

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE GERENCIAL

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

BALANCED SCORECARD: UM ESTUDO EMPÍRICO SOBRE AS DIFICULDADES
DE IMPLANTAÇÃO

ESTER MARLENE KURTZ DE OLIVEIRA

CURITIBA

2008

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

ESTER MARLENE KURTZ DE OLIVEIRA

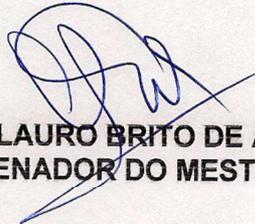
BALANCED SCORECARD: UM ESTUDO EMPÍRICO SOBRE AS DIFICULDADES
DE IMPLANTAÇÃO

Dissertação apresentada como requisito parcial à
obtenção do grau de mestre. Programa de Mestrado
em Contabilidade do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.
Orientador: Prof. Dr. Lauro Brito de Almeida

CURITIBA
2008

“BALANCED SCORECARD: UM ESTUDO EMPÍRICO SOBRE AS DIFICULDADES DE IMPLANTAÇÃO”.

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (AREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.

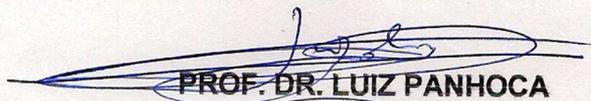


**PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
COORDENADOR DO MESTRADO**

**APRESENTADO À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA
PELOS PROFESSORES:**



**PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
PRESIDENTE**



**PROF. DR. LUIZ PANHOCA
MEMBRO**



**PROF. DR. ROBERTO CARLOS BERNARDES
MEMBRO**

DEDICATÓRIA

Aos meus filhos Nicole e Arthur, por todo amor que me fortalece.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus pela vida e tantas outras bênçãos.

Ao professor Dr. Lauro Brito de Almeida, pela orientação e confiança depositada.

Aos professores Dr. Luiz Panhoca, Dr. Roberto Carlos Bernardes e Dra. Simone Bernardes Voese pelas valiosas contribuições.

A todos os professores do programa de mestrado, pelo conhecimento transmitido e principalmente pela amizade.

Aos meus filhos, o maior tesouro da minha vida, que precisaram abdicar de muitas coisas nesse período, sem nada reclamar.

Ao meu esposo Antonio Carlos, pela motivação.

Aos meus pais, que me ensinaram a enfrentar as mais duras batalhas.

A Maria Zuleide Leite de Oliveira (*in memóriam*) e Antônio Luiz de Oliveira, pelo exemplo de energia e “garra”.

À todos colegas do programa de mestrado, em especial Marinei Abreu Mattos, Marta Lúcia Schaedler da Rosa e Cristiane Mallmann Huppes pelo incentivo e também pelas críticas sinceras.

Ao amigo e colega de trabalho Prof. Márcio José Assumpção pelo apoio e compreensão.

Ao prof. Osni Camargo de Carvalho (*in memoriam*), pelo incentivo.

À empresa que proporcionou a oportunidade do estudo de caso, em especial seus colaboradores Lindomar e Douglas que muito contribuíram para o desenvolvimento do trabalho.

A vida só pode ser compreendida olhando-se para trás: mas só pode ser vivida olhando-se para frente.

Soren Kierkegaard

RESUMO

O objetivo desse estudo é a investigação das dificuldades na implementação do *Balanced Scorecard* em uma empresa de automação de varejo, segundo a percepção de seus gestores. A questão central da dissertação foi a avaliação, sob a ótica dos gestores, das dificuldades para contornar os problemas enfrentados na implementação do *Balanced Scorecard*. Para atingir o objetivo central da pesquisa, primeiramente procurou-se verificar o conhecimento disseminado na literatura, objetivando encontrar elementos explicativos para o estudo na empresa pesquisada. Foram levantados 54 (cinquenta e quatro) fatores, apontados pela literatura como situações que podem influenciar no sucesso do *Balanced Scorecard*. As situações críticas foram segregadas em quatro grupos de acordo com as etapas do processo: ao decidir implantar; antes de começar a implantar; ao desenhar; ao implantar e ao sustentar e, a partir daí, procurou-se um novo ordenamento, classificando as situações críticas de acordo com o grau de severidade dos efeitos nocivos à metodologia e o grau de dificuldade para superação dos impactos negativos. Desenvolveu-se um estudo de caso junto a uma empresa do setor de automação de varejo, com sede em Curitiba e de atuação nacional e internacional, utilizando-se como instrumento para coleta de dados análises de documentos e entrevistas semi-estruturadas com dois executivos responsáveis pela implementação e manutenção do *Balanced Scorecard*: o gerente de Processos e o *Scorekeeper*. O presente trabalho caracteriza-se como uma pesquisa de caráter qualitativo, do ponto de vista da abordagem, e ainda como exploratório, sob a ótica de seus objetivos. Os resultados da pesquisa apontam que não necessariamente os potenciais problemas apontados na literatura, demandam de esforços adicionais na empresa pesquisada.

Palavras-chave: Balanced Scorecard. Dificuldades na Implementação. Situações críticas.

ABSTRACT

The aim of this study is to investigate the difficulties in the implementation of the Balanced Scorecard in a retail automation company according to the perception of its managers. The central issue of the dissertation was the assessment from the managers' viewpoint of the difficulties to overcome the problems faced in implementing the Balanced Scorecard. To achieve the central objective of the study it was necessary to check the knowledge spread in the literature to find explanatory elements to sustain the study in the investigated company. It was raised 54 (fifty-four) factors and situations pointed out by the literature that may influence the success of the Balanced Scorecard. The critical situations were segregated into four groups according to the steps of the process: deciding to implement, before starting to implement; to design; to implement and sustain, and from there a new arrangement was searched by describing the critical situations according to the severity degree of the harm effects to the methodology and the degree of difficulty in overcoming the negative impacts. It was developed a case study in a retail automation sector company based in Curitiba that develop its actives national and internationally. The data collection tool was document analyses and semi-structured interviews with two executives responsables for the implementation and maintenance of the Balanced Scorecard: Process Manager and Scorekeeper. This research approach is characterized as qualitative as well as exploratory when it comes to its goals. The results do not necessarily indicate that the potential problems found in the literature demand from additional efforts in the company investigated.

Keywords: Balanced Scorecard. Implementation Difficulties. Critical Situations.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 -	A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DO <i>BALANCED SCORECARD</i>	21
QUADRO 1 –	AUTORES <i>VERSUS</i> SITUAÇÕES CRÍTICAS AO DECIDIR IMPLANTAR O BSC	33
QUADRO 2 –	AUTORES <i>VERSUS</i> SITUAÇÕES CRÍTICAS ANTES DE COMEÇAR A IMPLANTAR O BSC.....	35
QUADRO 3 –	AUTORES <i>VERSUS</i> SITUAÇÕES CRÍTICAS AO DESENHAR O BSC.....	40
QUADRO 4 –	AUTORES <i>VERSUS</i> SITUAÇÕES CRÍTICAS AO IMPLANTAR O BSC.....	49
QUADRO 5 –	AUTORES <i>VERSUS</i> SITUAÇÕES CRÍTICAS AO SUSTENTAR O BSC....	59
FIGURA 2 –	TIPO DE PESQUISA.....	64
FIGURA 3 –	CATEGORIZAÇÃO DAS SITUAÇÕES CRÍTICAS NA IMPLEMENTAÇÃO DO BSC.....	67
FIGURA 4 –	ALINHAMENTO DE CONCEITOS.....	71
QUADRO 6 –	GRAU DE SEVERIDADE.....	74
QUADRO 7 –	GRAU DE DIFICULDADE PARA SUPERAÇÃO DOS IMPACTOS NEGATIVOS.....	74
QUADRO 8 –	GRAU DE SEVERIDADE E DIFICULDADE PARA SUPERAÇÃO, RELACIONADAS ÀS CIRCUNSTÂNCIAS AO DECIDIR IMPLANTAR O BSC.....	75
QUADRO 9 –	GRAU DE SEVERIDADE E DIFICULDADE PARA SUPERAÇÃO, RELACIONADAS ÀS CIRCUNSTÂNCIAS ANTES DE COMEÇAR A IMPLANTAR O BSC.....	76
QUADRO 10 –	GRAU DE SEVERIDADE E DIFICULDADE PARA SUPERAÇÃO, RELACIONADAS ÀS CIRCUNSTÂNCIAS AO DESENHAR O BSC.....	78
QUADRO 11 –	GRAU DE SEVERIDADE E DIFICULDADE PARA SUPERAÇÃO, RELACIONADAS ÀS CIRCUNSTÂNCIAS AO IMPLANTAR O BSC.....	83
QUADRO 12 –	GRAU DE SEVERIDADE E DIFICULDADE PARA SUPERAÇÃO, RELACIONADAS ÀS CIRCUNSTÂNCIAS AO SUSTENTAR O BSC.....	88

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
1.1	PROBLEMA.....	15
1.2	OBJETIVOS	15
1.3	JUSTIFICATIVA	16
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	16
2	MARCO TEÓRICO	18
2.1	BALANCED SCORECARD	18
2.1.1	Perspectivas de Gestão	22
2.1.1.1	Perspectiva Financeira.....	23
2.1.1.2	Perspectiva dos Clientes.....	24
2.1.1.3	Perspectiva dos Processos Internos.....	24
2.1.1.4	Perspectiva de Aprendizado e Crescimento	25
2.2	SIGNIFICADO DOS COMPONENTES DE UM BALANCED SCORECARD	26
2.2.1	Missão e Visão Estratégicas	26
2.2.2	Objetivos Estratégicos.....	27
2.2.3	Medidas ou Indicadores de Desempenho.....	28
2.2.4	Metas de Desempenho	28
2.2.5	Iniciativas Estratégicas.....	28
2.2.6	Relações de Causa e Efeito	29
2.2.7	Mapas Estratégicos	30
2.3	AS DIFICULDADES NA IMPLEMENTAÇÃO DO BSC	31
2.3.1	Situações Críticas ao Decidir Implantar o <i>Balanced Scorecard</i>	32
2.3.2	Situações Críticas antes de Começar a Implantar o <i>Balanced Scorecard</i>	35
2.3.3	Situações Críticas ao Desenhar o <i>Balanced Scorecard</i>	39
2.3.4	Situações Críticas ao Implantar o <i>Balanced Scorecard</i>	49
2.3.5	Situações Críticas ao Sustentar o <i>Balanced Scorecard</i>	58
3	METODOLOGIA.....	64
3.1	TIPO DE PESQUISA	64
3.2	COLETA DE DADOS.....	65
3.3	AGENTES ENVOLVIDOS	66
3.4	TRATAMENTO DOS DADOS.....	67
4	IMPLEMENTAÇÃO DO BSC E SUAS DIFICULDADES.....	69
4.1	O BALANCED SCORECARD NA EMPRESA PESQUISADA.....	70
4.2	DIFICULDADES AO IMPLEMENTAR O BSC NA EMPRESA PESQUISADA	73

4.2.1	Dificuldades ao Decidir Implantar o <i>Balanced Scorecard</i>	75
4.2.2	Dificuldades antes de Começar a Implantar o <i>Balanced Scorecard</i>	76
4.2.3	Dificuldades ao Desenhar o <i>Balanced Scorecard</i>	77
4.2.4	Dificuldades ao Implantar o <i>Balanced Scorecard</i>	83
4.2.5	Dificuldades ao Sustentar o <i>Balanced Scorecard</i>	88
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	92
	REFERÊNCIAS.....	96
	APÊNDICE.....	101

1 INTRODUÇÃO

Para Hansen e Mowen (2001, p. 29) “as raízes da contabilidade se estendem profundamente na história do ser humano”, estudos arqueológicos indicam a existência de mensuração do patrimônio já há milhares de anos, ainda que de forma rudimentar.

O mérito da consolidação da escrituração contábil, pelo método das partidas dobradas, deve-se ao Frei Luca Pacioli, em 1494. O livro escrito por Pacioli, era principalmente um tratado sobre matemática, mas incluía uma seção sobre a lógica da sistemática de escriturações contábeis e corresponde ao primeiro material publicado sobre o tema (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 39). A lógica contábil de Pacioli é utilizada até a atualidade, e foi um passo importante para o desenvolvimento de sistemas contábeis

De acordo com Hansen e Mowen (2001, p. 29) o advento da Revolução Industrial, iniciado na Inglaterra no século XVIII e expandida ao mundo a partir do século seguinte, modificou o estilo de manufatura, até então doméstico e artesanal, passando a ser corporativo. Este estilo corporativo necessitava, para captação de recursos, do envolvimento de investidores. Cada qual com interesses diferentes. Assim sendo as empresas necessitavam transmitir consistência em suas informações financeiras às partes externas. Nesta época desenvolveu-se a contabilidade financeira que, de acordo com Eldenburg e Wolcott (2007, p. 9), “é o processo que trata da preparação e do fornecimento das informações financeiras que os tomadores de decisões externos à empresa”.

Com o aumento da concorrência, e a necessidade de competitividade entre as empresas, as informações geradas pela contabilidade se tornaram primordiais para, além de atender aos usuários externos, atender também à tomada de decisão para maximização dos resultados da organização. Neste aspecto desenvolveu-se a Contabilidade Gerencial que, segundo Eldenburg e Wolcott (2007, p. 8-9), “é o processo de coletar, resumir e fornecer as informações financeiras e não-financeiras que serão utilizadas internamente pelos gerentes nas tomadas de decisões”.

Observa-se assim a evolução de um novo segmento da contabilidade, a contabilidade Gerencial. Considerando que o cenário econômico mundial não é estático e sofre alterações e evoluções, as práticas da contabilidade gerencial, também se adaptam aos novos panoramas, nesse sentido as demandas por

informações que atendam as necessidades dos gestores para as tomadas de decisões se modificam e novos instrumentos gerenciais são desenvolvidos.

O ambiente econômico empresarial vem se modificando ao longo do tempo. As tomadas de decisão são mais rápidas, as relações de trabalho mais flexíveis e incentivadas, a logística passa a ter papel fundamental em empresas que competem cliente a cliente, a tecnologia da informação abre novos canais de distribuição. Enfim, as empresas e sua demanda por informação evoluem a cada dia, alterando o papel da contabilidade dentro das organizações. (SOUTES, 2005, p. 1)

O *International Federation of Accountants* – IFAC no ano de 2005, publicou sua declaração *International Management Accounting Practice* – IMAP1. Neste documento demonstra a evolução da contabilidade gerencial em quatro estágios que permitem verificar sua mudança de foco e posicionamento, os quatro estágios apresentados pelo IMAP1 são:

- Determinação de custo e controle financeiro;
- Informação para controle e planejamento gerencial;
- Redução de perdas de recursos no processo operacional;
- Criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos.

O apêndice 1 do *National Award for Management Accounting* – NAFMA em 2005, lista as ferramentas gerenciais predominantes em cada estágio.

No primeiro estágio, antes de 1950, o foco estava concentrado no controle financeiro e as principais fontes de dados incluíam a Demonstração de Resultados, Balanço Patrimonial e Demonstração de Fluxo de Caixa. As principais ferramentas de gerenciamento nessa fase são o Custeio por Absorção e a Análise Financeira e Orçamentária.

O segundo estágio, compreendido entre os anos de 1950 a 1965, deslocou o fornecimento de informações para a gestão de planejamento e controle. O objetivo foi o de permitir que o grupo de gestão tivesse instrumentos para planejar, controlar e tomar o melhor curso de suas ações em processos decisórios. Nessa fase foram introduzidos o Custeio Padrão, análises de Custo/Volume/Lucro, de Ponto de Equilíbrio, Preços de Transferência e Mensuração do Desempenho.

No terceiro estágio, entre os anos de 1965 a 1985, a maior preocupação focou a redução das perdas e desperdícios nos processos. As ferramentas utilizadas durante esse período incluem a Gestão da Qualidade Total, o Modelo de Lote Econômico, modelos de Avaliação de Inventário, os Planos de Gestão de Recursos e de Regressão Múltipla.

No quarto estágio, compreendido entre 1985 a 1995, as atenções são desviadas para a produção, ou criação de valor por meio do uso eficaz dos recursos e tecnologias. Nessa fase foram introduzidas ferramentas tais como: *Just-in-Time* (JIT), Custo Meta, *Balanced Scorecard* (BSC) e Análise Estratégica.

Após 1995, os processos estratégicos são uma referência na gestão, havendo ainda uma ênfase na análise de risco incluída nos processos. Para Soutes (2005, p. 3) a classificação não restringe ou inviabiliza o uso das ferramentas nos estágios subseqüentes. Trata-se de uma evolução, algumas novas ferramentas foram desenvolvidas, outras modificadas, ou ainda, se algum instrumento se mostrar ineficiente sua substituição pode ocorrer por outro que atenda melhor às necessidades dos gestores.

No início da década de 1990, Robert Kaplan e David Norton, observando que a utilização de indicadores exclusivamente financeiros deixavam as empresas com informações insuficientes para reagir de forma pró ativa às mudanças ocorridas nos ambientes altamente competitivos, desenvolveram o *balanced scorecard*. A introdução do *balanced scorecard*, como uma ferramenta da contabilidade gerencial, se deu em um período em que a geração de valor, por meio do uso eficaz dos recursos e tecnologias se configurava a concentração do foco da gestão. Neste aspecto a utilização de quatro perspectivas propostas por Kaplan e Norton (financeira, dos clientes, dos processos internos e aprendizagem e crescimento) procurou, segundo Niven (2005, p. 21) “equilibrar os números históricos financeiros com as diretrizes do valor futuro para a organização”. Para Kaplan e Norton (1997, p. 8) “O *balanced scorecard* contempla as medidas financeiras do desempenho passado com medidas dos vetores que impulsionam o desempenho futuro”.

Segundo Eldenburg e Wolcott (2007, p. 9), “o *balanced scorecard* é um método formal que as empresas empregam para traduzir sua visão organizacional em objetivos que se mensuram e monitoram com medidas de desempenho tanto financeiras quanto não financeiras”

O conceito de *balanced scorecard* é para Olve; Roy e Wetter (2001, p. 13) um elemento de um sistema bem desenvolvido do controle estratégico e uma resposta às críticas dirigidas ao controle do gerenciamento tradicional que focam a utilização singular de medidas financeiras, quando estas expressam os resultados de eventos já ocorridos, sobre os quais as ações já não podem surtir efeitos.

A lógica por trás da utilização da combinação de termos não financeiros com medidas financeiras não é nova, a exemplo disso, a *General Electric*, em meados do século passado já incluía medidas financeiras e não financeiras aos seus controles gerenciais, além dos objetivos divisionais necessários para que os gestores tivessem uma perspectiva de longo prazo do desempenho financeiro. (PANDEY, 2005).

Em 1987, Arthur Schneiderman enquanto vice-presidente de qualidade e produtividade da *Analog Devices, Inc.*, desenvolveu um desdobramento do processo de planejamento estratégico da empresa, impulsionado por objetivos estratégicos no tocante aos interesses dos clientes, fornecedores, funcionários, sociedade, etc. (SCHNEIDERMAN, 1999).

A diferença entre o *balanced scorecard* e os demais modelos desenvolvidos (SCHNEIDERMAN, 1999; PANDEY, 2005) está em focalizar um conjunto de medidas deliberadamente selecionadas, somente em um número suficiente para manter o percurso, e então utilizá-lo para alcançar e comunicar uma visão compartilhada da estratégia organizacional. Nesse caso, a premissa é que o *balanced scorecard* ajuda a criar um equilíbrio entre os diversos fatores a serem considerados, sendo que o equilíbrio reflete as escolhas estratégicas da empresa (OLVE; ROY; WETTER, 2001, p. 4).

Costa (2006, p. 58) e Lewy e Du Mee (1998) salientam que o *balanced scorecard* não é instrumento capaz de definir a estratégia, compete à alta administração a sua definição. Neste aspecto o *balanced scorecard* caracteriza-se como um instrumento capaz de traduzir a estratégia em objetivos e medidas equilibradas. Na visão Kaplan e Norton (2000) não existe a pretensão de converter a estratégia em ciência, afinal a estratégia é uma arte e sempre será assim. No entanto o *balanced scorecard* permite que os gestores desenvolvam a estratégia de forma mais disciplinada, aumentando a probabilidade de êxito em sua implementação.

1.1 PROBLEMA

Kaplan (1998, p. 125) adverte que o *balanced scorecard* não deve ser demasiadamente complexo, frisa que uma das chaves para o sucesso de sua implementação é a simplicidade. Porém, implementar o *balanced scorecard* não é uma tarefa das mais simples, segundo Neely e Bourne (2000). Kaplan e Norton (2001, p. 371) corroboram esse pensamento, pois segundo eles, “muitas organizações relatam que o *balanced scorecard* é ‘mais difícil do que parece’”. Nem todas as organizações adeptas tiveram sucesso em seus programas de *balanced scorecard*. Várias, apesar dos esforços e recursos empenhados, não conseguiram implementar o novo referencial de mensuração e gerenciamento da estratégia. (KAPLAN; NORTON, 2001, p. 371).

Assim, a questão orientadora dessa pesquisa é: quais as dificuldades na implementação do *balanced scorecard* em uma empresa de automação de varejo, segundo a percepção dos gestores?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste estudo é identificar as dificuldades na implementação do *balanced scorecard* em uma empresa de automação de varejo, considerando as percepções de seus gestores.

Para alcançar esse objetivo geral, destacam-se os seguintes objetivos específicos:

- I. Identificar em bases teóricas as dificuldades na implementação do *balanced scorecard* ;
- II. Identificar as dificuldades na implementação do *balanced scorecard* na empresa pesquisada; e
- III. Avaliar as dificuldades na implementação do *balanced scorecard* segundo as percepções dos gestores.

1.3 JUSTIFICATIVA

A principal motivação para a realização do estudo consiste no interesse da autora na ferramenta “*balanced scorecard*”, por entender que esta pode ser considerada como uma ferramenta de apoio à tomada de decisão e, ampliando o escopo da contabilidade gerencial, propiciando sua evolução de acordo com as necessidades de seus usuários.

O problema é que parece haver uma contradição entre as advertências de Kaplan (1998), quando se refere às chaves de sucesso na implementação do *balanced scorecard*, mencionando a simplicidade como fator condicionante. Por outro lado, Kaplan e Norton (2001) reconhecem os relatos de muitas organizações consideram a implementação mais difícil do que inicialmente possa parecer. Segundo os autores, várias empresas, apesar de empenharem esforços, não conseguiram obter êxito em seus programas de implementação.

A utilização do *balanced scorecard*, segundo Rousseau e Rousseau (2000), nem sempre tem alcançado os resultados exigidos e utilizá-lo incorretamente, pode conduzir a empresa a direções equivocadas, ou seja, a empresa pode se desviar dos rumos traçados pela estratégia.

Neste sentido não adianta somente implantar o BSC e acreditar que a estratégia estará sob controle. Caso a empresa não atente para alguns fatores, que são críticos para o seu perfeito desenvolvimento, poderá desperdiçar esforços, recursos, tempo e ânimos, sem atingir os resultados esperados. Assim sendo a constituição da pesquisa está na proposição de compreender as dificuldades na implementação do *balanced scorecard*.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

O primeiro capítulo desse estudo apresenta uma breve contextualização do fenômeno a ser investigado, o problema de pesquisa, objetivos, justificativa e a delimitação do estudo.

No segundo capítulo é feita uma revisão da literatura em que são abordados aspectos como: a origem e evolução, o significado dos principais componentes e as dificuldades na implementação do *balanced scorecard*.

A descrição da metodologia é feita no terceiro capítulo, descrevendo as etapas da evolução do estudo, para que os objetivos fossem alcançados.

O estudo empírico, no quarto capítulo, contempla primeiramente uma breve explicação sobre o processo de implementação do *balanced scorecard* na empresa pesquisada. Além disso, são analisados 54 situações críticas quanto a severidade e dificuldade para superação, identificando algumas ações da empresa no sentido de superar as dificuldades na implementação do *balanced scorecard*. No quinto capítulo são apresentadas as considerações finais do estudo.

2 MARCO TEÓRICO

2.1 *BALANCED SCORECARD*

No início da década de 1990, Robert Kaplan e David Norton, impulsionados pela convicção de que os modelos de controle gerencial que contemplem puramente indicadores financeiros estavam em descompasso com as habilidades e competências que as empresas tentam dominar em ambientes competitivos, desenvolveram pela primeira vez o *balanced scorecard*.

O *balanced scorecard* de Kaplan e Norton é o resultado de estudos de um ano, com diversas empresas, intitulado: “*Measuring Performance in the Organization of the Future*” e foram patrocinados pela KPMG, por meio da unidade de pesquisa Instituto Nolan Norton. Os estudos foram liderados por David Norton tendo Robert Kaplan como consultor acadêmico (KAPLAN; NORTON, 1997, p. VII).

Kaplan e Norton publicaram uma série de artigos, a partir de 1992, sobre os resultados e evoluções dos estudos, além de obras literárias que contextualizam os diversos artigos sobre o fenômeno.

O conceito do *balanced scorecard* evoluiu desde a sua origem a partir de observações feitas em empresas que passaram a adotar o modelo, a definição que se tem hoje como modelo de gestão estratégica integrada, levou uma década para ser consolidada (KAPLAN; NORTON, 2000).

Em sua primeira concepção o *balanced scorecard* era um sistema de indicadores e de mensuração do desempenho. Além das tradicionais medidas financeiras que contemplam as ações do passado, foram incluídas medidas não financeiras, relacionadas com a satisfação dos clientes, com os processos internos e com a capacidade da organização em aprender a melhorar (KAPLAN; NORTON, 1992).

Se no início era um sistema de mensuração, em 1992/1993 passou a ser reconhecido como ferramenta para implementar a estratégia, em 1996, o conceito do *balanced scorecard* evoluiu para um sistema de gestão da estratégia quando introduzidos quatro novos processos gerenciais:

- a) tradução da visão- o trabalho da alta administração em traduzir a estratégia de suas unidades de negócio em objetivos estratégicos específicos, consiste na fase inicial do processo do *scorecard*. Para que as pessoas ajam em harmonia com as declarações de visão e de estratégia, ambas precisam ser expressas como um conjunto integrado de objetivos e indicadores, cuja aprovação tenha ocorrido por todos os executivos (KAPLAN; NORTON, 1996b).
- b) comunicação e conexão - uma vez que a estratégia esteja traduzida na forma de objetivos e indicadores, deve ser transmitida para a empresa inteira. É irrelevante qual o método de comunicação que seja utilizado, jornais internos, quadro de aviso, contatos pessoais, meio eletrônico, etc., o que de fato importa é que os objetivos e indicadores sejam de conhecimento de todos na organização, dessa forma todos os esforços e iniciativas organizacionais, em todos os níveis, estarão alinhados com os processos de mudança que se façam necessários (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 13-14).
- c) planejamento de negócios - O *balanced scorecard* conecta e alinha a ação com a estratégia com maior nitidez, quando, uma vez definida a estratégia e identificados os vetores, influencia os gerentes a se concentrarem na melhoria e reengenharia dos processos mais importantes para o sucesso das estratégias da organização. O ato final da conexão da estratégia com a ação consiste na definição de metas específicas de curto prazo, que representam os marcos para os indicadores do BSC. Essas metas de curto prazo consistem em expressões tangíveis das expectativas dos gerentes sobre o prazo e a intensidade em que os programas em andamento afetam os indicadores (KAPLAN; NORTON, 1996b).
- d) *feedback* e aprendizado – o *balanced scorecard* deve ser capaz de permitir que a estratégia seja continuamente testada, ou seja, que os executivos, a qualquer momento do esforço de implementação saibam se a estratégia está funcionando e, em caso negativo, que lhes seja possível identificar os motivos. Segundo Kaplan e Norton (1996b) o *balanced scorecard* fornece três elementos essenciais ao aprendizado estratégico. Primeiro, desenvolve a visão compartilhada da empresa

comunicando um modelo holístico que interliga os esforços e realizações individuais com os objetivos das unidades de negócio. Segundo, a estratégia do negócio pode ser vista como um conjunto de hipóteses, relacionando causa e efeito. Terceiro, facilita a revisão da estratégia, elemento essencial para o aprendizado estratégico.

Segundo Kaplan e Norton (1996b) o *scorecard* favorece as condições para a introdução desses quatro processos gerenciais, que contribuem para a conexão dos objetivos estratégicos de longo prazo com as ações de curto prazo. No artigo publicado por Kaplan e Norton no início do ano de 1996, ainda não muito enfáticos, os autores abordam a necessidade de relações de causa e efeito entre os indicadores do *balanced scorecard*, no livro publicado no mesmo ano, os autores já abordam com maior relevância a necessidade dessa correlação.

Seguindo a tendência evolutiva, a necessidade de conectar os indicadores em relações de causa e efeito, levou os autores a publicar em 2000 o artigo intitulado: “*Having Trouble with Your Strategy? Then Map It*”, popularizando o conceito de mapas estratégicos. Os mapas estratégicos inserem os diferentes itens do *balanced scorecard* de uma organização, numa cadeia de causa e efeito que conecta os resultados esperados com os respectivos vetores ou impulsionadores (KAPLAN; NORTON, 2000). Segundo os autores os mapas estratégicos ajudam a organização a visualizar as suas estratégias de maneira mais coesa, integrada e sistemática.

...o fator crítico na implementação da estratégia é fazer com que todos na organização compreendam com clareza as hipóteses subjacentes, de modo a alinhar todos os recursos e unidades com essas hipóteses, testá-las continuamente e utilizar os resultados para as adaptações necessárias.
(KAPLAN; NORTON, 2000)

O processo evolutivo do conceito do *balanced scorecard* para Herrero Filho (2005, p. 27-29) compreende quatro fases distintas:

- Primeira Fase – O BSC como ferramenta de mensuração;
- Segunda Fase – O BSC como ferramenta de implementação da estratégia;
- Terceira Fase – O BSC como sistema de gestão da estratégia; e
- Quarta Fase – O BSC como modelo de gestão estratégica integrada.

A figura 1 descreve a evolução do *balanced scorecard* desde a sua criação.

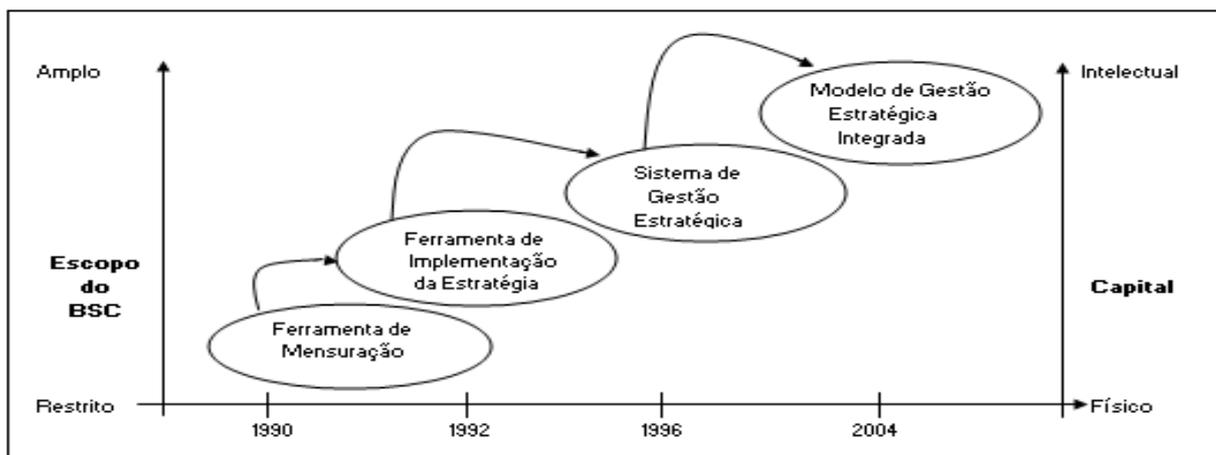


FIGURA 1 - A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DO *BALANCED SCORECARD*.

FONTE: Herrero Filho (2005, p. 27).

Talvez o surgimento do BSC não tenha se dado a partir dos conceitos da administração estratégica, as limitações dos sistemas tradicionais de avaliação de desempenho justificam seus estudos iniciais (COUTINHO; KALLÁS, 2005, p. 3), no entanto sua evolução foi conduzindo a novos conceitos que extrapolam a simples medição, transformando o BSC em instrumento capaz de interligar e comunicar os temas estratégicos a toda organização. Para Kaplan e Norton (1997, p. 44) a vinculação entre as perspectivas do BSC, não são um agregado de medidas que os executivos misturam e selecionam ao acaso, muito pelo contrário, as medidas devem se interligar para comunicar um reduzido número de temas estratégicos amplos, como crescimento da empresa, redução de riscos, ou aumento da produtividade.

Segundo Kaplan e Norton (1997 p. 25), “o *balanced scorecard* traduz missão e estratégia em objetivos e medidas, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento”. Sob a ótica dos autores, as quatro perspectivas equilibram os objetivos de curto e longo prazos, os resultados desejados e os vetores de desempenho desses resultados. As quatro perspectivas devem ter unidade de propósito, uma vez que as medidas devem apontar para a execução de uma estratégia integrada.

“O *balanced scorecard* deve traduzir a missão e a estratégia de uma unidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis” (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 9). Para Coutinho e Kallás (2005, p. 3), “o *balanced scorecard* é uma ferramenta que

materializa a visão e a estratégia da empresa por meio de um mapa coerente com objetivos e medidas de desempenho”. Representa mais do que um sistema de medidas táticas ou operacionais, seu propósito é o de alinhar o planejamento estratégico às ações operacionais, para tanto, a filosofia do *scorecard* viabiliza processos gerenciais críticos (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 9-20).

2.1.1 Perspectivas de Gestão

No *balanced scorecard* a estratégia da empresa é expressa em objetivos estratégicos, distribuídos em quatro perspectivas de gestão: financeira, de clientes, de processos internos e de aprendizado e crescimento.

Conforme Ferreira (2004, p. 626) são significados da palavra “perspectiva”: aspecto dos objetos visto a certa distância; expectativa. Esses significados traduzem coisas diferentes, o aspecto dos objetos visto a certa distância não é um sinônimo para expectativa. Enquanto o aspecto dos objetos vistos a certa distância traduz a impressão a partir de um ponto de vista, expectativa está relacionada à esperança, probabilidades ou promessas. Então qual o significado de “perspectiva” dentro do contexto do *balanced scorecard*? A resposta é que ambos os significados fazem sentido.

O aspecto dos objetos visto a certa distância, ou seja, o que se vê a partir de um ponto de vista, é o significado mais coerente quando o *balanced scorecard* interconecta os objetivos, metas, indicadores, medidas e iniciativas das perspectivas. “*The balanced scorecard allows managers to look at the business from four important perspectives*” (KAPLAN; NORTON, 1992). Quando os autores dizem que o *balanced scorecard* oferece condições aos gestores de visualizar o negócio sob quatro importantes perspectivas, a interconexão entre as perspectivas revela um panorama que pode ser visualizado a partir de diferentes pontos de vista.

Por outro lado, “a visão geral é decomposta e descrita em termos de algumas perspectivas” (OLVE; ROY; WETTER, 2001, p. 46), a visão da empresa se concentra nas aspirações futuras, nesse caso e sob esta ótica, “expectativa” é o significado mais lógico para o termo.

Isso não significa dizer que as perspectivas têm significados diferentes, na junção dos dois significados têm-se um conceito amplo para as perspectivas do *balanced scorecard*. No desdobramento da estratégia em perspectivas, os gestores podem visualizar a estratégia da organização na forma de expectativas futuras sob quatro ângulos distintos e interconectados entre si.

Herrero Filho (2005, p. 39) conceitua as perspectivas como a “estrutura por meio da qual o processo de criação de valor para os *stakeholders* é visualizado”. A estratégia traduzida em objetivos e disposta em quatro perspectivas possibilita o acompanhamento do desempenho e uma avaliação da *performance*.

As quatro perspectivas apresentadas por Kaplan e Norton são uma sugestão, o modelo do *balanced scorecard* não é “engessado”, os próprios autores alertam que as quatro perspectivas devem ser consideradas como uma sugestão e não como uma obrigação. “A escolha das perspectivas para seu *balanced scorecard* deve basear-se, sobretudo, no que é necessário para contar a história de sua estratégia e criar vantagem competitiva para sua organização” (NIVEN, 2005, p. 120).

A vantagem competitiva está relacionada à capacidade da empresa em criar valor, em toda sua cadeia, portanto, neste contexto os fornecedores e clientes são abordagens essenciais na formulação das estratégias organizacionais. Para Kaplan e Norton (2004, p. 330) “a estratégia de uma unidade de negócios bem sucedida posiciona a empresa no panorama competitivo, de modo a captar parcela significativa da criação de valor”. Quando esse posicionamento é identificado a empresa tem condições de traduzir a sua estratégia em proposições de valor em um *balanced scorecard*, distribuir os objetivos em perspectivas e desenvolver um esquema ilustrativo de sua estratégia (mapas estratégicos).

2.1.1.1 Perspectiva Financeira

Sob a perspectiva financeira os objetivos podem diferir considerando o ciclo de vida da empresa. As empresas iniciais em seu ciclo de vida, em fase de “crescimento” necessitam de investimentos, sem, no entanto, obter imediatamente os frutos desses investimentos. Em uma fase de “sustentação”, as empresas buscam uma melhoria contínua, nesse caso, ainda são necessários investimentos,

porém com retornos sobre o capital investido. Empresas que tenham alcançado a maturidade em seu ciclo de vida, ciclo da “colheita”, colhem os frutos dos investimentos feitos anteriormente, investimentos nessa fase são feitos para manter a capacidade funcional (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 50-53).

2.1.1.2 Perspectiva dos Clientes

Na perspectiva dos clientes, segundo Kaplan e Norton (1997, p. 67), os segmentos de clientes e mercado precisam ser identificados, sendo que esses segmentos representam as fontes que devem produzir o componente de receita dos objetivos financeiros da empresa. Segundo os autores, a perspectiva dos clientes permite que as empresas alinhem suas medidas essenciais de resultados aos clientes – satisfação, fidelidade, retenção, captação e lucratividade – com segmentos específicos de clientes e mercado.

Embora as propostas de valor variem de acordo com o setor de atividade e os diferentes segmentos de mercado, pode ser observada a existência de um conjunto comum de atributos que permite sua ordenação em todos os setores. Esses atributos podem ser divididos em três categorias: Atributos dos produtos/serviços; Relacionamento com os clientes; Imagem e reputação. Os atributos dos produtos/serviços abrangem a funcionalidade, a qualidade e o preço. O relacionamento com os clientes refere-se à presteza na resposta ao cliente e ao conforto do cliente na relação de compra. A imagem e reputação refletem os fatores intangíveis que atraem um cliente para a empresa, uma boa imagem e boa reputação permitem que uma empresa se defina de forma pro ativa para seus clientes (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 77-80).

2.1.1.3 Perspectiva dos Processos Internos

Em geral as empresas costumam desenvolver os objetivos e medidas para a perspectiva dos processos internos da empresa depois de identificados e formulados os objetivos e medidas para as perspectivas financeiras e do cliente (KAPLAN;

NORTON, 1997 p. 97), “as necessidades dos clientes e as metas financeiras estabelecidas norteiam os processos internos que a empresa precisa ter para satisfazê-las” (COSTA, 2001, P. 36).

2.1.1.4 Perspectiva de Aprendizado e Crescimento

A congruência dos objetivos estabelecidos nas perspectivas financeira, do cliente e dos processos internos, indicam onde a empresa deve se sobressair para obter uma atuação excelente. Os objetivos da perspectiva de aprendizado e crescimento fornecem a estrutura básica para que os objetivos nas outras três perspectivas possam se concretizar.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 132-133), se na era industrial os funcionários eram contratados para desempenhar trabalhos braçais e repetitivos, hoje quase todo trabalho de rotina foi automatizado, se as empresas quiserem se manter competitivas, devem se valer de melhorias contínuas, melhorias cujas idéias emanam dos indivíduos que estão mais envolvidos com os processos e os clientes, ou seja, os funcionários. Essa mudança exige, a adoção de uma postura por parte das organizações, no sentido de criar um ambiente no qual a criatividade possa fluir.

A capacidade dos sistemas de informação deve ser constantemente avaliada, afinal, segundo Kaplan e Norton (1997, p. 141), para que os funcionários possam se desempenhar com eficácia no ambiente competitivo de hoje, precisam de informações sobre clientes e sobre os processos internos além de serem capazes de avaliar a consequência financeira de suas decisões. Segundo Martin (2002), “nada mais contraproducente e até mesmo perigoso para um tomador de decisões do que trabalhar com um modelo imperfeito”.

No entanto, Kaplan e Norton (1997, p. 142) acreditam que mesmo funcionários devidamente habilitados, que disponham de total e perfeito acesso à informações, se não motivados a pensar e agir nos melhores interesses da empresa, não contribuem para o sucesso organizacional. Para Welch *apud* Rampersad (2004, p. 132) a autoconfiança dos funcionários é o melhor elemento motivador, “incutir autoconfiança nas pessoas é de longe a coisa mais importante que posso fazer. Pois isso as induzirá à ação”.

2.2 SIGNIFICADO DOS COMPONENTES DE UM *BALANCED SCORECARD*

A comunicação é o meio pelo qual se inicia o processo de implementação do *balanced scorecard*, portanto, a linguagem adotada deve ser compreendida por todos na organização. Para Herrero Filho (2005, p. 38) “a produtividade e a criatividade do trabalho de implementação do *balanced scorecard*, melhora com o compartilhamento de significados”.

Nos sub-tópicos a seguir discorre-se sobre alguns dos significados dos componentes de um *balanced scorecard*.

2.2.1 Missão e Visão Estratégicas

Segundo Certo e Peter (1993, p. 76), a missão de uma organização “é a proposta para a qual, ou a razão pela qual, uma organização existe”.

Hitt, Ireland e Hoskisson (2002, p. 27), definem a missão estratégica como a “declaração do propósito e do alcance únicos da empresa em termos de produtos e mercados”. Segundo os autores a eficácia da missão estratégica está condicionada à capacidade da organização em estabelecer a individualidade, e ainda, quando é estimulante, inspiradora e pertinente a todos os interessados na empresa.

A intenção e a missão estratégicas juntas geram o discernimento necessário para formular e implementar estratégias na empresa. A intenção estratégica consiste na “alavancagem dos recursos internos, capacidades e competências essenciais de uma empresa, visando ao cumprimento de suas metas no ambiente competitivo” (HITT; IRELAND; HOSKISSON, 2002, p. 26).

Para Collins (2001 p. 193-196) *apud* Eldenburg e Wolcott (2001, p. 636), “o apego consistente a um conjunto de valores essenciais é uma das características marcantes das empresas capazes de alcançar e sustentar o crescimento”. A declaração da missão é uma declaração de alto nível do propósito da organização, enquanto a declaração de valores essenciais é um resumo das crenças que definem a cultura organizacional, essas declarações juntas indicam a direção geral e os métodos adotados pela empresa ao interagir com os diversos grupos envolvidos

(*stakeholders*) (ELDENBURG; WOLCOTT, 2007, p. 636). As autoras sugerem que a declaração da missão não pode estar desassociada do reconhecimento, identificação, compreensão e disseminação dos valores essenciais da companhia, pensamento corroborado por Barret, (1998) *apud* Niven, (2005, p. 97) “quando os valores não estão definidos a cultura da organização fica a mercê dos caprichos da personalidade do líder”.

Para Niven (2005, p. 103), a afirmação da visão oferece um panorama daquilo que a empresa pretende ser no futuro, sendo que a visão corresponde à transcrição crítica entre a missão indiscutível e os valores centrais e o mundo vigoroso e dinâmico da estratégia.

A visão quer dizer a situação futura da companhia, sendo que o propósito é orientar, controlar e desafiar uma organização inteira à conceber um conceito comum a todos da companhia do futuro (OLVE; ROY; WETTER, 2001, p. 45-46). A visão é a ideologia e o propósito essencial das organizações (ELDENBURG; WOLCOTT, 2007, p. 636). “Uma missão sem visão é simplesmente uma idéia que se anseia, não estando ligada a nada que perdure”(NIVEN, 2005, p. 103).

“A visão precisa contrabalançar os interesses de todos os grupos e retratar um futuro que trará ganhos para todos os envolvidos” (NIVEN, 2005, p. 109), o *balanced scorecard*, como modelo holístico de gestão da estratégia, é utilizado para acompanhar e monitorar essa conquista, portanto, a definição da missão e visão estratégicas da organização são os pontos de partida do BSC.

2.2.2 Objetivos Estratégicos

”Estratégia é a busca deliberada de um plano de ação para desenvolver e ajustar a vantagem competitiva de uma empresa” sendo que a base da vantagem entre os competidores são as suas diferenças (HENDERSON, 1998, p. 5). Para Ansoff e McDonnell (1993, p. 161) “A estratégia é o meio pelo qual os objetivos são alcançados”, sendo que em cada empresa, os objetivos são determinados pela missão organizacional.

Para Kaplan e Norton (1996a) a estratégia no *balanced scorecard* é definida como um conjunto de hipóteses sobre as relações de causa e efeito entre os

objetivos e as ações necessárias para que sejam alcançado e entre os objetivos e as medições do desempenho obtido no esforço de alcança-los.

2.2.3 Medidas ou Indicadores de Desempenho

Para Pandey (2005) as medidas indicam os progressos no sentido de alcançar o objetivo. Segundo Herrero Filho (2005, p. 39) as medidas, ou indicadores, “permitem avaliar até que ponto as atividades e ações que deveriam estar sendo desenvolvidas na organização estão progredindo, sendo completadas, ou ainda merecendo o foco e a atenção dos colaboradores da organização”. Indicadores são então formas de medir como um objetivo pode ser alcançado. Por exemplo: se o objetivo é a expansão para novos mercados de consumidores, o indicador para medir o objetivo poderia ser a captação de novos clientes.

2.2.4 Metas de Desempenho

As metas são os valores para as medidas (PANDEY, 2005). Segundo Herrero Filho (2005, p. 40), as metas permitem “avaliar ao longo do tempo a evolução da empresa , da unidade de negócios, da área funcional ou do indivíduo em direção aos objetivos estratégicos”. Metas são então parâmetros pré-fixados para os indicadores. Por exemplo: se o indicador é a captação de novos clientes, a meta pode ser um percentual entre o total de clientes.

2.2.5 Iniciativas Estratégicas

Para Kaplan e Norton (2004, p. 55), as iniciativas criam os resultados e assim a execução da estratégia, sendo que são os planos de ação que definem e

forneem os recursos para as iniciativas. As iniciativas podem ent3o ser entendidas como sendo as interven73es para que os objetivos sejam alcan7ados.

2.2.6 Rela73es de Causa e Efeito

Para Kaplan e Norton (1997, p. 30), a cadeia de causa e efeito deve permear as quatro perspectivas de um *balanced scorecard*, e exemplificam: o retorno sobre o capital empregado (perspectiva financeira), poderia ser conseguido pela repeti73o de vendas aos clientes existentes, em conseq74ncia da lealdade dos clientes (perspectiva dos clientes), a expectativa 4 que a lealdade dos clientes exer7a forte influ4ncia sobre o retorno do capital empregado. A lealdade dos clientes por sua vez, acredita-se, seja conseguida mediante a pontualidade das entregas. Para melhorar a pontualidade das entregas, a empresa precisa reduzir os ciclos dos processos operacionais e aumentar a qualidade dos processos internos (processos internos). Para conseguir reduzir os ciclos dos processos operacionais e melhorar a qualidade dos processos internos poderiam ser realizados treinamentos e capacita73es dos funcion3rios operacionais (aprendizado e crescimento).

Follesdal (1997) *apud* Norreklit (2000) sugere haver uma rela73o de finalidade e n3o de causalidade (rela73es de causa e efeito) no modelo do *balanced scorecard* de Kaplan e Norton. A finalidade ocorre quando as a73es humanas, seus desejos e sua vis3o est3o inter-relacionados, ou seja, quando uma pessoa acredita que uma a73o 4 o meio para atingir um fim; o fim e aquela cren7a provocam a a73o.

No *Structural Equation Modelling* as rela73es de causa e efeitos s3o definidas em termos de: a) grau de associa73o (correla73o) satisfat3rio entre as vari3veis; b) uma vari3vel ocorre antes da outra (preced4ncia no tempo); c) n3o existem outras causas razo3veis que expliquem o resultado (BASSO; PACE, 2003). Ao tentar comprovar a exist4ncia de rela73es de causa e efeito, a interdepend4ncia entre as vari3veis no modelo de Kaplan e Norton n3o atendem ao rigor dos pr4-requisitos do *Structural Equation Modelling*. Por outro lado, em se tratando de finalidade, diferentes meios podem ser utilizados na busca de um fim (BASSO; PACE, 2003).

2.2.7 Mapas Estratégicos

Para desenvolvimento do BSC uma das principais condições de sucesso é a de que haja a participação e concordância dos executivos da empresa no processo e o desenvolvimento de declarações expressas dos objetivos de suas áreas e a forma como estes objetivos deveriam ser alcançados dentro das quatro perspectivas. Havendo esse consenso a escolha pelos indicadores torna-se tarefa menos penosa e de menor impacto, os executivos podem rever os indicadores para períodos subseqüentes caso esses se mostrem insatisfatórios como instrumentos de mensuração, os indicadores dessa forma estariam evoluindo a partir da experiência dos executivos e da existência de nova fontes de dados, sem necessidade de rediscutir a estratégia (KAPLAN; NORTON, 2004, p.X). Uma vez que os indicadores podem ser substituídos ou modificados de acordo com os resultados apresentados, o principal foco concentra-se na definição dos objetivos.

“O foco nos objetivos levou a um avanço revolucionário: os objetivos deviam interligar-se em relações de causa e efeito” (KAPLAN; NORTON, 2004, p.X). Em estudos realizados pelos autores, junto a empresas adeptas à ferramenta, observaram que com a distribuição dos objetivos nas perspectivas propostas os executivos responsáveis pela elaboração do BSC procuravam ilustrar as interligações entre os objetivos. A este diagrama efetuado pelos executivos denominou-se mapas estratégicos.

Os mapas estratégicos fornecem aos executivos referências para descrever e gerenciar a estratégia na economia do conhecimento, uma vez que identifica o “caminho” a ser percorrido para transformar ativos intangíveis em resultados financeiros (KAPLAN; NORTON, 2001, p. 81).

O mapeamento da estratégia consiste em uma planificação ou projeção geral para a descrição da estratégia formulada pela empresa. Neste aspecto o mapa estratégico tem a função de definir as conexões indiretas (*proxis*) que possibilitem a mensuração dos ativos intangíveis ou até então, não mensuráveis. Além disso, os mapas estratégicos possibilitam a construção dos fundamentos do sistema gerencial para a implementação da estratégia definida pela empresa com agilidade e eficácia, conseqüentemente, os “mapas estratégicos ajudam a organização a ver suas

estratégias de maneira coesiva, integrada e sistemática” (KAPLAN; NORTON, 2001, p. 83).

Para Kaplan e Norton (2004, p. 32) “o mapa estratégico do *balanced scorecard* fornece um modelo que mostra como a estratégia liga os ativos intangíveis a processos que criam valor”.

O modelo das quatro perspectivas tem como principal característica a de fornecer às diversas áreas de execução parâmetros em uma linguagem entendida por toda a organização para discussão da trajetória e dos níveis de prioridades das diversas etapas da estratégia. Constitui-se em característica relevante dos mapas estratégicos o fato de que os indicadores estratégicos podem ser vistos “como uma série de relações de causa e efeito entre os objetivos, nas quatro perspectivas do *balanced scorecard*” (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 10).

2.3 AS DIFICULDADES NA IMPLEMENTAÇÃO DO BSC

Para um melhor entendimento do termo “dificuldade”, convém inicialmente conceituar a palavra, que segundo Ferreira (2004, p. 318) tem as seguintes definições: obstáculo; óbice; situação crítica. Assim, pode-se entender, no contexto do presente estudo, dificuldades como todas as condições e situações que influenciam negativamente no processo de implementação de um *balanced scorecard*. Não significando, no entanto, que essas dificuldades devam ser consideradas como intransponíveis, esse é um desafio para a implementação bem sucedida, transpor situações críticas que por razões políticas, culturais, financeiras, de infra-estrutura, ou tantas outros motivos possam inviabilizar o *balanced scorecard* como ferramenta de suporte a gestão organizacional.

Kaplan e Norton (2001, p. 371), não usam o termo “dificuldades”, mas relacionam problemas que inibem o desenvolvimento dos processos da ferramenta. Goldszmidt (2003), se refere às dificuldades na implementação do BSC como sendo fatores críticos que implicam em fracasso. Partindo dessa premissa, o autor sequer procura fazer a distinção entre fatores críticos e problemas, pois entende que, se tratados de forma incorreta ou desconsiderados, originam em problemas que possivelmente implicam no fracasso, por outro lado, se bem gerenciados, aumentam

as probabilidades de sucesso. Beer (1999) utiliza o termo “assassinos silenciosos” (*silent killers*) quando se refere a estas situações críticas.

Costa (2006, p. 53-69) quando trata das situações críticas relacionadas à implementação do *balanced scorecard*, se refere a essas como “cuidados adicionais”, a autora estabelece uma categorização dos desafios na implementação do BSC em quatro grupos, seguindo uma ordem do estágio evolutivo da implantação do modelo: 1º) antes de decidir implantar o BSC; 2º) antes de começar a implantar o BSC; 3º) ao desenhar o BSC; 4º) ao implantar o BSC.

Para esse estudo, para descrever as dificuldades, ou situações que são críticas na implementação, adotou-se, a categorização que obedece ao estágio evolutivo da implementação do *balanced scorecard*, com algumas adaptações da classificação feita por Costa (2006).

Além das quatro categorias definidas por Costa (2006, p. 53-69), adicionou-se uma quinta categoria, que é a sustentação do BSC após a sua implantação. Além disso, o primeiro grupo de desafios será tratado por “ao decidir implantar o BSC” e não “antes de decidir implantar o BSC” como abordado por Costa (2006, p. 56). Parte-se do pressuposto de que os desafios começam a aparecer a partir das primeiras discussões quanto ao desejo de adotar a metodologia, se não existe desejo de adotar a ferramenta, não há por que se preocupar com os desafios de sua implementação.

2.3.1 Situações Críticas ao Decidir Implantar o *Balanced Scorecard*

As situações críticas evidenciadas na literatura relativas à fase da decisão da implantação do BSC são demonstradas no quadro 1, relacionando-as aos autores.

Situações Críticas	Kaplan e Norton (1997)	Lewy e Du Mee (1998)	Epstein e Manzoni (1998)	Stivers e Joyce (2000)	Neely e Bourne (2000)	Kaplan e Norton (2001)	Niven (2005)	Costa (2006)
Falta de consenso quanto ao real objetivo da utilização do <i>balanced scorecard</i> .	x	x					x	
Cultura organizacional: empresa não preparada para mudanças.			x	x				
Subestimar a complexidade da tarefa de implementação.					x		x	x
Dificuldades na identificação de recursos necessários.		x						x

QUADRO 1 – AUTORES *VERSUS* SITUAÇÕES CRÍTICAS AO DECIDIR IMPLANTAR O BSC
 Fonte: a autora

Falta de consenso quanto ao real objetivo da utilização do *Balanced Scorecard*

O primeiro ato da empresa ao decidir implementar o *balanced scorecard* é identificar as razões para seu uso (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 283-284). Ao utilizar o *balanced scorecard* os executivos devem ser capazes de responder a seguinte questão: “Que problema o *Scorecard* solucionará na organização?” (NIVEN, 2005, p. 386). Para Kaplan e Norton (1997, p. 284) o consenso quanto à estratégia é fundamental, pois o *scorecard* permite que a alta administração desenvolva o foco nas estratégias para o sucesso a longo prazo e a identificação dos objetivos mais importantes para os quais a organização deve dirigir sua atenção e seus recursos. É pelo consenso estratégico que são canalizadas as forças que podem produzir as mudanças esperadas. Lewy e Du Mee (1998) recomendam que não se comece a implementar o BSC a menos que se saiba o que está se tentando alcançar.

Cultura organizacional: empresa não preparada para mudanças

Implementar o *balanced scorecard* significa introduzir mudanças na organização, o que nunca é um processo fácil. Mudanças afetam a disponibilidade de informação relacionada ao desempenho dentro da empresa e isto pode representar uma ameaça com o potencial de alterar o equilíbrio de poder dentro da organização (EPSTEIN; MANZONI, 1998). Segundo Stivers e Joyce (2000) o BSC não tem muito a ver com “medir desempenho”, mas sim fornecer o *feedback* para

orientar a ação dos indivíduos. Se a cultura da organização abraça mudanças e incentiva a inovação, então a resistência à mudança não é um forte obstáculo à implementação. No entanto, se a gestão tende a tornar os indivíduos mais responsáveis pelos seus atos, fato que não ocorria antes da utilização da ferramenta, estes poderão considerar o BSC como uma ameaça.

Subestimar a complexidade da tarefa de implementação

Na visão de Neely e Bourne (2000) implementar o *balanced scorecard* não é uma tarefa das mais simples. Os gestores precisam ter consciência da complexidade da tarefa. Segundo Niven (2005, p. 334) o Balanced Scorecard ao ser implantado, vem carregado de iniciativas para mudanças, diante do novo cenário que se apresenta aos gerentes, estes podem sentir-se oprimidos, nesse caso o BSC poderia sofrer com o cansaço ou falta de atenção, onde faltariam as devidas adaptações para estabelecer o tom certo por toda a organização. Ao iniciar um processo de implantação, deve-se ter por certo de que o processo todo precisa ser cultivado e nutrido até que se criem as raízes culturais. Costa (2006, p.57) alega que ao iniciar a implantação do BSC, não vislumbrando o volume dos esforços necessários, pode levar os gerentes a voltarem o foco para outras prioridades, considerando as limitações de tempo e recursos, quando esses esforços forem gradativamente requisitados em nível acima das expectativas.

Dificuldades na identificação de recursos necessários

Lewy e Du Mee (1998) advertem que não se subestime a carga administrativa adicional e custos de relatórios periódicos do *scorecard*. As informações para os *scorecards* costumam provir das mais variadas fontes, ainda que o sistema de informações seja informatizado e integrado, sempre há trabalhos adicionais para a compilação e análise. Costa (2006, p. 66) complementa o raciocínio ao afirmar ser um equívoco pensar que, ao adotar a metodologia do BSC, pode-se fazer uso apenas das informações até então coletadas na organização, diversas informações, que outrora passavam despercebidas, deverão ser levantadas.

2.3.2 Situações Críticas antes de Começar a Implantar o *Balanced Scorecard*

As situações críticas evidenciadas na literatura relativas à fase que antecede a implantação do BSC são demonstradas no quadro 2, relacionando-as aos autores.

Situações Críticas \ Autores Relacionados	Kaplan e Norton (1992)	Kaplan e Norton (1997)	Roest (1997)	Lewy e Du Mee (1998)	Hauser e Katz (1998)	Beer (1999)	Rousseau e Rousseau (2000)	Stivers e Joyce (2000)	Neely e Bourne (2000)	Kaplan e Norton (2001)	Olive, Roy e Wetter (2001)	Franco e Bourne (2003)	Rodrigues (2003)	Niven (2005)	Pandey (2005)	Pfeffer e Sutton (2006)	Prieto et.al. (2006)	Costa (2006)
Estratégia obscura.						X	X						X	X				
Dificuldades de infra-estrutura.									X									
Processo visto como um capricho passageiro.											X					X		X
Falta de comprometimento da alta administração.		X	X	X				X		X		X		X	X			X
Utilização do BSC como um controle extra.				X														X
BSC visto como evento único e não como um processo contínuo.	X				X			X			X			X			X	
Tentar implantar o BSC como um projeto padronizado.		X	X	X				X										X
O BSC é utilizado como processo de reengenharia de relatórios.							X							X				

QUADRO 2 – AUTORES VERSUS SITUAÇÕES CRÍTICAS ANTES DE COMEÇAR A IMPLANTAR O BSC

Fonte: a autora

Estratégia obscura

Beer (1999) se refere à estratégia obscura como um assassino silencioso, ou seja, tentar implementar o BSC sem que a estratégia esteja claramente definida, pode resultar no “assassinato” da ferramenta. Niven (2006, p. 386) nesse sentido é menos dramático, mas afirma que tentar implementar o BSC sem uma clara definição da estratégia é extremamente difícil, não é impossível, mas resulta em indicadores de desempenho, carentes de atributos que só o BSC, desenhado a partir da estratégia, pode oferecer.

Segundo Rodrigues (2003) a estratégia obscura e a falta de diretrizes corporativas pode resultar em pouca autonomia para tomadas de decisões para as unidades de negócio.

Em pesquisa de opinião, conduzida por Rousseau e Rousseau em associação com Kaplan citada por Rousseau e Rousseau (2000), mais de 40% dos gerentes sênior e mais de 90% de todos os funcionários afirmam que não acreditam ter uma clara compreensão da estratégia da empresa na qual trabalham. Na mesma pesquisa, 90% das organizações afirmaram que ações orientadas para compreensão da estratégia iriam influenciar significativamente seu êxito.

Dificuldades de infra-estrutura

Em geral, a maioria das empresas possui algum sistema de medição. A dificuldade de infra-estrutura surge quando os dados estão espalhados em diferentes bases de dados sem inter-relacionamentos. Como essa integração requer tempo, recursos e esforços, esse processo torna-se bastante dificultoso para algumas empresas, em alguns casos pode haver a necessidade de reformular toda a infra-estrutura do sistema de informações em função do projeto do sistema de medição (NEELY; BOURNE, 2000). Relativamente ao tempo os autores afirmam que todo o processo de reformulação de infra-estrutura pode se estender por um período muito longo, e levar as pessoas à frustração, fazendo surgir problemas de falta de foco, oriundos do descompasso entre a urgência nas mudanças e os benefícios apresentados.

Processo visto como um capricho passageiro

Olve; Roy e Wetter (2001, p. 335) afirmam ser um fator crítico que a alta administração consiga transmitir a finalidade do projeto e a sua relação com projetos anteriores, para não ser confundido com o “tempero do mês”. Neste sentido Costa (2006, p. 62) considera fundamental que a liderança consiga expressar para toda a empresa que mudanças ao longo do processo de lapidação do BSC são normais e esperadas. A linha que separa o que deve ser a “evolução a partir do aprendizado contínuo na busca de melhorias constantes” e “já vão mudar novamente porque não sabem o que querem” é muito sutil quando a comunicação é precária. Pfeffer e Sutton (2006, p. 203) consideram que as mudanças, quando parte de um processo de aprendizado, são bem vindas, porém a sobrecarga pode fazer com que as

peças não mais as valorizem e fiquem esperando pela próxima “bola da vez” que em breve deve aparecer.

Falta de comprometimento da alta administração

Para Lewy e Du Mee (1998) é importante assegurar o comprometimento, com o projeto, dos gerentes do alto nível. Niven (2005, p.387) ressalta que sem um apoio forte e eloqüente, em todas as articulações, todo o esforço pode rapidamente se estagnar. Kaplan e Norton (2001, p. 375) ressaltam a importância do envolvimento da alta administração ao afirmar que “talvez a principal fonte de fracasso seja a delegação do projeto a equipes gerenciais de nível médio”. Para garantir a eficácia, o *balanced scorecard* precisa refletir a visão estratégica da alta administração (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 298).

É importante que os gerentes da linha de frente desejem a implementação do sistema de medição da estratégia, esse desejo implica na qualidade, tempo dedicado e outros recursos que impactam em seu desenvolvimento (FRANCO; BOURNE, 2003). Para Roest (1997) gerentes intermediários podem tentar bloquear qualquer alteração a não ser que haja patrocínio dos altos níveis de forma bastante transparente. Segundo Stivers e Joyce (2000) o sistema de gestão de desempenho pode e deve ser encarado como o quadro básico para a gestão dos negócios. Assim sendo a equipe executiva deve estar em consenso sobre a estratégia organizacional, além disso, deve vender este sistema de gestão e não apenas outro sistema de medição.

Para Pandey (2005) é essencial que os níveis superiores compreendam perfeitamente o conceito e o processo do BSC. A capacitação deve ser por meio de seminários e *workshops*. O papel do *Chief Executive Officer - CEO* é muito mais crítica para o sucesso, ele deve assumir a liderança na introdução e implementação. Costa (2006, p. 59) complementa que tentar traduzir a estratégia em objetivos dentro das perspectivas, sem o envolvimento da alta administração pode resultar em objetivos inviáveis. O não comprometimento por parte dos gestores faz com que as ações não sejam orientadas para a mesma direção.

Utilização do BSC como um controle extra

Lewy e Du Mee (1998) e Costa (2006, p. 60) afirmam que o *balanced scorecard* não pode ser usado para obtenção de controle extra de cima para baixo.

Costa (2006, p. 60) complementa ainda que os desdobramentos da estratégia são feitos de cima para baixo, o que é diferente de usar a ferramenta para impor um controle extra de cima para baixo. Os objetivos são multifuncionais, exigindo o envolvimento de várias áreas. O foco do controle deve ser o cumprimento dos objetivos pelos grupos e não por hierarquia. Tentar impor controle hierárquico de cima para baixo utilizando o BSC pode gerar reações contrárias nas pessoas.

BSC visto como evento único e não como um processo contínuo

Para Niven (2005, p. 334) “talvez a única grande armadilha do *scorecard* a ser evitada seja a falta de manutenção”. O *scorecard* provoca grandes mudanças, e é por isso mesmo que deve ser constantemente nutrido até que se desenvolvam as raízes culturais e as práticas contínuas de gerenciamento na organização.

O *balanced scorecard* nunca estará totalmente finalizado, não existe a possibilidade de que em algum momento você possa afirmar que o seu *balanced scorecard* está pronto e que a partir desse momento basta navegar tranquilamente, imaginando estar tudo sob controle. Fortes relações entre medidas podem ser validas em alguma circunstância e em outra serem completamente enganosas. (NIVEN, 2005, p. 335).

O BSC deve ser entendido na empresa como um processo contínuo e não como um evento único (PRIETO ET. AL., 2006).

O desempenho é um sistema dinâmico, onde, “você recebe o que mede” (KAPLAN; NORTON, 1992); (HAUSER; KATZ, 1998); (STIVERS; JOYCE, 2000).e (2000). O *balanced scorecard* deverá ser revisado e atualizado sempre que a organização enfrentar novos desafios, introduzir novos programas ou alterar a estratégia. Um *scorecard* deve ser alimentado continuamente, com informações atuais e relevantes tornando-se dessa forma, naturalmente, parte das discussões estratégicas e aprendizagem da organização (OLVE; ROY; WETTER, 2001, p. 339).

Tentar implantar o BSC como um projeto padronizado

Segundo Lewy e Du Mee (1998) não é possível tentar enquadrar o *balanced scorecard* em normas, cada *balanced scorecard* deve ser sob encomenda. Um enquadramento genérico não irá trabalhar a favor da organização. O sistema de gestão de desempenho deverá a partir da introdução da própria estratégia, ser personalizado para cada organização (STIVERS E JOYCE, 2000). Cada empresa

deve ter um projeto único e exclusivo. As organizações não são iguais, tem clientes diferentes, enfrentam ambientes competitivos diferentes, tem outros fornecedores... Enfim, devem ter outra estratégia (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 298-299); (COSTA, 2006, p. 59).

O BSC é utilizado como processo de reengenharia de relatórios

Segundo Niven (2005, p. 384) não se constrói um *balanced scorecard* recorrendo a medidas pré-existentes inserindo-as nas perspectivas. Boa parte das medidas já podem estar contando a história da estratégia, mas na grande maioria dos casos, as medidas devem ser complementadas com métricas novas e inovadoras a fim e garantir a execução da estratégia. Para Rousseau e Rousseau (2000) o *balanced scorecard* é transformado em apenas mais um mecanismo de reporte, quando é desenvolvido e integrado no reporte de processos, como era habitual, mas em diferentes medidas. Essa prática é muito comum nas empresas, o problema é que com isso perdem benefícios que o BSC pode trazer para a gestão da estratégia, pois teriam somente mais um relatório de desempenhos. Para adequar o modelo cada medida de performance precisa de um alvo, definindo ações e um responsável que irá conduzir a implementação dessas ações. Nesse caso, é crucial a distinção clara entre o relatório de desempenhos e a gestão de desempenhos.

2.3.3 Situações Críticas ao Desenhar o *Balanced Scorecard*

As situações críticas evidenciadas na literatura relativas à fase do desenho do BSC são demonstradas no quadro 3, relacionando-as aos autores.

Situações Críticas	Autores Relacionados																		
	Kaplan e Norton (1996)	Letza (1996)	Kaplan e Norton (1997)	Roest (1997)	Lewy e Du Mee (1998)	Schneiderman (1999)	Rousseau e Rousseau (2000)	Neely e Bourne (2000)	Atkinson et. al. (2000)	Kaplan e Norton (2001)	Olive, Roy e Wetter (2001)	Rodrigues (2003)	Kersnar (2004)	Moullin (2004)	Ahn (2005)	Niven (2005)	Pandey (2005)	Prieto et.al. (2006)	Costa (2006)
Os indicadores não refletem decisões estratégicas, mas medições genéricas ligadas ao negócio, não ocorrendo a tradução da visão.			X								X	X							
Incertezas sobre o grau de razoabilidade das metas.									X		X								
Dificuldades em decidir o que medir.								X					X						
Conflitos nas prioridades de objetivos.				X															
Dificuldades em reconhecer quais objetivos de curto prazo são necessários para a consecução dos objetivos estratégicos de longo prazo (causa e efeito).	X										X	X							
Métricas mal definidas.						X					X								
Ambigüidade da definição dos objetivos.													X						
Ausência de ligação entre medidas não financeiras e a expectativa de resultados financeiros futuros.						X													
Discrepâncias entre missão e BSC.			X												X				
Desconsiderar eventos que não possam ser quantificados.				X															X
Dúvidas sobre as articulações entre as perspectivas.			X										X					X	X
Seleção por parte dos gerentes de objetivos e medidas que lhes sejam familiares ou facilmente alcançáveis.														X					
Dificuldades na identificação dos fatores críticos de sucesso.											X						X		X
Dificuldades na determinação dos padrões de desempenho.																			X
Processos de desenvolvimento muito longos.		X		X												X			
Exagerar na complexidade da tarefa, buscando a perfeição.			X		X					X									X
Metas fixadas sem o conhecimento dos meios necessários para atingi-las.						X													
A possibilidade de inadequações nos vínculos de recompensas dos funcionários.							X									X			

QUADRO 3 – AUTORES VERSUS SITUAÇÕES CRÍTICAS AO DESENHAR O BSC

Fonte: a autora

Os indicadores não refletem decisões estratégicas, mas medições genéricas ligadas ao negócio, não ocorrendo a tradução da visão

Sob a ótica de Rodrigues (2003) quando as organizações não assimilam corretamente os conceitos de planejamento estratégico, não conseguindo estabelecer as diferenças entre estratégias e atividades operacionais, os indicadores levantados não refletem decisões estratégicas, mas medições genéricas, ligadas ao negócio, sem que ocorra a tradução da visão.

Falhas estruturais ocorrem em função da elaboração de medidas genéricas tais como: a não comunicação aos funcionários dos aspectos que devam ser melhorados; ausência de orientação suficientemente específica para o futuro; o não fornecimento de uma base sensata para alocação de recursos; a não identificação de iniciativas estratégicas e a vinculação com orçamentos anuais e gastos discricionários (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 297).

Antes de prosseguir com um projeto de *balanced scorecard* é preciso se assegurar que a estratégia foi dividida em objetivos e medidas consistentes com ela. Caso o *scorecard* não esteja baseado na estratégia, há o perigo de que diferentes partes da organização trabalhem com propósitos cruzados (OLVE; ROY e WETTER, 2001 p. 337). Segundo os autores o grande desafio consiste no equilíbrio entre a participação máxima no processo de formulação da estratégia e o foco nas operações. Assim sendo algumas empresas, na busca por esse equilíbrio, optam por confiar o processo de formulação da estratégia para um pequeno grupo, enquanto os demais na empresa formulam os planos do negócio, elaboram medidas e fixam as metas.

Incertezas sobre o grau de razoabilidade das metas

Segundo Atkinson et. al. (2000, p. 778) uma coerência de metas implica que as ações realizadas pelos funcionários e os seus objetivos pessoais sejam consistentes com os da empresa. Para os autores conseguir a coerência entre as metas é tarefa bastante complexa, considerando que os empregados estão organizados em equipes e equipes ainda podem apresentar problemas de incoerências de metas, tanto dentro da equipe como no contexto da empresa inteira.

Sobre este tema Olve, Roy e Wetter (2001, p. 338) destacam que, para garantir a credibilidade de um *balanced scorecard*, os objetivos devem ser consistentes com a visão e a estratégia geral. Além disso, devem ser realistas e

alcançáveis, os empregados devem perceber que a maioria dos objetivos tenha uma composição de metas razoáveis e que geralmente possam ser alcançadas.

Dificuldades em decidir o que medir

Na concepção de Neely e Bourne (2000) o processo de implementar um sistema de medição é mais complicado do que projetá-lo, uma razão para isso está relacionada ao processo de decidir o que medir, se escolhas erradas forem feitas nessa fase, é certo que o BSC falha, considerando não estar medindo a estratégia organizacional.

Para Martine Verluyten, *chief financial officer (CFO)* da Mobistar, citado por Kersnar (2004), a chave para o sucesso do *balanced scorecard* é a quantidade de tempo despendido na identificação dos alvos estratégicos e excitadores do desempenho, afinal de contas, o *Scorecard* propriamente dito, é um cartão que precisa ser preenchido, então, o que realmente conta são as entradas que alimentam o BSC.

Conflitos nas priorizações de objetivos

Roest (1997) trouxe à reflexão o fato de que a organização deve saber para onde está indo, assim sendo o ponto de partida do BSC deve ser sempre a compreensão, por parte dos executivos, da estratégia do negócio. Entender as questões de maior ou menor importância, tanto dentro do mercado como dentro da organização, é condição vital para se alcançar a concordância quanto ao BSC. Não é incomum opiniões contraditórias entre executivos sobre o que é importante. Se estas questões não forem resolvidas, o trabalho despendido pode se tornar inútil.

Dificuldades em reconhecer quais objetivos de curto prazo são necessários para a consecução dos objetivos estratégicos de longo prazo (causa e efeito)

Rodrigues (2003) considera como ponto crítico do planejamento estratégico a habilidade de reconhecer quais objetivos de curto prazo são necessários para a consecução dos objetivos estratégicos de longo prazo. Para Olve, Roy e Wetter (2001, p. 333-341) um *balanced scorecard* não somente precisa oferecer uma visão ampla do negócio, mas também deve determinar como as diferentes medidas umas afetam as outras.

Kaplan e Norton (1996b) alertam que, sobretudo nas grandes organizações, a tarefa de acumular dados suficientes para documentar correlações e causalidades entre os indicadores pode, em alguns casos, demorar meses, ou até mesmo anos. No curto prazo é provável que essa avaliação tenha que se basear em julgamentos carregados de subjetividade. Ao longo do tempo, com o acúmulo de informações, as empresas conseguem obter evidências mais objetivas sobre as relações de causa e efeito. Todavia, os autores argumentam que, o simples fato de os gerentes pensarem sistematicamente sobre os pressupostos da estratégia já é uma conquista se comparada com limitações de decisões fundamentadas em resultados operacionais de curto prazo.

Métricas mal definidas

A dificuldade em selecionar métricas para o *scorecard* é agravado pelas necessidades emergentes dos não proprietários como parte interessada, como funcionários, clientes, comunidades e até mesmo gerações futuras, a responsabilidade social, incluindo iniciativas ambientais, são cada vez mais exigidas pelas partes interessadas, (SCHNEIDERMAN, 1999).

Para Olve, Roy e Wetter(2001, p. 333-341) as medidas de um *scorecard* devem ser definidas de modo preciso e uniforme em toda a organização, devendo ser facilmente acessíveis em uma base de dados e a fim de possibilitar comparações. A dificuldade de encontrar uma medida pode se constituir em um risco considerando ser uma boa desculpa para não se utilizar qualquer medição. As métricas são úteis para a melhoria das equipes, uma vez que concentram a atenção sobre locais onde as melhorias no processo terão o máximo impacto. Scheiderman (1999) sugere que os atributos das boas métricas são os seguintes:

- I. uma *proxy* fiel que satisfaça aos *stakeholders*;
- II. fraquezas e/ou defeitos orientados e continuamente monitorados;
- III. simples e de fácil entendimento;
- IV. devidamente documentada, consistente e sem ambigüidades;
- V. oportuna e acessível a todos aqueles que dela fizerem uso;
- VI. dados relacionados a um sistema subjacente que facilita a identificação das causas profundas dos desníveis de resultados do *scorecard*;
- VII. possuir um processo formal para sua contínua revisão e aperfeiçoamento.

Ambigüidade da definição dos objetivos

Gaelle Lamotte, vice-presidente da *Balanced Scorecard Collaborative* em Londres, citado por Kersnar (2004), afirma que muitas companhias utilizam o termo “*balanced scorecard*”, no entanto, não adotam seus princípios. Segundo Lamotte, as métricas só podem ser utilizadas depois que haja uma compreensão desobstruída de quais são os objetivos da companhia e as razões motivadoras desses objetivos.

Ausência de ligação entre medidas não financeiras e a expectativa de resultados financeiros futuros

Nas relações de causa e efeito do BSC as medidas não financeiras envolvem ações que vão proporcionar as mudanças, deve então ser estabelecido o elo de ligação entre as mudanças que se pretende provocar e o que se espera de resultados financeiros futuros que essas mudanças vão ocasionar.

Segundo (Schneiderman, 1999) as medidas não financeiras representam as variáveis independentes, constituem-se como indicadores prospectivos, ou de tendência de mudanças. As medidas financeiras são as variáveis dependentes e são indicadores retrospectivos, ou de ocorrência. É essencial a ligação entre os dois conjuntos de variáveis. O intervalo de tempo entre o desempenho não financeiro e financeiro pode se estender por um tempo maior do que o esperado. Cabe à gestão manter a fé e perseverar na ligação entre os dois lados do *scorecard*, para que se avalie o verdadeiro impacto.

Discrepâncias entre missão e BSC

As metas de um BSC devem corresponder à missão da empresa e aos seus valores, elementos considerados bases do BSC. Nesta ótica pode parecer estranho a discrepância entre as metas estabelecidas, a missão e a estratégia organizacional, no entanto, segundo Ahn (2005) resultados empíricos revelam que as metas identificadas pelas organizações podem não corresponder a missão e valores da empresa. Caso isso ocorra, a eficácia do BSC é prejudicada, podendo resultar na perda de credibilidade corporativa. O autor atribui o fato de que missão e valores não estejam congruentes com as metas do BSC, em alguns casos empiricamente analisados, pela falta de normatização metódica dos próprios autores Kaplan e Norton, que orientam de forma bastante subjetiva sobre os procedimentos iniciais da implementação de um BSC. Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 11) o BSC inicia-se

com a equipe de executivos sênior que trabalham em conjunto para traduzir a estratégia de suas unidades de negócio em objetivos estratégicos específicos.

Para Ahn (2005) há três hipóteses implícitas, que se não forem cumpridas, pode resultar em discrepâncias entre missão e BSC. A primeira hipótese apresentada pelo autor refere-se ao questionamento quanto à missão oficial corresponder a verdadeira missão. Este pode não ser o caso de missão explicitamente formulada tendo como principal objetivo a criação de uma empresa de imagem popular. A segunda hipótese traduz-se pela questão: a congruência entre missão e BSC é avaliada ao longo do tempo? Mesmo que houvesse congruência inicialmente, quando implantado o BSC, ao longo do tempo essa congruência pode desaparecer por alterações despercebidas. Finalmente o autor apresenta a terceira hipótese: a estratégia é descrita em todos os seus detalhes? Se não for, torna-se difícil viabilizar padrões de perspectivas adaptados às necessidades específicas da empresa sobre uma estratégia não detalhada. O autor sugere a utilização de decisões multicriteriais para hierarquização desde a missão aos objetivos fundamentais (de nível superior) e correspondentes metas estratégicas até aos objetivos e metas instrumentais (de níveis subordinados).

Desconsiderar eventos que não possam ser quantificados

Costa (2006, p. 62) expõe que todos os eventos relevantes que possam alterar o ambiente competitivo em que a empresa opera, mesmo que imprecisamente medidos, devem ser considerados. Ainda que de forma probabilística, a organização deve considerar o evento, para que não perca a oportunidade de que seja monitorado. Roest (1997) considera que é preciso assumir a existência de medidas quantitativas qualitativas. A precisão contábil é desnecessária quando só houver a possibilidade de se fazer aproximações. Assim sendo, o autor considera ser mais importante identificar e rastrear um indicativo de tendência do que um número isolado.

Dúvidas sobre as articulações entre as perspectivas

Para Prieto et. al. (2006) deve haver o balanceamento entre as perspectivas do BSC para garantir o sucesso da implementação. Um BSC pode ser representado como uma hierarquia de objetivos estratégicos derivados de certas perspectivas, sendo que as quatro perspectivas padrão propostas por Kaplan e Norton, financeira

e de clientes como posições externas e processos e aprendizado e crescimento como perspectivas internas, apresentam duas características em particular: por um lado são a base para o equilíbrio desejado entre medidas financeiras e não financeiras, por outro lado são ligados por uma relação causal descrevendo uma sistema de objetivos estratégicos unidos por pressupostos de causa e efeito. Kaplan e Norton (1997, p. 35), no entanto, advertem que as quatro perspectivas não devem ser tomadas como uma regra geral e sim como modelo, não existindo teorema matemático que garanta que as perspectivas propostas sejam suficientes ou necessárias. Em contraponto estudos realizados pela *Hackett Group*, revelaram que as empresas alegam utilizar a metodologia do BSC, entretanto utilizam em demasia medidas financeiras em detrimento das não-financeiras, resultando em *scorecards* não perfeitamente balanceados (KERSNAR, 2004). Corroborando esta afirmação Axson (1999) *apud* Costa (2006, p. 55) afirma que o percentual (cerca de 75%) de medidas financeiras, entre as empresas que dizem adotar o BSC, não se distancia do percentual (cerca de 80%) de medidas financeiras, entre empresas que dizem não adotar esta metodologia.

Seleção por parte dos gerentes de objetivos e medidas que lhes sejam familiares ou facilmente alcançáveis

Sobre este tema Moullin (2004) destaca a importância na certificação em medir o que realmente importa para os *stakeholders*. Embora possa ser tentador aos gerentes decidir o que importa, uma investigação minuciosa com todas as partes interessadas é necessária, tanto para medir o que é importante para eles como também para o desenvolvimento de planos de ação para certificar-se de que as necessidades sejam satisfeitas.

Dificuldades na identificação dos fatores críticos de sucesso

Para que a visão organizacional seja bem sucedida, os executivos precisam identificar o que é necessário para que isso aconteça, e julgar o efeito dos fatores identificados sobre o resultado. Nesse sentido, o julgamento deve estar centrado na identificação dos fatores mais críticos para o sucesso e classificá-los em ordem de prioridade (OLVE; ROY; WETTER, 2001, p. 73). Pandey (2005) corrobora ao afirmar que uma vez identificados os fatores críticos de sucesso, a organização deve atribuir prioridade à participação dos requisitos e taxá-los quanto ao seu impacto.

Nas perspectivas de gestão estão distribuídas as atividades da empresa: vender, produzir, inovar, etc. O modo como essas estão dispostas dentro das perspectivas força a empresa a pensar em suas ações. “Elas devem nortear o desenho do BSC para que se garanta que a ligação estratégia-operação seja pensada como um todo. Todos os fatores críticos, portanto devem ser explicitados” (COSTA, 2006, p. 61).

Dificuldades na determinação dos padrões de desempenho

A incompatibilidade entre o desejado e o possível pode causar um desestímulo nas pessoas pela busca do desempenho esperado. Aspectos técnicos, de procedimentos, de recursos humanos treinados e motivados devem ser avaliados na fixação de padrões. Além disso, padrões superestimados, impossíveis de serem alcançados, ou o oposto, facilmente superáveis, não resultam em melhor desempenho na organização, portanto os padrões devem ser realistas. Costa (2006, p. 62-63) aborda o assunto ao afirmar que a estratégia organizacional pode produzir uma dificuldade adicional, quando os níveis de dificuldade para alcançar os padrões poderão não ser os mesmos para os diversos setores da organização, alguns padrões poderão ser mais fáceis de serem alcançados, outros mais difíceis. Esse tipo de dificuldade deve ser considerada quando as recompensas forem vinculadas aos padrões de desempenho.

Processos de desenvolvimento muito longos

Letza (1996) trouxe à reflexão o fato de que muitas vezes a dedicação excessiva de tempo para a pormenorização de medidas de desempenho é de menos sucesso do que tentar identificar os objetivos estratégicos globais.

O intervalo de tempo entre a análise e a implementação do BSC não pode ser muito longo, o ideal é fazer uma análise aproximada e implementar um projeto piloto para refinar o processo. Essa abordagem permite uma determinação de melhores medidas e uma análise de quais medidas são realmente úteis. Esperar em demasia pode acarretar em perda de confiança no processo, por parte dos patrocinadores. Além disso, após longo tempo algumas medidas se tornam irrelevantes (ROEST, 1997). Para Niven (2005, p. 385) as duas pontas do aspecto tempo podem representar um problema. Algumas organizações esperam um longo tempo, almejando deixar o *scorecard* completo. Outras, no entanto, lançam o

scorecard do dia para a noite sem antes chegar ao consenso acerca da estratégia. O *scorecard* deve ser lançado quando um volume essencial de medidas estiver disponível.

Exagerar na complexidade da tarefa, buscando a perfeição

Lewy e Du Mee (1998) enfatizam o fato de que não se deve procurar a complexidade tampouco lutar pela perfeição. Buscar a perfeição, demanda de muito tempo, a maioria das implementações bem sucedidas começa com a falta de alguns indicadores (KAPLAN; NORTON, 2001, p. 378-379). A busca pela perfeição implica em atrasos significativos e destrói o impulso e entusiasmo inicialmente gerado pelo novo conceito (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 298-299).

Costa (2006, p. 61-62) corrobora a opinião dos autores afirmando que o BSC deve ser visto como um mecanismo para o contínuo aprendizado, procurar sofisticar demasiadamente, por antecipação, só resulta em atrasos desnecessários que comprometem a implantação.

Metas fixadas sem o conhecimento dos meios necessários para atingi-las

Segundo Schneiderman (1999) um *balanced scorecard* deve ter objetivos e prazos específicos. Entretanto a maioria das metas do *scorecard* são negociações, residindo neste fato o vício do atual cenário de metas. As metas específicas devem ser fixadas com base no conhecimento dos “meios” que serão utilizados para atingi-la, no entanto esses “meios” raramente são conhecidos no momento em que as metas são estabelecidas. O que é realmente necessário para definir metas racionais é um meio de prever o que é realizável quando determinados padrões forem utilizados.

A possibilidade de inadequações nos vínculos de recompensas dos funcionários

Para Rousseau e Rousseau (2000) a proposta do BSC está em mudar o comportamento das pessoas e o impacto de suas decisões e ações. Um dos principais fatores que influenciam o comportamento é a premiação e compensação. No pior dos cenários possíveis o sistema de recompensas está em conflito com a estratégia. O gerenciamento da performance, na visão do autor, não promove a escolha da medida mais correta, mas baseia-se no seguinte princípio: o que a

empresa recebe é fruto da recompensa que oferece. Essa mentalidade gera uma questão a ser resolvida quando as organizações precisam analisar aquilo que pretendem alcançar por meio da utilização de medidas de desempenho, mantendo o foco na estratégia.

Promover a criação de medidas equilibradas, e premiar comportamentos dissociados desse equilíbrio, é para Niven (2005, p. 382 -383) um método certo para decretar a morte prematura do *scorecard*. Um exemplo disso, segundo o autor, é quando se tenta gerenciar por meio do *balanced scorecard* premiando os executivos unicamente com base no desempenho financeiro em curto prazo.

2.3.4 Situações Críticas ao Implantar o *Balanced Scorecard*

As situações críticas evidenciadas na literatura relativas à fase da implantação do BSC são demonstradas no quadro 4, relacionando-as aos autores.

Situações Críticas	Letza (1996)	Kaplan e Norton (1997)	Roest (1997)	Lew e Du Mee (1998)	Beer (1999)	Lazere (1998)	Schneiderman (1999)	Rousseau e Rousseau ((2000)	Stivers e Jovce (2000)	Neely e Bourne (2000)	Kaplan e Norton (2001)	Olve, Rov e Welter (2001)	Franco e Bourne (2003)	Moullin (2004)	Niven (2005)	Pandey (2005)	Prieto et.al. (2006)	Costa (2006)
Dificuldades em relacionar a estratégia com a alocação anual de recursos e os orçamentos.		X				X					X	X				X		
Má Coordenação entre funções, negócios, ou regiões geográficas no compartilhamento da estratégia geral.		X		X	X						X	X				X		X
Dificuldades em reunir informações nos níveis de atividades.	X						X											
Resistências das unidades e dos indivíduos.																		X
Encastelamento do <i>scorecard</i> no topo.								X			X						X	
Comunicação deficiente.				X	X	X							X		X	X		X
Dificuldades em integrar os sistemas de informação.			X															X
Não divisão de papéis e responsabilidades.																	X	

Continua...

...continuação

Situações Críticas	Autores Relacionados																	
	Leitza (1996)	Kaplan e Norton (1997)	Roest (1997)	Lewy e Du Mee (1998)	Beer (1999)	Lazere (1998)	Schneiderman (1999)	Rousseau e Rousseau (2000)	Stivers e Jovce (2000)	Neely e Bourne (2000)	Kaplan e Norton (2001)	Olive, Roy e Wetter (2001)	Franco e Bourne (2003)	Moullin (2004)	Niven (2005)	Pandey (2005)	Prieto et.al. (2006)	Costa (2006)
Cobertura do projeto muito ampla.				X				X			X						X	
O desempenho não é vinculado ao <i>balanced scorecard</i> .						X						X		X	X			
Tratamento do BSC como projeto da área de sistemas – o desenvolvimento do BSC é impulsionado pela tecnologia da informação.			X				X			X	X	X				X		
As pessoas se sentem ameaçadas pelo processo de medição.									X			X					X	
Desconsiderar o efeito dos indicadores de desempenho no comportamento das pessoas.			X										X					
Desconsiderar a necessidade de treinamentos				X							X	X		X			X	
Conflitos com outros sistemas gerenciais em operação.																	X	

QUADRO 4 – AUTORES VERSUS SITUAÇÕES CRÍTICAS AO IMPLANTAR O BSC

Fonte: a autora

Dificuldades em relacionar a estratégia com a alocação anual de recursos e os orçamentos

De acordo com uma pesquisa realizada por Lazere (1998) 66% dos leitores de CFO Magazine inquiridos acreditam estar seu processo do planejamento influenciado mais pela política do que pela estratégia. Orçamento e previsões, muito freqüentemente, não estão ligados ao planejamento estratégico ou às medidas de desempenho. Segundo Greg Vesey, diretor de sistemas da Texaco, citado por Lazere (1998), "planejar é o mais político de todos os processos que recaem sob a função financeira".

O processo de planejamento estratégico, representado pela definição de planos, metas e iniciativas estratégicas, deve estar vinculado ao orçamento operacional para que as ações estejam vinculadas à visão (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 258). Hoje com a estratégia como fator crítico de sucesso para as organizações, o BSC se destaca como um novo sistema para a gestão da

estratégia, mas o novo sistema deve estar conectado ao velho sistema orçamentário para permitir o gerenciamento das táticas (KAPLAN; NORTON, 2001, p. 292).

Para Olve, Roy e Wetter(2001, p. 333-341) os orçamentos, relatórios e sistemas de incentivos devem estar adaptados ao *balanced scorecard* e coordenados no espaço temporal. Pandey (2005) expõe que as iniciativas para atingir os objetivos do BSC exigem fundos. Assim sendo o processo de planejamento estratégico deve ser relacionado ao processo orçamental com o intuito de definir prioridades e alocar recursos para as iniciativas do BSC.

Má coordenação entre funções, negócios, ou regiões geográficas no compartilhamento da estratégia geral

Kaplan e Norton (2001, p. 374-375) destacam ser uma causa para o fracasso do BSC a falta de alinhamento das unidades de negócio e de serviço compartilhado com a estratégia geral, assim sendo, qualquer *balanced scorecard* isolado já é fadado a ter uma história de sucesso temporária. Em outro momento Kaplan e Norton (1997, p. 254) afirmam que a identificação das relações entre as unidades oportuniza ações que se reforcem mutuamente e ainda, o compartilhamento das melhores práticas entre as unidades Lewy e Du Mee (1998) consideram fundamental a realização de uma revisão para cada unidade do negócio antes da execução do *scorecard*. Beer (1999), complementa o tema referindo-se à má coordenação entre funções, negócios ou regiões geográficas como um assassino silencioso.

Sob a ótica de Pandey (2005) vincular o BSC, em todos os níveis, é importante para que cada indivíduo compreenda como suas ações se relacionam com a estratégia geral da organização. Costa (2006, p.333-341) complementa o raciocínio destacando a importância de avaliar problemas operacionais, limitações e potenciais de cada unidade de negócio antes de se implantar um novo conceito.

Para Olve, Roy e Wetter(2001, p. 333-341) as áreas diferentes da organização devem estar representadas no grupo do projeto e contribuir com seus pontos de vista durante o processo de desenvolvimento do *balanced scorecard*. Se por exemplo somente a contabilidade se envolver, pode não surpreender uma predominância de indicadores financeiros.

Dificuldades em reunir informações nos níveis de atividades

Na concepção de Schneiderman (1999) as medidas financeiras são facilmente comparáveis, entretanto o mesmo não acontece com a maioria das medidas não financeiras. Sempre que possível e razoável, os objetivos do scorecard deverão ser discriminados e destacados para os níveis mais baixos da organização para que cada empregado compreenda sua parcela do contexto e possa compartilhar no conhecimento e contribuir para o sucesso global da organização. No entendimento do autor os acordos são de grande importância, mesmo que subjetivos, pois se todas as metas de subordinação são alcançadas, objetivos em níveis mais elevados são alcançados quase com certeza. Letza (1996) corrobora a opinião ao afirmar que, considerando que a estratégia deve focar todos os aspectos da organização, deve ser sujeita a alguma forma de medição, garantindo que todas as pessoas contribuam para os objetivos estratégicos da organização.

Resistências das unidades e dos indivíduos

“A preparação para a mudança é fundamental. Se o clima organizacional não captar tal pretensão, é hora de trabalhar mais a liderança e a comunicação” (COSTA, 2006, p. 65).

Para Bernardo (2005) este fator deve ser superado pela equipe responsável pela implantação dos projetos utilizando como ferramentas a preocupação com a motivação e inspiração da equipe, promovendo a energia necessária para combater a resistência às mudanças. O autor coloca como itens positivos o uso da política e do poder, a serem utilizados “para influenciar as pessoas e a organização visando vencer as resistências, conseguindo ações individuais ou coletivas positivas para a mudança e para o projeto”.

Encastelamento do scorecard no topo

Prieto *et. all* (2006) expõe que Ocorre o encastelamento do BSC no topo, quando for tratado como uma ação isolada da alta administração. Kaplan e Norton (2001, p. 378) afirmam que caso não aconteça a disseminação do *balanced scorecard* para todos na organização, a estratégia não é transformada em tarefa de todos, desperdiça-se potencial de inovação, criatividade e aprendizado dos empregados. Schneiderman (1999) complementa que os processos de uma organização são conectados, nenhum processo pode ser melhorado de forma

isolada, os processos de melhoria devem ser concomitantes, afinal, uma organização não é mais forte do que seu mais fraco processo. Portanto, a mais importante aplicação imperativa para o sucesso do *scorecard* é o envolvimento de toda a organização na sua realização.

Para Olve, Roy e Wetter(2001, p. 335) se o conceito do BSC for aplicado de forma imprópria, as pessoas poderão entendê-lo como uma ferramenta para controlá-las, portanto é importante que grande parte da companhia participe do projeto real de desenvolvimento.

O *balanced scorecard* pode sofrer com a “*executive toy syndrome*”, normalmente o BSC é introduzido e cima para baixo, freqüentemente inicia-se com o desenvolvimento do primeiro *scorecard* no nível mais alto da organização. Embora esse *scorecard* possa ser considerado o ponto de partida, quando não seguido de múltiplos objetivos equilibrados que se conectam aos indivíduos, este continua sendo um caro brinquedo para executivos. (ROUSSEAU E ROUSSEAU, 2000).

Comunicação deficiente

Para Lewy e Du Mee (1998) alertam para a não subestimação da necessidade de comunicação ao utilizar o *balanced scorecard*. Para que a estratégia seja eficaz, deve ser comunicada através da organização. (LAZERE, 1998). Segundo Beer (1999) a comunicação vertical deficiente pode arruinar o projeto de implementação do BSC. Na visão de Costa (2006, p. 65), formal ou informal, a comunicação deve ser um esforço constante, pois todos da organização devem tomar conhecimento do que se espera deles e do alcance de suas metas no cumprimento da estratégia.

O BSC é um dispositivo de comunicação, serve para comunicar a estratégia em todos os níveis da organização. Mas isso não acontece automaticamente, a organização deve desenvolver um eficaz sistema de comunicação organizacional para que todos compreendam a língua do BSC (PANDEY, 2005). Esta opinião é corroborada por Franco e Bourne (2003) quando afirmam que os processos de comunicação e informação devem ser simples, regulares e formais, assim sendo, esta forma de comunicação proporciona melhor gerenciamento da compreensão.

Niven (2005, p. 383-384) chama a atenção para a terminologia, pois se disseminar a estratégia por meio do *balanced scorecard* já se constitui em um grande desafio e não falar a mesma língua pode ser extremamente desanimador.

Dificuldades em integrar os sistemas de informação

O sistema de informações da empresa deve ser desenhado respeitando os processos de tomada de decisões quanto a planejamento, execução e controle, permitindo que a informação seja desagregada em maiores detalhes vinculando os objetivos e medidas estratégicos e operacionais. É preciso ter clareza de “como”, “quando” e “o quê” se precisa saber, além de “quem” precisa ser informado, para então construir um sistema que dê suporte informativo (COSTA,2006 p. 67).

Para Roest (1997) quando pertinente, os departamentos de tecnologia da informação devem estar envolvidos no projeto BSC desde o início. O sistema deve ser o mais simples possível, caso contrário pode não ser possível mantê-lo atualizado com as necessidades de mudança.

Não divisão de papéis e responsabilidades

Para Prieto *et.al.* (2006), problemas relacionados à divisão de papéis e responsabilidades poderiam ser contornados por meio da distribuição formal de funções e responsabilidades destacando as necessidades do projeto e atribuindo objetivos gradualmente ao pessoal qualificado. Assim sendo a clara definição das responsabilidades, complementada pelo comprometimento é capaz de fornecer subsídios para que todos os integrantes da equipe exerçam suas funções de modo sinérgico e coordenado.

Cobertura do projeto muito ampla

Para Olve, Roy e Wetter(2001, p. 336) se um projeto de *balanced scorecard* for demasiadamente longo, ou envolver um número excessivo de pessoas, existe o perigo do projeto inflar como um balão e serem necessários muitos recursos, além disso o projeto pode consumir tempo demais do pessoal chave, de modo que pode passar a ser visto como oneroso.

Lewy e Du Mee (1998) e Costa (2006, p. 64) ressaltam a importância de um projeto piloto que possibilita o refinamento da definição de certos parâmetros antes de divulgá-los para toda a empresa. Stivers e Joyce (2000) complementam o raciocínio afirmando que a implantação do BSC, para uma unidade de negócios, permite que a equipe de design desenvolva habilidades necessárias para utilizar este projeto piloto como um modelo para toda a organização.

O desempenho não é vinculado ao *Balanced Scorecard*

Uma etapa para que o processo inteiro do planejamento seja ligado ao planejamento estratégico e à compensação. De acordo com pesquisa realizada pela *Hackett Group*, somente 58 por cento das companhias vinculam compensação às plantas estratégicas e somente 19 por cento ligam a estratégia às previsões. Os *scorecards* equilibrados devem ser ligados à avaliação e à compensação de desempenho a fim serem inteiramente eficazes (LAZERE, 1998).

Para Pandey (2005) o sucesso de qualquer sistema de gestão de desempenho depende de sua ligação às recompensas. Um sistema de recompensas deve ser facilmente compreendido e estar pronto para premiar os empregados e motivá-los a alcançar os objetivos.

Em pesquisa realizada por Franco e Bourne (2003) junto a 24 (vinte e quatro) executivos, 67% (sessenta e sete por cento) dos respondentes entendem que a ligação entre os sistemas de medição da estratégia às compensações garante que as ações sejam decorrentes da medição, sendo que a maioria acredita ser este fator crítico para garantir a motivação e o comprometimento. No entanto, nem todos os entrevistados concordam com a real necessidade desse relacionamento. Alguns apontam para a diminuição da flexibilidade e da manifestação de comportamentos disfuncionais que esta ligação pode gerar.

Embora a atenção do funcionário e o foco sejam realçados graças aos vínculos com a remuneração, adotar essa prática de vinculação cedo demais pode causar efeitos colaterais não desejáveis. As medidas vinculadas à remuneração podem ser infundadas, se houver qualquer crítica em relação ao sistema de remuneração, rapidamente o projeto do *scorecard* será culpado, deficiências na criação do esquema de remuneração dificilmente são assumidas (NIVEN, 2005, p. 383).

Tratamento do *Balanced Scorecard* como projeto da área de sistemas - o desenvolvimento do BSC é impulsionado pela tecnologia da informação

Na opinião de Prieto et. al (2006) deve se evitar transformar o BSC como um projeto de sistema. Roest (1997) ressalta a importância de não partir do princípio de que os sistemas de coleta de informações e comunicação devam sempre ser automatizados. As origens do desenvolvimento do *scorecard* sugerem fortes laços

entre os sistemas de informação e abordagens de avaliação. Muitas vezes existe uma defasagem entre as expectativas e a realidade quanto à capacidade dos sistemas existentes para dar as informações necessárias para medição automática.

Embora os sistemas de apoio sejam necessários para armazenar e compilar dados, é importante que o projeto do *balanced scorecard* não adquira uma imagem de sistema computacional cedo demais no processo. Ele pode ser considerado abstrato demais por muitos na organização (OLVE; ROY ;WETTER, 2001, p. 340). O *balanced scorecard* deve começar como um projeto gerencial e não como um projeto da área de sistemas. Os sistemas de tecnologia são importantes, mas a preocupação da forma como os dados serão prontamente disponibilizados não pode ser maior do que a caracterização do projeto gerencial que compromete toda a organização com a estratégia (KAPLAN; NORTON, 2001, p. 379-380).

Sobre este tema Franco e Bourne (2003) salientam o desafio de transformar dados em conhecimentos utilizáveis com a utilização da tecnologia como suporte aos sistemas de medição de estratégia. Segundo Rousseau e Rousseau (2000) a tecnologia e sistemas da informação são fundamentais para o sucesso de qualquer execução de *balanced scorecard*. No entanto com demasiada frequência o desempenho da gestão é impulsionado pela TI, isso resulta em sofisticados sistemas multidimensionais, de atrativo apelo visual, contendo centenas de medidas de desempenho. Para os autores estas funcionalidades por vezes são fantasiosas e não conduzem a realização da estratégia, além disso, recompensas e compensações devem estar alinhadas e integradas ao planejamento estratégico, isso vai muito além da função de TI, exige pleno empenho da alta gerência. Rousseau e Rousseau (2000) argumentam que puramente a tecnologia da informação não parece fazer uma boa abordagem, no entanto um bom sistema de gestão para o êxito da execução da estratégia é crucial. Nesse caso, segundo os autores, seja qual for o *software* escolhido para suportar o sistema de gestão, deve no mínimo apresentar as seguintes funções: 1- elaboração de relatórios sobre a realização dos objetivos; 2- elaboração e visualização de relatórios sobre causa e efeito entre os objetivos estratégicos e as relações entre as medidas de desempenho; 3- facilitar a comunicação, o dialogo e a aprendizagem sobre o desempenho (via e-mail, texto e comentários para as áreas específicas); 4- relatórios de desempenho sobre as ações corretivas e o impacto esperado dessas ações; 5-

elaboração de relatórios sobre os progressos ou a capacidade de alterar relatórios sobre o acompanhamento das ações e seus marcos relacionados.

As pessoas se sentem ameaçadas pelo processo de medição

Desafios políticos se fazem presentes quando as pessoas se sentem ameaçadas pelo processo de medição (NEELY; BOURNE, 2000). Costa (2006, p. 69) ressalta que estabelecer um sistema punitivo pode colocar o orçamento em risco e que um sistema de punições financeiras pode provocar retrações, fazendo com que os indivíduos somente cumpram ordens, sem, entretanto, se comprometerem com os resultados finais. Outro aspecto a ser exposto refere-se ao fato de que os indivíduos podem ajustar seus planos, através da manipulação de resultados, e assim esconder “sobras” para eventualidades (COSTA, 2006, p. 69).

É importante ter uma cultura organizacional que incentive a ação e a melhoria e não uma postura punitiva para os erros das pessoas (FRANCO E BOURNE, 2003). Assim sendo uma cultura organizacional forte, com o comprometimento dos colaboradores com a filosofia institucional da organização pode se constituir como um importante fator para o sucesso na implantação do balanced scorecard.

Desconsiderar o efeito dos indicadores de desempenho no comportamento das pessoas

Na visão de Roest (1997) desconsiderar os efeitos das medidas de desempenho no comportamento das pessoas representa um perigo, considerando que estas podem encontrar formas de efetuar ações específicas sem proporcionar benefícios para a organização. As medidas são necessárias para promover a melhoria e não para penalizar a falta de *performance*, devendo a medição deverá centrar-se em áreas onde os gestores exercem influência.

Moullin (2004) propõe que os sistemas de medição precisam ser focados em melhorias contínuas e não em uma cultura de culpa. Assim sendo no caso do desempenho em uma determinada medida seja considerado insatisfatório, deve se dar a ênfase em estabelecer o que ocorreu de errado e como este problema possa ser resolvido no futuro.

Desconsiderar a necessidade de treinamentos

Costa (2006, p. 65) e Lewy e Du Mee (1998) trazem à reflexão o fato de que não se deve subestimar as necessidades de formação e treinamento ao utilizar o *balanced scorecard*. Neste sentido todos devem ter a compreensão da estratégia, e considerando a vinculação aos objetivos de cada área, que metas devem ser perseguidas e que medidas indicam se os objetivos foram alcançados, observando que, para o cumprimento da estratégia, é o desempenho individual e das equipes que fará toda a diferença. Segundo Costa (2006, p. 65) isso só poderá ser conseguido por meio de programas de formação e treinamento para tal.

Na opinião de Niven (2005, p. 387) a grande maioria das organizações, na pressa de construir um *scorecard*, a sacrifica o esforço inicial de oferecer treinamento significativo e detalhado para as pessoas que utilizarão o sistema. Franco e Bourne (2003) complementam ainda que a educação e formação são atividades críticas para que as pessoas obtenham a compreensão. Na visão de Olve, Roy e Wetter (2001, p. 341) os treinamentos podem ser feitos por meio de manuais, seminários, intranet, mas o mais importante é que as informações do *balanced scorecard* estejam disponíveis prontamente e compreendidas com facilidade.

Conflitos com outros sistemas gerenciais em operação

Costa (2006, p. 66) traz à reflexão o fato de que os conflitos com outros sistemas gerenciais, em operação, não podem ser subestimados. Assim sendo as dúvidas quanto a qual controle gerencial serve de guia devem ser completamente dissipadas. Contradições e incoerências presentes nas dinâmicas internas dos modelos podem inviabilizar a implantação de um modelo eficaz corrigido, podendo levar muito tempo para que as pessoas se desfaçam da impressão de confusão.

2.3.5 Situações Críticas ao Sustentar o *Balanced Scorecard*

As situações críticas evidenciadas na literatura relativas à fase da sustentação do BSC são demonstradas no quadro 5, relacionando-as aos autores.

Situações Críticas \ Autores Relacionados	Letza (1996)	Roest (1997)	Beer (1999)	Schneiderman (1999)	Kaplan e Norton (2001)	Olive, Roy e Wetter (2001)	Franco e Bourne (2003)	Cohn e Khurana (2003)	Rodrigues (2003)	Moullin (2004)	Kersnar (2004)	Schwarz, Amiden e Pinho (2005)	Pandey (2005)
Falta de planejamento para a sucessão de lideranças.								X					
Os indicadores não permitem perceber as mudanças de cenários.									X				
Excesso de indicadores.		X			X					X	X		X
Erros na definição das hipóteses nos relacionamentos de causa e efeito.						X							
Excesso de informações históricas sem muita visibilidade para o futuro.											X		
Ineficácias da alta gerência.			X										
Conflitos entre os gerentes.	X											X	
Desenvolvimento e gestão de talentos precários.			X										
O estado da arte não é utilizado no processo de melhorias.				X		X	X			X			

QUADRO 5 – AUTORES VERSUS SITUAÇÕES CRÍTICAS AO SUSTENTAR O BSC

Fonte: a autora

Falta de planejamento para a sucessão de lideranças

Segundo Cohn e Khurana (2003, p.9) “com muita freqüência, os Conselhos de Administração não definem com clareza as competências, a experiência e os atributos pessoais necessários para liderar a empresa em determinado contexto”. Para os autores uma das principais causas de fracasso da governança corporativa é a falta de planejamento da sucessão do *chief executive officer* - CEO. Cohn e Khurana (2003, p.9-11) sugerem que o próprio *balanced scorecard*, por meio dos mapas estratégicos, é uma ferramenta capaz de auxiliar nessa atividade fatídica e crucial para a organização, planejar a sucessão do CEO. Os autores indicam 5 (cinco) passos para que, por meio do BSC e dos mapas estratégicos, se planeje a sucessão do CEO:

Primeiro passo – a compreensão da estratégia da empresa e o processo de criação de valor;

Segundo passo – mapeamento das atividades e das competências;

Terceiro passo – avaliação dos candidatos internos por meio do BSC;

Quarto passo – preenchimento dos vazios inevitáveis com talentos externos;
Quinto passo – a calibragem dos objetivos, metas intermediárias e a remuneração com base nos vetores estratégicos de sucesso.

Os indicadores não permitem perceber as mudanças de cenários

No entendimento de Rodrigues (2003) existem diversas possibilidades ou decisões estratégicas possíveis a partir da análise de cenários, além disso, uma análise de cenários internos e externos nem sempre é possível na extensão necessária. Os cenários são freqüentemente modificados e as decisões tomadas anteriormente tornam-se inadequadas. Como o BSC passa a ser a principal ferramenta para o acompanhamento da estratégia, se não tiver indicadores que permitam perceber as mudanças de cenários, os executivos podem não conseguir reagir com eficácia a resultados adversos apresentados pelos indicadores.

Excesso de indicadores

Algumas empresas adotam poucos indicadores (um ou dois por perspectiva) e não conseguem equilibrar os resultados almejados e os vetores de desempenho desses resultados. Ou incluem excesso de indicadores, o que dificulta a identificação de alguns poucos pontos críticos (KAPLAN; NORTON, 2001, p. 374).

Segundo Roest (1997) as medidas deverão ser em número reduzido, entretanto altamente relevantes e focadas na melhoria. As ações de uma empresa devem ser equilibradas e as medidas de fácil interpretação. Se muitas medidas são utilizadas, é provável que o saldo seja perdido, sendo impossível centrar-se em questões importantes. De acordo com o autor não é o número de medidas que é o mais importante e sim a sua relevância. O sistema de monitoramento deve ser simples. O desempenho das métricas e metas não tem valor se não forem rapidamente monitorados. A organização deve adotar um sistema de monitoramento rápido e simples que todos possam compreender facilmente (PANDEY , 2005).

A *Hackett Group*, em pesquisa realizada junto a 2.400 empresas americanas e européias, constatou que em 70% delas a implementação do *balanced scorecard* tem falhado por não prover a empresa de informações concisas, preditivas e de ações possíveis sobre a *performance* atual e futuras. Uma das razões é o uso de uma quantidade excessiva de métricas. Observou-se casos de gerentes inundados com 132 métricas (83 financeiras e 49 operacionais) todos os meses, superando a

quantidade de métricas desejáveis como “melhores práticas” em mais de nove vezes e denotando falta de concisão na escolha das métricas. Segundo John McMahon, consultor sênior da *Hackertt Group*, mesmo os negócios mais complexos possuem entre 10 a 15 elementos chaves para dirigir a *performance* (KERSNAR, 2004).

Para Moullin (2004) o aspecto “custo de medição” também deve ser levado em conta, assim sendo a medição do desempenho deve ser eficaz em termos de custos e agregar valor.

Erros na definição das hipóteses nos relacionamentos de causa e efeito

No entendimento de Olve, Roy e Wetter (2001, p. 341) as correlações entre os objetivos e medidas de um scorecard podem ser vistas como relações de causa e efeito, se mais tarde for verificado não haver qualquer tipo de correlação entre os objetivos e medidas estratégicos, tal descoberta é uma indicação de que as teorias subjacentes à escolha da estratégia devem ser reexaminados. O *balanced scorecard* não pode ser visto como um processo estático de um único momento, e sim como um modelo vivo para a organização.

Excesso de informações históricas sem muita visibilidade para o futuro

No estudo desenvolvido pela *Hackett Group* verificou-se que a maioria dos *balanced scorecard* não estão perfeitamente balanceados, utilizando demasiadamente informações históricas sem muita visibilidade para o futuro, ou seja, demasia de uso em métricas contemplando informações financeiras, deixando de contemplar informações não financeiras (KERSNAR, 2004).

Ineficácias da alta gerência

Beer (1999) menciona dois tipos de liderança, a diretiva e a liberal, inclinações extremadas tanta para um estilo ou para o outro, podem minar um projeto de BSC. Para que qualquer iniciativa estratégica seja implementada de forma eficaz, a organização deve se assegurar de que as diversas capacidades organizacionais – coordenação, comprometimento e competência – estejam atuantes. Devem haver canais de comunicação nas dimensões organizacionais, quanto a sugestões e críticas, no que diz respeito ao comportamento da alta gerencia, no sentido de reforçar as capacidades organizacionais.

Conflitos entre os gerentes

Uma vez que as linhas de autoridade hierárquica são removidas, conflitos funcionais podem surgir, algumas funções dependem de outras no que diz respeito ao fluxo de informações LETZA (1996).

Para Schwarz; Amiden e Pinho (2005, p. 15-28) como o desdobramento do BSC, não necessariamente acompanha a estrutura organizacional, muitas vezes as reflexões acerca da melhor forma das empresas se organizarem para executar a estratégia, leva a adaptações da estrutura organizacional por “temas”, “grupos” e comitês estratégicos.

Desenvolvimento e gestão de talentos precários

Para Beer (1999) a gestão de talentos e desenvolvimento precários dos talentos em toda a organização pode anular os esforços de uma implementação do BSC. Considerando ser o BSC uma ferramenta de aprendizado contínuo para a organização, seria um contra-senso não aproveitá-la para o desenvolvimento de competências e habilidades dos colaboradores.

O estado da arte não é utilizado no processo de melhorias

Schneiderman (1999) destaca que um grande número de organizações ainda utilizam a o sistema de “tentativa e erro” como metodologia para melhorias revelando a falta de uma abordagem científica. O essencial é a análise das causas, verificação da melhoria, documentação de mudanças e reflexões sobre o próprio processo de melhoria. Para Olve, Roy e Wetter(2001, p. 341) deve haver o desenvolvimento de uma organização de aprendizagem. Na análise da conquista dos objetivos a organização deve tirar conclusões sobre o que foi feito, se foi bem feito, o que não está sendo feito tão bem e o que pode ser melhorado. Franco e Bourne (2003) complementam que a medição de desempenho exige ação, se algo não estiver certo, deverá ser revisto e corrigido. Se for de outra forma será um desperdício de tempo.

Segundo Moullin (2004) muitas organizações coletam grande número de informações sem um sistema eficaz para traduzir esse feedback em estratégias de ação. O autor sugere o ciclo de cinco passos utilizado no “Excelente Model” – resultados, identificar as abordagens, implantar, avaliar e analisar. Nos resultados as medidas são comparadas com a *performance* anterior e com a desejada, identificar

as abordagens é necessário para melhorar o desempenho e implantar as abordagens na organização, o próximo passo é o de avaliar e analisar as novas abordagens antes de começar o ciclo novamente.

3 METODOLOGIA

As ciências utilizam de métodos científicos para testar, gerar ou refutar conhecimentos, enfim, desenvolver a pesquisa científica. Método pela etimologia da palavra origina-se do grego *Methodo*, sendo que *meta* significa “direção de” e *hodo* o “caminho”, então método seria a direção do caminho. A utilização do método auxilia na sistematização das atividades dos estudos científicos.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Para Collis e Hussey (2005, p. 23), os tipos de pesquisa podem ser: classificados quanto ao objetivo da pesquisa, ao processo de análise dos dados, a lógica da pesquisa e resultado, conforme figura 2.

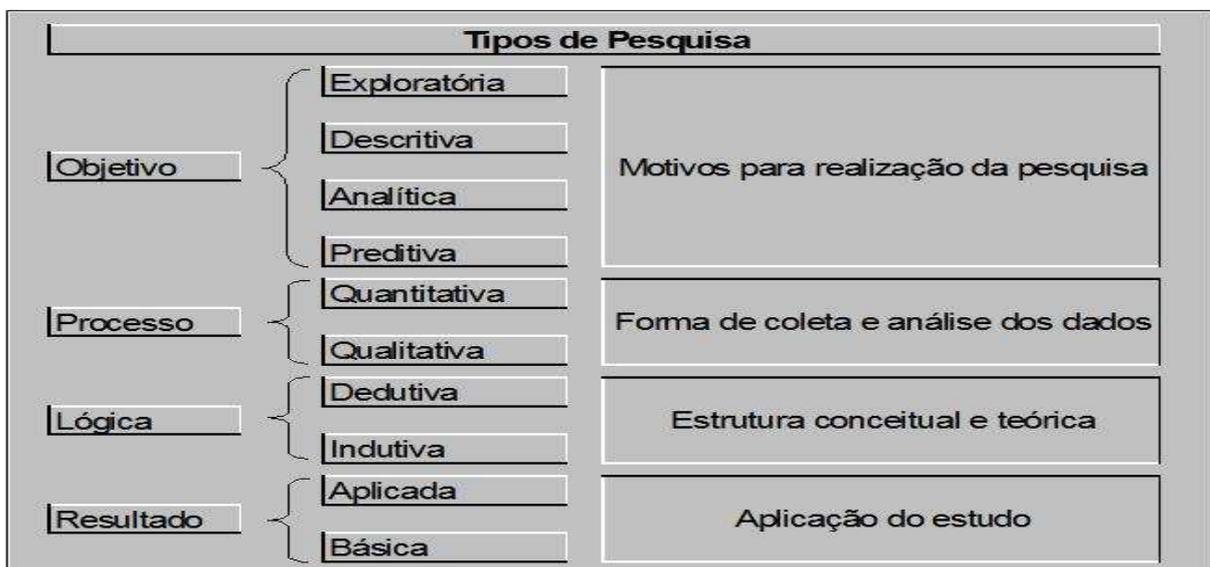


FIGURA 2 – TIPO DE PESQUISA
 FONTE: Collis e Hussey (2005, p. 23)

Quanto ao objetivo da pesquisa esta se classifica em pesquisa exploratória. Segundo Collis e Hussey (2005, p. 24) os estudos exploratórios são realizados em problemas de pesquisa quando há poucos ou nenhum estudo anterior no qual se possa buscar informações padronizadas sobre a questão ou o problema. Seu principal objetivo é o de procurar estabelecer padrões. Para Vergara (2007) esse

tipo de pesquisa é realizado onde ainda há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Justifica-se a adoção desse tipo de estudo uma vez que, embora exista uma gama razoavelmente extensa de estudos realizados sobre o BSC tanto em âmbito nacional quanto internacional, ainda há uma necessidade de organização e sistematização quanto às dificuldades na implementação da ferramenta.

O processo utilizado para a análise e interpretação dos dados é de natureza qualitativa, ou seja, não são utilizados métodos estatísticos para realização de correlações entre variáveis. Segundo Collis e Hussey (2006, p. 26) o método qualitativo é “mais subjetivo e envolve examinar e refletir as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas”. Segundo Fachin (2006, p. 81) este tipo de pesquisa “relaciona aspectos não somente mensuráveis, mas também definidos descritivamente”. O presente estudo não tem a intenção de mensurar ou correlacionar dados, e sim descrever aspectos relacionados ao fenômeno, ou seja, o processo é mais importante de que a quantificação dos dados, por isso a pesquisa qualitativa, para esse estudo, tende a proporcionar melhores resultados.

Relativamente à lógica da pesquisa esta pode ser caracterizada como dedutiva e indutiva. Dedutiva, pois “é um estudo no qual uma estrutura conceitual ou teórica é desenvolvida e depois testada pela observação empírica” (COLLINS; HUSSEY, 2005, p. 27). Indutiva, pois tem o “desígnio de ampliar o alcance dos conhecimentos” (MARCONI; LAKATOS, 2004, p. 64).

Quanto aos resultados, a pesquisa classifica-se em fundamental ou básica, considerando que foi conduzida para constituir-se como uma contribuição para o conhecimento geral, e não a resolução de um problema de caráter específico.

3.2 COLETA DE DADOS

O primeiro contato, se deu por meio de telefonema a todas empresas do cadastro da Federação das Indústrias do Estado do Paraná - FIEP, sediadas na capital paranaense, com mais de 300 funcionários. Dentre as 53 empresas constantes no cadastro, foi possível estabelecer contato com 42, das quais, somente 4 se declararam adeptas do balanced scorecard. A partir desse primeiro contato, verificou-se a possibilidade de que as empresas adeptas fornecessem informações

para o estudo, de modo geral, as empresas se disporem a responder um questionário, e nada mais, isso inviabilizaria o estudo mais intenso. Somente uma empresa aceitou fornecer mais informações que substanciassem o estudo, por isso, a realização da pesquisa em uma única empresa.

A coleta de dados foi feita por meio de análise de documentos internos, utilizados na divulgação do BSC a todos os níveis da organização; entrevistas com o Gestor do BSC e com o *Scorekeeper*, além de informações disponibilizadas no *site* da organização.

As diversificadas fontes de evidências permitem seu encadeamento, ou triangulação, na tentativa de “transpor o preconceito e a esterilidade potencial” da utilização de uma fonte única de evidências (COLLIS; HUSSEY, 2006, p. 81).

O plano para a coleta de dados se deu a partir de levantamento teórico, junto a literatura, o que permitiu elaborar um roteiro para as entrevistas.

As entrevistas realizadas foram semi-estruturadas, apesar do roteiro pré-estabelecido, os respondentes foram estimulados a discorrer com relativa liberdade sobre aspectos não contemplados no roteiro, fenômeno esse, que gerou novos questionamentos. As entrevistas foram gravadas, além das anotações feitas pela autora.

3.3 AGENTES ENVOLVIDOS

Uma vez que a unidade de estudo é uma empresa e o foco se concentra na implementação do *balanced scorecard*, primeiramente se fez necessária a identificação dos agentes que de alguma forma pudessem fornecer informações que dessem suporte ao estudo. Essas informações foram obtidas em uma visita preliminar à empresa, quando alguns documentos utilizados no treinamento interno foram disponibilizados e foi concedida uma entrevista não estruturada pelo *Scorekeeper* (executivo responsável pela validação, acompanhamento e análise crítica dos resultados estratégicos da empresa).

Optou-se por entrevistar somente dois executivos: o gerente de Processos Organizacionais, que é também gestor do BSC (responsável por garantir a adequação da metodologia do BSC, treinamentos, suporte às equipes,

acompanhamento e atualização dos diversos documentos) e o gerente de Planejamento Cooperativo, *Scorekeeper* do BSC, pois são os únicos executivos que estão envolvidos com o processo de implementação do BSC, desde quando a empresa optou pela sua adoção até a presente data, sem interrupções ou ausências prolongadas nesse período.

3.4 TRATAMENTO DOS DADOS

Para esse estudo adotou-se a categorização das situações críticas na implementação do *balanced scorecard* segundo o estágio evolutivo do processo de implementação do *balanced scorecard*: ao decidir implantar; antes de começar a implantar; ao desenhar; ao implantar; e ao sustentar o BSC. A figura 3 ilustra a categorização adotada.

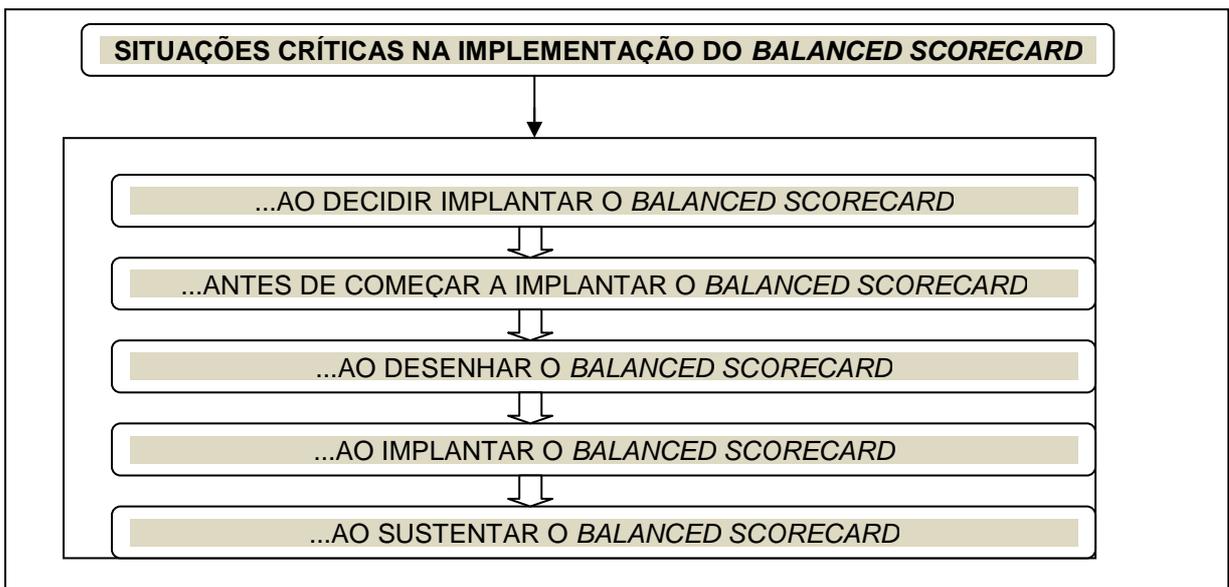


FIGURA 3 – CATEGORIZAÇÃO DAS SITUAÇÕES CRÍTICAS NA IMPLEMENTAÇÃO DO BSC.
 FONTE: a autora (2008)

Como critério para classificação dos fatores em cada estágio, foi solicitado a um dos respondentes (gestor do BSC) que identificasse o fator ao estágio, essa classificação foi posteriormente validada pelo segundo respondente (*scorekeeper*). Os fatores foram associados aos estágios, de acordo com a atenção especial que passaram a requerer em cada fase do processo de implementação, vale ressaltar que as situações críticas não necessariamente desaparecem quando se parte para

fases subseqüentes do processo, a classificação em estágios permite uma mera referência de quando o fator começa a requerer cuidados.

Para avaliar a magnitude da situação crítica na implementação do *balanced scorecard* e conseqüentemente dificuldades associadas, dois critérios foram utilizados: grau de severidade do fator e grau de dificuldade para superação dos impactos negativos.

4 IMPLEMENTAÇÃO DO BSC E SUAS DIFICULDADES

Embora a identificação da empresa seja resguardada nesse estudo, é apresentado um breve relato de sua evolução, desde o surgimento até aos dias atuais.

No ano de 1987 dois engenheiros eletrônicos, em um curso de pós-graduação desenvolveram dois trabalhos de dissertação relacionados a sistemas de impressão matricial por impacto. A partir desses trabalhos resolveram transformar o projeto em um produto a ser industrializado e comercializado em larga escala. No ano de 1989 foi o primeiro empreendimento a entrar na Incubadora Tecnológica de Curitiba. Em 1990 foi constituída a empresa.

Em 1991, após tentativas frustradas de captação de recursos financeiros junto ao poder público, a empresa recorreu ao setor privado, admitindo seis novos sócios. A partir de setembro daquele ano passou a ser Sociedade Anônima de capital fechado.

Foi a primeira empresa brasileira a fabricar Miniimpressoras em larga escala, além de ser também a primeira a fornecer Blocos Impressores integrados para Terminais de Auto-atendimento.

Em 1995 foi inaugurada uma filial em São Paulo. Nos anos de 1999 e 2000 ocorreu a grande explosão de vendas de impressoras fiscais no Brasil. Em 2000 a empresa atingiu um faturamento de 63 milhões de reais, sua melhor marca até então, as vendas foram motivadas pela legislação brasileira com a obrigatoriedade da emissão de cupom fiscal pelas empresas.

Em 2001 foi realizada a primeira exportação de blocos matriciais para a recém criada subsidiária internacional, em Atlanta nos EUA. No ano de 2002, abriu uma unidade fabril em Manaus, além de duas filiais comerciais, uma na cidade de Salvador e a outra em Belo Horizonte.

Em 2003 criou a Universidade, como maneira de centralizar a gestão das atividades de treinamento que já vinham acontecendo em diversas cidades brasileiras.

Em 2005, foram criadas nove filiais, atendendo a todas as regiões do país. Além disso, é nesse ano que o foco da empresa centrou-se em “soluções em

automação comercial”, comercializando conjuntos de equipamentos completos para os pontos de venda.

Em 2006 houve a aquisição de três empresas: a primeira presta serviços de assistência técnica para equipamentos de informática; a segunda é empresa líder em desenvolvimento de software de gestão comercial; a terceira lidera o segmento de automação de farmácias. Dessa forma consolidando sua atuação em prover soluções completas em automação comercial.

No ano de 2007 fortaleceu a estratégia de atuação mundial com a inauguração de subsidiárias na Argentina e na Alemanha. Ainda no ano de 2007, ingressa no Novo Mercado da Bolsa de Valores de São Paulo. A abertura de capital teve como principal motivador o acesso a recursos para financiar a continuidade de seu crescimento.

4.1 O *BALANCED SCORECARD* NA EMPRESA PESQUISADA

A empresa implemetou o *balanced scorecard* no ano de 2001. A iniciativa pela utilização da ferramenta partiu do próprio diretor presidente, que após a realização de uma Pós-graduação em *Management* pela *Harvard Business School* optou pela sua adoção. O objetivo para a utilização do *balanced scorecard* pela empresa foi a tradução da estratégia em termos mais organizados.

Antes da adoção do BSC, a empresa já tinha sua estratégia definida e realizava o Planejamento Estratégico. O BSC auxiliou a empresa na identificação dos principais temas estratégicos. Antes da adoção do BSC, havia dificuldade para transmitir o entendimento dos principais objetivos, fazia-se alguma confusão entre objetivos estratégicos e necessidade de algum procedimento operacional.

A figura 4 descreve o alinhamento dos conceitos desenvolvidos pela empresa.

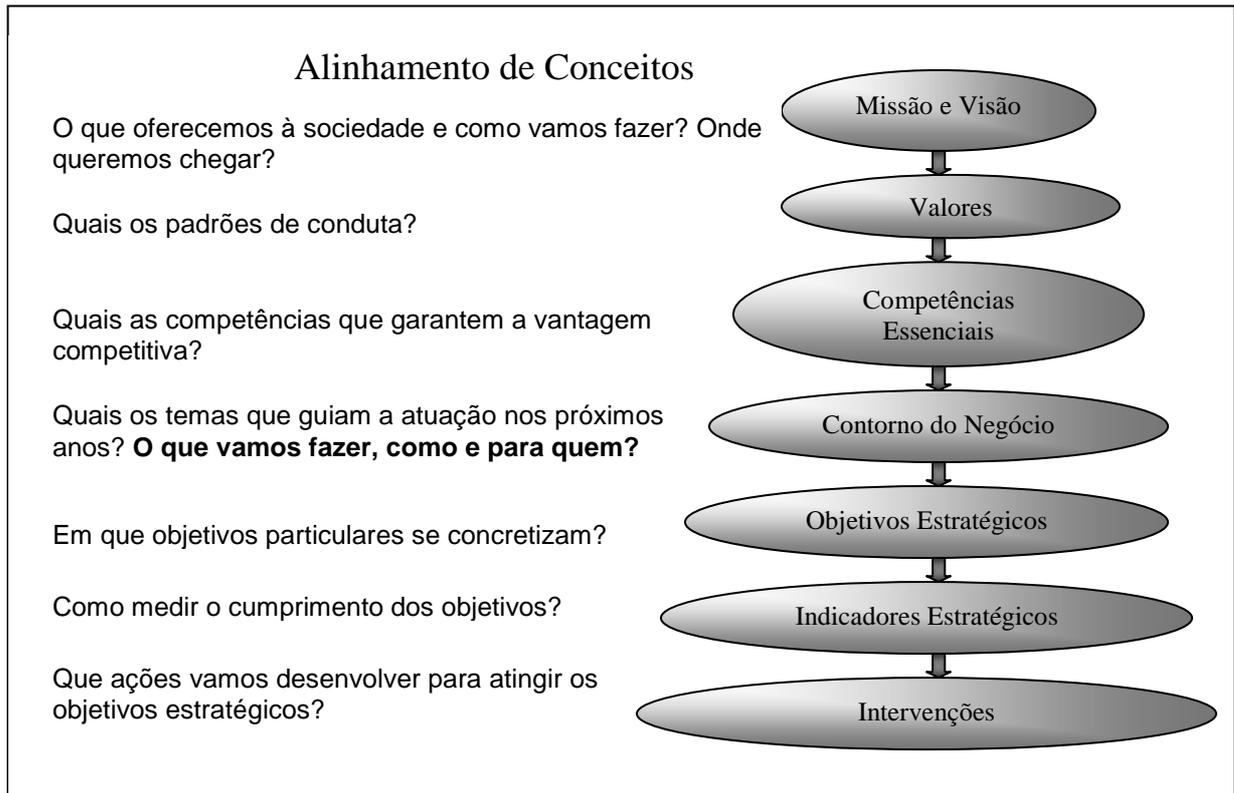


FIGURA 4 – ALINHAMENTO DE CONCEITOS
 FONTE: planejamento estratégico da empresa pesquisada

Os principais pontos-chave da estratégia da empresa são:

- a) Manter e expandir sua posição de liderança no mercado brasileiro de automação comercial para o varejo, com foco em pequenas e médias empresas;
- b) Ampliar sua base de Clientes Corporativos no Brasil e a receita advinda dos mesmos;
- c) Aumentar a parcela recorrente da receita;
- d) Perseguir seletivamente novas aquisições (identificar oportunidades de investimentos);
- e) Expandir suas vendas na América Latina e manter seu posicionamento estratégico nos demais países.

Desde a intenção até a efetiva implantação do BSC, a empresa levou aproximadamente um ano. Esse intervalo de tempo é considerado demasiado longo por Kaplan e Norton (1997, p. 322), que recomendam que os executivos passem a utilizar o *balanced scorecard* em um prazo de 60 dias.

Várias foram as iniciativas ao longo daquele ano na empresa: pesquisas de material publicado sobre o assunto para melhor compreensão da metodologia; definição dos responsáveis pelo projeto de implantação; fortalecimento da cultura

organizacional para minimizar eventuais resistências; contratação de consultoria especializada, desenvolvimento de um sistema de acompanhamento.

Kaplan e Norton (1997, p. 322), recomendam a implantação em um prazo reduzido, para que o ímpeto, o ânimo não se desvaneça caso o projeto leve muito tempo para ser efetivamente posto em prática. No caso da empresa, o período de um ano, foi considerado um período necessário para o aprendizado sem que o desânimo assolasse o projeto.

A empresa não utilizou um projeto piloto, ao fazer a primeira implantação, as dimensões do primeiro projeto já contemplavam toda a organização.

A periodicidade em que é realizada a reunião para a discussão do *feedback* das metas é mensal, já os objetivos e o relacionamento com a estratégia, é revisto anualmente. O sistema de acompanhamento, desenvolvido pela própria empresa, permite a consulta e emissão de relatórios em qualquer tempo, algumas metas, portanto, tem acompanhamento quase que simultâneo.

Desde o início, a partir da decisão pela adoção do BSC, a empresa utiliza dos serviços especializados de empresa de consultoria, que, inclusive menciona em seu *site* a implantação bem sucedida do BSC de sua empresa cliente.

Na data da implantação em 2001, a empresa tinha 40 objetivos, que gradativamente foram sendo reduzidos, em função do próprio aprendizado, atualmente são 14 objetivos, distribuídos nas quatro perspectivas padrão, sendo que para cada objetivo pode haver mais de um indicador. Para cada objetivo são estabelecidas quantas iniciativas se julgarem necessárias para a consecução do objetivo, denominadas na empresa como intervenções. Para cada intervenção é designado um responsável para gerenciar o processo.

A gestão do mapa estratégico é conduzida pela área de Planejamento Corporativo, que fornece o apoio aos patrocinadores dos objetivos e gestores das intervenções.

O patrocinador geral do mapa estratégico define as estratégias gerais e garante a consecução dos objetivos estratégicos. Os gestores são responsáveis por garantir a adequação da metodologia do BSC, treinamentos, suporte às equipes, acompanhamento e atualização dos diversos documentos. O patrocinador dos objetivos deve ser um diretor, pode assumir um ou mais objetivos estratégicos e é responsável por fornecer o escopo e as diretrizes gerais para o objetivo estratégico e para as intervenções. O gestor da intervenção deve ser um gerente, coordenador ou

pessoa-chave que deve identificar as medidas táticas (macro ações) e elaborar a intervenção. Deve também identificar a equipe que irá implementar a intervenção. O *Scorekeeper* é o executivo responsável pela validação, acompanhamento e análise crítica dos resultados estratégicos da organização.

A partir da utilização do mapa estratégico, foi proposta uma simplificação da missão da empresa com o objetivo de propiciar um melhor entendimento por parte da organização e do mercado. Antes do *balanced scorecard* a missão da empresa era exposta em uma frase com 46 palavras, atualmente uma sentença formada por 5 palavras descreve a missão organizacional.

4.2 DIFICULDADES AO IMPLEMENTAR O BSC NA EMPRESA PESQUISADA

Na análise das dificuldades ao implementar o *balanced scorecard*, foram utilizados dois critérios: grau de severidade e grau de dificuldade para superação dos impactos negativos.

Segundo a American Society for Quality – ASQ, o *Failure Modes and Effects Analysis* – FMEA, é uma ferramenta utilizada na identificação de possíveis falhas em *design* de processos, produtos ou serviços. O FMEA utiliza três fatores para definir as prioridades de falhas: a ocorrência, que define a frequência da falha; a detecção, que consiste na habilidade em detectar a falha; e severidade, que corresponde a gravidade ou seriedade do efeito da falha.

Para esse estudo, buscou-se adaptar o conceito de severidade ao significado que lhe é dado na metodologia aplicada ao FMEA, ou seja, quanto mais graves os efeitos nocivos à metodologia do *balanced scorecard* decorrentes da existência de alguma situação crítica na implementação, maior o grau de severidade a lhe ser atribuído.

O grau de dificuldade para superação dos impactos negativos está associado aos esforços desprendidos, ou a serem desprendidos, para minimizar os efeitos nocivos do fator à implementação do *balanced scorecard*. Não necessariamente todos os fatores tratados como críticos na literatura ocorrem na empresa pesquisada, portanto não que sejam dispensadas a atenção e cuidados, desprezando os perigos à eficiência e eficácia do *balanced scorecard*, mas não há

necessariamente a exigência de esforços especialmente focados para transpor impactos negativos resultantes desse fator. Por esse motivo, tratar-se distintamente os critérios “severidade” e “dificuldades para superação”.

Os entrevistados classificaram o grau de severidade do fator de acordo com suas percepções quanto a metodologia do BSC, assinalando o grau de severidade de acordo com os danos que cada circunstância de fato tenha causado ou que poderia causar (quando o fenômeno não tenha de fato ocorrido na empresa).

O quadro 6 indica os escalonamentos do grau de severidade.

Grau	Severidade	
1	Não representa uma situação crítica.	Não é um fator que possa causar um impacto negativo na implementação do BSC.
2	Situação crítica com grau mínimo de severidade.	É um fator que provoca ligeiro impacto negativo na implementação do BSC, comprometendo de forma sutil o desenvolvimento da metodologia.
3	Situação crítica com grau médio de severidade	É um fator que causa impacto negativo significativo na implementação da metodologia do BSC, os problemas causados em decorrência desse fator podem comprometer a eficácia e eficiência da ferramenta.
4	Situação crítica com forte grau de severidade.	É um fator que causa impacto negativo significativo, podendo inclusive frustrar a implementação da metodologia do BSC.

QUADRO 6 – GRAU DE SEVERIDADE.

Os entrevistados classificaram o grau de dificuldade para superação considerando os esforços necessários para superar os aspectos negativos relacionados ao fator, conforme o quadro 7.

Grau	Dificuldade para Superação dos Impactos Negativos.	
1	Não há dificuldade alguma para superação	Não foi, ou está sendo necessário dispensar esforços extraordinários para superar algum impacto negativo do fator.
2	Pouca dificuldade para superação	Foi ou está sendo necessário dispensar poucos esforços extraordinários para superar o impacto negativo do fator.
3	Razoável dificuldade para superação	Foi ou está sendo necessário dispensar razoáveis esforços extraordinários para superar o impacto negativo do fator.
4	Muita dificuldade para superação	Foi ou está sendo necessário dispensar muitos esforços extraordinários para superar o impacto negativo do fator.

QUADRO 7 – GRAU DE DIFICULDADE PARA SUPERAÇÃO DOS IMPACTOS NEGATIVOS .

Nos sub-tópicos 4.2.1 ao 4.2.5 são apresentados quadros que compilam os graus de severidade e dificuldade para superação, atribuídos às situações críticas pelos respondentes.

Além disso, são abordadas as principais ações no sentido de promover a minimização dos impactos negativos, quando o fator representa uma situação crítica

para a empresa. Os respondentes são identificados nos quadros como respondente 01 (gestor do BSC) e respondente 02 (scorekeeper).

4.2.1 Dificuldades ao Decidir Implantar o *Balanced Scorecard*

Ao decidir implantar o *balanced scorecard* foram levantados 4 (quatro) fatores com potencial em dificultar o processo de implementação da ferramenta, no quadro 8, estão relacionados os fatores ao grau de severidade e dificuldade para superação de algum impacto negativo que o fator possa ter causado. De modo geral, os respondentes atribuíram entre médio a forte grau de severidade, ou seja, se as circunstâncias relacionadas de fato tivessem ocorrido na empresa, teriam potencial para causar impactos negativos significativos na implementação da metodologia do BSC, sendo que a falta de consenso e uma cultura organizacional não preparada para mudanças, poderia inclusive frustrar a implementação da metodologia.

CIRCUNSTÂNCIAS AO DECIDIR IMPLANTAR O BSC		Severidade		Dificuldade para Superação	
		Respondente		Respondente	
		01	02	01	02
01	Falta de consenso quanto ao real objetivo da utilização do <i>balanced scorecard</i> .	3	4	1	1
02	Cultura organizacional: empresa não preparada para mudanças.	3	4	1	1
03	Subestimar a complexidade da tarefa de implementação.	3	3	1	1
04	Dificuldades na identificação de recursos necessários.	3	2	1	1

QUADRO 8 – GRAU DE SEVERIDADE E DIFICULDADE PARA SUPERAÇÃO, RELACIONADAS ÀS CIRCUNSTÂNCIAS AO DECIDIR IMPLANTAR O BSC.

Relativamente ao consenso quanto ao real objetivo da utilização do *balanced scorecard*, desde as primeiras discussões acerca da utilização da ferramenta, havia concordância, não só da alta administração, mas um consenso generalizado, de que o objetivo da implementação do BSC era o de traduzir a estratégia, na busca de clareza e obtenção de foco.

Considerando que a empresa possui uma forte cultura organizacional com características inovadoras, não foram necessárias mobilizações ou intervenções para aplacar impactos negativos relacionadas à assimilação de mudanças.

A complexidade da tarefa não foi nem superestimada tampouco subestimada, os respondentes atribuem as orientações da consultoria especializada como peça-chave no processo.

Quanto aos recursos necessário, transcorreu-se aproximadamente um ano entre a intenção de adotar e a efetiva implantação do *balanced scorecard*. Nesse sentido, a empresa utilizou esse período para fazer estudos de viabilidade do projeto.

4.2.2 Dificuldades antes de Começar a Implantar o *Balanced Scorecard*

Antes de começar a implantar o *balanced scorecard*, são identificadas 8 (oito) circunstâncias que podem causar problemas na implementação, conforme ilustrado no quadro 9. O processo visto como um capricho passageiro e o não comprometimento da alta administração são assinalados como itens que tem potencial para frustrar a metodologia do BSC por ambos os respondentes. Os outros fatores relacionados, de modo geral, merecem atenção, pois podem comprometer a eficácia e eficiência da ferramenta.

CIRCUNSTÂNCIAS ANTES DE COMEÇAR A IMPLANTAR O BSC		Severidade		Dificuldade para Superação	
		Respondente		Respondente	
		01	02	01	02
01	Processo visto como um capricho passageiro.	4	4	1	1
02	Falta de comprometimento da alta administração.	4	4	1	1
03	Dificuldades de infra-estrutura.	2	3	2	1
04	Utilização do BSC como um controle extra.	4	3	1	1
05	BSC visto como evento único e não como um processo contínuo.	4	3	1	1
06	O BSC é utilizado como processo de reengenharia de relatórios.	3	3	1	1
07	Tentar implantar o BSC como um projeto padronizado.	3	3	1	1
08	Estratégia obscura.	3	1	1	1

QUADRO 9 – GRAU DE SEVERIDADE E DIFICULDADE PARA SUPERAÇÃO, RELACIONADAS ÀS CIRCUNSTÂNCIAS ANTES DE COMEÇAR A IMPLANTAR O BSC.

Quanto à dificuldade para a superação, foram necessárias poucas intervenções para suprir as dificuldades de infra-estrutura.

A iniciativa para a adoção do BSC partiu da diretoria, sendo que o patrocínio para implantação e continuidade do projeto de sua responsabilidade. Esse envolvimento evidenciou a seriedade do projeto, eliminando resistências dos

colaboradores no sentido de que pudesse tratar-se somente de um capricho passageiro.

As dificuldades de infra-estrutura estavam relacionadas à forma como as informações referente ao *balanced scorecard* seriam agrupadas e evidenciadas, ou seja, se fazia necessário o desenvolvimento de um sistema de informações cuja alimentação fosse simples e integrada a outros sistemas gerenciais. Esse problema foi contornado ao se desenvolver um sistema exclusivo para o BSC. Nesse sentido, não houveram tentativas de adaptações aos relatórios pré-existentes. A formatação para o sistema foi feita a partir de minuciosas análises, respeitando as necessidades de informação da empresa, sem tentar utilizar um molde padrão.

Na empresa o BSC não é utilizado como um controle extra, até porque, as relações hierárquicas são rompidas. O subordinado em uma intervenção “X” pode muito bem ser o responsável por outra intervenção “Y” e ter como subordinado o responsável pela intervenção “X”, nessas circunstâncias o controle hierárquico vertical modifica-se ao ponto de não permitir que o BSC sirva como um controle extra de cima para baixo.

Quanto ao perigo do BSC ser visto como evento único, e não como um processo contínuo, o principal objetivo na adoção da ferramenta era a tradução da estratégia, na busca de clareza e obtenção de foco. Não que a estratégia fosse obscura, mas os respondentes entendem que o BSC auxiliou no processo de reescrever a estratégia e definir o foco. No entendimento dos respondentes essa prática impele ao repensar a estratégia, transformando as discussões acerca da estratégia em um processo de contínuo aprendizado.

4.2.3 Dificuldades ao Desenhar o *Balanced Scorecard*

Na fase do desenho do projeto são identificados 18 (dezoito) situações críticas na implementação do *balanced scorecard*, conforme ilustrado no quadro 10. A possibilidade de que os indicadores não reflitam as decisões estratégicas, mas medições genéricas ligadas ao negócio, não ocorrendo a tradução da visão, é apontado como situação capaz de minar o projeto de implementação.

Os outros fatores relacionados, de modo geral, podem comprometer a eficácia e eficiência da ferramenta.

CIRCUNSTÂNCIAS AO DESENHAR O BSC		Severidade		Dificuldade para Superação	
		Respondente		Respondente	
		01	02	01	02
01	Os indicadores não refletem decisões estratégicas, mas medições genéricas ligadas ao negócio, não ocorrendo a tradução da visão.	4	4	3	3
02	Incertezas sobre o grau de razoabilidade das metas.	3	3	4	4
03	Dificuldades em decidir o que medir.	3	3	4	2
04	Conflitos nas priorizações de objetivos.	3	3	3	3
05	Dificuldades em reconhecer quais objetivos de curto prazo são necessários para a consecução dos objetivos estratégicos de longo prazo (causa e efeito).	3	4	3	2
06	Métricas mal definidas.	3	3	1	4
07	Seleção por parte dos gerentes de objetivos e medidas que lhes sejam familiares ou facilmente alcançáveis.	3	4	1	3
08	Dificuldades na identificação dos fatores críticos de sucesso.	4	3	1	3
09	Dificuldades na determinação dos padrões de desempenho.	3	3	1	3
10	Processos de desenvolvimento muito longos.	3	3	2	1
11	Exagerar na complexidade da tarefa, buscando a perfeição.	3	3	1	2
12	Metas fixadas sem o conhecimento dos meios necessários para atingi-las.	3	2	1	2
13	Discrepâncias entre missão e BSC.	3	4	1	1
14	Ambigüidade da definição dos objetivos.	3	3	1	1
15	Ausência de ligação entre medidas não financeiras e a expectativa de resultados financeiros futuros.	3	3	1	1
16	Desconsiderar eventos que não possam ser quantificados.	3	3	1	1
17	A possibilidade de inadequações nos vínculos de recompensas dos funcionários.	2	3	1	1
18	Dúvidas sobre as articulações entre as perspectivas.	2	2	1	1

QUADRO 10 – GRAU DE SEVERIDADE E DIFICULDADE PARA SUPERAÇÃO, RELACIONADAS ÀS CIRCUNSTÂNCIAS AO DESENHAR O BSC.

Destacam-se as dificuldades em reconhecer quais objetivos de curto prazo são necessários para a consecução dos objetivos estratégicos de longo prazo, a possibilidade de haver a seleção por parte dos gerentes de objetivos e medidas que lhes sejam familiares ou facilmente alcançáveis, as dificuldades na identificação dos fatores críticos de sucesso e a possibilidade de discrepâncias entre missão e BSC, que foram apontados por um dos respondentes como sendo fator de maior gravidade, com potencial de frustrar a metodologia.

As dúvidas sobre as articulações entre as perspectivas é classificado pelos dois respondentes como sendo fator que menos compromete a metodologia entre todos os fatores relacionados.

Na fase do desenho foram necessários alguns esforços no sentido de superar impactos negativos que se justificam pela ocorrência de algumas situações críticas. A maior intensidade de esforços despendidos foi verificada na eliminação das incertezas quanto ao grau de razoabilidade das metas. Quanto à necessidade de que o BSC traduza a visão e não reflita apenas medições genéricas ligadas ao negócio e os conflitos nas priorizações de objetivos desencadearam a exigência de alguns esforços extraordinários.

Não houve um consenso entre os respondentes quanto a identificação do grau de dificuldade para superação dos impactos negativos advindos do fator, em se tratando de: dificuldades em decidir o que medir: métricas mal definidas: seleção por parte dos gerentes de objetivos que lhes sejam familiares ou facilmente alcançáveis: identificação dos fatores críticos de sucesso; e dificuldades na determinação de padrões de desempenho. O fenômeno se justifica, pois as atribuições do Gestor e do Scorekeeper do BSC podem desencadear diferentes percepções acerca de cada fator, considerando que a intervenção e o envolvimento, dependendo da situação, podem receber tratamento diferenciado por cada um dos executivos.

Para que os indicadores reflitam as decisões estratégicas e não sejam somente medições genéricas ligadas ao negócio, o primeiro procedimento foi a avaliação das melhores práticas de mercado e o confronto com a realidade da empresa, com o propósito de compreender a metodologia da tradução da estratégia, sendo que a tarefa de traduzir a estratégia em indicadores compete a alta administração. Para Kaplan e Norton (1997, p. 298) os altos executivos devem estar a frente do processo para que o balanced scorecard reflita a visão da alta administração.

Segundo os respondentes, discrepâncias entre a missão e o BSC, inviabilizam a utilização da metodologia, nesse sentido, o direcionamento estratégico é feito sem grandes dificuldades quando o ponto de partida para as discussões é a missão organizacional.

Os conflitos nas priorizações de objetivos são comuns, sendo que no primeiro desenho foram utilizadas técnicas de *brainstorming* e árvore de decisões. Nos períodos subseqüentes à implementação os conflitos são reduzidos a medida em que as priorizações dadas ao mapa estratégico no exercício anterior são discutidas e reavaliadas, procurando dessa forma estabelecer uma classificação de prioridade para o futuro, a idéia é a de aprender com os acertos e também erros do

passado. Dessa forma, as dificuldades em decidir o que deve ser medido tem sido superadas na avaliação dos resultados trimestrais em comparação aos objetivos propostos, além disso, é realizado um *benchmarking* a cada ciclo de planejamento (anual). Essa prática está em consonância com o que Roest (1997) julga ser o ponto de partida: entender a estratégia do negócio.

Para que evitar a ambigüidade da definição dos objetivos, ou seja, entendimentos distintos e equívocos na compreensão dos objetivos. Há extremo rigor na redação. A forma como o objetivo é redigido é avaliada no sentido de evitar a possibilidade de dúbias interpretações. Os respondentes consideram que, na fase do desenho, a intervenção da consultoria especializada foi fundamental para minimização dos riscos nesse processo.

Quanto a possibilidade de haver a seleção por parte dos gerentes de objetivos e medidas que lhes sejam familiares ou facilmente alcançáveis, o projeto do BSC enfrentou alguns obstáculos. A tendenciosidade (familiaridade ou facilidade em alcançar) nunca representou um problema. A vaidade, por outro lado, sim, em alguns casos a “força” do diretor determinava um ou outro objetivo. Cada diretor, julgando ser sua área mais importante que a outra, insistia na inserção de um ou mais objetivos, sem atentar se esse era o foco estratégico. A medida em que se impôs seriedade ao processo, gradativamente esses problemas foram sendo contornados. Moullin (2004) destaca que é importante que se faça uma investigação minuciosa com todas as partes interessadas, para então medir o que de fato é importante e que os planos de ação sejam adequadamente direcionados.

Para Pandey (2005) é fundamental a identificação dos fatores críticos de sucesso e sua tradução em objetivos mensuráveis, desta forma atribuindo-lhes prioridade e avaliando seu impacto. Na empresa não existe uma metodologia considerada clara e satisfatória quanto a identificação dos fatores críticos de sucesso. A abertura de capital modificou drasticamente a forma como são avaliados os fatores críticos de sucesso, sendo que atualmente a balança pende muito mais para o lado do acionista.

Para a definição das métricas na fase do desenho, recorreu-se também a técnicas de *brainstorming* e árvore de decisões e nos ciclos subseqüentes a definição consiste basicamente no aprendizado com os resultados do passado, sendo que as medidas focam as intervenções, além disso, a equipe responsável pelo BSC procura estar atenta as melhores práticas do mercado. Para Kaplan e

Norton (1997, p. 297), as medidas não podem ser genéricas, devem comunicar exatamente os pontos que devem ser melhorados.

Além de reduzir conflitos de prioridades entre os objetivos, é a história do BSC ao longo do tempo que torna possível ter uma razoável noção das relações de causa e efeito das ações imediatas sobre objetivos de longo prazo. A análise é feita de forma qualitativa, ou seja, não são utilizados métodos estatísticos para a realização das avaliações de relacionamentos de causa e efeito. Olve, Roy e Wetter (2001, p. 338), sugerem que, mesmo quando as relações de dependência ainda não podem ser verificadas, que é a fase do desenho do projeto, a direção deve ter alguma idéia sobre elas, nesse caso os modelos das simulações e da conjuntura, mais ou menos formalizados, podem ser interessantes como ferramentas administrativas.

A dificuldade de relacionar as medidas não financeiras às expectativas de resultados financeiros futuros foi uma realidade para a empresa nos primeiros ciclos de avaliação. No primeiro ano do BSC (2001) haviam muitos objetivos (40 objetivos), o que praticamente impossibilitava a compreensão de ligações entre as medidas não financeiras às expectativas de resultado financeiro futuro. O estabelecimento de um número reduzido de objetivos permitiu uma melhor visualização.

Os eventos que não possam ser quantificados, não são desconsiderados, são monitorados, ainda que, com uma abordagem qualitativa, possibilitando assim reflexões futuras.

Os entrevistados não consideraram que as dúvidas sobre as articulações entre as perspectivas seja um fator que possa causar danos significativos à metodologia do BSC, as dúvidas e as descobertas sobre as articulações entre as perspectivas fazem parte do próprio processo de aprendizado, isso já é intrínseco ao uso da ferramenta.

Com o objetivo de reduzir as incertezas sobre o grau de razoabilidade das metas, as mesmas são discutidas pela equipe responsável pelo BSC, negociadas com as pessoas responsáveis pelo seu cumprimento e aprovadas pelos diretores. Os responsáveis pela consecução das metas são convencidos de que não podem falhar. Como a empresa recentemente passou por um processo de abertura de capital, negociando ações na bolsa de valores, algumas metas passaram a sofrer maior pressão quanto ao cumprimento. Pandey (2005) considera que as metas devem ser um desafio, mas possíveis de serem alcançadas. Para Schneiderman

(1999) as metas devem ser fixadas com base no conhecimento dos meios para atingi-las, considera a negociação o vício do atual cenário das metas.

Quando as metas são definidas, também são definidas quais intervenções (iniciativas) são necessárias para o seu cumprimento, bem como realizados treinamentos (capacitações) específicos, ou seja, além de definir “o que” se espera, também se analisa e se planeja o “como” alcançar. Para Schneiderman (1999) são as capacidades que limitam as metas, para estabelecer metas mais ousadas, se fazem necessários processos que melhorem as capacidades.

No que diz respeito às dificuldades na determinação dos padrões de desempenho, para tentar corrigir incoerências, são feitas ponderações entre as melhores práticas do mercado e os padrões de desempenho impostos pela empresa. Para Costa (2006) na definição de padrões, as medidas devem ser claras e as metas devem expressar ao mesmo tempo o que a empresa precisa conseguir fazer e o que os recursos podem produzir de resultado naquele prazo. Para Schneiderman (1999), ao se estabelecer metas racionais (prazos, recursos necessários), estabelece-se um meio de prever a realização de padrões.

Quanto a possibilidade de inadequações nos vínculos de recompensas dos funcionários, a remuneração por incentivos ainda não é diretamente vinculada ao BSC.

Na fase do desenho um dos perigos a ser evitado é tentar buscar a perfeição do modelo. Para Niven (2005, p. 385-386), tanto retardar demasiadamente o lançamento do BSC, por estarem faltando algumas medidas, ou lançar o BSC sem que haja consenso acerca da estratégia são fontes de problemas. Para o autor, na maioria das vezes se consegue melhores resultados ao demorar o tempo necessário para que as idéias e discussões transformem o conceito em realidade. Na empresa a implantação não foi adiada na busca de um modelo perfeito, a partir do momento em que se decidiu por adotar a ferramenta, foram realizados estudos primeiramente para compreender a metodologia para depois iniciarem-se as discussões acerca da estratégia e da implementação na empresa. Os respondentes entendem que a própria metodologia do BSC auxiliou na eliminação de imperfeições presentes nos primeiros ciclos de planejamento e controle por tratar-se de uma ferramenta que favorece ao aprendizado.

Para Roest (1997), esperar muito tempo para implantar o BSC pode acarretar em perda de confiança no processo por parte dos patrocinadores, além de

que ao longo do tempo algumas medidas se tornam irrelevantes. Na empresa, as diversas fases de trabalho da equipe escalonada para o BSC, em constante revisão com a consultoria reduziu consideravelmente o tempo gasto para cada etapa. O problema com prazos longos é a perda de motivação e foco, sendo que os respondentes entendem que isso não tenha ocorrido na empresa.

4.2.4 Dificuldades ao Implantar o *Balanced Scorecard*

As 15 (quinze) situações críticas ao implantar o BSC e os respectivos graus de severidade e dificuldade para superação de impactos negativos, atribuídos pelos respondentes são apresentados no quadro 11.

Os respondentes são unânimes em considerar as resistências das unidades e dos indivíduos e o encastelamento do scorecard no topo como fatores que podem minar o projeto do BSC.

Destacam-se ainda as dificuldades em relacionar a estratégia com a alocação anual de recursos e orçamentos; a comunicação deficiente; a não divisão de papéis e responsabilidades; a má coordenação entre funções, negócios, ou regiões geográficas no compartilhamento da estratégia geral; o tratamento do BSC como projeto da área de sistemas; as pessoas se sentirem ameaçadas pelo processo de medição; e o efeito dos indicadores de desempenho no comportamento das pessoas. Não unanimemente, mas um dos respondentes atribuiu grau máximo de severidade, ou seja, acredita que uma vez a circunstância se estabelecendo, tem potencial para frustrar a metodologia.

CIRCUNSTÂNCIAS AO IMPLANTAR O BSC		Severidade		Dificuldade para Superação	
		Respondente		Respondente	
		01	02	01	02
01	Dificuldades em relacionar a estratégia com a alocação anual de recursos e os orçamentos.	4	3	4	4
02	Resistências das unidades e dos indivíduos.	4	4	4	3
03	Encastelamento do scorecard no topo.	4	4	1	3
04	Comunicação deficiente.	3	4	3	1
05	Dificuldades em integrar os sistemas de informação.	3	2	3	2
06	Não divisão de papéis e responsabilidades.	3	4	1	2

Continua...

...continuação

CIRCUNSTÂNCIAS AO IMPLANTAR O BSC		Severidade		Dificuldade para Superação	
		Respondente		Respondente	
		01	02	01	02
07	Má coordenação entre funções, negócios, ou regiões geográficas no compartilhamento da estratégia geral.	4	3	1	2
08	Cobertura do projeto muito ampla.	3	3	1	2
09	O desempenho não é vinculado ao balanced scorecard.	2	3	2	1
10	Tratamento do BSC como projeto da área de sistemas – o desenvolvimento do BSC é impulsionado pela tecnologia da informação.	4	3	1	1
11	As pessoas se sentem ameaçadas pelo processo de medição.	3	4	1	1
12	Desconsiderar o efeito dos indicadores de desempenho no comportamento das pessoas.	3	4	1	1
13	Desconsiderar a necessidade de treinamentos.	3	3	1	1
14	Dificuldades em reunir informações nos níveis de atividades.	3	3	1	1
15	Conflitos com outros sistemas gerenciais em operação.	3	2	1	1

QUADRO 11 – GRAU DE SEVERIDADE E DIFICULDADE PARA SUPERAÇÃO, RELACIONADAS ÀS CIRCUNSTÂNCIAS AO IMPLANTAR O BSC.

As dificuldades no relacionamento da estratégia com a alocação anual de recursos e orçamentos, é considerado o fator que demanda de maiores esforços para superação, seguido pelas resistências das unidades e dos indivíduos.

De modo geral observa-se que as percepções dos respondentes são muito semelhantes na abordagem das dificuldades de superação dos impactos negativos relacionados à fase de implantação, com exceção dos seguintes fatores: encastelamento do scorecard no topo e a comunicação deficiente.

Na empresa ainda não se encontrou uma maneira eficaz de alocar verbas específicas para os objetivos do BSC, esforços tem sido empregados no sentido de alterar a ordem do ciclo de planejamento para que as etapas de revisão estratégica possam ser incluídas no plano orçamentário. Essa prática é sugerida por Olve; Roy e Wetter(2001, p. 339), que diz que os orçamentos devem estar adaptados ao *scorecard* e coordenadas no tempo, ou seja, deve haver uma equalização dos ciclos de planejamento, buscando inclusive a integração com as medidas utilizadas. O orçamento não está totalmente desvinculado do BSC, o plano estratégico é desenvolvido antes do plano orçamentário, sendo que a equipe da elaboração de ambos os planejamentos é basicamente a mesma. Os responsáveis pelas metas do planejamento estratégico conseguem de alguma forma apresentar razões que justifiquem a vinculação de recursos com as metas já previamente definidas. Nesse caso, mesmo sem uma programação formal, e sem uma integração com as medidas, pode-se dizer que há um sutil relacionamento entre o plano estratégico e o

orçamentário. Pandey (2005) considera que o processo orçamentário deve estar vinculado ao BSC para que possam ser definidas as prioridades, considerando que as iniciativas para atingir os objetivos do BSC demandam de recursos. Na empresa o que está faltando é uma formalização e isso ainda é considerado motivo de grande preocupação. Para Kaplan e Norton (2001, p. 291), o perigo em se adotar os orçamentos como principal ferramenta de controle das organizações, foca a atenção gerencial na consecução de metas financeiras de curto prazo.

A resistência das unidades e dos indivíduos, segundo os respondentes, pode comprometer a metodologia do BSC e tem poder para frustrar a adoção da ferramenta. A comunicação constante, por meio de diversos canais, e o engajamento de pessoas de diversos níveis hierárquicos é a estratégia que se tem utilizado para superar as resistências. Essa tática tem funcionado, na medida em que desenvolve o senso de responsabilidade nos indivíduos. Segundo Kallás em entrevista concedida a Herrero Filho (2005, p. 227), não adianta o diretor ou presidente fazer aparições em vídeos institucionais, se não mostrar-se comprometido com os projetos do *balanced scorecard*.

Além de superar as resistências de unidades ou de indivíduos, o envolvimento de pessoas de diversos níveis também contribuiu para a disseminação da metodologia do BSC por toda a empresa, evitando dessa forma o encastelamento no topo, ou seja, que o scorecard fosse “aprisionado” entre as paredes da sala da diretoria. Auxiliando inclusive na melhor coordenação entre funções, negócios e regiões geográficas no compartilhamento da estratégia geral. Niven (2005, p. 383) corrobora ao afirmar que é a disseminação do *scorecard* em todos os níveis da organização que permite que os funcionários contribuam com o sucesso global da organização.

A cultura da empresa já favorecia a ampla comunicação antes da implantação do *balanced scorecard*, sempre houve uma proximidade muito grande entre direções, gerências e operações. Com a implementação do BSC desenvolveram-se programas de comunicação estratégica específicos. Nos últimos cinco anos, os programas específicos gerados para cada fase da empresa, tem o objetivo de reforçar os temas relevantes de cada período. Essa prática é sugerida por Kaplan e Norton (2001, p. 21-24) que destacam que o alinhamento da organização à estratégia provoca a substituição dos tradicionais relatórios financeiros pela utilização de temas e prioridades estratégicas como instrumento de

comunicação e gestão, a estratégia se transforma em tarefa cotidiana de todos quando todos a compreendem e então, se motivam para a execução.

Embora única e exclusivamente a tecnologia da informação não seja uma boa abordagem para suportar o *balanced scorecard* como modelo de gestão segundo Rousseau e Rousseau (2000), um bom sistema de informações é crucial para dar o suporte ao modelo de gestão. Nesse sentido foi desenvolvido na empresa um sistema CPM (*Corporate Performance Management*), integrado a outros sistemas informativos, para uso dos gerentes e diretores, que permite o acompanhamento *on-line* dos indicadores e planos de ação. No sentido de que o sistema desenvolvido pudesse conflitar com outros sistemas gerenciais em operação, o CPM integra informações dos outros sistemas gerenciais, não provocando conflitos, o novo sistema agrupa informações antes espalhadas em diversas bases informativas.

Em se tratando de sistemas de informação, há o perigo de que o *balanced scorecard* seja tratado como projeto de área de sistemas, cujo desenvolvimento seja impulsionado pela tecnologia da informação. De acordo com os respondentes, quando o BSC adquire a imagem de um sistema informatizado em detrimento de seus objetivos primordiais para a empresa, a implementação eficaz pode estar em risco, podendo até frustrar a metodologia que o modelo propõe. Na empresa foi desenvolvido um sistema específico para compilação dos dados e acompanhamento simultâneo aos acontecimentos, no entanto, o sistema é considerado um meio, não o fim.

As dimensões do projeto, ou um projeto muito amplo, envolvendo pessoas demais ao ponto de inviabilizar as discussões, é considerado pelos respondentes como fator relativamente grave. Atualmente as pessoas que estão envolvidas nas discussões do BSC são pessoas-chave de cada área. Os respondentes não consideram que haja um número exagerado de pessoas envolvidas que dificulte o consenso geral, mas nem sempre foi assim, no ano do primeiro ciclo de planejamento foram definidos muitos objetivos (40 objetivos), obviamente que para cada objetivo haviam indicadores, metas e planos de ação que remetiam a algum responsável. Nessa primeira fase houveram dificuldades em administrar o projeto, ficou grande demais, mas foram gradativamente contornadas com a avaliação mais criteriosa dos objetivos, considerando sua relevância no plano estratégico. Roest (1997); Lewy e Du Mee (1998); Stivers e Joyce (2000); Olve, Roy e Wetter (2001);

Costa (2006) são unânimes quanto à necessidade de um projeto piloto, que pode começar em uma subsidiária ou departamento, para depois estender o BSC para o restante da companhia. O projeto piloto seria a melhor maneira para a organização aprender com alguns equívocos e também criar confiança. Na empresa não foi utilizado o projeto piloto, optou-se por adotar o BSC em toda companhia mesmo que com algumas imperfeições a serem posteriormente contornadas.

A divisão de papéis e responsabilidades não representou um obstáculo para a empresa. Na elaboração do mapa estratégico são formalmente definidas as responsabilidades e funções, sendo que para cada intervenção há um responsável.

Os respondentes consideram que o desempenho não estar vinculado ao *balanced scorecard* tem entre mínimo a médio grau de severidade, ou seja, tem potencial de abalar a eficiência e eficácia do modelo. Na empresa, a remuneração pelo desempenho ainda não está diretamente vinculado ao BSC, outros programas, como o bônus, que é uma forma de recompensa trimestral, e o PPR (programa de participação nos resultados), como recompensa anual, são adotados. As metas não necessariamente precisam estar contempladas no BSC para fazerem parte desses programas, embora quase sempre tenham estreita relação com os objetivos estratégicos do BSC. O que de certa forma contribui muito para o estreitamento entre objetivos do BSC e programas de recompensas pelo desempenho é o fato de que a área de Recursos Humanos e Planejamento Estratégico estarem subordinadas à mesma diretoria (Diretoria de Desenvolvimento Organizacional). Nesse sentido Lazere (1998) e Pandey (2005) advertem que *scorecards* equilibrados devem estar ligados à avaliação e a compensação de desempenho a fim de serem inteiramente eficazes.

Quanto à possibilidade de as pessoas se sentirem ameaçadas pelo processo de medição, na empresa o BSC não é visto como um sistema de medição, e sim como uma ferramenta capaz de organizar a estratégia, a medição é uma consequência natural. Não foram sentidas mudanças no comportamento das pessoas com a adoção dos indicadores de desempenho estratégicos do BSC.

Não são desconsideradas as necessidade de treinamentos. As capacitações e treinamentos são rotina na empresa, são realizados tanto para novos desafios que colaboradores antigos venham a assumir, como também para novos colaboradores que são contratados.

Reunir informações nos níveis de atividades, não representa um problema para a empresa, os respondentes atribuem o fato ao estabelecimento de medidas de desempenho desprovidas de complexidade.

4.2.5 Dificuldades ao Sustentar o *Balanced Scorecard*

Na fase da sustentação, ou da manutenção da ferramenta, 9 (nove) situações são elencadas, com potencial de prejudicar a condução da metodologia.

Vale ressaltar que as situações críticas das etapas anteriores não necessariamente desaparecem quando se parte para etapas subsequentes, a classificação em estágios permite uma mera referência de quando o fator começa a requerer cuidados, portanto, embora se tenha a impressão que a fase de sustentação contemple apenas 9 (nove) situações críticas, acumula ainda situações elencadas nas fases anteriores que necessitam de constantes atenções.

CIRCUNSTÂNCIAS AO SUSTENTAR O BSC		Severidade		Dificuldade para Superação	
		Respondente		Respondente	
		01	02	01	02
01	Falta de planejamento para a sucessão de lideranças.	4	4	3	3
02	Os indicadores não permitem perceber as mudanças de cenários.	4	3	3	3
03	Excesso de indicadores.	3	3	3	2
04	Ineficácias da alta gerência.	4	3	1	3
05	Conflitos entre os gerentes.	3	3	1	3
06	Erros na definição das hipóteses nos relacionamentos de causa e efeito.	3	2	1	3
07	Excesso de informações históricas sem muita visibilidade para o futuro.	2	3	1	3
08	Desenvolvimento e gestão de talentos precários.	3	3	1	1
09	O estado da arte não é utilizado no processo de melhorias.	2	2	1	1

QUADRO 12 – GRAU DE SEVERIDADE E DIFICULDADE PARA SUPERAÇÃO, RELACIONADAS ÀS CIRCUNSTÂNCIAS AO SUSTENTAR O BSC.

A falta de planejamento para a sucessão de lideranças é considerado por ambos os respondentes como fator que pode frustrar a continuidade da metodologia. Na empresa não há um planejamento para sucessões de lideranças suportado pelas informações do BSC, outras fontes de informações são consultadas “se” e “quando” houver alguma sucessão. No ano de 2006 o diretor presidente teve que se afastar de suas atribuições, designando em função disso, outra pessoa para assumir a frente dos negócios. Essa outra pessoa tinha um estilo de liderança muito diferente,

o *balanced scorecard* simplesmente não estava entre suas prioridades. Toda a metodologia do BSC, até então desenvolvida, estagnou nesse período. Assim que o diretor presidente reassumiu suas atividades, retomaram-se também as atividades relacionadas ao *balanced scorecard*. Nenhum esforço foi empregado para contrapor o estilo de liderança do sucessor temporário, porém, esforços tiveram que ser empenhados no restabelecimento de ânimo e comprometimento dos diversos envolvidos no processo após o período de estagnação.

Quanto à dificuldade em estabelecer indicadores que permitam perceber as mudanças de cenários, na visão de um dos respondentes, é uma situação que pode frustrar a metodologia, sendo que alguns esforços são necessários na superação de impactos negativos. Para os cenários internos são identificados indicadores de ocorrência (desempenho passado) e indicadores de tendência (criação de valor futuro) buscando o equilíbrio entre as medidas. Para a maioria dos indicadores de ocorrência são atribuídos indicadores de tendência a cada revisão do planejamento estratégico. Os indicadores de tendência fornecem medidas de desempenho que monitoram as mudanças dos cenários internos. Já para a avaliação dos cenários externos, outras metodologias, não o BSC, são utilizadas.

Ambos os respondentes consideram o excesso de indicadores como fator de grau médio de severidade. No primeiro ano de implantação do BSC, foram identificados 40 objetivos, para cada objetivo haviam indicadores para avaliar a performance. O excesso de indicadores prejudicava o monitoramento da estratégia. O equívoco do início, quando a crença era de que a adoção de um número elevado de objetivos resultaria em melhores informações, foi gradativamente superado a partir do uso do próprio BSC. A consequência de uma quantidade exagerada de objetivos é um número também exagerado de metas, indicadores, intervenções e pessoas responsáveis, o que dificulta o gerenciamento. Chegou-se a conclusão de quem tem informação demais para administrar, acaba desinformado. Atualmente há uma limitação entre 12 a 14 no número de objetivos e medidas. Além disso, é realizada uma avaliação criteriosa dos indicadores e a sua identificação com a estratégia em cada ciclo de planejamento. A limitação imposta pela empresa está em conformidade com a opinião de John McMahon da *Hackertt Group* citado por Kersnar (2004), que sugere que mesmo os negócios mais complexos, ao dirigir a *performance*, devem se restringir a somente entre 10 a 15 elementos-chave.

Circunstâncias relacionadas à ineficácias da alta gerência, são apontadas por um dos respondentes como sendo uma situação de grau máximo de severidade. Na intenção de reduzir riscos relacionados a ineficácias da alta gerência, a empresa promove treinamentos e capacitações (Programa de Desenvolvimento de Dirigentes – Fundação Dom Cabral). Para Beer (1999), a empresa deve se assegurar de que todas as diversas capacidades organizacionais – coordenação, comprometimento e competência – estejam atuantes, para isso, sugere que devem haver canais de comunicação nas dimensões organizacionais, quanto a sugestões e críticas no que diz respeito ao comportamento da alta gerência no sentido de reforçar essas capacidades. Embora que na empresa a comunicação de todos os níveis organizacionais com a alta gerência seja extremamente simplificada, não há um mecanismo formal de avaliação das impressões das capacidades da gerência na forma de sugestões e críticas.

Os conflitos entre os gerentes, que tem grau médio de severidade, segundo os respondentes, surgem com o desdobramento da estratégia, que não necessariamente respeita a estrutura organizacional. O desdobramento da estratégia faz surgir novas situações hierárquicas e que desvanecem assim que o plano de ação tiver sido executado. Para contornar os problemas de relacionamento são desenvolvidos, até o nível de coordenador, eventos de integração de equipes, trabalhos em conjunto e participação em programas de capacitação.

A lógica inerente ao *balanced scorecard* está no perfeito equilíbrio entre o uso de métricas financeiras e não financeiras, o uso excessivo de informações históricas sem muita visibilidade para o futuro, indicaria uma ênfase exagerada em métricas financeiras em detrimento das não financeiras. Na empresa, a cada ciclo de planejamento avalia-se o equilíbrio entre os indicadores de ocorrência (passado) e os indicadores de tendência (futuro).

Para a avaliação das relações de causa e efeito não são utilizados testes amparados por métodos estatísticos, a análise é puramente qualitativa. Para os respondentes esse tipo de análise requer um detalhamento minucioso dos fatos. A cada novo ciclo de planejamento procura se identificar os erros e acertos do mapa estratégico do passado, e com isso transformar o BSC em um processo de contínuo aprendizado. Nesse sentido o estado da arte é utilizado no processo de melhorias.

A possibilidade de que o desenvolvimento e a gestão de talentos internos sejam precários, é considerado um fator de média severidade, segundo os

respondentes o próprio *balanced scorecard* acaba se encarregando de evidenciar os “talentos”. Uma vez que cada intervenção tem um responsável e para tanto lidera uma equipe, dificilmente integrantes dessa equipe passam despercebidos, obviamente nesse caso, os dois extremos podem ser observados, tanto os destaques positivos quanto negativos também.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O problema levantado para o presente estudo enfatiza as dificuldades na implementação do *balanced scorecard*, ou seja, buscou-se neste trabalho identificar os aspectos que representam potenciais situações críticas na utilização do modelo.

O suporte teórico foi de fundamental importância para que os objetivos pudessem ser alcançados. Diversos autores relatam aspectos que merecem especial atenção para que o projeto de implementação do *balanced scorecard* seja bem sucedido. Esses relatos da literatura subsidiaram os instrumentos para coleta de dados.

Foram levantadas, em bases teóricas, 54 (cinquenta e quatro) circunstâncias consideradas críticas e que, de alguma forma, expõe o *balanced scorecard* a riscos de impactos negativos ou até mesmo a frustração do projeto. Ressalta-se aqui que possivelmente nem todas as possibilidades de problemas relacionados à implementação do *balanced scorecard* tenham sido esgotadas. Considerando que o BSC caracteriza-se em uma ferramenta que, desde a sua criação, vem evoluindo e ainda que a dinâmica empresarial e os cenários econômicos também evoluem, outras inúmeras situações ainda podem ser identificadas, dependendo ainda das características de cada organização e dos objetivos que a levaram a adotar a metodologia.

Para identificar as dificuldades na implementação do *balanced scorecard* na empresa pesquisada, recorreu-se a entrevistas direcionadas a dois executivos: o Gerente de Planejamento Corporativo e o Gerente de Processos Organizacionais. Em relação ao *balanced scorecard* o primeiro desempenha o papel de *scorekeeper*, executivo responsável pela validação, acompanhamento e análise crítica dos resultados estratégicos da empresa. O segundo desempenha a função de gestor do BSC e é responsável por garantir a adequação da metodologia do BSC, treinamentos, suporte às equipes, acompanhamento e atualização dos diversos documentos. Além disso, foram disponibilizados para esse estudo documentos internos da organização, direcionados para os treinamentos institucionais.

Na avaliação da magnitude da situação crítica na implementação do *balanced scorecard* e conseqüentemente dificuldades associadas, nesse estudo, dois critérios foram utilizados: grau de severidade do fator, ou seja, quanto mais

graves os danos decorrentes da existência de alguma situação crítica na implementação do BSC, maior a severidade; e grau de dificuldade para superação dos impactos negativos causados pela ocorrência da situação crítica.

É interessante observar que embora os executivos entrevistados estivessem se referindo ao mesmo processo de implementação do *balanced scorecard*, divergiram em algumas peculiaridades quando lhes foi solicitado atribuir graus de severidade e dificuldade para superação para as situações críticas. Esse fenômeno se justifica, pois dependendo das designações no processo ou até mesmo das características individuais de cada gestor, as percepções relacionadas à severidade podem ser diferentes. Quanto às dificuldades para superação dos impactos negativos, em alguns casos há o envolvimento maior de um ou outro gestor na transposição dos obstáculos.

Ao longo do estudo utilizou-se uma categorização das situações críticas relacionadas à implementação do *balanced scorecard*, respeitando-se as etapas ao longo do processo: ao decidir implantar; antes de começar a implantar; ao desenhar; ao implantar e ao sustentar. Convém mencionar que a categorização não sugere que as situações críticas das etapas anteriores desaparecem quando se parte para etapas subseqüentes, trata-se meramente de uma referência de quando determinado fator começa a requerer maiores cuidados.

Ao decidir implantar, a falta de consenso quanto ao real objetivo da utilização do *balanced scorecard* e uma cultura organizacional em que a empresa não esteja preparada para mudanças foram considerados os aspectos de maior risco, porém não são fenômenos percebidos pelos respondentes na empresa pesquisada.

Antes de começar a implantar, o processo ser visto como um capricho passageiro, a falta de comprometimento da alta administração, a utilização do BSC como um controle extra de monitoramento hierárquico, o BSC ser encarado como um evento único e não como um processo contínuo, a utilização do BSC como um processo de reengenharia de relatórios e ainda tentar implantar o BSC como um projeto padronizado, foram as situações consideradas com maior potencial para prejudicar o processo de implementação. Também não caracterizado como um obstáculo para a empresa pesquisada.

Ao desenhar o projeto o fato de: os indicadores não refletirem as decisões estratégicas, mas medições genéricas ligadas ao negócio; as incertezas sobre o

grau de razoabilidade das metas; as dificuldades em decidir o que medir; os conflitos nas priorizações de objetivos; as dificuldades em reconhecer quais objetivos de curto prazo são necessários para a consecução dos objetivos estratégicos de longo prazo; métricas mal definidas; a seleção por parte dos gerentes de objetivos e medidas que lhes sejam familiares ou facilmente alcançáveis; as dificuldades na identificação dos fatores críticos de sucesso e as dificuldades na determinação dos padrões de desempenho, foram as circunstâncias consideradas mais perigosas para a implementação do *balanced scorecard*, demandando de alguns esforços extraordinários para transpor os problemas relacionados.

Ainda na fase do desenho do projeto foram indicados os processos de desenvolvimento muito longos, o exagero na complexidade da tarefa e as discrepâncias entre missão e BSC como situações de risco para o projeto de implementação, no entanto, na empresa, não demandaram de esforços para superação.

Ao implantar o *balanced scorecard*, as dificuldades em relacionar a estratégia com a alocação anual de recursos e os orçamentos, as resistências das unidades e dos indivíduos, o encastelamento do *scorecard* no topo e a comunicação deficiente, foram situações consideradas de risco e que demandaram de esforços para superação na empresa. Ainda nessa fase os seguintes fatores foram considerados como potenciais problemas para a implementação do projeto, mas sem demandar de esforços extraordinários para sua superação: a não divisão de papéis e responsabilidades; a coordenação deficiente entre funções, negócios, ou regiões geográficas no compartilhamento da estratégia geral; a cobertura do projeto muito ampla; o tratamento do BSC como projeto da área de sistemas; as pessoas se sentirem ameaçadas pelo processo de medição; a desconsideração do efeito dos indicadores de desempenho no comportamento das pessoas; a desconsideração da necessidade de treinamentos; as dificuldades em reunir informações nos níveis de atividades.

Ao sustentar o *balanced scorecard* foram relacionados os seguintes fatores de risco para os quais houve necessidade de empregar esforços para superar algum impacto negativo: a falta de planejamento para a sucessão de lideranças; os indicadores não permitirem perceber as mudanças de cenários; o excesso de indicadores; as ineficácias da alta gerência e os conflitos entre os gerentes. O desenvolvimento e gestão de talentos precários também foi classificado como fator

que pode causar problemas ao projeto, sendo que na empresa, a superação não demanda de esforços adicionais.

A principal limitação desse estudo é a limitação intrínseca aos estudos em um único caso que não permitem que se façam generalizações, nem mesmo com empresas do mesmo setor ou porte. No entanto, esse tipo de estudo proporcionou vantagens no sentido de que se reunissem informações, em grande quantidade e qualidade, sobre um determinado fenômeno.

Para futuras pesquisas sugere-se buscar resposta a mesma questão de pesquisa, mas aplicado a uma amostra representativa, que permita generalizações, podendo utilizar as situações críticas relacionadas neste estudo.

REFERÊNCIAS

AHN, Heinz. *Insights from research: How to Individualise your balanced scorecard. **Measuring Business Excellence***. Volume 9, Number 1, 2005, pp. 5-12.

ANSOFF, Igor H.; MCDONNELL, Edward, J. **Implantando a Administração Estratégica**. Trad.: Antonio Zoratto Sanvicente; Guilherme Ary Plonky. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.

ARONSON, E.; WILSON, T.D.; AKERT, R.M. **Psicologia Social**. 3ª ed. Trad. Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: LTC, 2002

ASQ - *American Society for Quality* . **Failure Modes and Effects Analysis (FMEA)**. Disponível em: <http://www.asq.org/learn-about-quality/process-analysis-tools/overview/fmea.html>, acessado em 15/08/2008.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. Trad.: André Olímpio Mosselman; Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BAIN & COMPANY. Vencedoras. **HSM Management**. Março-abril, 2002, p. 138-142.

BASSO, Leonardo Fernando Cruz; PACE, Eduardo Sérgio Ulrich. Uma Análise Crítica da Direção da Causalidade no Balanced Scorecard. **RAE-eletrônica**, volume 2, número 1, jan-jun/2003.

BEER, Michael. *Organizational Fitness: The Context for Successful Balanced Scorecard Programs*. **Balanced Scorecard Report**, v.1, n.1, p.7-9, set./out. 1999.

BERNARDO, Cláudio Gonçalves. **A resistência a mudanças em uma organização, uma análise à luz do processo controle integrado de mudanças do PMBOK3**, Revista eletrônica do Centro Universitário Ibero-Americano - Unibero de produção Científica, set/2005 – disponível em www.unibero.edu.br

CERTO, Samuel .C.; PETER, J. Paul . **Administração estratégica: Planejamento e Implantação da Estratégia**. Trad. Flávio Deni Steffen. São Paulo: Makron Books, 1993.

COHN, Jeffrey; KHURANA, Rakesch. Mapas Estratégicos para o Planejamento da Sucessão do CEO. **Balanced Scorecard Report**. Volume 5, número 4, pp. 9-12, julho-agosto, 2003.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. Trad.: Lucia Simonini. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

COSTA, Ana Paula Paulino da. **Contabilidade Gerencial: Um Estudo Sobre a Contribuição do Balanced Scorecard**. São Paulo: Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), FEA, Universidade de São Paulo, 2001.

COSTA, Ana Paula Paulino da. **Balanced Scorecard: conceitos e guia de implementação.** São Paulo: Atlas, 2006.

COUTINHO, André Ribeiro; KALLÁS, David. **Estratégia em Ação: uma idéia que deu certo.** In: COUTINHO, André Ribeiro; KALLÁS, David (organiz.). **Gestão da Estratégia: experiências e lições de empresas brasileiras.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

ELDENBURG, Leslie G.; WOLCOTT, Susan K. **Gestão de Custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho.** Trad.: Luís Antônio Fajardo Pontes. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

EPSTEIN, Mark; MANZONI, Jean-François. *Implementing corporate strategy: from tableaux de bord to Balanced Scorecards.* **European Management Journal**, v. 16, n. 2, pp. 190-203, 1998.

EXAME – GUIA EXAME: INVESTIMENTOS PESSOAIS. São Paulo: Editora Abril, edição especial, setembro de 2007.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia.** 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio: o minidicionário da língua portuguesa.** 6ª ed. Curitiba: Posigraf, 2004.

GOLDSZMIDT, Rafael Guilherme Burstein. **Uma revisão de literatura dos fatores críticos para a implementação e uso do balanced scorecard.** In: ENAMPAD, 2003, São Paulo.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle.** São Paulo. Pioneira, 2001.

HAUSER, John R.; KATZ, Gerald M. *Metrics: you are what you measure!* **European Management Journal**. v. 16, n. 5, p. 517-528, *april*, 1998.

HENDERSON, Bruce D. **As Origens da Estratégia.** In.: MONTGOMERY, Cynthia A.; PORTER Michael E. (Coord). **Estratégia: a busca da vantagem competitiva.** Trad.: Bazán Tecnologia e Lingüística. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael, F. **Teoria da Contabilidade.** Trad.: Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HERRERO FILHO, Emílio. **Balanced Scorecard e a Gestão Estratégica: uma abordagem prática.** 3ª ed. Rio e Janeiro: Elsevier, 2005.

HITT, Michael; IRELAND, R. Duane; HOSKISSON, Robert E. **Administração Estratégica.** Trad. José Carlos Barbosa dos Santos; Luiz Antonio Pedroso Rafael. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

IFAC- *International Federation of Accountants. Management Accounting Evolution*. Disponível em: http://www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_1.htm, acessado em setembro/2008.

KAPLAN, Robert S. Entrevista: *Balanced Scorecard*. **HSM Management**, ano 2, nº 11, pp. 120-126, novembro-dezembro 1998.

KAPLAN, Robert; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 21ª. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A Organização Orientada para Estratégia**. Rio de Janeiro: Campus, 2001, 411p.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *Having Trouble with Your Strategy? Then Map It*. **Harvard Business Review**. setembro/outubro, 2000.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *Linking the Balanced Scorecard to Strategy*. **California Management Review**, v. 39, n. 1, p. 53-79, 1996a.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, D. P. **Mapas estratégicos – Balanced Scorecard: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *Putting the Balanced Scorecard to work*. **Harvard Business Review**, Boston, v. 71, Iss. 5, p. 134-147, Sep./Oct. 1993.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *The Balanced Scorecard - Measures that drive performance*. **Harvard Business Review**, Boston, v.5, n.3, p. 71-79, 1992.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *Using the balanced scorecard as a strategic management system*. **Harvard Business Review**. v. 74, n. 1, p. 75-85, jan./feb. 1996b.

KERSNAR, Janet. *Why do balanced scorecards fail? Too many metrics, not enough forward-looking visibility, according to a recent analysis of more than 2,400 companies*. **CFO Europe**, November 16, 2004. disponível em www.cfo.com

KOTTER, John. **Liderando a Mudança**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

LAZERE, Cathy. *All Together Now: Why you must link budgeting and forecasting to planning and performance*. **CFO Magazine**, February 01, 1998. disponível em www.cfo.com

LETZA, Stephen R. *The design and implementation of the balanced business scorecard - An analysis of three companies in practice*. **Business Process Re-engineering & Management Journal**. Vol. 2 No. 3, pp. 54-76, 1996.

LEWY, Claude; DU MEE, Lex. *The ten commandments of balanced scorecard implementation*. **Managing Control and Accounting**, apr. 1998.

MARTIN, Nilton Cano. **Da Contabilidade à Controladoria: A Evolução Necessária.** Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 28, p. 7 - 28, jan./abr. 2002

MAXIMIANO, Antonio C. A. **Introdução à Administração.** 4^o.Ed. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

MINTZBERG, Henry; AHLSTRAND, Bruce; LAMPEL, Joseph. **Safári da Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico.** Trad.: Nivaldo Montingelli Jr. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MOULLIN, Max. *Eight essentials of performance measurement. International Journal of Health Care Quality Assurance.* Volume 17 · Number 3 , 2004, pp. 110-112

NAFMA- *National Award for Management Accounting (Appendix 1)*, 2005.

Disponível em:

<http://www.ifacnet.com/?q=evolutionary+stages+of+management+accounting+balanced+scorecard+&site%5B%5D=&lang=&format=&sdate=> , acessado em setembro/2008.

NEELY, Andy; BOURNE, Mike. *Why Measurement Initiatives Fail. Measuring Business Excellence*, v. 4, Issue 4, page 3-7, 2000.

NIVEN, Paul R. **Balanced Scorecard passo-a-passo:** elevando o desempenho e mantendo resultados. Trad.: Nilza Freire. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

NORREKLIT, Hanne. *The Balance on the Balanced Scorecard – a Critical Analysis of Some of its Assumptions. Management Accounting Research*, 11, 2000, p. 65.

OLVE, Nils-Göran; ROY, Jan; WETTER, Magnus. **Condutores da Performance:** Um guia prático para o uso do “Balanced Scorecard”. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001. 368p.

OTTOBONI, Célia; FERNANDES, Cristiane Paiva; PAMPLONA, Edson de Oliveira; PAGNI, Tales Eduardo Monteiro. **Algumas Razões para a Ocorrência de Falhas na Implementação do Balanced Scorecard (BSC).** Anais do XXII ENEGEP, Curitiba-PR. outubro, 2002.

PANDEY, I.M. *Balanced Scorecard: Myth and Reality. Vikalpa.* Volume 30. No. 1. January-March, 2005.

PFEFFER, Jeffrey; SUTTON, Robert I. **A Verdade dos Fatos:** Gerenciamento baseado em evidências. Trad. Alexandra Mussi Araújo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

PRIETO, Vanderli; PEREIRA, Fábio Luiz Alves; CARVALHO, Mary Monteiro de; LAURINDO, Fernando José Barbin. Fatores críticos na implementação do *Balanced Scorecard.* **Gestão & Produção.** vol. 13, nº 01. São Carlos, Janeiro/Abril, 2006.

PROFETA, Rogério Augusto. **JIT: um estudo de casos dos fatores críticos para a implementação.** Tese de Doutorado em Administração. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2003.

PORTER, Michael E. *Strategy and the Internet.* **Harvard Business Review**, março de 2001, p. 62-78.

RAMPERSAD, Hubert K. **Scorecard Para Performance Total: Alinhando o Capital Humano com Estratégia e Ética Empresarial.** Rio de Janeiro: Campus, 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry. *et. al.* **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RODRIGUES, Marcelo do Carmo. **Interação entre o *Balanced Scorecard* e as Teorias de Análise de Decisão.** Anais do VI SEMEAD, FEA/USP, São Paulo, março de 2003.

ROEST, Pim. *The golden rules for implementing the balanced business scorecard.* **Information Management & Computer Security**, 5/5, 1997, pp. 163-165.

ROUSSEAU, Yvon; ROUSSEAU, Paul. Turning strategy into action in financial services. **CMA Management**, Hamilton, v.73, n.10, p.25-29, dez./jan. 2000.

SCHNEIDERMAN, Arthur M. *Why Balanced Scorecards Fail.* **Journal of strategic performance measurement**, p. 6-11, january. 1999.

SCHWARZ, Fanny; AMIDEN, Maria Auxiliadora Moraes; PINHO, Luís Cláudio. **Alinhamento e Desdobramento da Estratégia.** In: COUTINHO, André Ribeiro; KALLÁS, David (organiz.). **Gestão da Estratégia: experiências e lições de empresas brasileiras.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial em Empresas Brasileiras.** Anais Enampad 2005. Brasília – DF, 2005

STIVERS, Bonnie P.; JOYCE, Tereza. *Building a Balanced Performance Management System.* **Advanced Management Journal**, v.65 no2 p.22-29, primavera 2000.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos.** Trad.: Daniel Grassi. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

APÊNDICE

APÊNDICE I - ROTEIRO DE ENTREVISTAS..... 102

APÊNDICE I

Roteiro de entrevista

Parte 1: Antecedentes (antes da implementação do BSC):

- 1) A estratégia já estava definida antes da intenção de adotar o BSC?
- 2) Qual o intervalo de tempo entre a intenção de adotar o BSC e a efetiva implementação?

Parte 2: Objetivos para a implementação do BSC:

- 1) Qual foi a principal motivação para a implementação?

Parte 3: Processo de Implementação do BSC:

- 1) Há quanto tempo a empresa utiliza o BSC?
- 2) Antes da implementação foi feito um Projeto Piloto?
- 3) Houve a contratação de assessoria externa para implementação do BSC?
- 4) Foram utilizados instrumentos gerenciais para auxiliar na implementação? (análise SWOT, métodos de análise hierárquica, diagrama de influências, análise da cadeia de valor...)

Parte 4: Estruturação do BSC:

- 1) A empresa utiliza as quatro perspectivas padrão do BSC?
- 2) Para o caso de alguma adaptação quanto as perspectivas padrão, quais as adaptações?
- 3) Número de objetivos em cada perspectiva: _____
- 4) Número de indicadores em cada perspectiva: _____
- 5) Número de iniciativas em cada perspectiva: _____
- 6) A quantidade de medidas foi sendo alterada desde quando a empresa implementou o BSC?
- 7) Qual a periodicidade de revisão das metas e objetivos?

Parte 5: Situações críticas na implementação do BSC

Questões a serem respondidas para cada situação:

- 1) Grau de severidade (*).
- 2) Grau de dificuldade para superação (**).
- 3) Essa situação de fato ocorre ou já ocorreu?
- 4) Qual o impacto para o sucesso da implementação do BSC?
- 5) Quais as estratégias de superação adotadas? (Como as situações críticas foram conduzidas durante a implementação do BSC).
- 6) Quais os resultados obtidos com a adoção das estratégias.

(*) Grau de severidade do fator .

Grau	Severidade do Fator	
1	Não representa um fator crítico.	Não é um fator que possa causar um impacto negativo na implementação do BSC.
2	Fator crítico com grau mínimo de severidade.	É um fator que provoca ligeiro impacto negativo na implementação do BSC, comprometendo de forma sutil o desenvolvimento da metodologia.
3	Fator crítico com grau médio de severidade	É um fator que causa impacto negativo significativo na implementação da metodologia do BSC, os problemas causados em decorrência desse fator podem comprometer a eficácia e eficiência da ferramenta.
4	Fator crítico com forte grau de severidade.	É um fator que causa impacto negativo significativo, podendo inclusive frustrar a implementação da metodologia do BSC.

(**) Grau de dificuldade para superação.

Grau	Dificuldade para Superação dos Impactos Negativos do Fator.	
1	Não há dificuldade alguma para superação	Não foi, ou está sendo necessário dispensar esforços extraordinários para superar algum impacto negativo do fator.
2	Pouca dificuldade para superação	Foi ou está sendo necessário dispensar poucos esforços extraordinários para superar o impacto negativo do fator.
3	Razoável dificuldade para superação	Foi ou está sendo necessário dispensar razoáveis esforços extraordinários para superar o impacto negativo do fator.
4	Muita dificuldade para superação	Foi ou está sendo necessário dispensar muitos esforços extraordinários para superar o impacto negativo do fator.

Seq.	Situações Críticas
01	Falta de comprometimento da alta administração;
02	Encastelamento do <i>scorecard</i> no topo;
03	Processos de desenvolvimento muito longos;
04	Tratamento do BSC como projeto da área de sistemas – o desenvolvimento do BSC é impulsionado pela tecnologia da informação;
05	Os indicadores não refletem decisões estratégicas, mas medições genéricas ligadas ao negócio, não ocorrendo a tradução da visão;
06	Dificuldades em reconhecer quais objetivos de curto prazo são necessários para a consecução dos objetivos estratégicos de longo prazo (causa e efeito);
07	Os indicadores não permitem perceber as mudanças de cenários;
08	Erros na definição das hipóteses nos relacionamentos de causa e efeito;
09	Estratégia obscura;
10	Ineficácias da alta gerência;
11	Má coordenação entre funções, negócios, ou regiões geográficas;
12	Comunicação deficiente;
13	Incertezas sobre o grau de razoabilidade das metas;
14	Dúvidas sobre as articulações entre as perspectivas;

15	Ambigüidade da definição dos objetivos;
16	Dificuldades em integrar os sistemas de informação;
17	Dificuldades na identificação de recursos necessários;
18	Seleção por parte dos gerentes de objetivos e medidas que lhes sejam familiares ou facilmente alcançáveis;
19	Resistências das unidades e dos indivíduos;
20	Processo visto como um capricho passageiro;
21	A possibilidade de inadequações nos vínculos de recompensas dos funcionários;
22	Falta de consenso quanto ao real objetivo da utilização do <i>balanced scorecard</i> ;
23	Subestimar a complexidade da tarefa de implementação;
24	Cultura organizacional: empresa não preparada para mudanças;
25	Conflitos nas prioridades de objetivos;
26	Tentar implantar o BSC como um projeto padronizado;
27	Utilização do BSC como um controle extra, de cima para baixo;
28	Exagerar na complexidade da tarefa, buscando a perfeição;
29	Desconsiderar eventos que não possam ser quantificados;
30	Dificuldades na determinação dos padrões de desempenho;
31	Desconsiderar a necessidade de treinamentos;
32	Conflitos com outros sistemas gerenciais em operação;
33	Excesso de indicadores;
34	Dificuldades em decidir o que medir;
35	As pessoas se sentem ameaçadas pelo processo de medição;
36	Dificuldades de infra-estrutura;
37	Métricas mal definidas;
38	Metas fixadas sem o conhecimento dos meios necessários para atingi-las;
39	Dificuldades em reunir informações nos níveis de atividades;
40	O estado da arte não é utilizado no processo de melhorias;
41	Ausência de ligação entre medidas não financeiras e a expectativa de resultados futuros;
42	O BSC é utilizado como processo de reengenharia de relatórios;
43	Discrepâncias entre missão e BSC;
44	Excesso de informações históricas sem muita visibilidade para o futuro;
45	Desconsiderar o efeito dos indicadores de desempenho no comportamento das pessoas;
46	Dificuldades na identificação dos fatores críticos de sucesso;
47	Dificuldades em relacionar a estratégia com a alocação anual de recursos e os orçamentos;
48	Cobertura do projeto muito ampla;
49	O desempenho não é vinculado ao <i>balanced scorecard</i> ;
50	BSC visto como evento único e não como um processo contínuo;
51	Não divisão de papéis e responsabilidades;
52	Desenvolvimento e gestão de talentos precários;
53	Conflitos entre os gerentes;
54	Falta de planejamento para a sucessão de lideranças.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)