

Área Temática:

Estratégia em Organizações

Título:

GESTÃO DO BALANCED SCORECARD - DIFICULDADES E SUAS CAUSAS

AUTORES

MARCOS AURÉLIO FERREIRA

Universidade de São Paulo

maafferreira@gmail.com

DANIEL VICENTIM

Universidade Anhembi Morumbi

daniel.vicentim@gmail.com

CARLOS GUSTAVO DE SOUZA HORNER HOE

Universidade Anhembi Morumbi

cgshhoe@yahoo.com.br

LUIZ HENRIQUE LOPES

UNIVERSIDADE ANHEMBI MORUMBI

lopeslh@yahoo.com.br

Resumo

Nos últimos anos observou-se que os tradicionais indicadores financeiros, foco principal de controle gerencial, foram sendo complementados pelos indicadores não-financeiros, tornando-se esses os principais influenciadores no valor das empresas. Esta nova realidade levou ao desenvolvimento de um sistema de medição conhecido como *Balanced Scorecard* (BSC). A aplicação do BSC demonstrou que sua utilização poderia ir além de um simples sistema de medição de desempenho, podendo ser utilizado também como um sistema de gestão que possibilitaria alinhar e comunicar a estratégia em toda empresa. Principais causas que, segundo pesquisadores, responderiam por 70% das falhas na implementação da estratégia. As principais dificuldades apontadas referem-se ao processo de implementação do BSC, mas poucos são as pesquisas que investigam as dificuldades na gestão. Este estudo descritivo e qualitativo teve como objetivo principal, verificar as causas das dificuldades encontradas na gestão do BSC. Para tanto, foram realizadas entrevistas estruturadas com executivos de três empresas e uma consultoria, envolvidos na concepção, implementação e gestão do BSC, cujos relatos foram analisados segundo a técnica de análise de conteúdo. Os resultados obtidos indicaram algumas das principais dificuldades no processo de implementação e gestão do BSC. Observou-se ainda, ações durante a implementação que garantiram o sucesso do Balanced Scorecard.

Palavras-chave: BSC; Dificuldades; Gestão

Abstract

Within the last years, one observes a change in the way organizational indicators are accompanied and controlled. Traditionally financial indicators were the main focus of management control. Gradually these were complemented with non-financial indicators which had the primary impact on establishing the value of the companies. This new reality led to the development of a new measurement system called the Balanced Scorecard (BSC). With the application of the BSC it was perceived that it could have a use beyond that of a simple measurement of results. It could also be used as a system of strategic management which would permit alignment and communication of strategies throughout the business, reasons of 70% of fails on strategy implementation. However, some authors point out the existence of some limitations in the implementation process of BSC and a few cite management difficulties. This descriptive and qualitative study has as its main focus verify the causes of the difficulties identified in BSC. This was done through structured interviews in which the reports were analyzed according to the analysis of content technique. With the results achieved it was possible to identify difficulties in BSC management. Complementarily, actions taken during the implementation phase that guaranteed its success.

Keywords: BSC; Difficulties; Management.

1 INTRODUÇÃO

No início de 1990 o Instituto Nolan Norton realizou um estudo intitulado “*Measuring Performance in the Organization of the Future*”¹ com intuito de estudar novos métodos de avaliação de desempenho empresarial, que não fossem apoiados somente em indicadores contábeis e financeiros. Na época, o instituto era liderado por David Norton e tinha Robert Kaplan como seu consultor acadêmico (KAPLAN; NORTON, 1997).

Durante a fase inicial do estudo foram realizadas algumas reuniões com empresários de diversos setores para discutir um novo modelo de medição de desempenho. Com os resultados obtidos no estudo, Kaplan e Norton desenvolveram o sistema *Balanced Scorecard*² (BSC), que inicialmente foi apresentado como um sistema de controle de desempenho empresarial e da estratégia da empresa, evoluindo posteriormente para uma ferramenta de gestão da estratégia empresarial. Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 21)

[...] medir é importante e [...] O que não é medido não é gerenciado. [...] Se quiserem sobreviver e prosperar na era da informação, as empresas devem utilizar sistemas de gestão e medição de desempenho derivados de suas estratégias e capacidade.

No ambiente competitivo atual, as empresas se empenham continuamente no acompanhamento dos seus indicadores financeiros e não-financeiros como forma de orientar suas ações estratégicas e desenvolver uma vantagem competitiva, que segundo Porter (1989), é o diferencial que uma empresa possui em relação aos seus concorrentes.

O *Balanced Scorecard*, por meio das relações de causa e efeito entre as suas quatro perspectivas principais - (i) financeira, (ii) cliente, (iii) processos internos e (iv) aprendizado e crescimento - contribui para o alinhamento dos objetivos e das metas essenciais à estratégia da empresa, tornando-o não apenas um instrumento de gestão e controle, mas também uma ferramenta de comunicação, informação e aprendizado da estratégia organizacional (KAPLAN; NORTON, 1997).

Face à exigência imposta à empresa e às pessoas, algumas dificuldades são encontradas no decorrer deste processo, que precisam ser superadas, para que o sistema atenda as expectativas daqueles que decidiram utilizá-lo. Conforme os aspectos abordados nesta pesquisa, o problema de pesquisa é assim definido:

Na percepção das empresas e da consultoria pesquisadas, quais são as causas das dificuldades encontradas na implementação e na gestão do *Balanced Scorecard*?

Em um ambiente de constante mudança as organizações são questionadas para uma adequação da sua estrutura física e das suas competências organizacionais, a fim de conseguirem competir com os seus concorrentes (COSTA, 2004). Para o autor, é importante que a organização elabore uma estratégia para focar os esforços, buscar a sobrevivência e o sucesso do negócio em longo prazo. Entretanto, a implementação da estratégia é de difícil realização e estima-se, de acordo com Charan e Colvin (1999), que “70% das estratégias falham por problemas relacionados à sua execução”.

Com o intento de ajudar no processo de implementação e controle da estratégia foram elaborados alguns sistemas, dentre eles o *Balanced Scorecard*, criado originalmente para ser um sistema de medição de indicadores, passando depois a ser considerado um sistema de gestão estratégica (KAPLAN; NORTON, 1997).

Contudo, a implementação do *Balanced Scorecard* não é fácil e, segundo Kaplan e Norton (1997), pode falhar. De acordo com uma pesquisa realizada por Neely e Bourne

¹ Avaliando desempenho da organização do futuro

² Painel balanceado de indicadores

(2000) as falhas ocorrem por duas principais razões: os sistemas de medidas frequentemente são mal desenhados e as medidas são de difícil implementação.

Como o percentual de falhas na execução das estratégias e na implantação do BSC é significativa (70%), torna-se importante conhecer as causas destas dificuldades, para que as empresas tomem, dessa forma, as medidas necessárias para combatê-las e, dessa forma, aumentar a probabilidade de sucesso na concepção, implementação e gestão da estratégia.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este artigo utilizou-se basicamente de fontes primárias de pesquisa, complementado por algumas informações de fontes secundárias, para elaborar a fundamentação teórica e para definir a metodologia científica do estudo. Conforme a descrição apresentada na introdução do trabalho, o BSC é uma ferramenta de controle estratégico, portanto torna-se necessário o melhor entendimento do conceito de estratégia.

2.1 Estratégia

O ambiente competitivo impôs às organizações a necessidade do estabelecimento de estratégias empresariais com objetivos focados no longo prazo. Por isso, tornou-se importante a compreensão do conceito de estratégia e de suas etapas de desenvolvimento, pois, a partir delas, as organizações podem fundamentar de forma coerente sua estratégia e, com isso, possibilitar o sucesso e o crescimento da organização no futuro (MONTGOMERY; PORTER, 1998).

Segundo Kaplan e Norton (2004), estratégia é a maneira como a organização cria valor para a sociedade. Genericamente, alguns autores descrevem a estratégia como o meio das organizações atingirem as metas definidas em longo prazo (HENDERSON, 1998; MINTZBERG, 2000; DAFT, 1999). Henderson (1998) aborda a relação existente entre a estratégia e o desenvolvimento da vantagem competitiva da organização e Daft (1999) relaciona outro conceito de estratégia, denominada por ele de estratégia global, que em síntese é a integração da estratégia das unidades de negócios com o objetivo de alcançarem as metas em comum.

Para Mintzbert (2000), não há uma definição certa ou errada sobre os conceitos de estratégia descritos acima, pois na verdade, o que ocorre são pontos de vista diferentes, que muitas vezes podem se complementar dependendo das condições do momento. Independente do conceito, o importante é a organização tê-lo bem fundamentado antes de iniciar o processo interno de administração estratégica, que possibilitará formular e implementar a sua estratégia.

2.2 Administração estratégica

Administração estratégica abrange os procedimentos e ações necessários para a empresa desenvolver a formulação e a implementação estratégica, com o propósito de alcançar os objetivos e as metas, além de auxiliar a organização a superar os desafios do mercado competitivo (DAFT, 1999; CERTO; PETER, 2005; HITT, 2002). Esse processo é composto por algumas etapas, sendo as principais: (i) análise do ambiente ou da situação, (ii) estabelecimento da diretriz organizacional, (iii) formulação da estratégia, (iv) implementação da estratégia e (v) acompanhamento ou controle estratégico (CERTO; PETER, 2005; FISCHMANN; ALMEIDA, 1991).

Segundo Daft (1999), Certo e Peter (2005), na análise do ambiente identificam-se como funções da administração estratégica, a verificação, a coleta e a investigação dos dados do

ambiente interno e externo, com a finalidade de obter os insumos necessários para a realização de uma análise das forças, fraquezas, oportunidades e ameaças que afetam a organização. Nesse sentido, após avaliar a situação frente ao mercado, a organização busca criar ou reformular a missão e os objetivos organizacionais, para aproveitar e focar os seus recursos nas oportunidades identificadas na análise do ambiente (CERTO; PETER, 2005; FISCHMANN; ALMEIDA, 1991; DAFT, 1999). Segundo Fischmann e Almeida (1991), Certo e Peter (2005), a missão refere-se ao que a organização faz e define a razão da empresa existir. Enquanto a missão deve ser a resposta de por que existimos, o objetivo organizacional “é uma meta para qual a organização direciona seus esforços” (CERTO; PETER, 2005, p. 53).

Efetuada as análises no ambiente interno e externo, definidas a missão e os objetivos organizacionais, o próximo passo da organização é planejar e fazer a escolha da sua estratégia. A formulação da estratégia definirá como a empresa deve buscar e onde focar suas forças e ações para alcançar seus objetivos (CERTO; PETER, 2005; DAFT, 1999).

Nesse sentido, a implementação da estratégia envolve a execução da estratégia definida na etapa da formulação e, para viabilizá-la, os administradores geralmente utilizam ferramentas de recompensa, relacionamento interpessoal, reestruturação da organização, dentre outros recursos, que direcionam os esforços dos funcionários para as atividades voltadas à estratégia da organização (DAFT, 1999).

Finalizado o processo de implementação, a estratégia definida é colocada em prática e o seu acompanhamento é realizado pelo que é chamado de controle estratégico. Busca-se com este controle identificar os desvios ocorridos nos padrões estabelecidos pela administração estratégica. (DAFT, 1999; CERTO; PETER, 2005). Certo e Peter (2005) identificam três etapas do processo de controle estratégico:

- Medição do desempenho da organização: nesta etapa, os administradores criam medidas que avaliam o desempenho organizacional;
- Comparação do desempenho medido com as metas e os padrões previamente estabelecidos: neste momento, deve-se comparar o desempenho atual com as metas e padrões da empresa;
- Determinação da ação corretiva necessária para garantir que os eventos planejados realmente ocorram: constatado algum desvio, deve-se promover uma ação corretiva para tentar corrigi-los e garantir o alcance dos objetivos planejados.

Os autores (*ibid*) destacam a importância das informações durante o controle estratégico e acrescentam que as empresas tentam desenvolver e implementar sistemas de gerenciamento de informações, que garantam a confiabilidade e a validade das informações. Para realizar esta etapa, torna-se necessário entender as formas de controle da estratégia e os sistemas de controle gerencial que serão abordados no próximo tópico.

2.3 Sistemas de controle gerencial

Segundo Anthony e Govindarajan (2001), os executivos utilizam os processos do controle gerencial para influenciar outras pessoas a seguirem as estratégias definidas pela empresa. Esses controles possuem avaliações tanto de caráter financeiro como não-financeiro e têm a finalidade de assegurar que as estratégias planejadas sejam seguidas para que os objetivos sejam atingidos. Os sistemas de controle gerencial concentram-se essencialmente na execução da estratégia e possuem atividades distintas, tais como:

Planejar o que a organização deve fazer; coordenar as atividades de várias partes da organização; comunicar a informação; avaliar a informação; decidir se deve ser tomada uma decisão, ou que decisão tomar; e influenciar pessoas para que alterem seu comportamento (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001 p. 34).

Daft (1999, p.398) acrescenta que algumas empresas criam sistemas de controle central que consistem na elaboração de planos estratégicos utilizando “previsões financeiras, administração por objetivos, técnicas de administração de operações e relatórios de Sistema de Informação Gerencial (SIG)”. Juntos eles fornecem um sistema integrado que dirige e monitora as ações e as atividades da organização. Abaixo são apresentados os componentes do sistema central definido por Daft (1999, p.398-399).

- Plano estratégico: metas estratégicas e análise do ambiente interno e externo;
- Previsão financeira: prever os resultados financeiros em um período de 1 a 5 anos;
- Orçamento operacional: estimativa de custos e despesas de cada departamento;
- Administração por objetivos (APO): alinha as atividades às metas da organização, integrando-as no sistema de avaliação de desempenho;
- Sistemas e relatórios da administração de operações: refere-se aos sistemas e relatórios que apóiam o gestor no controle de estoque, administração de projetos, compra e distribuição;
- Relatório de sistema de informação gerencial (SIG): são dados estatísticos relacionados ao negócio, que apóiam à tomada de decisão do gestor.

Uma vez apresentado o conceito de sistemas de controle gerencial e a sua importância no controle da estratégia, discutir-se-á abaixo o sistema denominado *Balanced Scorecard*, que faz uso das medidas financeiras tradicionais e as complementa com medidas não-financeiras.

2.4 Balanced scorecard

Para Kaplan e Norton (1997) os sistemas gerenciais tradicionais apresentam problemas nos processos de transição entre a formulação e a implantação da estratégia e eles ainda acrescentam que “a incoerência entre a formulação e a implementação da estratégia é causada por barreiras criadas pelos sistemas gerenciais tradicionais” (1997, p. 199-200). Estas barreiras estão presentes, principalmente, nos sistemas gerenciais voltados para os objetivos financeiros, que são focados no curto prazo, fazendo com que as ações não visualizem a criação de valor no longo prazo. Podem, no entanto, serem superadas com a utilização do BSC como sistema de gestão da estratégia (KAPLAN; NORTON, 1997).

Coutinho e Kallás (2005, p. 263) complementam esta idéia considerando que o BSC “compreende a tradução da visão e da estratégia de uma organização em um conjunto integrado de objetivos e indicadores de performance que formam a base para um sistema de gerenciamento estratégico e de comunicação”.

2.4.1 Histórico do BSC

Em torno dos anos 90, o Instituto Nolan Norton patrocinou o estudo *Measuring performance in the organization of the future*. Com a participação Norton e Kaplan, o estudo buscou por meio de pesquisas com diversas empresas, confirmar, se os indicadores financeiros tradicionais utilizados na avaliação do desempenho, realmente capacitavam as empresas a criar valor para o futuro (KALLÁS, 2003).

Uma das empresas estudadas foi a Analog Devices, que na época já utilizava um sistema de medição para acompanhar as melhorias contínuas de suas atividades, além de um *scorecard* corporativo composto de medidas financeiras tradicionais e de medidas que envolviam aspectos da produção e dos clientes. Após várias reuniões entre os pesquisadores, os representantes da Analog Devices e outras empresas, o *scorecard* simplificado da Analog evoluiu para um *scorecard* multidimensional, que posteriormente originou o *Balanced Scorecard* (KAPLAN; NORTON, 1997).

2.4.2 Estrutura do BSC

Fernandes (2004) escreve que no BSC os principais objetivos, medidas, metas e iniciativas, financeiras ou não-financeiras, devem traduzir a estratégia da organização. Existem três princípios que possibilitam às empresas elaborar um BSC que realmente traduza a sua estratégia (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 155): (i) relações de causa e efeito, (ii) vetores de desempenho e (iii) relação com fatores financeiros.

A relação de causa e efeito deixa explícita a ligação entre objetivos e medidas presentes nas perspectivas do BSC que são: (i) financeiras, (ii) clientes, (iii) processos internos e (iv) aprendizado e crescimento (KAPLAN; NORTON, 1997) as quais serão melhores detalhadas nesta seção. Os vetores de desempenho ou indicadores de tendência estão relacionados à estratégia específica de cada unidade de negócio e a relação com fatores financeiros representa a principal relação de causa e efeito do BSC, que envolve a relação dos objetivos nas perspectivas com os objetivos financeiros (KAPLAN; NORTON, 1997).

• Perspectiva financeira

A perspectiva financeira identifica o que a empresa precisa fornecer a seus acionistas (KAPLAN; NORTON, 2004). Os objetivos financeiros das unidades de negócio devem estar alinhados à estratégia da empresa, mas sem impor metas financeiras únicas para a organização, pois as áreas podem ter diferentes estratégias e, por isso, pode ser difícil utilizar uma única meta financeira para unidades de negócio distintas (KAPLAN; NORTON, 1997).

Os objetivos financeiros de longo prazo devem se adequar plenamente à estratégia da empresa ou das unidades de negócios, pois eles impactam diretamente o BSC, na própria medição do desempenho financeiro da empresa (KAPLAN; NORTON, 1997) e na definição das metas e dos objetivos das outras perspectivas (CAMPOS, 2001).

• Perspectiva dos clientes

Esta perspectiva busca identificar o que os clientes esperam da empresa (KAPLAN; NORTON, 2004). Para isso, as organizações buscam segmentar o mercado e os clientes naqueles que serão a fonte de receita dos objetivos financeiros definidos na perspectiva financeira (KAPLAN; NORTON, 1997; FERNANDES, 2004), de acordo com as estratégias formuladas e implementadas sobre os clientes e mercados (SILVA, 2007). Entretanto, realizar a tradução e operacionalizar os objetivos são as maiores dificuldades das empresas (CAMPOS, 2001).

• Perspectiva dos processos internos

Esta perspectiva mostra à organização em quais processos a empresa deve ter excelência (KAPLAN; NORTON, 2004). Conhecendo o que os clientes necessitam e quais indicadores financeiros medirão os resultados, cabe a empresa definir na perspectiva de processos internos, os processos críticos que possibilitarão atingir a excelência operacional (FERNANDES, 2004; SILVA, 2007; COSTA, 2001). Kaplan e Norton (1997) confirmam que, geralmente, as empresas seguem uma seqüência na obtenção dos objetivos e medidas, iniciando na perspectiva financeira, passando pela perspectiva dos clientes, até chegar à perspectiva dos processos internos.

• Perspectiva de aprendizado e crescimento

Aprendizado e crescimento é a última perspectiva do BSC e nela é identificado “como desenvolver a organização” (KAPLAN; NORTON, p.77, 2004). Segundo Kaplan e Norton (1997), os objetivos definidos na perspectiva de aprendizado e crescimento são a base para se

obter os resultados planejados nas demais perspectivas e Silva (2007) acrescenta que a empresa precisa identificar a infra-estrutura que possibilitará o crescimento no longo prazo.

2.4.3 Implementação do BSC

Segundo Silva (2007) os criadores do BSC desenvolveram um modelo de implementação a partir das experiências de outras empresas e listam os seguintes processos sistemáticos para construção do BSC: (i) transformar missão e estratégia em objetivos e metas claros, (ii) envolvimento da alta administração no processo e (iii) procurar o consenso entre a equipe.

A construção efetiva do BSC está dividida em quatro etapas (KALLÁS, 2003; SILVA, 2007) e Kaplan e Norton (1997) sugerem que o processo se inicie, primeiramente, numa unidade de negócio da organização. As quatro etapas da construção são: (i) definição da arquitetura do programa de medição, (ii) definição dos objetivos estratégicos, (iii) elaboração dos indicadores e (iv) elaboração do plano de implementação.

A arquitetura do programa de medição abrange a avaliação e o entendimento do negócio e da sua estratégia, a verificação da relação com a visão de futuro da organização e a análise das estratégias organizacionais (KALLÁS, 2003). Nesta primeira etapa também é definida a unidade de negócio que terá a implantação do sistema de gestão e as relações desta com a corporação (KALLÁS, 2003). Na definição dos objetivos estratégicos ocorre a definição dos objetivos nas quatro perspectivas e a identificação das relações de causa e efeito entre eles (KALLÁS, 2003).

Neste momento, também são definidos os temas estratégicos, que representam a visão da gerência sobre as ações que deverão ser tomadas internamente, ou seja, nos processos internos, para atingir os resultados planejados (KALLÁS, 2003). O processo envolve uma série de entrevistas com os executivos da alta administração com o objetivo de repassar os conceitos do BSC e de inseri-los no processo de implementação (KALLÁS, 2003). Os resultados das entrevistas são analisados pela equipe de arquitetura para identificar os objetivos e os indicadores comuns (KALLÁS, 2003).

Adicionalmente, está previsto também um *Workshop* Executivo onde a equipe de arquitetura e o corpo executivo buscam o consenso em relação ao *scorecard* (KALLÁS, 2003). Na elaboração dos indicadores busca-se identificar os indicadores que melhor se relacionam com a estratégia da empresa, o número necessário de indicadores para avaliação da estratégia da empresa e o equilíbrio nas quatro perspectivas (KALLÁS, 2003). São previstas algumas reuniões com subgrupos do projeto para refinar os objetivos estratégicos, para identificar os melhores indicadores para cada objetivo, como obtê-los e descobrir se os indicadores de uma mesma ou de outra perspectiva se relacionam (KALLÁS, 2003). Novo *Workshop* Executivo é realizado com a participação dos executivos, subordinados imediatos e alguns gerentes de nível médio para promover um debate sobre o trabalho realizado até o momento (KALLÁS, 2003).

Na etapa de elaboração do plano de implementação é definido o plano e os responsáveis pelo direcionamento das ações de implementação, além de todo suporte de monitoramento, de controle e de sistemas de informação que contribuirão para a gestão do sistema (KALLÁS, 2003). Será criada uma nova equipe composta de líderes de cada subgrupo, cuja função será definir as metas de superação e um plano de ação para a implementação do BSC (KALLÁS, 2003). No último *Workshop* Executivo os executivos terão uma decisão final sobre a visão, os objetivos, os indicadores e terão que estabelecer um programa de implementação envolvendo todos da organização (KALLÁS, 2003).

Segundo Kaplan e Norton (1997) o prazo para a implementação deve durar em torno de 16 semanas, abrangendo os trabalhos de entrevistas, workshops e reuniões do subgrupo.

2.4.4 Dificuldades na implementação do BSC

Kaplan e Norton (1997) dividiram em dois grupos os fatores relacionados às empresas, que podem causar o fracasso do BSC: falhas estruturais e na escolha das medidas e falhas organizacionais no processo de desenvolvimento e na forma de utilização do BSC.

Estruturalmente, o BSC pode apresentar falhas em empresas que, por possuírem medidas financeiras e não-financeiras no seu sistema gerencial, acreditam também ter o BSC implantado (KAPLAN; NORTON, 1997). Segundo os autores o problema é que muitas medidas não-financeiras usadas possuem os mesmos defeitos das medidas tradicionais (1997, p. 297), por exemplo: As medidas refletem o que ocorreu no passado; são semelhantes aquelas utilizadas por outras empresas; não comunicam aos funcionários o que se deve fazer para vencer a concorrência no futuro; não orientam a empresa para o futuro; indefinição da forma de alocação de recursos; não há vinculação do orçamento com as iniciativas estratégicas e gastos do processo.

Além das estruturais, podem existir também as falhas conceituais no processo de desenvolvimento e utilização do BSC (KAPLAN; NORTON, 1997). Estas falhas estão relacionadas à organização e envolvem as seguintes questões (1997, p. 298-299): Não envolvimento da alta administração e a delegação da implementação do BSC a pessoas de nível gerencial médio; os indicadores devem ser resultados da estratégia da própria empresa e não copiados das melhores empresas do mercado; instalação de sistemas de informação para coletar dados de indicadores críticos, que não possuem medição, pode causar atraso no desenvolvimento do BSC e desmotivação das pessoas envolvidas no processo.

As falhas estruturais podem ser evitadas com a definição de indicadores que representem realmente a estratégia da empresa, se equilibrem nas diversas perspectivas do BSC e que estejam vinculados aos objetivos financeiros de longo prazo. Para as falhas organizacionais, as empresas devem saber que *os Balanced Scorecard* não são imutáveis e podem ser ajustados para refletir a realidade do negócio de cada empresa (KAPLAN; NORTON, 1997).

Após pesquisa realizada, Beber, Ribeiro e Neto (2006) acrescentam outras possíveis causas de dificuldade ou falha na implantação do BSC. Dentre as principais causas estão: (i) falta de uma cultura de aprendizado; (ii) as organizações não possuem uma estratégia bem definida; (iii) o BSC é confundido com a estratégia; (iv) problemas na circulação de informações; (v) encastelamento do BSC no topo; (vi) o BSC é transformado num produto de apenas uma área; (vii) contratação de consultores inexperientes; (viii) implantação do BSC apenas com o objetivo de remuneração; (ix) conflito entre o BSC e outras ferramentas administrativas; e, finalmente, (x) a amplitude inadequada do projeto.

Além das dificuldades na implementação do BSC alguns autores como Costa (2001) fazem críticas ao próprio BSC, como por exemplo, o uso de apenas medidas genéricas; a ausência do tratamento da relação eficiência e eficácia dos fatores de benchmarking, dos fatores incontornáveis e da ligação entre as medidas de desempenho qualitativo e de desempenho financeiro; rigidez do modelo; considerações do ambiente externo à empresa serem limitadas ao nível dos clientes; deficiência no tratamento dos empregados e da tecnologia da informação.

2.4.5 Transição para a gestão do BSC

Após o período de implementação do BSC, segundo Kaplan e Norton (1997), é necessário que a empresa tenha uma equipe voltada, especificamente, para a transição entre os períodos de implementação e de gestão do BSC. Contudo, para que esta equipe seja eficaz, faz-se necessário que se tenham líderes de transição e gestão.

Kaplan e Norton (1997, p. 299-304) salientam o papel importante do gerente de transição na boa condução desta etapa e identificam três papéis fundamentais que devem ser desempenhados durante as fases de construção e incorporação do BSC, que são mostrados na seqüência:

- Arquiteto: é o responsável pela construção e incorporação do BSC. Dentro de suas atividades constam a tradução da estratégia em objetivos e indicadores específicos;
- Agente de Mudanças: é o representante do executivo principal, cuja principal finalidade é adaptar a atividade gerencial à nova realidade da organização;
- Comunicador: é o responsável pela comunicação aos funcionários das novas estratégias da organização, motivando-os à fornecer o feedback da aplicação desta nova estratégia.

Os autores acrescentam que, após o processo de construção e incorporação do BSC, para que este sistema de gestão estratégica torne-se parte da cultura organizacional, é necessário o engajamento da diretoria. Além do envolvimento da diretoria, é importante também a comunicação eficaz entre os diretores das diversas áreas da organização, tendo em vista, que este conhecimento seja replicado aos demais funcionários das áreas. A responsabilidade pela execução do BSC é em maior parte do executivo principal que necessita estar motivado para esta atividade.

Kaplan e Norton abordam em seu artigo Colocando o *Balanced Scorecard* para Trabalhar (1993) alguns conceitos práticos da gestão do BSC, dentre eles, o conceito de revisão periódica como sendo a última etapa da construção do BSC. Nesta etapa, um grupo de funcionários, previamente selecionados, efetuam revisões com periodicidade definida pela organização durante a construção do BSC. Este grupo prepara os relatórios para os níveis estratégicos e táticos da organização e revisam, juntamente com os demais responsáveis pelo BSC dentro da organização, o planejamento anual, métricas, alocação de recursos entre outros assuntos contemplados no BSC.

Os autores (*ibid*) ainda informam que algumas organizações selecionam, periodicamente, um grupo aleatório de funcionários para participar de um questionário sobre a empresa. Este questionário tem a finalidade de verificar se as informações sobre a estratégia e suas ações estão sendo compartilhadas entre os membros da organização, bem como, se a sua abrangência está sendo efetiva. Como mostraram os autores abordados anteriormente naquele artigo, para atingir a fase de gestão do BSC, as empresas precisam superar algumas dificuldades no período. Apesar de superadas as dificuldades na implementação, é possível que a gestão do BSC também apresente dificuldades, exigindo das empresas ações para enfrentá-las.

3 METODOLOGIA

Para esta pesquisa optou-se pelo enfoque qualitativo que, segundo Sampieri, Collado e Lucio (2006), tem como objetivo encontrar e aprofundar as questões que envolvem um fenômeno. A pesquisa qualitativa, freqüentemente, não tem a pretensão de medir os resultados encontrados, mas sim, entendê-los.

Depois de escolhido o enfoque, tornou-se necessário classificar o tipo de pesquisa, que para este estudo optou-se pelo tipo descritivo que, segundo Sampieri, Collado e Lucio (2006) e Richardson (1999), consiste em relatar e analisar fatos, eventos e acontecimentos pesquisados, ou seja, no tipo descritivo a pesquisa busca coletar elementos para descrever aspectos do fenômeno estudado.

O modelo de pesquisa escolhido foi não-experimental, que se caracteriza pela observação e análise dos fenômenos no local onde eles ocorrem, sem a interferência do pesquisador (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006). Ainda segundo os autores este modelo possui duas classificações: transversal e longitudinal. Adotou-se o tipo transversal, que consiste na coleta de dados em um momento específico para a descrição do fenômeno pesquisado.

Na definição da população e na delimitação da amostra, selecionam-se aqueles elementos que atendam as características definidas pelos pesquisadores (RICHARDSON, 1999). Neste trabalho, a característica que reúne os elementos da população e da amostra foi a de empresas que teriam implementado o BSC.

De acordo com Richardson (1999), a população de uma pesquisa é o conjunto dos elementos que se enquadram nas características pré-determinadas. Considerando esta definição, o presente trabalho teve como população as empresas que utilizam o BSC num período igual ou superior a dois anos, assim como, consultorias especializadas em gestão estratégica, que implementam e auxiliam na gestão do BSC. Em ambos os casos devem estar sediadas no Estado de São Paulo. Após escolhida a população, foi delimitada a amostra a ser estudada.

Para esta pesquisa optou-se pela amostra não-probabilística que, segundo Sampieri, Collado e Lucio (2006), representa uma parte da população que mantém as características definidas para a pesquisa e não tem como objetivo o efeito probabilístico dos resultados.

Depois da seleção da amostra, definiram-se os critérios dos indivíduos pesquisados que, de acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2006, p.271-274), denomina-se tipo de amostragem e para responder ao problema de pesquisa, utilizou-se para a seleção dos entrevistados, o tipo de amostragem por critério. Dessa forma, segundo esses autores (*ibid*), busca-se conhecer a opinião de alguns indivíduos, selecionados por determinados critérios definidos pelo próprio pesquisador. Os pesquisadores deste trabalho adotaram as seguintes condições para a seleção da amostra da pesquisa: disponibilidade de informações e facilidade de contato com as empresas, sendo uma delas uma consultoria especializada na implementação e gestão do BSC.

A consultoria foi selecionada após contatos realizados por e-mail com quatro consultorias, sendo que apenas uma respondeu e se dispôs a participar da pesquisa. As três empresas selecionadas para a pesquisa atenderam o critério de disponibilidade de informações e facilidade de contato. Numa delas, o contato foi facilitado, pois um dos integrantes do grupo de pesquisadores trabalha na empresa. Para a seleção das demais, houve a atuação de pessoas que intermediaram o contato, sendo que numa das empresas, um dos integrantes do grupo de pesquisadores tinha o contato com a empresa e na outra houve o apoio de um professor-pesquisador da universidade.

Para técnica de coleta de dados, aplicou-se neste trabalho a entrevista individual estruturada, que segundo Sampieri, Collado e Lucio (2006), é o tipo de entrevista cujas questões focam estritamente o assunto pesquisado e não permite inferências do entrevistador ou adequações do roteiro de entrevista durante o processo de coleta dos dados.

Os roteiros de entrevista foram adequados para atender o entrevistado, sendo um direcionado para as empresas e outro para a consultoria. Buscou-se também, realizar as entrevistas com pessoas que desempenham funções similares, ou seja, profissionais que tenham atividades ligadas diretamente ao processo de implementação e/ou gestão do BSC. No quadro 1 podemos identificar os respectivos entrevistados.

EMPRESA	CÓDIGO	ENTREVISTADO
Atua no setor químico para fabricação de tintas e afins.	EP-1	Coordenador da área Financeira
Atua na geração e comercialização de energia elétrica	EP-2	Analista da área de Planejamento Estratégico
Atua no ramo químico	EP-3	Gerente Administrativo financeiro

Quadro 1 – Entrevistados

Fonte: autores (2009)

Após a coleta de dados, a técnica aplicada foi a análise categorial, que segundo Bardin (1977), envolve a classificação, em categorias, de partes de um texto e o posterior reagrupamento seguindo critérios definidos previamente pelo pesquisador. Para tanto, na análise deste trabalho, adotaram-se os seguintes procedimentos de categorização descritos por Sampieri, Collado e Lucio (2006): codificação primária, interpretação dos dados e contextualização do evento pesquisado.

Na codificação primária, os dados coletados são segmentados em unidades de análise e, posteriormente, são classificadas em categorias definidas pelo pesquisador (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2006). Considerou-se como a unidade de análise deste trabalho, as entrevistas realizadas na consultoria e nas empresas. Na sequência, realizou-se a interpretação dos dados reunidos na codificação de primeiro nível. De acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2006), nesta etapa, busca-se encontrar sentido nas descrições e significados das categorias, como também verificar a frequência com que aparecem e verificar se ocorre relação entre elas.

Em seguida, busca-se “enquadrar o contexto, a situação ou o evento no qual ocorrem” (Sampieri, Collado e Lucio, 2006, p. 507). Neste momento, descrevem-se as características do contexto, onde ocorrem os fatos observados, como são os indivíduos participantes do evento, buscando o melhor detalhamento possível para que a qualidade da análise seja elevada. Os autores concluem que, ao agregar o esforço de interpretação e análise do pesquisador, com o material coletado durante a pesquisa, cria-se um ambiente propício para encontrar tendências, padrões, novas hipóteses ou questões de pesquisa para outras pesquisas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo é apresentada a análise categorial das entrevistas, mantendo-se anônimos as empresas e os entrevistados, opção esta acordada antecipadamente com os participantes, excetuando-se a consultoria que autorizou a respectiva identificação. As empresas tiveram sua identificação associada a codificação EP-1, EP-2 e EP-3.

No quadro 2 são apresentadas as categorias e as subcategorias definidas na codificação primária e que foram utilizadas na análise dos resultados.

CATEGORIAS	SUBCATEGORIAS
Causas das dificuldades na implementação e na gestão do BSC	<ul style="list-style-type: none"> • Comprometimento; • Comunicação; • Cultura organizacional; • Logística; • Treinamento; • Não houve dificuldade.
Ações tomadas para superar as dificuldades na implementação e na gestão do BSC	<ul style="list-style-type: none"> • Apoio; • Comprometimento; • Comunicação; • Treinamento; • Nenhuma ação tomada.

Quadro 2 – Categorias e subcategorias
Fonte: autores (2009)

Na fase seguinte, definiram-se os significados de cada categoria e os respectivos registros encontrados nas entrevistas. Para facilitar o entendimento, agruparam-se em blocos de assunto, as categorias, os significados e os registros, conforme mostram o quadro 3.

AÇÕES TOMADAS PARA SUPERAR AS DIFICULDADES NA IMPLEMENTAÇÃO E GESTÃO DO BSC		
SUBCATEGORIAS	SIGNIFICADO	REGISTROS DAS ENTREVISTAS
Apoio	Participação efetiva da alta administração da empresa no projeto	[...] amenizado com o apoio da alta administração [...].
Comprometimento	Envolvimento, interesse sobre os assuntos	Para mitigar [...] manter as lideranças comprometidas com a ferramenta.
Comunicação	Repasse das informações, dos resultados, dos acontecimentos	[...] ações tomadas [...] organização de eventos com o público chave, campanhas internas.
Treinamento	Aprendizado e Entendimento da metodologia	[...] as ações tomadas foram [...] treinamento.
Nenhuma ação tomada	Não foi tomada ou não foi preciso tomar nenhuma ação para superar as dificuldades	[...] até o momento não foram tomadas ações para minimizar estes problemas.

Quadro 3 – Ações tomadas para superar as dificuldades
Fonte: Autores (2009)

Na próxima etapa buscou-se interpretar e contextualizar os resultados da análise categorial. A categoria presente em cada análise foi justificada com trechos da entrevista e relacionada com o referencial teórico do trabalho.

Os resultados da análise categorial foram resumidos nos quadros 4 e 5, onde os elementos foram classificados como ausentes (A) ou presentes (P) e identificam se as categorias foram citadas nas entrevistas, subsidiando a interpretação dos resultados.

Dificuldades na implementação do BSC	EP-1		EP-2		EP-3		3GEN	
	A	P	A	P	A	P	A	P
Comprometimento	X		X			X		X
Comunicação	X		X		X			X
Cultura organizacional	X		X			X		X
Logística	X			X	X			X
Treinamento		X		X	X		X	
Causas das dificuldades na gestão	A	P	A	P	A	P	A	P
Comprometimento	X			X	X		X	
Comunicação	X			X	X			X
Cultura organizacional		X	X		X			X
Logística	X		X		X			X
Treinamento	X		X		X			X
Não há dificuldades	X		X			X	X	

Quadro 4 – Análise categorial - Causas de dificuldades
Fonte: Autores (2009)

Ações tomadas para superar as dificuldades na implementação do BSC	EP-1		EP-2		EP-3	
	A	P	A	P	A	P
Apoio	X		X			X
Comunicação	X			X	X	
Treinamento	X			X		X
Nenhuma ação		X	X		X	
Ações tomadas para superar as dificuldades na gestão do BSC	A	P	A	P	A	P
Comprometimento	X			X	X	
Nenhuma ação		X	X			X

Quadro 5 – Análise categorial - Ações para superar as dificuldades
Fonte: Autores (2009)

5 CONCLUSÃO

O objetivo principal deste estudo descritivo foi verificar na opinião dos entrevistados as causas das dificuldades encontradas na implementação e gestão do *Balanced Scorecard*.

Respondendo a pergunta problema, concluiu-se que na percepção das empresas e da consultoria, as causas das dificuldades encontradas na gestão do *Balanced Scorecard* envolvem problemas de comunicação, problemas relacionados a ausência de uma cultura de análise de indicadores, dificuldades relacionadas à resistência interna na utilização da ferramenta, a falta de comprometimento dos colaboradores, aos problemas no dimensionamento do BSC a todos os níveis da organização e a falta de treinamento adequado à utilização da ferramenta pelos envolvidos na implantação e gestão.

Observou-se também, que além das causas citadas acima, nas empresas EP-1 e EP-3 parece haver uma relação entre a realização de treinamento para superar dificuldades na implementação do BSC e o enfrentamento de dificuldades relacionadas a cultura organizacional, durante o processo de gestão. Notou-se que na EP-1, a falta de treinamento e

de uma ação específica para superar esta dificuldade durante a implementação do BSC, causou problemas na gestão, relacionadas a resistência em utilizar a ferramenta. Na EP-3 houve resistência na aceitação e na utilização da ferramenta durante o processo de implementação, aparentemente, solucionado com a aplicação de treinamentos e apoio da alta administração, pois, segundo o entrevistado, não há dificuldades na gestão do BSC da empresa.

Neste caso inferiu-se que houve uma relação entre as dificuldades da gestão com as dificuldades na implementação, observando-se que as empresas necessitam solucionar os problemas de implementação para que esses não causem outros durante a gestão. Observou-se que a única empresa com o apoio de uma consultoria durante o processo de implementação, e mantido durante o processo de gestão do BSC foi a EP-3, tendo sido também a única que não apresentou dificuldades no processo de gestão, segundo relatos dos entrevistados. Neste caso, é possível inferir que a falta do acompanhamento de uma consultoria especializada ou a falta de procedimentos para o acompanhamento do BSC realizados por uma consultoria interna, composta de funcionários com atribuições voltadas para esta tarefa, podem configurar em causas de dificuldades no processo de gestão do *Balanced Scorecard*.

Torna-se também importante em estudos futuros, identificar quais melhores as práticas, realizadas por consultorias internas ou externas que auxiliam e minimizam impactos restritores na gestão do BSC. Observou-se que os motivos que levaram as empresas a implementação do BSC são consistentes e indicam a prática de ações voltadas à administração estratégica, conforme descrita no item 2.2 deste trabalho.

Além da consistência dos motivos para a implementação do BSC, as entrevistas com a EP-2 e a EP-3 mostraram também aspectos importantes na forma de implementação e de gestão. Observou-se que, tanto na EP-2 como na EP-3, o processo de implementação apresentou algumas etapas descritas por Kallás (2003) no item 2.5. Da mesma forma, a gestão do BSC na EP-2 e na EP-3 apresentou características descritas por Kaplan e Norton (1993) e (1997) no item 2.7. A preocupação da EP-2 e da EP-3, em fundamentar a implementação e a gestão do BSC nos conceitos teóricos apresentados pelos principais autores, pode ser reflexo do apoio da consultoria especializada as duas empresas.

Os pesquisadores ainda destacam que o apoio da alta administração ou do gestor do BSC no processo de implementação torna-se relevante como descrevem Kaplan e Norton no item 2.7. Porém, é necessário que este acompanhamento seja mantido durante processo de gestão a fim de garantir o comprometimento dos participantes naquele processo, pois foi observado que a falta de comprometimento é uma das causas de dificuldades no processo de gestão do BSC.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, Vijay. Sistemas de Controle Gerencial 1.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BARDIN, Laurence. Análise de Conteúdo. Lisboa: Edições 70, 1977.

BEBER, Sidnei J. N.; RIBEIRO, José L. D.; NETO, Francisco J. K.. Análise das causas do fracasso em implantações de BSC. Periódico, Revista Produção – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2006.

CERTO, S.C.; PETER, J.P., et al. Administração estratégica: planejamento e implantação da estratégia. 2. ed, São Paulo; Pearson Prentice Hall, 2005.

CHARAN, Ram; COLVIN, Geoffrey. Why CEOs fail. Fortune, Vol. 139, Issue 12, p. 68-78, jun. 1999.

COSTA, Ana Paula Paulino da. Contabilidade gerencial: um estudo sobre a contribuição do Balanced Scorecard. 2001. Dissertação (Mestrado em Administração)–Universidade de São Paulo-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2001.

COSTA, Eliezer Arantes da. Gestão estratégica. 3.ed, São Paulo: Saraiva, 2004.

COUTINHO, André R.; KALLÁS, David. Gestão estratégica: experiências e lições de empresas brasileiras. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

DAFT, Richard I. Administração. 4. Ed, Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora S.A., 1999.

FERNANDES, Bruno Henrique Rocha. Competências e performance organizacional: um estudo empírico. Tese (Doutorado em Administração)-Universidade de São Paulo–Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2004.

HENDERSON, Bruce D.. In: PORTER, Michael; MONTGOMERY, Cynthia A. (Org.). Estratégia: A busca da vantagem competitiva. 10.ed, Rio de Janeiro: Campus, 1998.

HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, R.E. Administração estratégica. São Paulo; Thomsom, 2002.

KALLÁS, David. Balanced Scorecard: aplicação e impactos. Um estudo de caso. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração)–Universidade de São Paulo-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2003.

KAPLAN, Robert. S.; NORTON, David. P. Putting the Balanced Scorecard to Work. Harvard Business Review, 1993.

_____; _____. P A estratégia em ação: balanced scorecard. 9. ed, Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____; _____. A Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva; BARBOSA, Ana Carolina T. de Almeida; CAVALCANTE, Glaydson Teixeira. Artigo Científico. Desempenho de agências bancárias no Brasil: aplicando análise envoltória de dados (DEA) a indicadores relacionados às perspectivas do BSC. Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, 2006.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração análise e interpretação de dados. 5. ed, São Paulo: Atlas, 2002.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman, 2000.

NEELY, Andy; BOURNE, Mike. Why measurement initiatives fail. Centre for Business Performance. Cranfield School of Management, 2000.

PORTER, Michael E. Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior. 19. ed, Rio de Janeiro: Campus, 1989.

PORTER, Michael E. In: PORTER, Michael; MONTGOMERY, Cynthia A. (Org.). Estratégia: A busca da vantagem competitiva. 10. ed, Rio de Janeiro: Campus, 1998.

RICHARDSON, Roberto Jarry et tal. Pesquisa Social: Métodos e Técnicas. 3. Ed, São Paulo: Atlas, 1999.

SAMPIERI, Roberto H.; COLLADO, Carlos F.; LUCIO, Pilar B. Metodologia de Pesquisa. 3. Ed, São Paulo: McGraw Hill, 2006.

SILVA, Lucilene Pereira da. Estudo de fatores que influenciam a mudança na contabilidade gerencial com enfoque na implementação do Balanced Scorecard – Estudo de Multicasos. 2007. Dissertação (Mestrado em Administração)–Universidade de São Paulo-Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2007.