

Balanced Scorecard (BSC): Uma contribuição à Contabilidade Gerencial

Délcio Duque Moraes ¹
Fernando Celso de Campos ²

RESUMO

O principal objetivo do presente artigo é pesquisar as contribuições do BSC para a melhoria do nível informacional da Contabilidade Gerencial. O BSC tem-se revelado como uma ferramenta capaz de atender às novas exigências relativas à gestão das organizações em cenários econômicos com constantes mudanças. A relevância do assunto está centrada na evolução do sistema, à medida que o BSC foi sendo utilizado e aperfeiçoado deixou de ser um sistema de medição para ser um sistema de informação gerencial. Desta forma, tem contribuído como suporte às estratégias de negócios, principalmente, no que se refere ao acompanhamento, avaliação de desempenho, definição de novas metas e políticas de gestão empresarial. O BSC não traz nenhum conceito novo, mas adverte sobre os pontos esquecidos e melhora a compreensão entre estratégia e operação. Com o BSC a Contabilidade Gerencial pode adaptar-se às mudanças do macroambiente e tornar-se um sistema de informação gerencial mais eficiente e eficaz.

Palavras-chave: *Balanced scorecard*. Contabilidade gerencial. Sistema de informação gerencial. Planejamento estratégico.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis, Administração de Empresas e Ciências Econômicas (PUC - MG). Mestre em Ciências Contábeis (FGV-RJ) e Doutorando em Engenharia Produção (UNIMEP-SBDO-SP).

² Doutor em Engenharia Mecânica pela Escola de Engenharia de São Carlos (EESC-SP), Professor e pesquisador do Programa de Pós-graduação em Engenharia da Produção (PPGEP) da Universidade Metodista de Piracicaba (UNIMEP), Campus Santa Bárbara D'Oeste (SP).

1 INTRODUÇÃO

Além da Contabilidade Gerencial, os administradores de empresas contam hoje com outras ferramentas de gestão, e uma delas é o *Balanced Scorecard* (BSC), que está sendo utilizado pelas empresas como forma de enfrentar a economia globalizada, caracterizada pela forte concorrência e competitividade, principalmente, em termos de qualidade e preço.

O BSC é um sistema de gerenciamento de ativos tangíveis e intangíveis, desenvolvido por Kaplan e Norton (1992), que permite avaliar a performance e planejar as atividades empresariais com vista a um resultado esperado.

O presente artigo tem como objetivo alinhar as contribuições do BSC para a Contabilidade Gerencial e, ao mesmo tempo, incluir a quinta perspectiva, *a dos fornecedores*, tendo em vista a sua interação com os vários elos da cadeia de valor, com reflexo positivo no resultado e no sucesso das empresas.

Neste sentido, o BSC pode ser entendido como um instrumental que auxilia os gestores a definirem a missão, visão, estratégias, objetivos e metas de uma organização.

2 BALANCED SCORECARD (BSC)

O artigo "*The Balanced Scorecard - measures that drive performance*", de Kaplan e Norton (1992), divulgado na Revista *Harvard Business Review*, traduzido como: (Cenário Balanceado - medidas que impulsionam o desempenho), é um conjunto de medidas financeiras e não-financeiras, indicadores de performance e perspectivas internas e externas que são consideradas no planejamento empresarial de curto e longo prazos.

De acordo com Kaplan e Norton (1997), na aplicação do BSC nas organizações devem ser considerados os seguintes aspectos: o balanceamento entre as quatro perspectivas, levando-se em conta o seu grau de importância; e que seja considerado como um sistema de gestão estratégica pelas organizações.

Segundo, ainda, Kaplan e Norton (1997), o BSC é um conjunto de indicadores e gráficos que funcionam como um "painel de controle" da organização. Na definição da estrutura do (BSC) são considerados quatro perspectivas da organização, quais sejam: a) a perspectiva financeira; b) a perspectiva do cliente; c) a perspectiva dos processos de aprendizagem de negócios (ou processos internos); e d) a perspectiva da evolução organizacional (ou aprendizado e crescimento).

Sugere-se que a perspectiva financeira seja entendida como perspectiva econômico-financeira, tendo em vista o seu conceito e seu desdobramento na abordagem do BSC. Cada uma das perspectivas é formada por um conjunto equilibrado de indicadores financeiros e não financeiros, representando a

performance e as ações implementadas visando à consecução dos objetivos e metas da organização. No cenário balanceado das perspectivas devem ser considerados as medidas de desempenho e os valores tangíveis e intangíveis que contribuirão para o crescimento da organização.

Posto isto, detalha-se a seguir, as quatro perspectivas do BSC conforme Kaplan e Norton (2000):

Perspectiva econômico-financeira

O MVA (*market value added*), o EVA (*economic value added*) e o RI (*Return on Investments*) são indicadores econômicos. Os índices de liquidez, a NCG (necessidade de capital de giro) e o CF (ciclo financeiro) são exemplos de indicadores financeiros. Esses indicadores permitem avaliar o desempenho econômico e financeiro das organizações, que são confrontados com os resultados esperados e, ao mesmo tempo, os seus desvios em relação aos objetivos e metas estabelecidos no planejamento estratégico são devidamente analisados.

Existem três estágios diferentes de negócios e para cada estágio deve ser definido um conjunto diferente de medidas, uma vez que os objetivos também são diferentes, quais sejam:

- a) o estágio do rápido crescimento (*rapid growth*): enfatizam-se o crescimento das vendas, a conquista de novos mercados e/ou clientes, o desenvolvimento de novos produtos e serviços, e os canais de vendas, distribuição e marketing;
- b) o estágio de sustentação (*sustain*): enfatizam-se os resultados econômicos, como: a Taxa Interna de Retorno (TIR), o valor econômico agregado (EVA), o valor de mercado agregado (MVA) e, principalmente, o aumento do valor do dividendo para o acionista;
- c) o estágio de colheita (*harvest*): enfatizam-se a situação financeira, a capacidade de pagamento, o fluxo de caixa. Os recursos investidos no negócio devem retornar ao caixa, uns de uma maneira mais rápida e outros mais lenta, a exemplo dos ativos circulantes e permanentes, respectivamente. O retorno dos recursos financeiros ao caixa viabiliza o empreendimento em termos de capacidade de pagamento das despesas e custos operacionais.

Perspectiva do cliente

A perspectiva do cliente permite aos gestores identificar nichos de mercado em que a empresa possa competir e estabelecer metas de acordo com as unidades de negócios. As metas ou medidas de desempenho são estabelecidas nas áreas-chave do negócio, tendo em mente o cliente, pode-se conhecer: participação de mercado; retenção de clientes; captação de clientes; satisfação de clientes; e lucratividade do cliente ou do mercado.

Perspectiva dos processos de aprendizagem de negócios (ou processos internos)

Nesta perspectiva, os gestores identificam os processos internos críticos que precisam alcançar a excelência. Cada unidade de negócios utiliza um conjunto específico de processos internos para criar valor para os clientes e acionistas.

As medidas de processo interno devem estar voltadas para a satisfação do cliente e a maximização do lucro. Os três principais processos são: **inovação** (desenvolvimento de produtos e serviços para atender novas demandas ou necessidades de clientes); **operação** (as principais medidas operacionais são: custo, qualidade e tempo de resposta); e **serviço pós-venda** (esse serviço tem grande influência no processo de criação de imagem e reputação da organização na cadeia de valor do cliente, que inclui: garantias do produto, consertos, devoluções e, principalmente, pronto atendimento).

Perspectiva de evolução organizacional (ou aprendizado e crescimento)

A perspectiva de evolução organizacional está intimamente relacionada às seguintes fontes: as pessoas, os sistemas e os procedimentos organizacionais.

Na opinião de COSTA (2001), o BSC detecta uma grande defasagem entre a capacitação das pessoas, dos sistemas e dos procedimentos e a exigida para atingir os objetivos desejados. Essas defasagens poderão ser eliminadas com o treinamento de funcionários, investimentos em tecnologia e em sistemas de informação e alinhamento dos procedimentos e rotinas organizacionais.

A quinta perspectiva do BSC conforme Miranda et al. (2001) propõem:

a inclusão do fornecedor como uma perspectiva adicional às quatro perspectivas de equilíbrio já existentes no sistema Balanced Scorecard. As novas formas de interação com os vários elos da cadeia de valor são evidências do reconhecimento da importância dos fornecedores para o sucesso das empresas. O Balanced Scorecard veio corrigir os sistemas tradicionais de medição de desempenho, que davam ênfase demasiada aos aspectos financeiros. Entendemos, no entanto, que esse sistema não dá ao fornecedor a ênfase que este merece. Daí, a proposta de sua inclusão.

A perspectiva do fornecedor é muito importante na cadeia de valor, por isso, deve-se recuar até os fornecedores (cadeia de suprimentos) através de sistemas que permitem avaliar a sua contribuição para o sistema de medição de desempenho empresarial.

Segundo, ainda, Miranda et al. (2001), é de fundamental importância explorar todas as oportunidades de alianças logísticas com os fornecedores,

tendo em vista que elas podem contribuir para a sobrevivência das empresas. Desta maneira, fica justificado, através do sistema de medição de desempenho que o fornecedor é uma perspectiva importante para assegurar a implantação da estratégia da empresa.

Na opinião de Soares Sobrinho (2003), em tempos de crise é preciso manter a companhia focada naquilo que é essencial - exatamente o que o BSC possibilita. Determinar o quanto isso vale para a empresa é melhor forma de calcular o valor de um projeto de BSC. Mas, antes de fechar a conta, é preciso lembrar de descontar o risco de fracasso: cerca de metade das implantações não gera os resultados esperados. Esse fracasso, em parte, é devido à falta de engajamento da equipe de gerentes e desconhecimento da estratégia e da missão de sua própria empresa.

3 A CONTRIBUIÇÃO DO BSC À CONTABILIDADE GERENCIAL

O processo de gestão tradicional baseado somente em indicadores financeiros se mostra atualmente inadequado, uma vez que a performance é uma resultante dos desempenhos econômico, financeiro e do gerenciamento das variáveis internas (ambiente operacional) e externas (macroambiente) à organização.

Segundo Reis (2001), o processo de gestão baseado em relatórios financeiros é inadequado porque o modelo da contabilidade financeira não incorpora a avaliação dos ativos intangíveis e intelectuais de uma empresa.

A principal contribuição do BSC à Contabilidade Gerencial é, sem dúvida, a inclusão de indicadores não-financeiros, de performance e as perspectivas interna e externa de desempenho da organização, de curto e longo prazos.

De acordo com Kraemer (2002), 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."

Na visão de Kaplan e Norton (2000), existem quatro novos processos no BSC que ajudam os gestores a interligarem os objetivos de longo prazo às ações de curto prazo. Esses processos são:

- a) tradução da visão - desenvolve o consenso em torno da estratégia e orienta as ações no nível operacional;
- b) comunicação e conexão - permitem comunicar as estratégias dentro da organização e estabelecer as metas individuais e da unidade de negócio;
- c) planejamento de negócios - compatibiliza o plano de negócios com o planejamento financeiro;

d) feedback e aprendizado - além de proporcionar o aprendizado, testa as hipóteses ou premissas estratégicas e promove os ajustes necessários durante o processo de retroalimentação.

O BSC é um sistema gerencial capaz de monitorar os resultados de curto prazo e criar condições para que a empresa faça ajustes na estratégia em função do aprendizado, em tempo real.

De acordo com Lemos e Silveira (2001), o BSC é uma alternativa aos sistemas de avaliação e gestão centradas na perspectiva financeira. A visão administrativa deve ser estendida a outras perspectivas. O desafio para a contabilidade é agregar as perspectivas não-financeiras. Da contabilidade tem sido exigido informações mais abrangentes e com maior profundidade, uma vez que as suas funções são: registrar, avaliar, mensurar, evidenciar e disponibilizar as informações para o mercado.

Todavia, os sistemas de contabilidade, segundo Kaplan e Norton (2000), movidos pelos procedimentos e ciclos do sistema de relatórios financeiros são demasiadamente tardios, agregados e distorcidos para terem relevância para as decisões de planejamento e controle dos gerentes.

Segundo Kraemer (1993), a contabilidade gerencial está perdendo credibilidade. Com as constantes mudanças no cenário macroeconômico as informações fornecidas pela contabilidade tradicional são incoerentes com a realidade da empresa. Por isso, se a contabilidade gerencial não se adequar aos novos tempos, as empresas não terão condições de competir no mercado globalizado. Uma contabilidade gerencial adequada às condições de mercado não é uma receita de sucesso, mas um pré-requisito.

Segundo Costa (2001), 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 medidas tradicionais financeiras e outras operacionais. A pesquisa foi conduzida para chegar ao *scorecard* multidimensional. Mais tarde, para indicar a característica de equilíbrio (balanceamento) entre as medidas de curto e longo prazos, medidas financeiras e não-financeiras, indicadores de tendências e ocorrência, perspectivas internas e externas e desempenho, esse *scorecard* multidimensional passou a ser denominado de *Balanced Scorecard*.

De acordo com Campos (2001), o uso do BSC, como instrumento de comunicação e alinhamento da estratégia da empresa, explicitou uma série de deficiências nos sistemas gerenciais tradicionais, como a inabilidade para ligar a estratégia de longo com as ações de curto prazos.

Kaplan e Norton (1997) afirmam que o BSC é uma inovação na Teoria da Contabilidade Gerencial, pois, reúne pontos simples, mas vitais que não estavam devidamente articulados na literatura existente, como:

[...] a decodificação dos complexos processos de escolhas aos quais os gestores estão sujeitos, consubstanciado 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 aos sistemas de informação;

[...] e a forma simples e clara com que o BSC trata as interligações existentes entre os processos gerenciais de planejamento e orçamento, se consubstancia na elaboração de um relatório corporativo onde deve constar apenas os objetivos e medidas de cada dimensão que indicam a trajetória do cumprimento da estratégia.

Campos (2001) afirma que o relatório único força os gestores a refletirem sobre as relações de causa e efeito entre objetivos financeiros e os objetivos de outras dimensões. E que o BSC é uma contribuição para a literatura da Contabilidade Gerencial, porque repensa temas antigos, evidencia a vinculação entre pontos vitais que não estão claramente articulados; demonstra como esse conhecimento pode ser articulado para atender às novas exigências; aumenta a compreensão da vinculação entre estratégia e operação e aperfeiçoa a literatura de Contabilidade Gerencial.

4 ENTREVISTA DE DAVID NORTON À REVISTA EXAME, de 15.10.2003

O americano David Norton, considerado um dos pais do *Balanced Scorecard* (BSC), dá conselhos a seis empresas brasileiras que adotaram essa ferramenta de gestão.

A propósito, na ocasião da entrevista, David Norton salientou a popularidade conquistada pelo BSC e as medidas que ele e Robert Kaplan estão tomando para que o seu uso seja sempre correto.

Norton (2003) acrescenta que:

Um conceito é como uma marca, que tem sua integridade colocada em jogo todos os dias. Se não formos cuidadosos, ele poderá ser facilmente associado a fracasso, como aconteceu com a reengenharia.

Esse acompanhamento não é uma tarefa simples, mesmo nas empresas em que o BSC é utilizado corretamente, vez por outra surgem dúvidas sobre a melhor maneira de conduzir o processo, afirma Norton (2003).

Apresenta-se a seguir as perguntas dos representantes das seis empresas escolhidas pela Revista Exame e as respectivas respostas:

4.1 VISANET - Gerente de planejamento e orçamento da VisaNet:

Sr. Edson Cunha

P: " Nossa maior conquista até agora é o mapa. Nossa percepção sobre o BSC mudou desde que optamos por adotá-lo. De que forma o método vem evoluindo? E como ele estará daqui a cinco anos?"

R.: NORTON: " o que evolui não é o BSC, mas a maneira como as empresas o usam. Num primeiro momento, ele foi visto simplesmente como uma ferramenta para medir se a estratégia estava saindo do papel. Isso representou um avanço porque até então elas não tinham nenhum sistema que as ajudasse a fazer isso. Nos últimos dois anos, tenho visto o uso do BSC como um veículo de comunicação da estratégia nas organizações. A razão para isso é que os sistemas tradicionais de gestão se adaptavam bem às empresas em que os objetivos eram definidos no topo e subdivididos ao longo de toda a linha de comando. Mas hoje as organizações têm estruturas muito complexas. Suas hierarquias não são definidas de forma clara, as atividades estão muito inter-relacionadas e não há uma divisão categórica das responsabilidades. É aí que entra o balanced scorecard. Ele permite que você comunique a estratégia, de maneira única, a milhares de pessoas. Outros modelos de gestão explicam a estratégia muito bem para quem está lá em cima, mas só Deus sabe como ela chega para quem está lá embaixo.

Existe outro aspecto de evolução que já começou e está longe de terminar. Pense no movimento da qualidade total, iniciado na década de 70. Hoje, as corporações sabem gerenciar a qualidade ou estão cientes de que deveriam fazer isso. Foram precisos 20 anos para chegar a esse ponto. Nossas pesquisas mostram que 60% das empresas nos Estados Unidos e na Europa Ocidental afirmam usar o BSC. Mas, quando você vai ver de perto, descobre que não é bem assim. Portanto, o próximo passo é fazer com que todas as corporações tenham uma visão comum do que é o balanced scorecard, assim como hoje há para a qualidade. O sucesso que o conceito conquistou me assusta porque essa popularidade pode morrer se não formos cuidadosos. Conceitos nascem, crescem e morrem o tempo todo. Foi o que aconteceu com a reengenharia. Se você tem um conceito como o BSC nas mãos, tem de ensinar às pessoas o que ele significa, pesquisar e correr atrás dos bons e dos maus exemplos de aplicação. Criamos o HALL OF FAME para premiar as corporações que usam o modelo corretamente e dizer: essa empresa está usando o que nós batizamos de BSC, veja o que ela faz e como faz."

4.2 OXITENO - responsável pelo BSC: Sr. Marcos Pilão

P.: "Tudo funcionou bem até agora e temos dúvidas se vale a pena ter mais mapas?"

R.: NORTON: " a função do mapa estratégico é fazer com que todos se sintam parte do mesmo jogo, num time único. Um bom mapa corporativo deve permitir que os funcionários olhem para ele e digam: isso é o que temos de fazer como uma equipe e eu me encaixo nesse objetivo estratégico. O mapa é uma ferramenta para simplificar, para permitir que uma empresa reúna todas as partes de sua estratégia numa única folha de papel e a distribua para todos. Saber a dose certa para o desdobramento é uma arte - sempre existirá o conflito entre simplificar uma estratégia complexa num único mapa e o apego às complexidades inerentes ao negócio.

Não há resposta simples para essa pergunta. Pode ser que, ao definir um objetivo estratégico de um mapa corporativo, seja difícil para uma empresa afirmar algo que não seja simplesmente "satisfazer os clientes". Isso é muito genérico? Sim. Por outro lado, se uma companhia tem 20 mapas estratégicos e todos eles buscam a satisfação do mesmo cliente, a confusão gerada vai ser grande".

4.3 UNIBANCO - Superintendente de desenvolvimento organizacional da área de RH: Sra. Cristiana Pinciroli

P.: "o que devemos fazer para otimizar as sinergias entre as diferentes unidades, sem desprezar suas especificidades ?."

R.: NORTON: " Há duas opções para uma empresa como o Unibanco. A primeira delas: buscar a criação de valor encorajando cada unidade de negócio da empresa a ter um balanced scorecard. A segunda opção - e a que pode trazer mais benefícios: usar o BSC e os mapas estratégicos para otimizar as sinergias que possam existir entre as áreas. Como identificá-las? Imagine uma empresa que tenha uma divisão de telefones celulares e outra de equipamentos médicos. Há uma área comum? Elas dividem clientes? Usam as mesmas tecnologias?

Dependendo do setor no qual a empresa está inserida ou da estratégia que ela definiu, podem ser muitas as sinergias e, aí, a solução pode estar na construção de um mapa corporativo forte. Pense num banco. Há 15 anos, os produtos financeiros eram oferecidos separadamente aos clientes. Um funcionário vendia o cartão de crédito, outro o seguro e um terceiro o financiamento. Todos eles tinham diferentes informações, que não eram compartilhadas. Com a idéia de que o banco deve ser como um supermercado, essas três pessoas se transformaram numa única. Por que então não estabelecer como um dos objetivos estratégicos do BSC de cada unidade a venda cruzada de produtos? Você tem aí uma prioridade corporativa criando sinergia, em vez de deixar que os negócios trilhem caminhos muito independentes."

Destaca-se que em sua visita ao Brasil, David Norton incluiu o Unibanco no *Hall of Fame*. O Unibanco adotou o BSC há cerca de quatro anos, pouco antes do conceito tornar-se conhecido no Brasil. Desde então, seu uso do método passou a ser considerado como um dos mais bem-sucedidos entre as empresas do país. Com quatro unidades de negócio, o seu desafio permanente é alinhar as estratégias de cada uma delas à visão corporativa. Fazem parte do *Hall of Fame* outras 27 empresas espalhadas pelo mundo.

4.4 SIEMENS - Consultora interna: Sra. Daniela Cardim

Em 2001, a matriz da Siemens, na Alemanha, recomendou às suas subsidiárias que passassem a usar o *balanced scorecard*. A operação brasileira foi a primeira na América Latina a seguir o conselho. Recentemente, com 47 projetos de BSC em execução, a Siemens do Brasil ganhou a tarefa de levar conhecimento sobre o método às filiais do México, da Colômbia e dos países andinos. Os executivos da empresa dizem estar satisfeitos com os resultados, mas têm a seguinte inquietação:

P.: "Os ativos intangíveis, como o conhecimento dos funcionários, são a base para a execução da estratégia. Mas comprovar a relação de causa e efeito entre eles e os ativos tangíveis, como o resultado financeiro, é difícil. Como tornar palpável o valor dos ativos intangíveis?"

R.: NORTON: "Muitas empresas pensam no desenvolvimento dos funcionários de maneira incorreta. É importante desenvolver habilidades. Mas quais? Como trabalhar a cultura? O que é realmente necessário para concretizar a estratégia? Para que os ativos intangíveis gerem valor, eles devem estar alinhados de maneira muito específica à estratégia. Um exemplo: uma empresa tem 1 milhão de dólares para investir em pessoas e duas opções - gastar em treinamento de gestão da qualidade ou em treinamento de relacionamento. O investimento é o mesmo e as duas opções parecem boas, mas qual é mais importante? Se a estratégia é reduzir custos, escolha a qualidade. Se é estreitar laços com os clientes, opte pela segunda ou estará jogando dinheiro fora.

O valor dos ativos intangíveis está no quanto as pessoas estão aptas a suportar a estratégia. Se ela for estreitar relações com os clientes, defina que tipo de habilidades os funcionários precisam ter e avalie. Se preciso de 100 funcionários com tais habilidades e descubro que só tenho 70, estou 70% pronto para executar minha estratégia. Quando pensamos no valor dos ativos tangíveis a palavra-chave é liquidez. Vale o mesmo para os intangíveis. Sua empresa decide gastar 1 milhão de reais em treinamento. Se essas pessoas nunca foram treinadas, desista de ter o retorno imediato desse investimento. Mas, se elas são treinadas com frequência para fazer exatamente o que quero que elas façam, o retorno virá. Se na perspectiva

financeira liquidez é a rapidez com que converto meus ativos em dinheiro, na perspectiva do aprendizado e crescimento é a disposição da força de trabalho."

4.5 SUZANO - Gestor do BSC: Sr. Jorge Cajazeira

A Suzano, fabricante de papel e celulose, adotou o BSC em 2000. No ano seguinte, comprou a Bahia Sul, que usava o método desde 1998. No ano passado, quando os dois BSCs foram unificados, a Suzano que até então tinha um mapa estratégico apenas para a Diretoria, aproveitou a experiência da Bahia Sul para desdobrá-lo para níveis inferiores. Atualmente, seus executivos discutem se devem criar mais perspectivas para o seu mapa estratégico, além das quatro definidas por Kaplan e Norton em 1992: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento.

P: "Sempre nos questionamos se deveríamos acrescentar ao mapa uma perspectiva como sustentabilidade ou meio ambiente. Mas como fazer isso sem comprometer o balanceamento do método?."

R.: NORTON: "*não condeno a inclusão de outras perspectivas no BSC, mas o mapa foi criado para obedecer à lógica mais simples possível. Há uma espécie de teste para medir sua eficiência: você tem de chegar em casa e explicar ao seu filho pequeno o que você faz no trabalho. O mapa deve ajudá-lo a dar uma resposta mais ou menos parecida com esta: criamos valor para as pessoas ao fazer isso e aquilo. Se você construir um mapa com oito ou dez perspectivas, terá problemas para chegar a essas respostas. Não estou falando em ser simplista, mas a complexidade é o pior inimigo das corporações, e o BSC nasceu para ajudá-las a lutar contra ela."*

4.6 GERDAU - Presidente: Sr. Jorge Gerdau Johannpeter

O maior entusiasta do BSC na Gerdau é seu Presidente Sr. Jorge Gerdau Johannpeter. É ele quem geralmente fala sobre a experiência de uso do método pela empresa nos eventos relacionados ao tema. Gerdau dedica-se também a buscar soluções que possam ajudar os órgãos do setor público a se desenvolverem e fez a seguinte pergunta a Norton:

P: "Há exemplos de uso do BSC no setor público? Quais os resultados revertidos para a população?."

R.: NORTON: "*Há dezenas de boas histórias de uso do BSC no setor público, mas um dos meus favoritos é o da prefeitura de Charlotte, na Carolina do Norte. A organização da cidade é bem tradicional, com corpo de bombeiros, secretaria de transportes, rede escolar, aeroporto e polícia. O balanced scorecard foi usado para*

uni-los numa única missão: colaborar para a melhoria da qualidade de vida dos cidadãos.

O bombeiro continua apagando o fogo e o policial lutando contra o crime, mas agora eles têm objetivos estratégicos em comum. A polícia, por exemplo, passa a agir porque a violência do lugar está afastando negócios que podem colaborar para o desenvolvimento da cidade. Na prática, o que a prefeitura de Charlotte fez foi definir um mapa com cinco objetivos estratégicos. Cada uma das partes envolvidas definiu então seu próprio BSC baseado nas contribuições que elas poderiam dar. Uma vez por ano, o BSC da cidade é publicado no jornal local com um relatório do prefeito sobre o andamento do processo. Os resultados são fantásticos e, por isso, eles estão no nosso Hall of Fame."

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O *Balanced Scorecard* - BSC é um sistema de gestão estratégica que integra as quatro perspectivas da organização - financeira, clientes, processos de aprendizagem de negócios e evolução organizacional - de uma maneira balanceada, em termos de graus de importância, com o objetivo de maximizar o retorno sobre o capital investido.

Incluiu-se neste artigo a proposta de Miranda et al. (2001), que contempla uma nova perspectiva *a do fornecedor*, uma vez que, as novas formas de interação com os vários elos da cadeia de valor são evidências da importância dos fornecedores para o sucesso das empresas.

Neste sentido, o BSC se revela como uma grande contribuição à Contabilidade Gerencial, que tem como principal objetivo o fornecimento de informações para o processo de tomada de decisões nos níveis estratégico, tático e operacional das organizações.

Na opinião de Campos (2001), o BSC não traz nenhum conceito novo na literatura da Contabilidade Gerencial, mas chama a atenção para os pontos que estavam esquecidos ou mal compreendidos, mostra a vinculação entre os pontos vitais que não estavam claramente articulados, que aumenta a compreensão da vinculação entre estratégia e operação. Com o BSC, a Contabilidade Gerencial pode adaptar-se rapidamente às mudanças do macroambiente e fortalecer-se como sistema de informações gerenciais.

A propósito, Norton (2003) salientou a popularidade conquistada pelo método e as medidas que ele e Kaplan estão tomando para que o seu uso seja sempre correto. Esse acompanhamento não é uma tarefa simples, mesmo nas empresas em que o BSC é utilizado corretamente, vez por outra surgem dúvidas sobre a melhor maneira de conduzir o processo.

Entretanto, mesmo com as dificuldades apontadas na condução do processo, é inegável a importância do *Balanced Scorecard* para o aprimoramento da Contabilidade Gerencial.

6 REFERÊNCIAS

- BARBIERI, Carlos. *BI - business intelligence: modelagem & tecnologia*. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2001.
- CAMPOS, J. A. *Cenário balanceado: painel de indicadores para a gestão estratégica dos negócios*. São Paulo: Aquariana, 1998.
- CAMPOS, L.M.S. Sgada. *Sistema de gestão e avaliação de desempenho ambiental: uma proposta de implementação*. Florianópolis. 2001. 120 f. Tese (Doutorado) - Centro Tecnológico - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.
- CAVENAGHI, Vagner; BRUNSTEIN, Israel. Desempenho estratégico em manufatura: uma contribuição a estratégia de negócios. In: SIMPOI ENAMPAD, 5., 2002, Santa Bárbara do D'Oeste. *Anais...* Piracicaba: Editora UNIMEP, 2002.
- COSTA, A. P.P. *Contabilidade gerencial: um estudo sobre a contribuição do Balanced Scorecard*. 2001. 156 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.
- GOMES, Josir Simeone; BARBOSA, Jose G.P. *Um estudo exploratório do controle gerencial de ativos e recursos intangíveis (Capital Intelectual) em empresas brasileiras*. In: SIMPOI ENAMPAD, 4., 2001. *Anais...* Piracicaba: Editora UNIMEP, 2001.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, London, v.70, n.1, p.71-79, Jan./Feb.1992.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. São Paulo: Campus, 1997.
- KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. *Utilizando o balanced scorecard como sistema gerencial estratégico*. In: MEDINDO o desempenho empresarial. São Paulo: Campus, 2000.
- KIMBALL, R.; ROSS, M. *The data warehouse toolkit*. Rio de Janeiro: Campus, 2002.
- KRAEMER, M.E. P. Implicações da teoria das restrições na contabilidade gerencial. In: CONVENÇÃO DOS CONTABILISTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO, 17., 2001, São Paulo. *Anais...* São Paulo: CRB/SP, 2001.

LEMOS, J.S.; SILVEIRA, R.Z.; PARMAGNANI, V. P. A contabilidade e o balanced scorecard. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n.105, p.77-81, ago.2001.

MIRANDA, Luiz C. et al. Olhando para fora da empresa: combinando "Balanced Scorecard" com "Supply Chain Management" para considerar o fornecedor na medição de desempenho. In: SEMINÁRIO ENAMPAD 7, 2001, Santa Bárbara D'Oeste (SP). Anais Piracicaba: Editora UNIMEP, 2001.

NORTON, D. Os conselhos do pai do balanced scorecard. *Exame*, São Paulo, v.37, n.21, p.80-83, out. 2003.

REIS, R.V. *Utilização do balanced scorecard para auxiliar na determinação da participação dos funcionários nos lucros ou resultados das empresas*. 2001. 203 f. Dissertação (Mestrado)-Centro Tecnológico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

SOARES SOBRINHO, João. *Balanced scorecard e a tecnologia da informação*. (Monografia) - Faculdade de Engenharia de Produção, Universidade Metodista de Piracicaba, Santa Bárbara D'Oeste (SP), 2003.

ZILBER, Ari Moises; FISCHMANN, Adalberto A. *Competitividade e a importância de indicadores de desempenho: utilização de um modelo de tendência*. In: Encontro da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Administração, 26., 2002, Salvador. Anais... Rio de Janeiro, 2002.