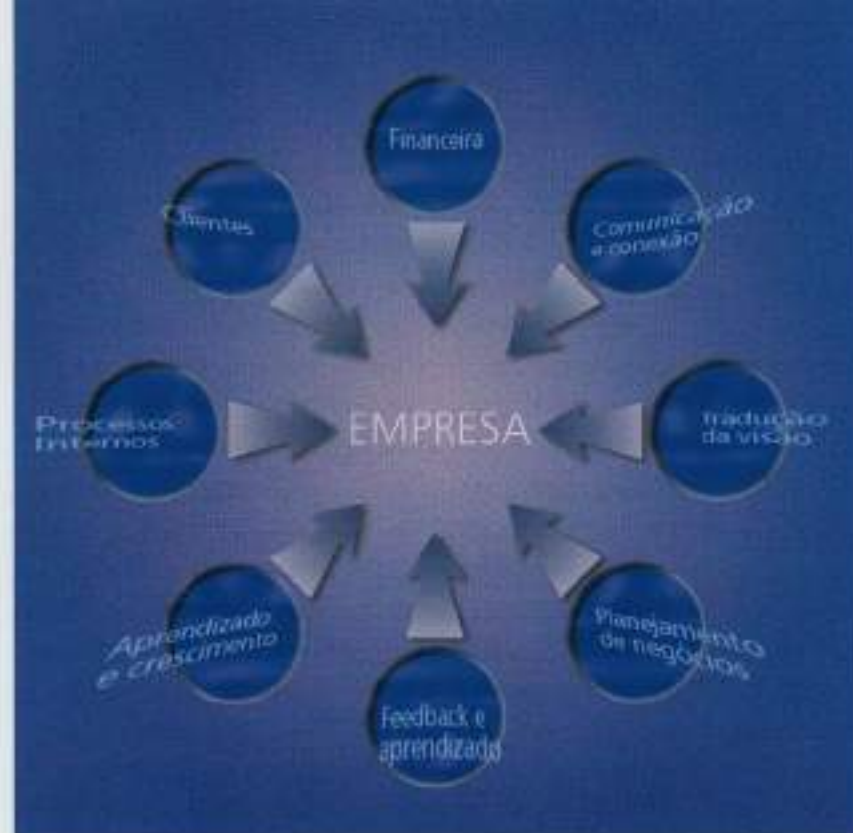


## A Contabilidade e o *Balanced Scorecard*

O BSC é uma alternativa aos sistemas de avaliação e gestão centrados, quase que exclusivamente, na perspectiva financeira. A visão administrativa, segundo Lemos & Silveira (2001), deve ser estendida a outras perspectivas. Para a contabilidade, a perspectiva financeira é a usual e o desafio é agregar outras perspectivas. Diante do exposto, a Contabilidade como provedora de informações vem sendo cada vez mais exigida, principalmente quanto à profundidade e abrangência dos informes que fornece, pois a Ciência Contábil é a linguagem dos negócios e se ocupa da avaliação, mensuração, demonstração e informação dos fatos econômicos, como satisfação dos clientes, produtividade dos processos internos e treinamento de funcionários determinantes que influenciam e influenciarão os resultados econômicos da entidade e, como tais, podem ser mensurados e registrados, não pode deixar escapar a oportunidade de contribuir decisivamente nessa questão.

O BSC é uma ferramenta imprescindível à contabilidade voltada para as questões gerenciais das empresas. Por isso, é necessário que a contabilidade seja vista como um guia para ações futuras.

Para Kaplan (2000), os sistemas de contabilidade, movidos pelos procedimentos e pelo ciclo do sistema de relatórios financeiros da organização, são demasiadamente tardios, agregados e distorcidos para terem relevância para as decisões de planejamento e controle dos gerentes. A utilização destes instrumentos é o mesmo que tentar guiar um carro orientado pelo retrovisor. Se a estrada for reta, tudo bem. Porém, a estrada em ambiente competitivo é muito



zacional sob quatro perspectivas equilibradas.

Ele preserva os indicadores financeiros, segundo Rocha & Pinto (2000), como a síntese final do desempenho gerencial e organizacional, mas incorpora um conjunto de medidas mais genérico e integrado que vincula o desempenho sob a ótica dos clientes, processos internos, funcionários e sistemas ao sucesso financeiro em longo prazo.

As empresas que utilizam o BSC como pedra angular de um novo sistema de gerenciamento estratégico têm duas tarefas: primeiro precisam elaborar o scorecard e, depois, utilizar o scorecard.

O BSC introduz quatro novos processos que ajudam as empresas a conectar os objetos de longo prazo às ações de curto prazo. São eles na visão de Kaplan & Norton (2000):

- **tradução da visão** – ajuda os gerentes a desenvolver o consenso em torno da estratégia da empresa, expressando-a em termos que orientam a ação no nível local.

- **comunicação e conexão** – permite que os gerentes comuniquem a estraté-

gia para cima e para baixo na organização e a conectem as metas das unidades e dos indivíduos.

- **planejamento de negócios** – permite que a empresa integre o plano de negócios e o plano financeiro.

- **feedback e aprendizado** – proporciona à empresa a capacidade de aprendizado estratégico, que consiste em reunir feedback, testar as hipóteses em que se baseou a estratégia e efetuar os ajustes necessários.

Com o BSC no centro do sistema gerencial, a empresa é capaz de monitorar os resultados de curto prazo sob as perspectivas e avaliar a estratégia à luz do desempenho recente. Assim o BSC cria condições para que as empresas modifiquem a estratégia em função do aprendizado em tempo real.

Na verdade, o BSC é mais do que um sistema de medidas táticas ou operacionais. Empresas inovadoras estão utilizando o scorecard como um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia em longo prazo, na era da informação.



sinuosa, sendo que a orientação pelo retrovisor não nos dá nenhuma indicação de quais manobras devem ser feitas para se manter dirigindo nessa estrada.

É neste sentido que os gerentes, de acordo com Drucker (2000), precisam de um sistema de informação integrado com a estratégia, em vez de ferramentas individuais que têm sido tão amplamente usadas no registro do passado. Salienta ainda que muitas empresas já migraram da contabilidade de custos tradicionais para outros métodos de custos.

Portanto, espera-se que a contabilidade acompanhe o ambiente da empresa e adapte-se às mudanças, auxiliando os gerentes nos processos de planejamento, execução e controle, já que o BSC é uma ferramenta imprescindível à contabilidade voltada para as questões gerenciais da empresa.

### **Interferência na Contabilidade Gerencial**

As mudanças no ambiente empresarial provocam impacto na contabilidade gerencial. Esse impacto fica evidente, quando analisamos as severas críticas que a contabilidade gerencial vem sofrendo.

Para Corbett (1997), a contabilidade gerencial deve fazer a conexão entre as ações locais dos gerentes e a lucratividade da empresa, para que estes possam saber que direção tomar. Medindo corretamente o impacto de ações locais no desempenho global, a contabilidade gerencial também serve como o agente motivador, pois premia as pessoas que contribuem significativamente ao objetivo da empresa. A contabilidade gerencial tem como objetivo principal fornecer informações para que os gerentes possam decidir qual o melhor caminho para a empresa.

Hoje em dia, a contabilidade gerencial está perdendo credibilidade. Com todas essas mudanças no ambiente, ela não mudou quase nada. Isso faz com que as informações fornecidas pela contabilidade tradicional sejam incoerentes. De acordo com Kraemer (2001), com as constantes mudanças, as empresas não podem ter informações distorcidas. Se a sua contabilidade gerencial não estiver adequada aos novos tempos, você não terá como competir. Uma boa contabilidade gerencial não é receita para o sucesso, mas um pré-requisito.

Isso é referido por Kaplan e Johnson (1991), ao dizerem que um excelente sistema de contabilidade gerencial não vai sozinho garantir o sucesso nos mercados de hoje. Mas um sistema de contabilidade gerencial ineficaz pode minar o desenvolvimento de produtos, o aprimoramento de processos e os esforços de marketing. Onde um sistema de contabilidade gerencial prevalece, o melhor resultado ocorre quando os administradores entendem a irrelevância do sistema e se desviam dele criando sistemas de informações personalizados.

Sabemos que as informações financeiras, embora necessárias, não são mais suficientes para gerenciar o negócio. Principalmente, quando o administrador utiliza tais informações para obter maior lucro possível em curto prazo, sacrificando os resultados e a sobrevivência da empresa em longo prazo.

Neste contexto, o BSC é utilizado pois: muitos sistemas demonstram preocupação com o curto prazo; muitos sistemas demonstram preocupação com os aspectos financeiros; e sistemas de informações sobre as áreas-chave muitas vezes não são confiáveis.

Diante do exposto, o BSC é uma ferramenta gerencial, formado por indi-

cadores financeiros e não financeiros relacionados através de hipóteses de causa e efeito, norteados pelos objetivos e pela estratégia da organização.

O BSC não elimina o papel dos indicadores financeiros, mas integra esses indicadores a um sistema gerencial mais equilibrado que vincula o desempenho operacional de curto prazo e os objetivos estratégicos de longo prazo.

O BSC é alinhado com as metas e compatibilizado com o orçamento, que é estruturado e consolidado em função das medidas, possibilitando o gerenciamento da empresa em um único instrumento, tendo como objetivo geral comunicar a estratégia corporativa a toda empresa; analisar os objetivos estratégicos e correlacionar com as recompensas pessoais; identificar, analisar os resultados obtidos em relação às metas estabelecidas e dar o feedback.

### **Evolução da Contabilidade através do Balanced Scorecard**

Devido ao entendimento de que as tradicionais medidas contábeis e financeiras não mais ajudavam, ao contrário, dificultavam a empresa a criar valor econômico para o futuro, David Norton, executivo do Instituto de Pesquisa da Nolan Norton, unidade de pesquisa da KPMG, sob consultoria acadêmica de Robert Kaplan, em 1990, realizou um estudo, em várias empresas, com o objetivo de desenvolver um novo modelo de medidas de desempenho.

Costa (2001) diz que o ponto de partida foi o modelo usado pela Analog Devices para medir o índice de progresso em atividades de melhoria contínua e o seu scorecard que continha as medidas tradicionais financeiras e outras operacionais. O estudo foi direcionado



para chegar-se a um scorecard multidimensional. Posteriormente, para indicar a característica de equilíbrio (balanceamento) entre medidas em curto e longo prazos, entre as medidas financeiras e as não-financeiras, entre os indicadores de tendências (leading) e os de ocorrência (lagging) e entre as perspectivas internas e externas de desempenho, esse scorecard multidimensional passou a ser referido como "Balanced Scorecard".

Foram feitos vários testes de viabilidade de implantação em alguns setores de empresas com este sistema de medição e verificaram que o BSC podia ser utilizado de maneira diferente da que vinha sendo proposta. Apesar de desenvolvido para ser um sistema de medição de desempenho, ele podia ser utilizado para comunicar e alinhar a estratégia da empresa. A partir daí, os gestores perceberam que podiam utilizar o sistema não só para comunicar a estratégia, mas, também, para gerenciá-la, passando a ser apresentado como um sistema gerencial essencial.

O uso do BSC como um instrumento de comunicação e alinhamento da estratégia da empresa, conforme Campos (2001), explicitou uma séria deficiência nos sistemas gerenciais tradicionais, qual seja, a inabilidade para ligar a estratégia em longo prazo da empresa com as suas ações em curto prazo.

Isto é corroborado por Kaplan & Norton (1997), ao dizer que muitas empresas pensam em mensuração como uma ferramenta para controlar comportamentos e para avaliar desempenhos passados. Controles e sistemas de mensuração tradicionais pretendem manter unidades organizacionais de acordo com um plano preestabelecido. As medidas no BSC estão sendo usadas pelos executivos de forma diferente para

articular a estratégia do negócio, comunicá-la e ajudar a alinhar as iniciativas individuais, organizacionais e departamentais, para alcançar um objetivo comum. Esses executivos estão usando o scorecard como um sistema de comunicação, informação e aprendizado, não como um sistema tradicional de controle. Para que o BSC seja usado dessa maneira, entretanto, as medidas devem expressar claramente a estratégia em longo prazo da organização para o sucesso competitivo.

**BSC é uma ferramenta gerencial, formado por indicadores financeiros e não financeiros relacionados através de hipóteses de causa e efeito, norteados pelos objetivos e pela estratégia da organização.**

Portanto, o BSC revelou-se um importante instrumento de ajuda aos gestores no ambiente competitivo moderno, porque as organizações situadas em ambiente em constante mudança precisam de um processo duplo de aprendizado, permitindo que o gestor questione as hipóteses traçadas e reflita sobre se a teoria sob a qual opera ainda está consistente com as evidências, observações e experiências correntes.

Kaplan & Norton (1997) dizem que é claro que os gestores precisam saber se a estratégia planejada está sendo executada de acordo com o plano, um processo simples de aprendizado. Mas, mais importante que isso, precisam saber se as hipóteses fundamentais traçadas

quando do lançamento da estratégia permanecem válidas.

Os mesmos autores afirmaram que o BSC é uma inovação na teoria de contabilidade gerencial, pois reúne pontos simples, mas vitais que não estavam claramente articulados na literatura existente:

a) A decodificação dos complexos processos de escolhas aos quais os gestores estão sujeitos, consubstanciando na definição das quatro perspectivas de gestão, é o primeiro ponto que merece a atenção como novidade do BSC. Essas perspectivas são definidas a partir de uma concepção de gestão. A partir da estratégia, definem-se os objetivos financeiros, que irão orientar as escolhas relacionadas aos clientes que, por sua vez, irão orientar a identificação das mudanças necessárias quanto aos processos internos que, por sua vez, irão indicar as mudanças em relação à capacitação de recursos humanos e ao sistema de informação.

O BSC alerta que as perspectivas relacionadas aos clientes, aos processos internos e ao aprendizado e crescimento, direcionam o desempenho futuro da perspectiva financeira, deixando com isso pouca margem de dúvida, sobre o que o gestor deve refletir, quais as ações a serem tomadas naquelas dimensões e se há mais alguma dimensão a ser tratada.

b) a forma simples e clara com que Kaplan & Norton conseguem tratar das interligações existentes entre os processos gerenciais de planejamento e orçamento, se consubstancia na elaboração de um relatório corporativo onde devem constar apenas os objetivos e medidas de cada dimensão que indicam a trajetória do cumprimento da estratégia.

Como diz Campos (2001), esse relatório único força os gestores a refletirem sobre as relações de causa e efeito entre



objetivos financeiros e os objetivos das outras dimensões, pois todas estarão ali representadas. A confecção de um relatório corporativo onde se apresenta, necessariamente, os objetivos e medidas das quatro dimensões (onde se quer chegar financeiramente e o que é preciso fazer para isso no que se refere aos clientes e à capacitação interna) eleva a gestão da vinculação dos objetivos táticos e operacionais com os estratégicos ao nível corporativo.

Mendonça & Zrihen apud Costa (2001) apontaram que as quatro perspectivas em apenas um relatório faz do BSC um instrumento adequado para a alta administração da empresa, permitindo uma visão global do desempenho dessa, mais adequado como suporte à tomada de decisão do gestor operacional.

Diante do exposto, verifica-se que o BSC nesse novo ambiente competitivo da economia tem contribuído para aumentar a compreensão do tema contabilidade gerencial, vinculando a estratégia e a operação.

O BSC é uma contribuição para a literatura de contabilidade gerencial porque, conforme enfoca Campos (2001), repensa temas antigos, mostrando a vinculação entre pontos vitais que não estavam claramente articulados; mostra como esses conhecimentos estabelecidos podem ser articulados para serem aplicados aos tempos modernos, para atender às novas exigências aumentando, assim, a compreensão do tema "vinculação entre estratégia e operação" e aperfeiçoando a literatura de contabilidade gerencial.

## Conclusão

O BSC está desenhado para atender ao tipo de organização que muitas empresas estão buscando ser, colocando a

estratégia e a visão de futuro no centro das atenções, em vez de controle. Ele não representa substituição e muito menos pretende eliminar os indicadores financeiros tradicionais, a intenção é de criar novas perspectivas que auxiliem a identificação dos fatores de crescimento que irão criar valor econômico a longo prazo.

Pela integração das perspectivas financeiras, dos clientes, dos processos internos e do aprendizado e crescimento, o BSC auxilia os gerentes a abrir o campo de visão e compreender as interligações existentes entre muitas das diversas funções.

O BSC, de acordo com Campos (2001), não traz qualquer conceito novo, nunca antes tratado na literatura de contabilidade gerencial, mas repensa temas antigos, chamando a atenção para pontos que estavam esquecidos ou mal compreendidos, mostrando a vinculação entre pontos vitais que não estavam claramente articulados. Ele mostra, assim, como esses conhecimentos estabelecidos podem ser aplicados aos tempos modernos, para atender às exigências impostas pelo ambiente mais competitivo para as empresas e, conseqüentemente, aumenta a compreensão do tema "vinculação entre estratégia e operação".

Portanto, a contabilidade gerencial deve acompanhar o ambiente da empresa e adaptar-se às mudanças, e assim auxiliar os gestores no processo de planejamento, execução e controle. ■



\* Maria Elisabeth Pereira Kraemer – Contadora Professora e Integrante da equipe de Ensino e Avaliação na Pró-Reitoria de Ensino da UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí. Mestre em Relações Econômicas Sociais e Internacionais

pela Universidade do Minho-Portugal. Doutorado em Ciências Empresariais pela Universidade do Mosto Social da Argentina. Integrante da Corrente Científica Brasileira do Neopatrimonialismo e da ACIN – Associação Científica Internacional Neopatrimonialista.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CAMPOS, J. A. *Contábil Balanceado: painel de indicadores para a gestão estratégica dos negócios*. São Paulo: Aquarazza, 1998.
- CAMPOS, J. M. S. *SCADA – Sistema de gestão e avaliação de desempenho ambiental: uma proposta de implementação*. Florianópolis, 2001. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- COBBERT, H. T. *Contabilidade de ganhos: a nova contabilidade gerencial de acordo com a teoria das restrições*. São Paulo: Nobel, 1997.
- COSTA, A. P. F. *Contabilidade gerencial: um estudo sobre a contribuição do Balanced Scorecard*. São Paulo, 2001. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade de São Paulo, USP, São Paulo.
- DRUCKER, P. F. *As informações de que as executivas realmente precisam*. In: *Medindo o desempenho empresarial*. São Paulo: Campus, 2000.
- KAPLAN, R. S. NORTON, D. P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. São Paulo: Campus, 1997.
- KAPLAN, R. S. ATERINSON, J. A. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- KAPLAN, R. JOHNSON, H. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- KAPLAN, R. S. NORTON, D. P. *Utilizando o balanced scorecard como sistema gerencial estratégico*. In: *Medindo o desempenho empresarial*. São Paulo: Campus, 2000.
- KRAEMER, M. E. P. *Implicações da teoria das restrições na contabilidade gerencial*. In: 17ª CONVENÇÃO DOS CONTABILISTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2001. São Paulo. Anais da 17ª Convenção dos Contabilistas do Estado de São Paulo. São Paulo: SP, 2001.
- LEBOS, J. S. SILVEIRA, R. Z. PARMAGNAN, V. P. *A contabilidade e o balanced scorecard*. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade*. Porto Alegre, RS, n.105, p.77-81, ago.2001.
- LINCKES, R. J. *As novas perspectivas da contabilidade gerencial*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 2000. Goiânia. Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia: GO, 2000.
- RES, R. V. *Utilização do Balanced Scorecard para auxiliar na determinação da participação dos funcionários nos lucros ou resultados das empresas*. Florianópolis, 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.
- ROCHA, T., PINHO, M. G. C., GUNTINI, N. A. *utilização do Balanced Scorecard como ferramenta de gestão estratégica*. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 2000. Goiânia. Anais do XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia: GO, 2000.
- ROCHA, D. J. A. *Desenvolvimento de Balanced Scorecard Equilibrado para Instituição de Ensino Superior – Estudo de Caso da Unidade de negócios 4 da Universidade Gama*. Florianópolis, 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.