
RETROSPECTIVA BIBLIOGRÁFICA SOBRE O *BALANCED SCORECARD* (BSC) COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO E CONTROLE NAS EMPRESAS

BIBLIOGRAPHICAL REVIEW ON BALANCED SCORECARD (BSC) AS A TOOL FOR PLANNING AND CONTROL IN COMPANIES

Irani Rocha

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – FURB
Rua Antonio da Veiga, 140. Victor Konder. Blumenau – SC
E-mail: irani1976@hotmail.com

Carlos Eduardo Facin Lavarda

Professor Doutor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – FURB.
Rua Antonio da Veiga, 140. Victor Konder. Blumenau – SC
E-mail: eduardolavarda@hotmail.com

Recebido: 01/05/2010 2ª versão: 05/12/2010
Aprovado: 24/02/2011 Publicado: 21/06/2011

RESUMO

O estudo busca investigar o uso do *Balanced Scorecard* (BSC) como instrumento que facilita o processo de planejamento e controle nas empresas, especificamente no ajuste entre os objetivos estratégicos e os planos operacionais, identificando as causas de seu fracasso e/ou sucesso, por meio da análise de trabalhos publicados em anais de congressos e revistas brasileiras. Trata-se de um estudo ilustrativo com aplicação de ferramentas básicas de infometria, bibliometria e cienciometria, com características descritivas e bibliográficas e uma abordagem qualitativa dos dados. Foram investigados 2.439 artigos que abordavam a avaliação de desempenho, no título, resumo e palavras-chave. Destes, selecionou-se 71 artigos que apresentaram as terminologias: *Balanced Scorecard* e BSC que realizavam estudos empíricos. Entre os resultados, constatou-se que os principais fatores que facilitam ou inibem a implantação da ferramenta de medição de desempenho (BSC) nas organizações são a cultura organizacional, a preparação e motivação dos colaboradores, o empenho e envolvimento da alta administração.

Palavras-chave: Balanced Scorecard; Planejamento e Controle Empresarial; Estudo Bibliográfico.

ABSTRACT

This study wants to investigate the use of Balanced Scorecard (BSC) as instrument that facilitates to the process of planning and control of the companies, specifically in the adjustment the strategical objectives and the operational plans, identifying to the causes of its failure and/or success. It was opted to applied conceptual theoretical assay, with descriptive and bibliographical characteristics, whith a qualitative boarding of the data. Had been investigated 2,439 articles that approached the performance evaluation, in

the title, abstract and word-key. Of these, was selected 71 articles that had presented the terminologies: Balanced Scorecard and BSC that carried through empirical studies. Among the results was realized that: the main reasons that facilitate or inhibit the implantation of (BSC) in the organizations are the organizacional culture, the preparation and motivation of the collaborators, the persistence and involvement of the high administration.

Keywords: Balanced Scorecard; planning and control of the companies; Theoretical Essay.

1. INTRODUÇÃO

A utilização de medidas de desempenho torna-se um fator indispensável ao processo de tomada de decisão, e para tanto as ferramentas de gestão são imprescindíveis principalmente nos processos administrativos. Welsch (1996) destaca que em uma empresa, o processo de administração pode ser considerado como o esforço administrativo global que envolve a tomada de decisões, aplicação de determinadas técnicas, procedimentos e a motivação de indivíduos ou grupos no sentido da consecução de objetivos específicos. Cabe aos gestores a elaboração do planejamento organizacional, utilizando-se de experiências anteriores empreendidas na própria organização, pesquisas de mercado, investigações, estatísticas, inferências advindas de pesquisa, entre outras (REZENDE, 2003).

Neste sentido, dado o aumento da concorrência, a evolução do mercado, novos produtos, novas formas organizacionais e a necessidade de conhecer a concorrência, emergiu uma nova ênfase nas organizações que impulsiona a estratégia voltada para o mercado, a melhoria contínua de processos e o encontro das necessidades dos clientes, em que o planejamento e o controle empresarial tornam-se imprescindíveis a sobrevivência organizacional (SIMONS, 1994).

Kaplan e Norton (2004a) desenvolveram um novo artefato de planejamento empresarial no início dos anos 1990 tendo em vista atender as necessidades dos gestores que estavam buscando instrumentos que pudessem mensurar o desempenho de suas equipes por meio de um conjunto de indicadores e que proporcionassem uma ampla visão da organização, sob várias perspectivas simultaneamente. Neste contexto, Kaplan e Norton criaram o Balanced Scorecard, sendo este definido como “conjunto de indicadores que proporciona aos gerentes uma visão rápida, embora abrangente, de toda a empresa” (KAPLAN e NORTON 2004a, p. 8).

O BSC desempenha sua principal inovação quando utiliza indicadores que precisam fazer parte de um sistema de comunicação, informação e aprendizado dos colaboradores em todos os níveis hierárquicos da organização, realizando a conexão entre a formulação e a implementação das estratégias já existentes na organização, permitindo, assim, o equilíbrio, estabelecimento e divulgação de seus objetivos estratégicos no planejamento e controle empresarial (MACDONALD, 2003).

Na literatura acadêmica, o BSC vem sendo investigado sob diferentes aspectos, desde análises sobre como as empresas o utilizam como ferramenta de gestão (SPECKBACHER; BISCHOF; PFEIFFER, 2003) em que se exploram a validade dos conceitos básicos do modelo evidenciados por Kaplan e Norton (1996), estudos críticos sobre as relações de causa e efeito entre os indicadores e as perspectivas de desempenho (MALMI, 2001), ou estudos sobre a relação do BSC com outras ferramentas complementares de gestão, como a gestão pela qualidade total (HOQUE, 2003). Dada a necessidade de consolidar os conceitos e achados de outros pesquisadores emerge a pergunta que norteia esta pesquisa: Quais os fatores encontrados na literatura que indicam o Balanced Scorecard (BSC) como um instrumento que facilita o processo de planejamento e controle nas empresas?

Assim, este estudo tem por objetivo, investigar o uso BSC como instrumento que facilita o processo de planejamento e controle nas empresas, especificamente no ajuste entre os objetivos estratégicos e os planos operacionais, por meio do exame de casos empíricos da aplicação da ferramenta apresentados na literatura brasileira. Tendo, ainda, como objetivos específicos a identificação dos fatores inibidores e facilitadores do BSC como instrumento de planejamento e controle, além de analisar a relação entre os objetivos estratégicos e os planos operacionais propostos pelo instrumento.

Este trabalho demonstra sua relevância ao analisar o processo de implantação do BSC no contexto organizacional, verificando as possíveis causas de seu sucesso e/ou fracasso como instrumento de planejamento e controle empresarial, buscando identificar os possíveis obstáculos na sua utilização e novas linhas de pesquisa empírica dentro deste tema. Os resultados provenientes desse estudo indicam os fatores que explicam o processo de implantação e a adoção de técnicas e/ou soluções nas empresas.

O presente estudo está organizado por uma primeira seção de caráter introdutório, seguindo o referencial teórico abordando os conceitos de *Balanced Scorecard* (BSC), bem como os estudos anteriores realizados sobre esta temática, que buscam dar suporte ao desenvolvimento deste estudo; na seção 3 apresentam-se os procedimentos metodológicos e o método utilizado na coleta do material utilizado no estudo; na seção 4 apresenta-se a análise dos resultados acerca dos estudos analisados da implantação do *Balanced Scorecard* (BSC) nas empresas; e por fim a seção 5 tece reflexões e faz recomendações para pesquisas futuras.

2. *BALANCED SCORECARD* (BSC)

A utilização de medidas de desempenho mais amplas deve estar presente ao longo de todo o processo de gestão (COSTA, 2006). Os sistemas gerenciais tradicionais de medidas de desempenho, fortemente apoiadas em dados financeiros, como suporte à gestão das grandes empresas foram criticados por não auxiliarem na avaliação da eficiência dos processos e na lucratividade de seus produtos, sendo considerados ineficazes por este motivo. Buscando utilizar medidas mais amplas, os gestores precisavam definir alguns fatores estratégicos que deveriam guiar a empresa.

Na era industrial, os indicadores tradicionais de desempenho financeiro funcionaram bem, já hoje em dia, estão em descompasso com as habilidades e competências que as empresas buscam alcançar (KAPLAN e NORTON, 2004b). Pensando nesta situação, Kaplan e Norton (2004b) desenvolveram um conjunto de indicadores que proporcionasse aos gerentes uma visão rápida, embora abrangente de toda empresa, dando origem ao *Balanced Scorecard* (BSC).

Os indicadores financeiros por si só, não são suficientes para avaliar a empresa como um todo, pois só mostram os resultados dos investimentos e das atividades, não abrangendo os impulsores de rentabilidade no longo prazo, afirmam Reincke e Cajaraville (1998). Já o BSC incorpora as medições não financeiras como as avaliações sobre o cliente, aponta processos internos que devem ser melhorados e analisa as possibilidades de aprendizado e o crescimento da organização.

O objetivo do BSC é traduzir a missão e a estratégia de uma organização ou unidade de negócios em objetivos e medidas tangíveis, que devem representar o equilíbrio entre indicadores externos voltados para os stakeholders e as medidas internas dos processos críticos de negócios, inovação, aprendizado e crescimento, complementam Bimbatti e Toledo (2002)

Rocha e Oliveira (2006) afirmam ainda que esta ferramenta transforma a missão e estratégia em objetivos e medidas, organizados de acordo com quatro perspectivas diferentes: financeira; do cliente; dos processos internos; e do aprendizado e crescimento, traduzindo as medidas estratégicas de alto nível (subjetivas) em medidas específicas de nível operacional (objetivas). Na Figura 1, apresenta-se as relações de causa e efeito entre as quatro perspectivas do BSC e sua sinergia.

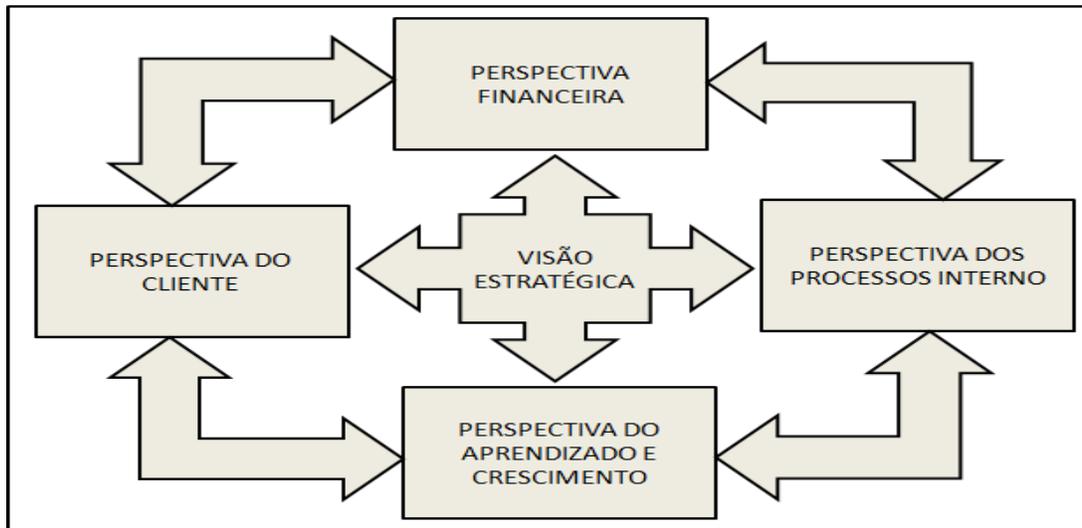


Figura 1 – Tradução da visão e estratégia: quatro perspectivas

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2004)

A partir dos estudos de Bimbatti e Toledo (2002) e Rezende (2003), demonstram-se as quatro perspectivas e as suas características apresentadas pela metodologia do BSC.

- a) **Perspectiva Financeira:** abrange o crescimento e o perfil da receita, a melhoria da produtividade e a redução de custos, além da utilização de ativos em relação à estratégia de investimento.
- b) **Perspectiva do Cliente:** as empresas identificam os segmentos de clientes e mercados nos quais desejam competir, assim, elas alinham suas medidas básicas de resultados relacionados aos clientes, como: satisfação, fidelidade, retenção, captação e lucratividade, com segmentos específicos de mercado.
- c) **Perspectiva Processos internos:** Os executivos procuram conhecer os processos críticos que devem ser melhorados na empresa, assim buscando a excelência, a fim de atender aos objetivos dos acionistas e dos clientes.
- d) **Perspectiva Aprendizagem e Crescimento:** Pilares da estratégia organizacional contextualizada à sociedade do conhecimento: Competências essenciais, capacidades e comportamento da organização. Às habilidades e conhecimentos das organizações são indispensáveis para se manter competitivo.

Esta ferramenta tem sido bastante discutida na literatura acadêmica, onde pontos enunciados pelos pesquisadores sobre a realidade observada em processos de implantação do BSC podem ser mencionados tanto nas causas de fracasso como de sucesso.

Por exemplo, Beber, Ribeiro e Kliemann Neto (2006) procuraram entender as causas de fracasso na implementação do BSC. A pesquisa foi realizada por meio de entrevistas com especialistas, professores universitários, consultores e executivos. Os autores concluíram que para ocorrer mudanças na cultura organizacional é necessário que as pessoas que compõem a empresa estejam treinadas e motivadas, a fim de adaptar o BSC aos sistemas gerenciais existentes. Os agentes da organização precisam ver o BSC como uma ferramenta útil e permanente, não apenas um modismo transitório. Entretanto, a pesquisa destaca que a maior causa de fracasso é a falta de comprometimento da alta administração nas empresas.

Os principais resultados de um estudo de caso em relação à implementação e gestão de estratégias com o uso do BSC foram discutidos por Greve e Salles (2006). Para os autores, estabelecer uma cultura

voltada para a implementação, execução e controle das estratégias, apoiada por sistemas adequados de medição de desempenho, fortalece o ambiente interno das organizações. Assim, as mudanças no ambiente de negócios são mais facilmente detectadas, favorecendo tomadas de ações baseadas em fatos e dados.

A metodologia do BSC auxilia as organizações a maximizarem seus resultados através das perspectivas financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento, interligando todos os processos para adquirir uma vantagem competitiva em relação aos custos, qualidade, tempo e flexibilidade, afirmam Rocha e Oliveira (2006), que por meio de uma pesquisa exploratória, envolveram a obtenção de informações teóricas, amparada por uma revisão bibliográfica dos autores clássicos que exploraram a metodologia do BSC.

Murcia *et al.* (2007), procuraram identificar a importância de indicadores e ferramentas de gestão na percepção dos alunos de MBA da Fundação Getúlio Vargas (FGV). Seus resultados apontaram que as três principais ferramentas consideradas mais sofisticadas são: o *Balanced Scorecard* (BSC), o *Earnings before Interest Taxes Depreciation and Amortization* (EBITDA) e o *Economic Value Added* (EVA). Este resultado demonstra também que não existe um indicador ou ferramenta de gestão que seja considerado ótimo.

Cruz *et al.* (2008), estudaram as relações existentes entre a dimensão de uso (diagnóstico e interativo) do BSC e as estratégias organizacionais, com o objetivo de identificar se a ferramenta contribui para a implementação e reformulação das referidas estratégias. Assim, concluíram que o BSC não contribuiu para a implementação e reformulação das estratégias organizacionais, na medida em que o referido sistema de avaliação de desempenho não foi utilizado de modo diagnóstico e interativo, prejudicando o processo de gerenciamento das estratégias organizacionais.

O mapa estratégico bem construído em uma empresa, pode se tornar um recurso raro e único para ela, podendo garantir uma vantagem competitiva sustentável, concluíram Carpio e Rocha-Pinto (2008), que buscaram identificar, a partir da perspectiva de consultores que tenham participado de projetos de construção ou implementação do BSC em empresas públicas ou privadas no Brasil, os fatores críticos de sucesso para sua implementação. Os autores consideram como fatores críticos de sucesso a liderança, que deve estar presente constantemente no processo, a percepção de valor na geração de dados e acompanhamento dos projetos, a estruturação de processos internos para alcançar os resultados que a organização deseja, o aprendizado contínuo, e a mediação da consultoria que deverá atuar como orientador, facilitador e porta-voz do processo.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa configura-se como um estudo ilustrativo com aplicação de ferramentas básicas de infometria, bibliometria e cienciometria. Estudos ilustrativos compreendem as pesquisas que funcionam como um guia prático (ALAVI e CARLSON, 1992). No que tange as ferramentas básicas, Santos e Kobashi (2009) consideram como bibliometria estudos elaborados com base em livros ou revistas científicas, sendo esses vinculados a bibliotecas e base de dados. Enquanto a cienciometria tem como objetos de análise a produção, a circulação e o consumo da produção científica, preocupando-se com a dinâmica da ciência como atividade social. E, por fim, a infometria contempla as duas primeiras, acrescentando o desenvolvimento de métodos e ferramentas para mensurar e analisar os aspectos cognitivos da ciência.

Quanto aos objetivos do estudo, trata-se de descritivo pois, procura descrever os dados analisados. Gil (1999, p. 70) destaca que “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno.” Quanto ao método, trata-se de uma pesquisa bibliográfica, pois

faz uso de artigos científicos publicados em revistas e periódicos brasileiros sobre a implantação do *Balanced Scorecard* (BSC).

Para atender ao objetivo desta pesquisa realizou-se uma coleta de artigos os quais foram analisados e mapeados. Na fase do mapeamento, os 71 artigos selecionados foram submetidos a uma análise de conteúdo (BARDIN, 2004). Identificaram-se pontos importantes de análise durante a leitura e a interpretação dos artigos analisados, esses pontos foram registrados em uma ficha padronizada, para a análise de conteúdo individual de cada artigo. A ficha padronizada contemplou os seguintes tópicos de busca: código do artigo; nome do periódico; título do artigo; ano de publicação; autores; objetivo do artigo; tipo metodológico do estudo; conclusão; resultados; sugestões de novos estudos; planejamento estratégico; e plano operacional.

A coleta dos dados foi realizada nos anais eventos e periódicos da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, com base na relação do Qualis/Capes do triênio de 2007/2009, caracterizando-se como dados secundários. Os dados secundários são aqueles obtidos de obras bibliográficas ou de relatórios de pesquisas anteriores sobre o tema, conforme Richardson (1999).

Esta etapa divide-se entre a pesquisa nos periódicos e nos congressos. Na primeira, buscou-se os periódicos nacionais A, B e C, da área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, da lista Qualis/Capes do triênio 2007/2009 e na segunda os congressos (EnANPAD, USP, ANPCONT e CBC) ambos publicados no período de 2000 a 2008.

Primeiramente, localizou-se no título, resumo e nas palavras-chave dos artigos em periódicos, as terminologias: mensuração, avaliação, decisão, performance, *assessment*, avaliação de desempenho e desempenho. Após, esta seleção investigou-se novamente no título, resumo e nas palavras-chave dos artigos selecionados as terminologias: BSC e *Balanced Scorecard*. Igualmente, o critério utilizado para seleção dos artigos em congressos foi pela busca das terminologias BSC e *Balanced Scorecard*, localizadas no título, resumo e/ou nas palavras-chave nos artigos. Na Figura 2, apresenta-se o desenho da pesquisa buscando melhor o entendimento a cerca dos procedimentos adotados.

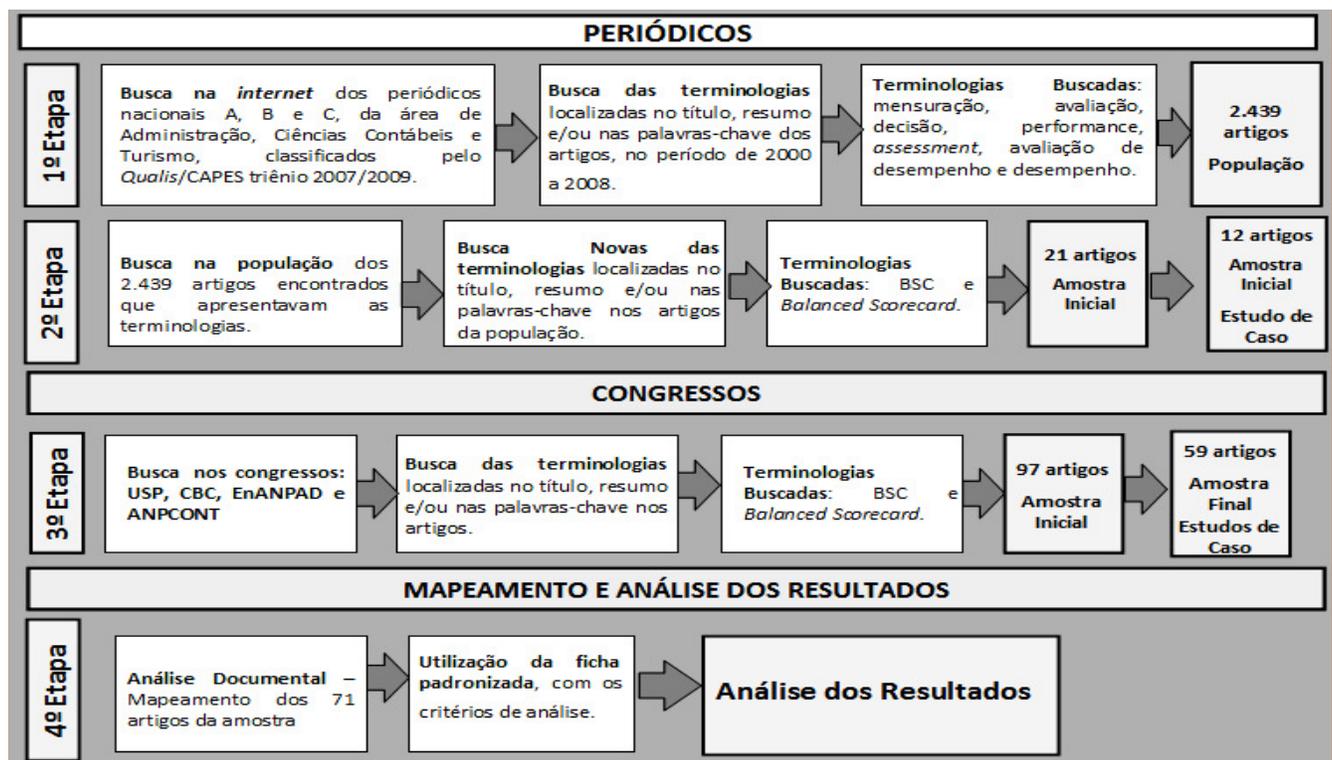


Figura 2 – Desenho da pesquisa

Após a seleção de 118 (cento e dezoito) artigos, os mesmos foram analisados e para fins deste estudo, selecionaram-se apenas os artigos que declararam realizar um estudo de caso, caracterizando uma amostra composta por 71 (setenta e um) artigos investigados. A Tabela 1 apresenta os artigos provenientes de periódicos e congressos que compõem a presente amostra.

Tabela 1: Artigos que compõem a amostra

Congresso/Periódicos que compõe a amostra		Número de artigos	%
Congresso	ANPCONT	2	2,82%
	ENANPAD	22	30,99%
	CBC	30	42,25%
	USP	5	7,04%
Periódicos	Alcance	1	1,41%
	Caderno de Pesquisas em Administração	1	1,41%
	Gestão & Produção	3	4,23%
	Organizações Rurais & Agroindustriais	1	1,41%
	Pensar Contábil	1	1,41%
	RAP	1	1,41%
	READ	1	1,41%
	Revista Produção	1	1,41%
	Turismo - Visão e Ação	1	1,41%
	Universo Contábil	1	1,41%
Total		71	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 1, verifica-se que nos congressos foram localizados 59 (cinquenta e nove) artigos que realizaram estudos de caso, destes percebe-se a predominância do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), com 30 artigos, seguido do Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (EnANPAD), com 22 artigos. Dentre os periódicos, localizou-se 12 (doze) artigos nas revistas nacionais classificadas como A, B e C no Qualis/CAPES, conforme o triênio 2007/2009.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados da pesquisa estão estruturados da seguinte forma: em primeiro lugar apresentam-se características gerais dos artigos em análise; em segundo lugar, os estudos que apresentam a implantação do BSC e ao final os estudos que sugerem a implantação da ferramenta. Neste sentido, objetiva-se responder aos objetivos específicos: determinar os fatores inibidores e facilitadores do BSC como instrumento de planejamento e controle além de analisar a relação entre os objetivos e os planos operacionais propostos pelo instrumento.

4.1 Características dos artigos em análise

Os estudos de caso mapeados analisados foram caracterizados pelo ramo de atividade ao qual foram aplicados e quanto aos objetivos propostos. Na Tabela 2 apresentam-se os respectivos ramos de atividade.

Tabela 2: Ramo de atividade dos artigos investigados

ORDEM	RAMO DE ATIVIDADE	TOTAL	% SOBRE TOTAL
1	Empresa privada	42	59,15%
2	Setor público	8	11,27%
3	Hospital	6	8,45%
4	Instituição Financeira	5	7,04%
5	Entidades sem fins lucrativos	3	4,23%
6	Setor agrícola	3	4,23%
7	Empresa Internacional	3	4,23%
8	Porto	1	1,41%
Total geral		71	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com os dados expostos na Tabela 2, observa-se que a predominância de estudos sobre a implantação do BSC realizados é em empresas privadas de diversos setores (42), ou seja, 59% do total dos artigos. Cabe mencionar, que estas empresas compreendem os segmentos: têxtil, telefonia, empresa de gás, farmácias, hotéis, entre outros. Na seqüência, aparece o setor público com 8 artigos analisados, representando 11% do total.

Quanto aos objetivos apresentados nos casos investigados, observa-se que os estudos objetivaram analisar o desempenho do BSC quando a implantação da ferramenta já havia sido realizada, em outros casos, os autores propunham a implantação da ferramenta BSC após estudarem a situação da empresa. A Figura 3 demonstra o percentual correspondente aos objetivos dos estudos analisados.

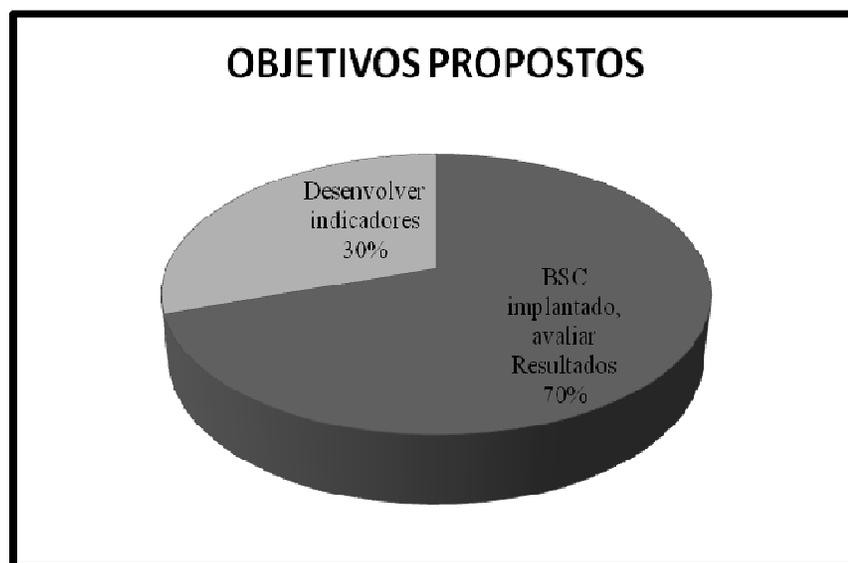


Figura 3: Objetivos propostos nos estudos analisados

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Figura 3, observa-se a quantidade de artigos que objetivam analisar os resultados do BSC após sua implantação e avaliando seus resultados (70%), sendo mais significantes do que os artigos que objetivam desenvolver os indicadores da ferramenta nas empresas estudadas (30%).

4.2 Estudos que apresentam a implantação do Balanced Scorecard (BSC)

Neste tópico, encontram-se 46 estudos sobre o BSC que relatam a sua implantação e as consequências que ele trouxe à empresa. Na Tabela 3 apresentam-se os aspectos diagnosticados na implantação do BSC. Observa-se que 21,74% dos artigos que compõe a amostra consideram o BSC importante para a empresa em relação aos objetivos inicialmente traçados com o artefato. Cabe ressaltar que 17,39% dos aspectos diagnosticados estão relacionados com a cultura organizacional. O comprometimento, tanto da gerência como dos funcionários também alcançam um número de observações destacável, sendo 13,04% e 10,87%. A seguir, apresenta-se alguns artigos analisados que ilustram os principais fatores relacionados com a implantação do BSC.

O uso do BSC é um meio para a empresa melhorar continuamente os seus resultados, tornando-os satisfatórios e auxiliando efetivamente no gerenciamento, afirma Saheli (2002). Porém, a sua pesquisa não foi capaz de identificar as fragilidades do uso do artefato. Considera que os colaboradores da organização terão que comprometer-se e estarem dispostos a envolver-se efetivamente na busca de melhorias. O autor aponta como pontos críticos para o sucesso do BSC na organização, a integração entre dois sistemas utilizados, Symnetics e SAP; a integração da equipe de consultores com a equipe interna; a centralização dos painéis de gerenciamento; o foco nas metas estratégicas; a clareza dos objetivos estratégicos; as prioridades em ação de planos estratégicos; o comprometimento e envolvimento para os objetivos estratégicos; e o apoio da alta administração.

Para Rocha (2002) ficou evidente que para a realização da implantação do BSC, deve-se ter um cuidado na seleção dos indicadores de desempenho. Um dos motivos que facilitou a aplicação do BSC foi o fato de existir na empresa o uso costumeiro de sistemas de informação e sistema da qualidade que trazem com o seu uso a aplicação de indicadores de desempenho. Assim, a ferramenta passou a fazer parte do sistema de gestão na empresa estudada, ajudando no crescimento da empresa em questão, avaliando seu desempenho e disseminando a sua estratégia nos diferentes níveis hierárquicos da organização.

As expectativas quanto à implantação do BSC, ficou abaixo do esperado, embora o período da efetivação implantação tenha sido relativamente curto, destaca Ceretta (2003). Para o autor, este aspecto não é motivo para considerar que a implantação trouxe resultados negativos, ao contrário, serve para alertar os envolvidos neste processo para dedicar-lhe mais comprometimento. Entretanto, constataram-se dificuldades na implantação da ferramenta, pois vários colaboradores sentiram-se ameaçados pelas medições, isso é, passaram a preocupar-se com a medida e não com o desempenho. Ficou evidente a necessidade de maior comprometimento por parte de todos os envolvidos no processo de implantação com relação ao BSC, principalmente os níveis mais elevados da empresa.

Tabela 3: Aspectos diagnosticados na implantação do BSC

Aspectos diagnosticados na implantação do BSC	N° Artigos	% Sobre N° Artigos
O BSC é importante para empresa	10	21,74%
Incorporação do BSC depende da Cultura Organizacional	8	17,39%
Comprometimento gerencial	6	13,04%
Comprometimento dos funcionários	5	10,87%
Adaptação da organização	4	8,70%
Evolução no sistema de informação	4	8,70%
Maior relevância nos indicadores financeiros	3	6,52%
Utilizam outros meios de avaliação de indicadores	3	6,52%
A empresa melhorou nas quatro perspectivas do BSC	2	4,35%
Falta de envolvimento dos funcionários	1	2,17%
Total	46	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

Rhoden e Henkin (2004) afirmam que mesmo instituições privadas sem fins lucrativos, podem fazer uso do BSC. Com isso, ressaltam que as entidades do Terceiro Setor também podem beneficiar-se da implantação de sistemas de medição de desempenho como o BSC, desde que observadas as necessidades de adaptação do instrumento à instituição que o utiliza. A implantação deste instrumento à instituição propiciou a disseminação e comunicação dos objetivos estratégicos entre os colaboradores. Desenvolveu-se a cultura de comportamento estratégico relacionado aos objetivos essenciais e os funcionários tiveram uma melhor compreensão das necessidades da organização. Assim, foi possível saber o que a instituição esperava deles, nos diferentes níveis hierárquicos e funcionais, fazendo com que eles pudessem fazer uma auto-avaliação em relação ao seu papel na organização. Evidenciou-se a necessidade da instituição crescer, de ser eficiente e de manter o equilíbrio financeiro, sem comprometer as características da organização como agente provedora de microcrédito. Esta conclusão corrobora com a definição apresentada por Rezende (2003 p. 89) onde “O Balanced Scorecard cria condições para que os empregados estejam cientes de que suas ações interferem na criação de valor pela organização”. Identificou-se também o *feedback* estratégico, envolvendo maior percepção, por parte do quadro executivo, sobre as relações entre as áreas.

A ferramenta contribui para o alinhamento organizacional, segundo Galas e Ponte (2005), devido aos componentes estruturais do BSC provocarem mudanças gerenciais, motivação e comprometimento das pessoas com o processo da estratégia. Como exige uma maior participação e comprometimento das pessoas envolvidas na organização, tanto na elaboração como na execução da estratégia, com isso, o BSC apresenta bons resultados. Essa conclusão comprova-se por meio dos estudos de Beber, Ribeiro e Kliemann Neto (2006) quando afirmam que a fim de adaptar o BSC aos sistemas gerenciais deve haver uma preparação das pessoas que compõem a empresa para mudanças na cultura organizacional.

Segundo Prieto *et al.* (2006), para a organização obter bons resultados com a implantação do BSC, precisa possuir uma estrutura formal, uma boa comunicação entre seus colaboradores, as quatro perspectivas estratégicas bem definidas. Para os autores, sem estes pontos definidos as chances de sucesso na implantação do BSC são mínimas. A falta de comprometimento da alta administração, conforme mencionado por Galas e Ponte (2005) é um dos fatores comuns de acontecer e que também compromete o bom desempenho da ferramenta.

O desenvolvimento de medidas de desempenho em organizações públicas para medir a satisfação da comunidade com relação aos serviços prestados é fundamental, segundo Gomes, Carvalho e Mendes (2007). A implantação de um sistema de avaliação de desempenho no setor público exige, cada vez mais,

uma análise multidimensional do desempenho, uma adaptação ao contexto político em que estas instituições operam a mudança de cultura e a consideração do cliente. Apesar de algumas limitações como, a burocracia instalada e as ações políticas necessárias para a adaptação de determinadas medidas, a necessidade de um sistema de informação altamente desenvolvido e os custos subjacentes, a utilização do BSC tem impacto positivo na melhoria do desempenho desta instituição.

Para Marian *et al.* (2008) a implantação do BSC em uma entidade portuária deve ser efetuada por meio do empenho de todos os funcionários, iniciando pelo superintendente, seguido de toda a gerência. Algumas dificuldades foram apresentadas para que a implantação se efetivasse, como o fato do porto ser uma superintendência subordinada à prefeitura municipal e a falta de preparo técnico e motivação dos funcionários. Mas, superando as dificuldades a implantação no porto foi bem sucedida visto que, a partir deste momento foi definida a sua missão e visão, pois antes não estavam claramente disseminadas entre os funcionários. Atualmente a visão estratégica do porto é reavaliada a cada 5 anos, junto com seus colaboradores. A cultura do BSC permanece na gestão da organização, pois há uma estratégia definida e os esforços são efetuados de acordo com esta estratégia, o que traz benefícios à organização.

Conforme Sanches *et al.* (2008) é possível afirmar que o BSC contribuiu para aprimoramento do gerenciamento estratégico em uma Companhia de Água e Esgoto, tanto no entendimento, envolvimento e disseminação junto aos colaboradores da empresa, quanto no rompimento das dificuldades de implantação e evolução da estratégia. É possível afirmar que a aplicação do BSC propiciou a redução do distanciamento entre o planejamento e o gerenciamento estratégico.

Rocha e Castro (2008) constataram em seu estudo alguns fatores que podem dificultar a implantação da ferramenta nas empresas, principalmente quando não existe uma cultura apropriada para implantação deste tipo de instrumento, ou seja, não ocorre a comunicação dos objetivos da organização entre seus colaboradores.

4.3 Estudos que sugerem a implantação da metodologia

Na análise dos casos em que é estudada a viabilidade de implantar o BSC em determinada organização, pode-se identificar a possibilidade da aplicação da ferramenta, por exemplo, nas instituições bancárias. Segundo Francischini e Souza (2002), a avaliação da estratégia eleva a responsabilidade social no setor bancário. A avaliação da performance dos indicadores possibilita a alta gerência monitorar o cumprimento da missão e da visão proposta pela instituição. Foi possível concluir que a implantação do BSC mostra-se eficiente para atuação de bancos na área social.

O uso da ferramenta BSC fornece tanto à Escola Pública como ao Sistema Educacional, mecanismo para acompanhar o desempenho das estratégias, dos professores e dos funcionários, afirma Canan (2005). Pode também, ser adaptado conforme as necessidades sociais da comunidade. A aplicação da metodologia possibilita aos gestores, professores, alunos e sociedade, acompanharem os trabalhos da escola direcionando ao consenso de todos, isso é, a melhoria da educação, conseqüentemente a melhoria no nível de vida de todos os cidadãos.

O BSC é definido como um sistema gerencial com a possibilidade de adaptação a qualquer ramo de negócio, conforme Momo *et al.* (2006). O autor fez um estudo de aplicação do instrumento em um programa de Pós-Graduação de uma IES. Ele conclui que o modelo do BSC se adapta ao diferencial do conhecimento coletivo, as habilidades criativas e inovadoras, a motivação das pessoas conseqüentemente a satisfação dos clientes.

Lunkes e Rosa (2006) constataram em sua pesquisa, a possibilidade de implantação da ferramenta em hotéis. Os autores observaram que embora os hotéis não tenham aplicado essa ferramenta, indiretamente algumas de suas medidas são utilizadas na avaliação de desempenho. Logo, para a aplicação do BSC, adaptações deverão ser feitas para que a ferramenta possa ser utilizada, principalmente com relação à cultura e a formulação de metas.

O BSC serve de apoio para a administração conduzir e a disseminar a estratégia da empresa para todos os colaboradores, possibilitando assim, direcionar os colaboradores a cumprirem com os objetivos esperados a curto e longo prazo conforme Zorzi (2006). A utilização de indicadores financeiros e não financeiros favorece as tomadas de decisões da alta administração. Corroborando com Kaplan e Norton (2004), os resultados encontrados na presente pesquisa afirmam que o BSC possibilita a ligação dos objetivos estratégicos de longo prazo com as ações de curto prazo.

Cevey e Rodrigues (2007) destacam que a apresentação dos indicadores em um painel de controle, isto é, estando eles definidos em quatro grandes perspectivas, demonstram claramente para a organização um conjunto de informações que podem tornar-se base para o processo de gestão de uma entidade. Essa totalidade de informações é extremamente importante para a organização, pois permite ao gestor observar um conjunto de processos interligados. Assim, fica claro que somente os indicadores financeiros não são suficientes para a tomada de decisão.

A ferramenta mostra-se eficaz no processo de avaliação e comunicação estratégica, devido ao modelo proposto poder sinalizar em tempo hábil as mudanças necessárias ao rumo estratégico da empresa, de acordo com Santos, Santos e Santos (2008). Perante os concorrentes, a ferramenta poderá ser considerada uma vantagem competitiva minimizando os fatores de risco provenientes do ambiente externo. O BSC estimula a participação dos colaboradores da organização por meio da análise ambiental juntamente com uma visão futura; orienta o processo de formulação estratégica, alinhamento organizacional, facilita a comunicação estratégica corroborando com as afirmações de Kaplan e Norton (1997).

Souza, Protil e Fernandes (2008) por meio da elaboração de um mapa estratégico para empresa (cooperativa de trigo) estudada, sugerem que é possível observar os impactos dos investimentos em pesquisas nos resultados financeiros. Para os autores, o uso da ferramenta é importante para a concretização da missão e visão da cooperativa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo principal investigar o uso do BSC como instrumento que facilita o processo de planejamento e controle nas empresas, especificamente no ajuste entre os objetivos estratégicos e os planos operacionais, identificando as causas de seu fracasso e/ou sucesso, a partir da análise da produção nacional em periódicos científicos e congressos. Resgata-se, a seguir, a indagação central desta pesquisa: Quais os fatores encontrados na literatura que indicam o *Balanced Scorecard* (BSC) como um instrumento que facilita o processo de planejamento e controle nas empresas?

Em resposta à indagação, foi possível constatar que o BSC pode ser entendido como instrumento que facilita o processo de planejamento e controle nas empresas, quando se observa a cultura organizacional, a preparação técnica e a motivação dos colaboradores, o empenho e envolvimento da alta administração, a liderança, a integração entre a consultoria e a equipe interna, entre outras situações. Também se identificou que quando existe um planejamento estratégico na organização, o processo de implantação de um sistema de medição de desempenho torna-se mais fácil, já que o planejamento estratégico existente poderá ser ajustado às perspectivas do BSC. Cada organização deverá ajustar seus indicadores conforme sua necessidade.

Quanto aos estudos que sugerem a aplicação do BSC nas organizações, onde também se observou a relação entre os objetivos estratégicos e os planos operacionais propostos pelo BSC, verificou-se que em algumas organizações que apresentam objetivos estratégicos definidos haveria uma facilidade de implementação da ferramenta. Logo, para a implantação seria necessária uma adaptação para as especificidades da organização às quatro perspectivas dessa ferramenta. Porém, em outras organizações é necessária uma maior adaptação para enquadrar os objetivos estratégicos às perspectivas do BSC.

Para o prosseguimento desta pesquisa, sugere-se uma ampliação com a inclusão de artigos de caráter internacional, tanto de periódicos como congressos, a fim de comparar com os resultados obtidos ao nível nacional e identificar questões de pesquisa ainda não discutidas pelos investigadores brasileiros.

Também, propõem-se estudos empíricos em empresas que tenham implantado com sucesso o BSC com o objetivo de investigar em profundidade como e porque ocorrem estes fenômenos, já que se percebe uma influência de fatores comportamentais e sociais nas empresas que impactam diretamente a adoção de um novo artefato de gestão, além dos fatores econômicos, na busca pela eficiência da organização, na melhora do processo de tomada de decisão e o alcance de resultados superiores.

6. REFERÊNCIAS

- ALAVI, M.; CARLSON, P. A review on MIS research and disciplinary development. **Journal of Management Information Systems**. n. 4, p. 45-62, 1992.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3.ed. Lisboa: Edições 70, 2004.
- BEBER, Sedinei José Nardelli; RIBEIRO, José Luís Duarte; KLIEMANN NETO, Francisco José. Análise das causas do fracasso em implantações de BSC. **Revista Produção Online**. v. 6, n. 2, p.1676-1901, ago., 2006.
- BIMBATTI, Mario; TOLEDO, Nilton Nunes. Gerenciamento Estratégico através do *Balanced Scorecard* apoiado pela T.I. In: Simpósio de Engenharia de Produção, 9., 2002, São Paulo. **Anais...**São Paulo, 2002. CD-ROM
- CANAN, Ivan. Subsídios para o uso do *Balanced Scorecard* nas instituições públicas de educação básica. In: Congresso Internacional de Custos, 9., 2005. Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: CIC, 2005. CD-ROM
- CARPIO, Gisele Rosenda Araujo Mello Del; ROCHA-PINTO, Sandra Regina da. Fatores críticos para a implementação do *Balanced Scorecard*: a visão dos consultores organizacionais. In: Encontro de Pesquisa em Administração, 32., 2008. Rio de Janeiro. **Anais...**Rio Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.
- CERETTA, Paulo Sergio; QUADROS, Cláudio Joel de. Sistemas de avaliação do desempenho empresarial. In: Congresso de Controladoria & Finanças da USP, 16, 2003. São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2003. CD-ROM
- CEVEY, Mauricio de Jesus; RODRIGUES, Luis Henrique. Desenvolvimento de uma abordagem metodológica para construção de painel de controle executivo, utilizando os conceitos do *Balanced Scorecard* e a sistemática de indicadores da teoria das restrições: uma aplicação para atividade de operadoras de planos de saúde. In: Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Contabilidade, 14, 2007. Gramado. **Anais.....** Gramado: AMPCONT, 2007. CD-ROM

- COSTA, Ana Paula Paulino da. *Balanced Scorecard*: conceitos e guia de implementação. São Paulo: Atlas, 2006.
- CRUZ, Cássia Vanessa Olak Alves; MATIAS, Marcia Athayde; FREZATTI, Fábio. **Considerações acerca do uso do *Balanced Scorecard* no processo de implementação e reformulação das estratégias organizacionais.** In: Congresso Brasileiro de Custos, 15., 2008. Curitiba. *Anais...* Curitiba: CBC, 2008. CD-ROM
- FRANCISCHINI, Andresa Silva Neto; SOUZA, Zilmar José de. Aplicação do *Balanced Scorecard* na análise do balanço social no segmento bancário. *Caderno de Pesquisa em Administração*, v. 9, n. 3, jul./set., 2002.
- GALAS, Eduardo Santos; PONTE, Vera Maria Rodrigues. O *Balanced Scorecard* e o Alinhamento Organizacional: Um Estudo de Casos Múltiplos. In: encontro de Pesquisa em Administração, 29., 2005. Brasília. *Anais...* Brasília: ANPAD, 2005. CD-ROM.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** São Paulo: Atlas, 1999.
- GOMES, Patrícia S.; CARVALHO, João B.; MENDES, Sílvia M.. Modelos multidimensionais de avaliação de desempenho para o sector público: o caso dos serviços policiais. In: Congresso Internacional de Custos, 10., 2007. França. *Anais...* França, CIC 2007. CD-ROM.
- GREVE, José Tarcísio; SALLES, José Antonio Arantes. A gestão de estratégias com o uso do *Balanced Scorecard* garante o alcance dos objetivos estratégicos? In: Ensino de Engenharia de Produção: Desafios, Tendências e Perspectiva, 13, 2006. Bauru. *Anais...* Bauru: SIMPEP, 2006. CD-ROM.
- HOQUE, Z. Total quality management and the balanced scorecard approach: a critical analysis of their potential relationships and directions for research. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 14, p. 553–566, 2003.
- LUNKES, Rogério Joao; ROSA, Fabricia Silva Da. Diagnóstico sobre a Avaliação de Desempenho em Empresas Hoteleiras: Uma Contribuição ao Estudo sobre a Elaboração de *Balanced Scorecard*. In: Congresso Brasileiro de Custos, 13., 2006. Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: CBC, 2006. CD-ROM.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard.** Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- _____. **Kaplan e Norton na prática.** 3° ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004a.
- _____. **Mapas Estratégicos – Balanced Scorecard: Convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2004b.
- MARIAN, Sergio; MACHADO, Alessandra de Oliveira; BORNIA, Antonio Cezar; LIMONGI, Bernadete; IMETON, Luciana da Silva. O processo de implantação do *Balanced Scorecard* na Logística - estudo de caso no Porto de Itajai. In: Congresso Brasileiro de Custos, 15., 2008. Curitiba. *Anais...* Curitiba: CBC, 2008. CD-ROM.
- MACDONALD, Raquel Purnhagen. **Um sistema de Avaliação de Desempenho Fundamentado no *Balanced Scorecard*: implantação em uma empresa Alemã de Médio Porte.** 2003. 133 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Curso de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.
- MALMI, T. Balanced scorecards in Finnish companies: A research note. *Management Accounting Research*, v. 12, p. 207–220, 2001
- MOMO, Marcos Rodrigo; DALFOVO, Oscar; WALTER, Silvana Anita; TONTINI, Gérson; SELIG, Paulo Marício. Estudo de Viabilidade de Implementação do Mapa Estratégico do BSC em um

- Programa de Mestrado em Administração. In: Congresso Brasileiro de Custos, 13., 2006. Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: CBC, 2006. CD-ROM.
- MURCIA, Fernando Dal-Ri; CASTRO, Marcelo Cauduro de; LOPES, Maura Paula Miranda; BORBA, José Alonso. O que os Gestores Querem? Principais Indicadores e Ferramentas de Gestão na Percepção dos Alunos de MBA da Fundação Getúlio Vargas. In: Congresso de Controladoria & Finanças da USP, 7., 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2007. CD-ROM.
- PRIETO, Vanderli Correia; PEREIRA, Fábio Luis Alves; CARVALHO, Marly Monteiro de; LAURINDO, Fernando José Barbin. Fatores Críticos na implementação do *Balanced Scorecard*. **Revista Gestão & Produção**. n.1, p.81-92, v.13, jan./abr., 2006.
- REINCKE, Mercedes; CAJARAVILLE, Andrea. *Balanced*. **HSM Management**. n.11, p. 120-126, nov./dez., 1998.
- REZENDE, José Francisco de Carvalho. ***Balanced Scorecard e a gestão do Capital Intelectual: Alcançado a mensuração equilibrada na economia do conhecimento***. Rio de Janeiro: Campus, 2003.
- RHODEN, Marisa Ignez dos Santos; HENKIN, Hélio. Desenvolvimento e Implantação do *Balanced Scorecard* em Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público - OSCIP: Um Caso de Pesquisa-Ação em uma Instituição de Microcrédito. In: Encontro de Pesquisa em Administração, 28., 2004, Curitiba. *Anais...* Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- ROCHA, Henrique Martins; OLIVEIRA, Uálison Rébula de. *Balanced Scorecard* como fonte de vantagem competitiva para as organizações: uma revisão bibliográfica. In: Ensino de Engenharia de Produção: Desafios, Tendências e Perspectiva, 12., 2006, São Paulo. *Anais...* São Paulo: SIMPEP, 2006. CD-ROM.
- ROCHA, August. Aplicação do *Balanced Scorecard* em uma empresa de porte médio de soluções integrais em uniformização. In: Congresso Brasileiro de Custos, 9., 2002. Curitiba. *Anais...* Curitiba: CBC, 2002. CD-ROM.
- ROCHA, Joseilton Silveira da; CASTRO, Miguel Rivera. *Balanced Scorecard* (BSC): a experiência das grandes empresas chilenas do setor vinícola. In: Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Contabilidade, 2., 2008, Salvador. *Anais...* Salvador: AMPCONT, 2008. CD-ROM.
- SAHELI, Sumaia. *Balanced Scorecard: O exemplo da Suzano*. In: Congresso Brasileiro de Custos, 9., 2002. Curitiba. *Anais...* Curitiba: CBC, 2002. CD-ROM.
- SANCHES, Fernando Dalmazzo; BARROS NETO, José De Paula; PESSOA, Maria Naiula Monteiro; SANTOS, Sandra Maria dos; CABRAL, Augusto César. Análise crítica sobre as contribuições da utilização do *Balanced Scorecard* em uma empresa estadual de saneamento. In: Congresso Brasileiro de Custos 15., 2008. Curitiba. *Anais...* Curitiba: CBC, 2008. CD-ROM.
- SANTOS, Emerson Zingaro dos; SANTOS, Roberto Fernandes dos; SANTOS, Neusa Maria Bastos F. Modelo de Gestão Estratégica para Locadoras de Automóveis uma proposta baseada no *Balanced Scorecard*. In: Congresso Brasileiro de Custos, 15, 2008. Curitiba. *Anais...* Curitiba: CBC, 2008. CD-ROM.
- SANTOS, Raimundo Nonato Macedo dos; KOBASHI, Nair Yumiko. Bibliometria, Cientometria, Infometria: Conceitos e Aplicações. **Revista Pesquisa Brasileira Ci. Inf.** v. 2, n.1, p.155-172, jan./dez. 2009.
- SIMONS, Robert. **Levers of control**: Boston: Harvard Business School Press, 1994.
- SOUZA, Alfredo Benedito Kugeratski; PROTIL, Roberto Max; FERNANDES, Amarildo da Cruz. Avaliação e Gestão da Pesquisa Agropecuária em Cooperativas Agroindustriais: Proposta de um

- Modelo Baseado em Dinâmica de Sistemas e *Balanced Scorecard*. In: Encontro de Pesquisa em Administração, 32., 2008. Rio de Janeiro. *Anais...* Rio Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.
- SPECKBACHER, G.; BISCHOF, J.; PFEIFFER, T. A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, v.14 , p. 361-387, 2003.
- WELSCH, Glenn Albert. **Modelos de Mercado Um Guia para a Análise de Orçamento Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1996.
- ZORZI, Adriane; SANTOS, Paulo da Cruz Freire dos; BLASZKOWSKI, Leomar; VICENTINI, Luiz Carlos; ENSSLIN, Sandra Rolim. *Balanced scorecard: alicerce de um modelo de gestão para uma entidade fechada de previdência complementar*. In: Congresso Brasileiro de Custos, 13, 2006. Belo Horizonte. *Anais...* Belo Horizonte: CBC, 2006. CD-ROM.