

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AUGUSTO MOMM

ANÁLISE DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD*:
TEORIA E A PRÁTICA DE UMA ORGANIZAÇÃO

FLORIANÓPOLIS
2010

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANÁLISE DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD*: TEORIA
E A PRÁTICA DE UMA ORGANIZAÇÃO

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Valdirene Gasparetto

FLORIANÓPOLIS
2010

Augusto Momm

ANÁLISE DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD*: TEORIA
E A PRÁTICA DE UMA ORGANIZAÇÃO

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final ____ atribuída pela banca examinadora constituída pela orientadora e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 14 de junho de 2010.

Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca:

Prof.^a Valdirene Gasparetto, Dra.
Orientadora

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.
Membro

Prof. Luiz Antônio Costa
Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter permitido que eu viesse ao mundo, pela saúde e persistência para levar meus sonhos adiante.

À minha mãe, Helena Thiesen Momm pelo trabalho de me criar, dar educação e me oferecer oportunidades na vida.

Ao meu pai, Pedro Cleto Momm, por toda a orientação espiritual, por ter sido uma grande fonte de inspiração, admiração, honestidade, persistência e ética.

A minha esposa, Mariele Cristina de Melo, por toda a paciência e parceria nesta caminhada que estamos fazendo juntos.

Aos meus irmãos simplesmente por serem as pessoas boas que são.

A Professora Dra. Valdirene Gasparetto, pela sabedoria, habilidade e persistência ao orientar seus alunos.

RESUMO

MOMM, Augusto. **ANÁLISE DO PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD*: Teoria e prática de uma organização**. 50f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

Os instrumentos de gestão baseados em indicadores contábeis financeiros se tornaram insuficientes para uma eficaz gestão estratégica. O *Balanced Scorecard* (BSC) é um instrumento de gestão da contabilidade gerencial, considerado por Kaplan e Norton (1997) e Olve *et al.* (2001) viável para a implementação da estratégia e obtenção de melhores resultados. Porém, o processo de implementação tem que ocorrer de forma eficaz, podendo-se assim ter informações capazes de orientar o desempenho futuro da empresa. Nesse contexto, o objetivo do trabalho é de analisar as etapas do processo de implementação do BSC, a partir de um estudo comparativo entre a teoria e a prática de uma empresa de base tecnológica localizada em Florianópolis - SC. Para isto, utilizou-se a pesquisa descritiva, abordando-se o problema de forma qualitativa. Quanto aos procedimentos, foram utilizados o estudo de caso e a pesquisa bibliográfica, para a coleta de dados foi desenvolvido um roteiro de entrevista como fonte primária e, como fonte secundária, foi utilizada a literatura selecionada para o trabalho. Através do estudo de caso, pôde-se constituir uma análise comparativa entre teoria e prática, pôde-se perceber os riscos de fracasso, o envolvimento dos níveis hierárquicos e dificuldades encontrados perante a complexidade da implementação do *Balanced Scorecard*. Constatou-se que o BSC é um instrumento de gestão que proporciona para a empresa foco na implementação da estratégia, aumentando assim a possibilidade de sucesso econômico das empresas. Percebeu-se que o BSC traz flexibilidade no que se refere a mudanças de estratégia, facilitando a adaptação perante alterações do ambiente econômico. O instrumento pode ser implementado por motivos além dos elencados na teoria proposta e cada empresa deve construir e implementar seu *Balanced Scorecard* de acordo com suas próprias características e estratégia.

Palavras chave: gestão estratégica, implementação e *Balanced Scorecard*.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Comparativo de implementação do *Balanced Scorecard* entre Kaplan e Norton (1997) e Olve *et al.* (2001).....28

Quadro 2: Comparativo entre teoria de Kaplan e Norton (1997) e empresa objeto de estudo.....41

LISTA DE SIGLAS

ABC: Custeio Baseado em Atividades

ABM: Gestão Baseada em Atividades

BSC: *Balanced Scorecard*

EVA: *Economic Value Added*

GECON: Gestão Econômica

JIT: *Just in Time*

VBM: Gestão Baseada em Valor

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
1.1 TEMA E PROBLEMA	8
1.2 OBJETIVOS.....	8
1.2.1 Objetivo Geral.....	9
1.2.2 Objetivos Específicos.....	9
1.3 JUSTIFICATIVA.....	9
1.4 METODOLOGIA	10
1.4.1 Enquadramento da Pesquisa	10
1.4.2 Coleta e análise dos dados.....	11
1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	11
1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL E A IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO GERENCIAL CONTÁBIL	13
2.2 BALANCED SCORECARD (BSC).....	14
2.2.1 Histórico	14
2.2.2 Perspectivas	15
2.2.2.1 Perspectiva Financeira.....	16
2.2.2.2 Perspectiva dos Clientes	17
2.2.2.3 Perspectiva dos Processos Internos	18
2.2.2.4 Perspectiva de Aprendizado e Crescimento.....	19
2.3 O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO BSC	19
2.3.1 Implementação do BSC na Visão de Kaplan e Norton (1997).....	20
2.3.2 Implementação do BSC na Visão de Olve <i>et al.</i> (2001)	24
2.3.3 Comparativo de Implementação do BSC entre a Visão de Kaplan e Norton (1997) e Olve <i>et al.</i> (2001).....	28
2.3.4 Envolvimento dos Níveis Hierárquicos das Empresas	30
2.3.5 Cuidados a Serem Tomados para Evitar o Fracasso na Implementação do BSC.....	31
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	35
3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	35
3.2 IMPLEMENTAÇÃO DO BSC NA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO.....	37
3.2.1 Motivação para Implementação do <i>Balanced Scorecard</i>	37
3.2.2 Embasamento e Equipe.....	38
3.2.3 Etapas de Implementação	39
3.2.4 Riscos de Fracasso na Implementação	43
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
4.1 CONCLUSÕES DO TRABALHO	45
4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	46
REFERÊNCIAS.....	47
APÊNDICE A – Roteiro de entrevista	49

1 INTRODUÇÃO

Segundo Wricht *et al.* (2000), estratégia refere-se aos planos da alta administração para alcançar resultados consistentes com a missão e os objetivos gerais da organização. Afirmam que um ambiente econômico é caracterizado por período relativamente longo de estabilidade, pontuado por rápidos períodos de mudança descontínua e revolucionária, essas revoluções são geradas pelo advento de empresas empreendedoras com novas tecnologias. Dessa forma, as empresas existentes devem ser capazes de se adaptar as mudanças.

Kaplan e Norton (1997) afirmam que a maneira pela qual as organizações criam valor está mudando. Na economia industrial, as empresas criavam valor a partir dos ativos tangíveis, mas, atualmente, as oportunidades de criação de valor estão migrando para estruturas baseadas no conhecimento, ou seja, nos ativos intangíveis. Diante deste quadro, os instrumentos de gestão baseados exclusivamente em indicadores contábeis e financeiros tornam-se obsoletos. Nesse contexto, os responsáveis pela gestão de negócios devem adotar pensamento e postura estratégica adequados para obterem sucesso na implementação da estratégia na empresa.

Kaplan e Norton (1997, p. 21) apresentam e defendem a importância de um sistema de gestão com indicadores relacionados com estratégias e capacidades para a sobrevivência e sucesso financeiro das empresas, afirmando que:

medir é importante: “o que não é medido não é gerenciado.” O sistema de indicadores afeta fortemente o comportamento das pessoas dentro e fora da empresa. Se quiserem sobreviver e prosperar na era da informação, as empresas devem utilizar sistemas de gestão e medição de desempenho derivados de suas estratégias e capacidades. Infelizmente, muitas empresas defendem a estratégia baseada no relacionamento com clientes, competências essenciais e capacidades organizacionais, enquanto motivam e medem o desempenho apenas com medidas financeiras.

Costa (2006) também aborda a importância de medidas de desempenho quando diz que a utilização de medidas de desempenho mais amplas não só é importante para os procedimentos de orçamento de capital e para o monitoramento de uso de novas tecnologias e de sistemas de manufatura flexíveis, como deveria estar presente ao longo de todo o processo de gestão.

Nesse sentido, um dos sistemas de medição de desempenho que as empresas empregam é o *Balanced Scorecard* (BSC). O instrumento preserva indicadores financeiros como a síntese final do desempenho gerencial e organizacional, mas incorpora um conjunto de medidas mais genérico e integrado que vincula o desempenho sob a ótica dos clientes, processos internos, funcionários e sistemas ao sucesso financeiro a longo prazo (KAPLAN; NORTON, 1997).

1.1 TEMA E PROBLEMA

Segundo Beber *et al.* (2006), de nada adianta a melhor estratégia se não for possível colocá-la em prática.

Na implementação da estratégia, um dos fatores que determinam se o método trará benefícios é a interação entre as medidas e como se relacionam com a estratégia (OLVE *et al.*, 2001).

No caso do BSC, foco deste trabalho, um dos aspectos críticos é o processo de implementação, por este motivo, podem ocorrer fracassos durante esta etapa. Segundo Costa (2006), o BSC não cabe em qualquer tipo de empresa, não pode ser implementado como uma “receita de bolo”. Em seus estudos, constatou que nas empresas que dizem utilizar o BSC, cerca de 75% das medidas de desempenho são financeiras, não existindo assim um verdadeiro balanceamento entre medidas financeiras e não-financeiras, dessa forma não se tem o conceito mais básico do Sistema de Gestão *Balanced Scorecard*, que é equilíbrio.

Em seus estudos, Beber *et al.* (2006) argumentam que em quase todos os casos de fracassos na implementação do BSC vistos, foram causados pela má aplicação do modelo.

Nesse cenário se vê a importância da ferramenta de apoio à gestão para a implementação da estratégia, e esta se torna necessária para que se possam estabelecer possibilidades maiores de sucesso da empresa. Porém, para que a ferramenta possa trazer essas possibilidades de sucesso, devem os gestores imprimir esforço para adequada implementação.

Neste trabalho, se faz um estudo sobre o processo da implementação do *Balanced Scorecard* em uma empresa da área de tecnologia em telecomunicações, localizada em Florianópolis - SC. O trabalho busca responder a seguinte pergunta: quais as etapas seguidas na implementação do *Balanced Scorecard*?

1.2 OBJETIVOS

Nesta seção descreve-se o objetivo geral e os objetivos específicos que norteiam esta pesquisa.

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar as etapas do processo de implementação do BSC, a partir de um estudo comparativo entre a teoria e a prática de uma empresa de base tecnológica localizada em Florianópolis - SC.

1.2.2 Objetivos Específicos

Em consonância com o objetivo geral, este trabalho tem como objetivos específicos:

- Evidenciar a importância da informação gerencial;
- Evidenciar as etapas para a construção do sistema de gestão *Balanced Scorecard*, na visão de diferentes autores;
- Verificar quais os procedimentos empregados na implementação do BSC pela empresa objeto de estudo;
- Identificar os riscos que foram percebidos pelos executivos da empresa estudada na implementação do BSC.

1.3 JUSTIFICATIVA

O BSC é um instrumento que integra as medidas derivadas da estratégia. Sem menosprezar as medidas financeiras do desempenho passado, ele incorpora os vetores do desempenho financeiro futuro. Esses vetores, que abrangem as perspectivas do cliente, dos processos internos, e do aprendizado e crescimento, nascem de um esforço consciente e rigoroso de tradução da estratégia organizacional em objetivos e medidas tangíveis (KAPLAN; NORTON, 1997).

Segundo Kaplan e Norton (1997), o BSC preenche a lacuna existente na maioria dos sistemas gerenciais – falta de um processo sistemático para implementar e obter *feedback* sobre a estratégia. Os processos gerenciais construídos a partir do *scorecard* asseguram que a organização fique alinhada e focalizada na implementação da estratégia de longo prazo. Assim, o *Balanced Scorecard* torna-se base para o gerenciamento de empresas na era da informação. Dessa forma, nota-se que o instrumento lida diretamente com a estratégia para o desenvolvimento

gerencial e financeiro futuro da empresa e por este motivo deve-se dar adequada importância ao processo de implementação do instrumento de gestão.

O presente estudo justifica-se em decorrência da necessidade de executar o processo de implementação do *Balanced Scorecard* com eficácia para que se possa ter um instrumento funcional que possibilite a implementação da estratégia e gere informações capazes de auxiliar e nortear as decisões de empresas.

1.4 METODOLOGIA

A metodologia tem como objetivo demonstrar como a pesquisa é elaborada. Neste trabalho a metodologia foi desmembrada em enquadramento da pesquisa e coleta e análise dos dados.

1.4.1 Enquadramento da Pesquisa

Para Gil (2002, p. 42), pode-se definir pesquisa como “um processo normal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Na tipologia de pesquisa quanto à abordagem do problema, tem-se as pesquisas qualitativa e quantitativa. Relativo às pesquisas qualitativas, Raupp e Beuren (2008, p. 92) dizem que neste tipo de pesquisa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo. Esse é o tipo de pesquisa utilizada neste trabalho.

Raupp e Beuren (2008, p.92) destacam que na Contabilidade, é bastante comum o uso da abordagem qualitativa como tipologia de pesquisa. Cabe lembrar que, apesar da Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa.

Relativo ao enquadramento da pesquisa quanto aos objetivos, tem-se à disposição três tipos: exploratória, descritiva ou explicativa (RAUPP; BEUREN, 2008).

Neste trabalho utiliza-se a pesquisa descritiva, pois a pesquisa descritiva configura-se por não ser tão preliminar com a pesquisa exploratória e nem tão profunda como a explicativa. Nesse

contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos (RAUPP; BEUREN, 2008).

1.4.2 Coleta e análise dos dados

Quanto aos procedimentos, o elemento mais importante para a identificação de um delineamento é o procedimento adotado para a coleta de dados, que pode ser: estudo de caso, pesquisa de levantamento, pesquisa bibliográfica, documental, participante e pesquisa experimental (RAUPP; BEUREN, 2008).

No caso deste trabalho, utiliza-se o estudo de caso, que segundo Raupp e Beuren (2008, p.84) caracteriza-se pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo permite que o pesquisador aprofunde seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico.

Também é usada neste trabalho a pesquisa bibliográfica, que é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos (GIL, 2002).

A coleta de dados tem como fontes primárias as informações obtidas a partir de um roteiro de entrevista respondido durante o mês de março de 2010, na empresa foco do estudo, por um dos executivos responsáveis pela implementação da ferramenta em questão. Já como fonte secundária utiliza-se a literatura disponível selecionada para o trabalho.

Para a análise dos dados, utilizou-se o conteúdo obtido a partir do roteiro de entrevista em comparativo com as obras selecionadas para o trabalho e obras selecionadas pela equipe de implementação da organização. Assim, pôde-se desenvolver um comparativo entre a teoria e a prática conforme objetivo traçado.

1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Quanto às abordagens para implementação, foram pesquisados Kaplan e Norton (1997) e Olve *et al.* (2001), portanto, o assunto não foi esgotado com o trabalho, já que existem muitas obras que abordam o assunto e não foram incluídas no estudo.

O foco do trabalho foi o processo de implementação do *Balanced Scorecard*, não sendo abordados outros aspectos desse instrumento.

Na comparação entre teoria e prática, utilizou-se um único caso, com suas próprias peculiaridades e especificidades – a empresa de base tecnológica em Florianópolis - SC, por isso as conclusões em relação à implementação na empresa não são generalizáveis.

Nas entrevistas ocorreram limitações nas informações, pelo fato da empresa querer manter sigilo quanto ao seu planejamento estratégico e ao seu mapa estratégico.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Este trabalho está estruturado em quatro capítulos.

O primeiro capítulo apresenta a introdução, a definição do tema e problema da pesquisa, os objetivos geral e específicos, bem como a justificativa para a realização da pesquisa, em seguida a metodologia utilizada para a realização estudo, as limitações e organização do trabalho monográfico.

No segundo capítulo, é abordada a revisão literária, tendo-se em vista assuntos como a contabilidade gerencial e a importância da informação gerencial, a ferramenta de gestão o *Balanced Scorecard* com histórico e perspectivas e etapas de implementação na visão de diferentes autores, envolvimento hierárquico, cuidados a serem tomados para evitar o fracasso na sua implementação, fundamentando assim o trabalho.

No terceiro capítulo, apresenta-se um estudo de caso, com o levantamento de dados da empresa objeto de estudo e a implementação do BSC na mesma.

São apresentadas no quarto capítulo as considerações finais, com conclusões do trabalho e recomendações para trabalhos futuros.

Ao final do trabalho, são apresentadas as referências e apêndice.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este Capítulo remete a conceitos relacionados ao tema do trabalho, fundamentando teoricamente o estudo. São abordados temas como a contabilidade gerencial e importância da informação gerencial contábil, o BSC com histórico, perspectivas, uma descrição das etapas envolvidas no processo de implementação na visão de diferentes autores, comprometimento dos níveis hierárquicos e cuidados para evitar o fracasso na implantação.

2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL E A IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO GERENCIAL CONTÁBIL

Ao longo do tempo foram criadas técnicas de contabilidade voltadas para o fornecimento de informação para atender os administradores de empresas que se convencionou chamar de Contabilidade Gerencial (GRZESZEZESZYN, 2005).

Segundo Atkinson *et al.* (2000), as organizações que se situam em um ambiente competitivo da era da tecnologia da informação, devem se conscientizar da utilidade de técnicas gerenciais que contribuam para a realidade irreversível da globalização. Assim, sob esse aspecto do futuro do contexto empresarial, as informações geradas pela contabilidade financeira são insuficientes para uma eficaz gestão.

Dessa forma, a contabilidade gerencial cumpre importante papel para a gestão empresarial, criando instrumentos para auxiliar na interpretação dos resultados levantados na contabilidade financeira, de forma que apóie os gestores na tomada de decisão para o desempenho futuro da organização (ATKINSON *et al.*, 2000).

Kaplan e Norton (1997, p.3) afirmam que:

as empresas não conseguem mais obter vantagens competitivas sustentáveis apenas com a rápida alocação de novas tecnologias a ativos físicos e com a excelência da gestão dos ativos e passivos financeiros”. O diferencial está voltado para a melhor administração dos ativos intangíveis.

Para Iudícibus (1998) a contabilidade gerencial está voltada única e exclusivamente para a administração de empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.

Atkinson *et al.* (2000, p. 36) descrevem que “a informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle das empresas”.

Nesse cenário, observa-se a importância da contabilidade gerencial e suas informações para sobrevivência e sucesso das empresas.

A informação gerencial contábil mede o desempenho das empresas e traz informações de valor para gestores e colaboradores. Atkinson *et al.* (2000, p. 37) argumentam que:

medidas de desempenho econômico ligam a estratégia da empresa à execução da estratégia individual de cada unidade operacional. A informação gerencial contábil é, também, um dos meios primários pelo qual operadores/funcionários, gerentes intermediários e executivos recebem *feedback* sobre seus desempenhos, capacitando-os a aprenderem com o passado e melhorarem para o futuro.

Nota-se que a contabilidade gerencial é orientada para o futuro, atendendo a diferentes demandas informativas, com o propósito de orientar decisões internas tomadas pelos colaboradores e gerentes, gerando *feedback* e controle sobre o desempenho organizacional.

A contabilidade gerencial utiliza vários instrumentos. Em sua obra, Soutes e Guerreiro (2007) relacionam alguns tais como o Custeio baseado em atividades (ABC), custeio meta (*target costing*), *benchmarking*, *kaizen*, *just in time* (JIT), teoria das restrições, planejamento estratégico, gestão baseada em atividades (ABM), Gestão econômica (GECON), EVA (*Economic Value Added*), simulação, o *Balanced Scorecard* e gestão baseada em valor (VBM). Estes instrumentos contribuem para a gestão de empresas, porém, destaca-se como foco deste trabalho o *Balanced Scorecard*.

2.2 BALANCED SCORECARD (BSC)

Nesta seção são descritas peculiaridades do *Balanced Scorecard* quanto ao histórico e perspectivas, porém o foco do trabalho está na área da implementação do instrumento de gestão, que será discutida mais adiante.

2.2.1 Histórico

A origem do *Balanced Scorecard* inicia-se com David Norton, executivo principal do instituto de pesquisa do Nolan Norton, unidade de pesquisa da KPMG, sob consultoria acadêmica de Robert Kaplan, na década de 1990, através de um estudo entre diversas empresas, buscando

uma forma para a mensuração de desempenho nas organizações do futuro, em função da crença de que os métodos vigentes estavam se tornando obsoletos (KAPLAN; NORTON, 1997).

Segundo Kaplan e Norton (1997), com base em estudos de caso sobre sistemas de mensuração de desempenho, os autores encontraram o modelo utilizado pela *Analog Devices*. O estudo direcionou-se para a criação de um *Scorecard* multidimensional que posteriormente foi denominado de *Balanced Scorecard*, para indicar a característica de equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazos, entre as medidas financeiras e não-financeiras, e por fim as perspectivas internas e externas de desempenho.

O primeiro artigo de Kaplan e Norton sobre o tema foi publicado na revista *Harvard Business Review*, do bimestre janeiro-fevereiro de 1992, com o título “*The Balanced Scorecard: measure that drive performance*”, onde os autores descreviam o Balanced Scorecard como o conjunto de indicadores que proporciona aos gerentes uma visão rápida e abrangente de toda a empresa (KAPLAN; NORTON, 1997).

Kaplan e Norton (1997) afirmam que a proposta inicial do BSC era superar limitação da gestão baseada em indicadores apenas financeiros. Posteriormente o BSC se transformou em um sistema de comunicação e alinhamento estratégico e por fim se tornou um sistema de gestão essencial que objetiva gerenciar a estratégia da organização.

2.2.2 Perspectivas

O BSC traduz missão e estratégia em objetivos e medidas, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, dos clientes, dos processos internos e de aprendizado e crescimento. O BSC cria uma estrutura e uma linguagem para comunicar a missão e a estratégia, além de utilizar indicadores para informar os funcionários sobre vetores do sucesso atual e futuro (KAPLAN; NORTON, 1997).

Costa (2006) argumenta que existe integração lateral entre as perspectivas. Essa integração pode ser entendida de maneira que uma perspectiva orienta outra, iniciando-se pela perspectiva financeira, e todas culminam para o sucesso do que se pretende alcançar financeiramente.

Costa (2006, p. 16) argumenta que, o que se pretende alcançar financeiramente (**perspectiva financeira**) deve orientar o que se pode e deve fazer em termos de produto e de

mercado consumidor (o que se deve fazer e para quem) (**perspectiva de clientes**), que, por sua vez, deve orientar as escolhas quanto aos modos de produção e disposição desses produtos/serviços (**perspectiva de processos internos**), que, por sua vez, deve orientar a decisão sobre a estrutura organizacional e administrativa e sobre a tecnologia de informação, identificadas como necessárias para dar suporte aos amplos processos de produção e venda (**perspectiva de aprendizado e crescimento**).

2.2.2.1 Perspectiva Financeira

Iniciando-se o desenvolvimento da perspectiva financeira, os executivos das unidades de negócios devem identificar as medidas financeiras adequadas à sua estratégia. Os objetivos financeiros servem como foco para os objetivos e medidas das outras perspectivas do *scorecard*. Os objetivos e medidas financeiros precisam desempenhar um papel duplo: definir o desempenho financeiro esperado da estratégia e servir de meta principal para os objetivos e medidas de todas as outras perspectivas do *scorecard* (KAPLAN; NORTON, 1997).

Segundo Olve *et al.* (2001), a perspectiva financeira deve mostrar os resultados das escolhas estratégicas feitas sob outras perspectivas, enquanto, ao mesmo tempo, estabelece vários dos objetivos a longo prazo e, assim, grande parte das regras e premissas básicas gerais para as outras perspectivas.

Costa (2006, p. 26) argumenta que:

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

Segundo Kaplan e Norton (1997), os objetivos financeiros podem diferir em cada fase do ciclo de vida de uma empresa. Identificam-se três estágios distintos no ciclo de vida das organizações: crescimento, sustentação e colheita.

Os objetivos financeiros para as empresas em cada uma dessas três fases são bastante diferentes. Os objetivos financeiros na fase de crescimento enfatizarão o aumento das vendas mantendo níveis de gastos adequados para o desenvolvimento da atividade fim da empresa. Na fase de sustentação, os objetivos financeiros enfatizarão medidas financeiras tradicionais, como

retorno sobre o capital empregado, receita operacional e margem bruta. Os objetivos financeiros para as empresas de fase de colheita enfatizarão o fluxo de caixa. Quaisquer investimentos deverão ter retorno financeiro certo e imediato (KAPLAN; NORTON, 1997).

2.2.2.2 Perspectiva dos Clientes

O grupo de medidas essenciais de resultados dos clientes é comum a todos os tipos de empresas e inclui indicadores de: participação de mercado, retenção de clientes, captação de clientes, satisfação de clientes e lucratividade de clientes (KAPLAN; NORTON, 1997).

Na perspectiva dos clientes do *Balanced Scorecard*, as empresas identificam os seguimentos de clientes e mercados nos quais desejam competir. Esses segmentos representam as fontes que irão produzir o componente de receita dos objetivos financeiros da empresa. As propostas de valor são os vetores, os indicadores de tendências, para as medidas essenciais de resultados na perspectiva dos clientes (KAPLAN; NORTON, 1997).

A perspectiva dos clientes descreve as formas nas quais o valor deve ser criado para os clientes, como a demanda do cliente por esse valor deve ser satisfeita e o motivo pelo qual o cliente vai querer pagar por um produto. Se a companhia falhar na entrega dos produtos e serviços certos, satisfazendo as necessidades de custo do cliente com eficiência, tanto no curto quanto no longo prazo, não haverá geração de renda e o negócio provavelmente irá falir (OLVE *et al.* 2001).

Complementado, Campos (1998, p.42) diz que “a satisfação e retenção do cliente e o foco no mercado são as forças que impulsionam as organizações que desejam sobreviver e progredir no século XXI”.

Na economia industrial as empresas podiam se concentrar em suas capacidades internas, enfatizando o desempenho dos produtos e a inovação tecnológica. Porém as empresas que não compreenderam as necessidades dos clientes acabaram constatando que os concorrentes lhes tomavam mercado oferecendo produtos ou serviços melhor alinhados às preferências desses clientes. Por isso, as empresas hoje estão voltando seu foco para fora, para os clientes. As declarações de missão e visão afirmam rotineiramente que a meta é ser o principal fornecedor de nossos cliente (KAPLAN; NORTON, 1997).

Segundo Costa (2006), ser fornecedora número um de seus clientes é objetivo comum entre as empresas. O que as diferencia é a maneira como operacionalizam esse objetivo. Nessa operacionalização é que reside uma grande dificuldade enfrentada pelas empresas. A dificuldade é traduzir missões em medidas específicas que reflitam os fatores que realmente importam aos consumidores, medidas essas que servem para orientar as ações dos gestores.

Contextualizada dessa forma, vê-se a importância da perspectiva de clientes para a consecução dos objetivos financeiros auxiliando na sobrevivência e sucesso da empresa, pois os clientes são responsáveis diretos pela obtenção de renda em qualquer ramo ou atividade.

2.2.2.3 Perspectiva dos Processos Internos

Para a perspectiva dos processos internos da empresa, os executivos identificam os processos mais críticos para a realização dos objetivos dos clientes e acionistas. As empresas costumam desenvolver objetivos e medidas para essa perspectiva depois de formular objetivos e medidas para as perspectivas financeira e dos clientes. Essa sequência permite que as empresas foquem as métricas dos processos internos nos processos que conduzirão aos objetivos dos clientes e acionistas (KAPLAN; NORTON, 1997).

Segundo Kaplan e Norton (1997), a derivação de objetivos e medidas para a perspectiva dos processos internos é uma das principais diferenças entre o *Balanced Scorecard* e os sistemas tradicionais de medição de desempenho. Afirmam que a maioria das empresas não se limitam mais a utilizar a análise de variação de resultados financeiros como método básico de avaliação e controle. As tendências mais recentes reforçam a importância de medir o desempenho dos processos de negócios, como atendimento de pedidos, compras, planejamento e controle de produção, que atravessam vários departamentos organizacionais.

Kaplan e Norton (1997) afirmam que nessa perspectiva a definição de cadeia de valor completa dos processos internos é importante, iniciando-se no processo de inovação, passando pelos processos de operações e finalizando nos serviços pós-venda.

No *Balanced Scorecard*, os objetivos e medidas para a perspectiva dos processos internos derivam de estratégias explícitas voltadas para o atendimento às expectativas dos acionistas e clientes-alvo. Essa análise sequencial, de cima para baixo, costuma revelar processos de negócios inteiramente novos nos quais a empresa deverá buscar excelência (KAPLAN; NORTON, 1997).

2.2.2.4 Perspectiva de Aprendizado e Crescimento

Segundo Olve *et al.* (2001), a perspectiva de aprendizado e crescimento permite à organização assegurar sua capacidade de renovação a longo prazo, um pré-requisito para a sobrevivência no decorrer do tempo. Argumentam que sob essa perspectiva, a companhia deve considerar não apenas o que deve fazer para manter e desenvolver o *know-how*, mas também como pode manter a eficiência e a produtividade necessárias dos processos que, presentemente, criam valor para o cliente.

A quarta perspectiva do *Balanced Scorecard* desenvolve objetivos e medidas para orientar o aprendizado e o crescimento organizacional. Os objetivos da perspectiva de aprendizado e crescimento oferecem a infra-estrutura que possibilita a consecução de objetivos ambiciosos nas outras três perspectivas. Os objetivos da perspectiva de aprendizado e crescimento são os vetores de resultados excelentes nas três primeiras perspectivas do *scorecard* (KAPLAN; NORTON, 1997).

Segundo Kaplan e Norton (1997), o *Balanced Scorecard* enfatiza a importância de investir no futuro, e não apenas em áreas tradicionais de investimento, como novos equipamentos e pesquisa de novos produtos. As empresas devem também investir em infra-estrutura – pessoal, sistemas e procedimentos – se quiserem alcançar objetivos ambiciosos e crescimento financeiro a longo prazo.

Verifica-se que a maioria das empresas traçam objetivos para os funcionários extraídos de uma base comum de três medidas de resultado. As três medidas essenciais são: satisfação dos funcionários, retenção de funcionários e produtividade dos funcionários (KAPLAN; NORTON, 1997).

A elaboração de *Balanced Scorecard* para uma grande variedade de empresas de serviço e do setor industrial revela três categorias principais para a perspectiva de aprendizado e crescimento: capacidade dos funcionários, capacidade dos sistemas de informação e motivação, *empowerment* e alinhamento (KAPLAN; NORTON, 1997).

2.3 O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DO BSC

Nesta seção, descreve-se o processo de implementação do BSC na visão de Kaplan e Norton (1997) e Olve *et al.* (2001) e desenvolve-se um comparativo para posterior análise dentro da

empresa objeto de estudo. Também aborda-se o envolvimento dos níveis hierárquicos das empresas, além de cuidados a serem tomados para evitar o fracasso na implementação do *BSC*.

2.3.1 Implementação do BSC na Visão de Kaplan e Norton (1997)

As empresas iniciam seus *scorecards* por diversos motivos. Pode-se relacioná-los a partir de Kaplan e Norton (1997, p. 286) onde estão descritos:

- obter clareza e consenso em relação à estratégia;
- alcançar foco;
- desenvolver liderança;
- intervenção estratégica;
- educar a organização;
- estabelecer metas estratégicas;
- alinhar programas e investimentos; e
- criar um sistema de *feedback*.

Todos esses motivos fazem parte de metas amplas e abrangentes que levam as empresas a criar um novo sistema gerencial. Kaplan e Norton (1997) afirmam que os executivos adotam o *Balanced Scorecard* em resposta a finalidades estratégicas específicas.

De acordo com Kaplan e Norton (1997, p. 314), pode-se delinear um plano típico e sistemático que se utiliza para criar *scorecards*. Se executado de forma adequada, este processo de quatro etapas incentivará o comprometimento com o *scorecard* entre os executivos e gerentes, que produzirá um BSC que os ajudará a alcançar os objetivos de seu programa.

Kaplan e Norton (1997, p. 314-322) descrevem as etapas de implementação da seguinte forma:

1ª Etapa – Definição da Arquitetura dos Indicadores

Deve-se selecionar a unidade organizacional adequada, o arquiteto deve definir a unidade de negócio à qual se aplicará o *Scorecard*. A construção de um primeiro *scorecard* funciona melhor numa unidade estratégica de negócios, de preferência que possua atividades de uma

cadeia de valor completa. A questão relevante é se a unidade organizacional possui uma estratégia para realizar sua missão, em caso de afirmativo, a unidade é candidata válida ao BSC.

Devem-se identificar as relações entre a unidade de negócio e a corporação. O arquiteto realizará entrevistas nos níveis divisional e corporativo para conhecer os objetivos financeiros estabelecidos para a unidade, os temas corporativos primordiais e as relações com outras unidades.

2ª Etapa – O Consenso em Relação aos Objetivos Estratégicos

Realiza-se a primeira série de entrevistas. O arquiteto prepara o material básico do BSC e documentos internos sobre a visão, a missão e a estratégia da empresa e da unidade e faz uma entrevista com os executivos da entidade. Nessas entrevistas se registra informações sobre os objetivos estratégicos e as idéias preliminares da empresa para as medidas do BSC, abrangendo as quatro perspectivas.

Deve-se realizar uma sessão de síntese, o arquiteto e outros membros da equipe de projeto se reúnem para discutir as respostas obtidas nas entrevistas, destacar questões importantes e preparar uma relação preliminar de objetivos e medidas que servirão de base para a primeira reunião com a equipe da alta administração. O resultado da sessão de síntese deve ser uma lista e uma classificação de objetivos nas quatro perspectivas.

Realiza-se então um *workshop* executivo para dar início ao processo de geração de consenso em relação ao *scorecard*. Depois de definidos e discutidos todos os objetivos potenciais dentro de uma perspectiva, o grupo seleciona as três ou quatro mais importantes. Para os objetivos mais cotados, o arquiteto e a equipe criarão uma descrição formada por uma única frase ou um único parágrafo. A equipe executiva deve ser dividida em quatro subgrupos, cada um responsável por uma das perspectivas. Deve-se incluir representantes dos níveis gerenciais para o fim de ampliar a base de discussão e consenso.

Até o fim do *workshop* a equipe executiva terá identificado três a quatro objetivos estratégicos para cada perspectiva, uma descrição detalhada para cada objetivo e uma lista de indicadores potenciais para cada objetivo. Após a reunião, o arquiteto preparará e distribuirá um documento sintetizando as conclusões, e relacionará a composição e liderança dos quatro subgrupos.

Nesta etapa deve-se construir um mapa estratégico para o *Balanced Scorecard*. Segundo Kaplan e Norton (2004), o mapa estratégico é a representação visual da estratégia, mostrando em uma única página como os objetivos nas quatro perspectivas se integram e combinam para descrever a estratégia.

3ª Etapa – Escolha e Elaboração dos Indicadores

O arquiteto trabalhará com subgrupos individuais durante várias reuniões, nas quais cada subgrupo terá quatro objetivos principais:

- 1º Refinar a descrição dos objetivos estratégicos.
- 2º Identificar o indicador ou indicadores que melhor captam e comunicam a intenção do objetivo.
- 3º Para cada indicador, identificar as fontes das informações necessárias e as ações que podem ser necessárias para tornar essas informações acessíveis.
- 4º Para cada perspectiva, identificar as relações críticas entre os indicadores dessa perspectiva, bem como entre ela e outras perspectivas do *scorecard*.

Ao facilitar reuniões, um arquiteto habilitado lançará mão do conhecimento da estrutura dessas quatro perspectivas e das relações entre os indicadores, tanto dentro quanto entre as perspectivas, que descrevem as relações de causa e efeito subjacentes à estratégia.

O objetivo essencial da seleção de indicadores específicos para o *scorecard* é a identificação dos indicadores que melhor comuniquem o significado da estratégia. Como cada estratégia é única, cada *scorecard* deve ser único e conter vários indicadores únicos.

O resultado final dos subgrupos para cada perspectiva deve ser:

- Uma lista de objetivos para a perspectiva, acompanhada de uma descrição detalhada de cada objetivo.
- Uma descrição de indicadores para cada objetivo.
- Uma ilustração de como cada indicador pode ser quantificado e apresentado.
- Um modelo gráfico de como os indicadores se inter-relacionam dentro de uma perspectiva, e entre as quatro perspectivas.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 169), considera-se que cada uma das quatro perspectivas do BSC pode exigir de quatro a sete medidas, assim frequentemente as empresas possuem *scorecards* com até 25 indicadores.

Quando esses resultados forem alcançados o arquiteto poderá agendar o segundo *workshop* executivo. Este *workshop* deve envolver a equipe da alta administração, seus subordinados diretos e um maior número de gerentes de nível médio, gerarão debate da visão, estratégia e os objetivos e indicadores experimentais da organização para o *scorecard*. Os participantes comentam os indicadores propostos começam a elaborar um plano de implementação. Uma boa meta para o segundo *workshop* será a capacidade de elaborar, no final, uma brochura que comunique as intenções e o conteúdo do *scorecard* a todos os funcionários da unidade de negócio.

4ª Etapa – Elaboração do Plano de Implementação

Uma nova equipe formalizará as metas de superação e desenvolverá um plano de implementação para o *scorecard*. Esse plano deve incluir a maneira como os indicadores se ligam aos bancos de dados e sistemas de informações, comunicando o *Balanced Scorecard* a toda organização e incentivando e facilitando o desenvolvimento de métricas de segundo nível para as unidades descentralizadas. Em consequência desse processo, poderá ser desenvolvido um sistema de informações executivas inteiramente novo que vincule as métricas de alto nível das unidades de negócios ao chão-de-fábrica e às medidas operacionais de cada local.

A equipe executiva se reunirá pela terceira vez para chegar a uma decisão final sobre a visão, aos objetivos e aos indicadores desenvolvidos nos dois primeiros *workshops*, e para validar as metas de superação propostas pela equipe de implementação. Até o final do *workshop*, a equipe executiva deverá chegar a um acordo em relação de um programa de implementação que terá por objetivo comunicar o *scorecard* aos funcionários, integrar o *scorecard* à filosofia gerencial, e desenvolver um sistema de informações que sustente o *scorecard*.

Para criar valor, o *Balanced Scorecard* deve ser integrado ao sistema gerencial da organização.

Segundo Kaplan e Norton (1997), o prazo para a implementação do primeiro *scorecard* pode durar 16 semanas. O cronograma é determinado pela disponibilidade dos executivos, se as pessoas estiverem totalmente disponíveis para a elaboração do projeto, esse prazo pode ser reduzido. Uma vantagem de estender o período de 16 semanas é que a administração terá tempo para considerar e refletir sobre a estrutura evolutiva do BSC e a estratégia, o sistema de

informações e os processos gerenciais que ele representará. Porém, o desenvolvimento muito demorado é um dos motivos de fracassos vistos por Beber *et al.*(2006).

2.3.2 Implementação do BSC na Visão de Olve *et al.* (2001)

Olve *et al.* (2001) dizem que o BSC permite aos funcionários entender a situação da companhia; a organização fica melhor na aprendizagem; os funcionários desenvolvem sua competência; além de produzir documentação útil para o controle da empresa.

O *Balanced Scorecard* deve então ser tratado como parte do planejamento de uma companhia. Para Olve *et al.* (2001), os primeiros passos no processo de construção do *scorecard* são sobre o desenvolvimento de uma estratégia, uma fase que já pode ter ocorrido no curso de outros processos da companhia, nesse caso, preparar o *scorecard* resultará em uma confirmação das estratégias existentes. Relativo à escolha de uma unidade apropriada, afirmam que em uma companhia menor, provavelmente seja melhor criar um *scorecard* para toda a organização, enquanto em uma companhia maior, talvez seja mais adequado começar com um ou dois projetos-piloto.

Olve *et al.* (2001, p. 52-88) separam o processo do *scorecard* em onze etapas, descritas a seguir.

ETAPA 1 – Definir a indústria, descrever seu desenvolvimento e o papel da companhia

Argumentam que o propósito dessa etapa é desenvolver uma base para estabelecer um consenso sobre as características e exigências da indústria e chegar a uma visão clara sobre a posição e o papel atual da companhia. Além disso, deve-se chegar a um consenso de como a indústria desenvolver-se-á no futuro e também construir uma plataforma para elaboração das concepções e estratégias futuras. Defendem que a forma apropriada para este trabalho seria as entrevistas individuais, basicamente com a alta direção e com os líderes de opinião mais influentes na companhia.

ETAPA 2 – Estabelecer e confirmar a visão da companhia

Segundo Olve *et al.* (2001), é essencial determinar, em um estágio inicial do modelo do BSC, se existe de fato uma visão conjunta. Como o *scorecard* proporcionará para a organização um foco na estratégia mais forte do que antes, as consequências de uma visão distorcida podem ser graves.

Depois que a visão foi estabelecida, mas antes de continuar com o desenvolvimento do *scorecard*, deve-se obter uma confirmação final do modo como cada participante percebe essa visão. Uma maneira de obter essa confirmação seria fazer com que cada participante descreva como ele acredita que a companhia ficará alinhada conceitualmente quando a visão conjunta for alcançada.

ETAPA 3 – Estabelecer as perspectivas

Depois que a visão e o conceito do negócio foram estabelecidos, é o momento de considerar a escolha de perspectivas sobre as quais construir o *scorecard*. Conforme o modelo original, Kaplan e Norton citam quatro perspectivas (financeira, do cliente, processo do negócio/interno e perspectivas de aprendizagem e crescimento), porém Olve *et al.* (2001) defendem que a escolha das perspectivas deve ser governada pela lógica do negócio e pela estratégia da empresa, dessa forma podem ocorrer outras perspectivas como por exemplo a perspectiva humana.

ETAPA 4 – Traduzir a visão conforme cada perspectiva e formular os objetivos estratégicos gerais

Um BSC bem formulado serve como apresentação da estratégia da companhia. Assim, o propósito desta etapa é traduzir a visão para termos tangíveis a partir das perspectivas estabelecidas e, desse modo, alcançar o equilíbrio total que é a característica única do modelo e do método. Também tem o objetivo de formular a estratégia geral em termos mais generalizáveis.

O modelo BSC torna mais fácil decompor a visão em estratégias específicas baseadas na realidade, assim, as pessoas na organização percebem que podem entendê-las e trabalhar com elas. Uma forma de chegar a essa fase do processo em andamento é pedir aos participantes para descreverem as regras básicas gerais que poderão orientar, mais fácil e eficientemente, a

companhia no sentido da visão desejada. Essa descrição deve basear-se nas várias perspectivas e em cada uma delas. Ao completar essa fase, o grupo terá uma frase para cada perspectiva indicando as estratégias principais, em ordem de prioridade, para atingir a visão desejada.

ETAPA 5 – Identificar os fatores críticos de sucesso

Esta etapa significa passar das descrições e estratégias resumidas para a discussão e o julgamento do que é necessário para uma visão bem sucedida, e quais os fatores terão os efeitos maiores sobre o resultado. A companhia deve decidir quais são os fatores mais críticos para o sucesso e classificá-los em ordem de prioridade. Uma forma apropriada de começar essa parte do processo seria formar grupos de discussão para determinar, por exemplo, quais são os cinco fatores mais importantes para alcançar os objetivos estratégicos estabelecidos previamente. A lista desses fatores fornecerá uma base para continuar desenvolvendo as medidas-chave.

ETAPA 6 – Desenvolver medidas, identificar as causas e os efeitos e estabelecer um equilíbrio

Nesta etapa desenvolvem-se medidas-chave relevantes para o uso subsequente no trabalho. Nesse processo, nenhuma idéia é rejeitada e todos os pensamentos são aproveitados. Somente no final especificam-se e classificam-se, em ordem de prioridade, as medidas que parecem mais relevantes, que podem ser monitoradas e que de fato permitam medições.

O grande desafio é encontrar relações claras de causa e efeito e criar um equilíbrio entres as diferentes medidas nas perspectivas selecionadas. Assim, é importante incluir uma discussão sobre a possibilidade de alcançar um equilíbrio entre as diferentes medidas, de modo que as melhorias de curto prazo não entrem em conflito com o os objetivos de longo prazo.

ETAPA 7 – Estabelecer um *scorecard* abrangente

Quando as etapas anteriores forem completadas, o *scorecard* é colocado para ser aprovado e apresentado às pessoas interessadas. Para facilitar a implementação, é importante que cada um, na organização, seja informado, de alguma forma, sobre o trabalho e o pensamento que foi desenvolvido no *scorecard*. Será vantajoso se os participantes receberem uma documentação

suplementar oferecendo um texto explicativo, as abordagens possíveis e sugestões para o trabalho do grupo, o que pode facilitar o processo contínuo de desmembramento do *scorecard*.

ETAPA 8 – Desmembrar do *scorecard* e medidas por unidade organizacional

O *scorecard* inicial de alto nível (do nível estratégico), e as medidas geralmente são decompostos e aplicados nas unidades organizacionais de nível mais baixo. O processo de desmembramento pressupõe que, em uma fase anterior do trabalho, a companhia já determinou a forma organizacional mais apropriada para a utilização ótima tanto da competência externa quanto da interna, bem como da experiência passada.

Recomenda-se que sejam desenvolvidas normas e procedimentos a fim de facilitar as fases subsequentes do trabalho. Essas diretrizes devem cobrir cada questão quanto ao modo de interpretar o *scorecard* de alto nível sobre o que é esperado de cada pessoa. Para evitar mal-entendidos desnecessários, também ajudará se houver algum tipo de lista simples de palavras e conceitos.

ETAPA 9 – Formular as metas

As metas devem ser fixadas para cada medida usada. Uma companhia necessita tanto metas de curto quanto de longo prazo, de modo que ela possa verificar seu curso continuamente e tomar as atitudes corretivas necessárias a tempo. É necessário que essas metas sejam consistentes com a visão abrangente e a estratégia geral, e que eles não entrem em conflito uns com os outros. Por esta razão, os objetivos devem ficar alinhados tanto horizontalmente quanto verticalmente. Também é importante criar um processo para especificar as responsabilidades, a fim de fixar os objetivos e medir a performance.

ETAPA 10 – Desenvolver um plano de ação

Finalmente, para completar o *scorecard*, deve-se também especificar as etapas a serem cumpridas para alcançar os objetivos e a visão que foram fixados. Esse plano de ação deve incluir tanto as pessoas responsáveis como um programa para o relatório provisório e o relatório final. Já

esses planos tendem a ser muito ambiciosos. Sempre é uma boa idéia para o grupo chegar a um consenso sobre a lista de prioridades e sobre o programa, de modo a evitar um excesso de expectativas não-verbalizadas que pode, mais tarde, tornar-se fonte de frustração e irritação, que é algo destruidor. Em combinação com as medidas que foram desenvolvidas, essa lista é um dos principais documentos da alta direção para exercer o seu controle.

ETAPA 11 – Implementar o *scorecard*

Para manter o interesse sobre o *scorecard*, é necessário acompanhá-lo em bases contínuas, de modo que preencha a função pretendida como uma ferramenta de administração. Também é importante que o *scorecard* seja usado em toda a organização nos aspectos cotidianos da administração. O plano de implementação deve incluir regras e formas sugeridas para assegurar que a manutenção do escore equilibrado torne-se parte do trabalho diário da companhia. Finalmente, as medidas selecionadas devem estar continuamente abertas para questionamentos e, em casos adequados, elas devem ser substituídas por outras mais atuais.

2.3.3 Comparativo de Implementação do BSC entre a Visão de Kaplan e Norton (1997) e Olive *et al.* (2001)

Nesta seção busca-se comparar a visão de implementação do *Balanced Scorecard* entre os autores selecionados para o trabalho através do Quadro 1.

Abordagem de Kaplan e Norton (1997 e 2004)	Abordagem de Olve <i>et. al</i> (2001)
Implementação com quatro etapas distintas	Implementação com onze etapas distintas
	<p>Etapa 1: Definir a indústria descrever seu desenvolvimento e o papel da companhia – o propósito é desenvolver uma base para estabelecer um consenso das características da indústria. Construir uma plataforma para a elaboração das concepções e estratégias futuras.</p>
<p>Etapa 1: Definição da arquitetura dos indicadores – selecionar unidade organizacional adequada. Identificar as relações entre a unidade de negócio e a corporação.</p> <p>Etapa 2: O consenso em relação aos objetivos estratégicos – primeira série de entrevistas e registro de objetivos estratégicos e idéias sobre medidas do BSC. Síntese da entrevista e lista de objetivos nas quatro perspectivas. Geração de consenso em relação ao <i>scorecard</i>. Identificação de três ou quatro objetivos estratégicos para cada perspectiva e uma lista de indicadores potenciais por objetivo. Criação do mapa estratégico.</p>	<p>Etapa 2: Estabelecer e confirmar a visão da companhia – é importante determinar se existe uma visão conjunta. Confirmação final do modo que a cada participante percebe essa visão.</p> <p>Etapa 3: Estabelecer as perspectivas - escolha governada pela lógica do mercado e estratégia da empresa.</p> <p>Etapa 4: Traduzir a missão conforme cada perspectiva e formular os objetivos estratégicos gerais – propósito de traduzir a visão para termos tangíveis a partir das perspectivas estabelecidas alcançando assim o equilíbrio.</p> <p>Etapa 5: Identificar os fatores críticos de sucesso - a companhia deve decidir quais são os fatores mais críticos de sucesso e classificá-los em ordem de prioridade.</p>
<p>Etapa 3: Escolha e elaboração dos indicadores – objetivos principais, refinar a descrição dos objetivos estratégicos, identificar o(s) indicador(es) que melhor captam e comunicam a intenção do objetivo, identificar as fontes das informações necessárias e as ações que podem ser necessárias para torná-las acessíveis e identificar as reações críticas entre os indicadores das perspectivas do <i>scorecard</i>. A intenção é a identificação dos indicadores que melhor comuniquem o significado da estratégia. Começo da elaboração do plano de implementação.</p>	<p>Etapa 6: Desenvolver medidas, identificar as causas e os efeitos e estabelecer um equilíbrio – o desafio é encontrar relações de causa e efeito para criar equilíbrio entre medidas.</p> <p>Etapa 7: Estabelecer um <i>scorecard</i> abrangente – o <i>scorecard</i> de alto nível junto para ser aprovado e apresentado às pessoas interessadas.</p> <p>Etapa 8: Desmembramento do <i>scorecard</i> e medidas por unidade organizacional – o <i>scorecard</i> e as medidas são decompostos e aplicados nas unidade organizacionais de nível mais baixo.</p> <p>Etapa 9: formular metas – devem ser fixadas para cada medida usada</p>
<p>Etapa 4: Elaboração do plano de implementação – desenvolvimento do plano de implementação para o <i>scorecard</i>. Deve incluir a maneira como os indicadores se ligam aos bancos de dados e sistemas de informações, comunicando o BSC a toda organização. Em uma reunião a equipe executiva deve chegar a um acordo quanto ao programa de implementação que tem como objetivos comunicar o BSC aos funcionários, integrar o <i>scorecard</i> à filosofia gerencial e desenvolver um sistema de informações que sustente o <i>scorecard</i>.</p>	<p>Etapa 10: Desenvolver um plano de ação - esse plano de ação deve incluir tanto as pessoas responsáveis como um programa para o relatório. Em combinação com as medidas que foram desenvolvidas, esse é um dos principais documentos da alta direção para exercer seu controle.</p> <p>Etapa 11: Implementando o <i>scorecard</i> – o plano de implementação deve incluir regras e formas sugeridas para assegurar que a manutenção do escore equilibrado torne-se parte do trabalho diário da companhia.</p>

Quadro 1: Comparativo de implementação do *Balanced Scorecard* entre Kaplan e Norton (1997) e Olve *et al.* (2001)

Ao comparar os passos do processo de implementação do BSC contido nas obras de Kaplan e Norton (1997) e Olve *et al.* (2001), nota-se diferença significativa quanto aos detalhes das etapas utilizadas. Em Kaplan e Norton (1997, p. 314) existe uma afirmativa de que toda a organização tem características próprias e pode desejar seguir seu próprio caminho para a construção do *Balanced Scorecard*. Isto mostra que a descrição do processo de implementação do BSC por Kaplan e Norton (1997) é genérica, enquanto que Olve *et al.* (2001), discutem o processo de implementação mais detalhadamente e incluem na fase inicial um estudo das características da empresa.

2.3.4 Envolvimento dos Níveis Hierárquicos das Empresas

Durante o século XX a implementação da estratégia geralmente era feita de modo centralizado. Porém, os executivos das organizações modernas orientadas para a tecnologia e os clientes percebem que não existem condições de determinar e comunicar todas as ações locais necessárias para uma implementação bem sucedida do BSC (KAPLAN; NORTON, 1997).

Os empresários que quiserem a contribuição dos funcionários para a implementação da estratégia devem compartilhar suas visões e estratégias de longo prazo com todos, incentivando-os ativamente a sugerir formas para que a visão e a estratégia sejam alcançadas. O ideal é que todos os níveis hierárquicos compreendam a estratégia e como suas ações individuais sustentem um quadro geral (KAPLAN; NORTON, 1997).

Segundo Olve *et al.* (2001), é de grande importância para a companhia que sua visão e estratégia sejam comunicadas para todos os níveis da organização, dessa forma os sistemas de medição têm que coletar informações operacionalmente relevantes, mas que também comuniquem os empregados e sócios de modo a influenciar o comportamento destes na direção desejada.

As empresas que precisam traduzir a estratégia em um *Balanced Scorecard* geralmente adotam mecanismos para alinhar as pessoas e as equipes que a compõem. Segundo Kaplan e Norton (1997, p. 208 e 210), são utilizados três mecanismos distintos:

1. Programas de Comunicação e Educação: visam o entendimento da estratégia e comportamento de toda a hierarquia para o alcance dos objetivos de implementação da estratégia;

2. Programas de Estabelecimento de Metas: buscam traduzir os objetivos da estratégia dos níveis mais altos em objetivos pessoais e de grupo; e
3. Vinculação de Sistemas de Compensação: buscam motivar através de incentivos e compensação para o alinhamento da organização.

Segundo Kaplan e Norton (1997), quanto mais responsabilidade as equipes executivas tiverem na implementação do BSC, maior a probabilidade de o projeto culminar com uma nova abordagem gerencial para a empresa.

2.3.5 Cuidados a Serem Tomados para Evitar o Fracasso na Implementação do BSC

Para uma correta implementação do instrumento *Balanced Scorecard* são necessários cuidados. Segundo Kaplan e Norton (1997), Costa (2006), Beber *et al.* (2006) e Olve *et al.* (2001), os cuidados são essenciais para que o processo de implementação tenha sucesso, dessa forma demonstra-se a importância desse tema para o sucesso da implementação do instrumento.

A falta de comprometimento da alta administração, ou executivos, é vista como o maior problema para a implementação do BSC. Kaplan e Norton (2000) e Costa (2006) citam esse problema e Beber *et al.* (2006) complementam, afirmando que é um problema prejudicial a qualquer tecnologia em gestão.

De acordo com o estudo de Beber *et al.* (2006), todas as empresas, grandes ou pequenas, têm estratégia definida, mesmo que seja apenas “nos pensamentos do dono”, neste caso o problema está na omissão de informação relevante para todos os níveis organizacionais. Outro problema apontado é o choque de poder entre dois executivos, fazendo com que se trabalhe com estratégias diferentes simultaneamente.

Para Costa (2006), as barreiras mais frequentes para um sistema de mensuração eficiente são objetivos confusos, confiança não justificada nos sistemas de *feedback* informais, resistências geradas por imposição de sistemas de mensuração, sem envolvimento da equipe e a armadilha da atividade: quando a empresa foca a mensuração da atividade e não os resultados.

Segundo Beber *et al.* (2006), a organização deve estar voltada para o aprendizado. Para a produção e implantação do BSC, a organização necessita de práticas de aprendizado contínuo, permitindo erros e aprendendo com eles, ainda precisa criar um banco de dados para manter disponíveis os acontecimentos da organização.

Se não estiver baseado na estratégia, haverá o risco de subutilização do BSC. Em sua pesquisa Beber *et al.* (2006) dizem que o BSC se destina à implementação de estratégias, e não para outras finalidades, dizem que por algum motivo a empresa pode utilizar o instrumento para finalidades às quais ela não se destina, o que resultará em fracasso.

Um dos grandes entraves no processo de implementação do BSC é a falta de reflexão referente ao processo de planejamento. É importante identificar claramente a cadeia de valor (processos críticos), focalizar e estabelecer claramente os temas que levam aos resultados esperados. Também pode existir falta de integração entre os processos operacionais e os objetivos estratégicos (BEBER *et al.*, 2006).

Na análise de Beber *et al.* (2006) foram relatados casos onde o sistema de informações levava ao BSC informações ruins, incompletas ou atrasadas. Com isso, o BSC passa a ser mal visto, como algo pouco confiável ou que não funciona. Outra questão é o fato da informação representar poder, levando executivos a usá-la em proveito próprio, prejudicando assim a empresa. Também se teme pelo mau uso da informação, por este motivo, os melhores indicadores podem ficar fora do BSC, por medo de vazamento de informações relevantes para o mercado.

Beber *et al.* (2006) dizem que é comum a demora excessiva na busca pelo melhor desenho do BSC. O problema é que não existe indicador perfeito, de modo que a empresa não deve perder tempo em busca desse indicador. É um dano maior para a empresa ficar buscando o indicador perfeito do que trabalhar com um razoável. A empresa deve modificar os indicadores ao longo do tempo de acordo com o modo que forem utilizados no dia-a-dia, revelando utilidade ou não.

Um BSC deve ser atualizado continuamente com informações relevantes e atuais, deve mostrar a estratégia da companhia e a lógica de seu negócio. Uma empresa ativa em mercado dinâmico deve analisar e avaliar continuamente as diferentes partes do seu *scorecard* (OLVE *et al.*, 2001).

Para Olve *et al.* (2001) o sucesso ou fracasso de um projeto do BSC depende da confiabilidade e eficácia dos sistemas de descrevem a performance de cada pessoa, grupo e departamento em termos do que a organização, como um todo, está tentando alcançar.

Para Costa (2006) a implementação do BSC deve seguir um grupo de desafios dividido em: desafios que devem ser superados antes de se decidir implantar o BSC; desafios que, uma vez decidida a implementação, devem ser superados antes de se começar a implementação;

desafios que devem ser superados ao se desenhar o BSC para a empresa; e desafios que devem ser superados ao se implementar o BSC.

Dentro do primeiro grupo de desafios, antes de decidir implementar o BSC, Costa (2006) afirma que é preciso saber se a empresa e os dirigentes têm os perfis adequados para tal e se eles têm a dimensão adequada da complexidade da tarefa. Cita como desafios o perfil adequado, da organização e dos dirigentes, e não subestimar a complexidade da tarefa.

No segundo grupo de desafios, antes de começar a implementar o BSC, Costa (2006) diz que mesmo que a empresa e os dirigentes tenham o perfil e conheçam adequadamente a complexidade da tarefa, o BSC não deve ser implantado sem uma definição prévia do *core* do negócio, da estratégia da empresa e sem a garantia do comprometimento da alta administração e dos gerentes de linha. Além disso, a implementação do BSC não deve ser vista como um projeto padronizado nem deve ter como objetivo estabelecer controle extra, imposto de cima para baixo na organização. Cita como desafios definir o *core* do negócio, definir a estratégia de forma clara, conseguir o comprometimento da alta administração e dos gerentes, não utilizar um projeto padronizado e não utilizar como um controle extra, de cima para baixo.

No terceiro grupo de desafios ao se desenhar o BSC, Costa (2006) argumenta que não se deve desconsiderar a complexidade dos fatores críticos, mesmo que alguns não possam ser mensuráveis, nem se paralisar em busca da perfeição, pois o processo de aprendizado é contínuo. Afirma como desafios considerar as complexidades dos fatores críticos, não exagerar na complexidade buscando a perfeição, considerar eventos relevantes não mensuráveis e legitimar os padrões de desempenho.

No quarto e último grupo de desafios, ao implantar, Costa (2006) diz que outras dificuldades têm sua origem na subestimação da complexidade do BSC. Algumas empresas podem se deixar enganar pela simplicidade da idéia. O BSC é uma idéia simples, mas poderosa, que pode promover grandes mudanças nas organizações. Por esta razão, ao implementá-lo é preciso ouvir a unidade de negócio e não fazê-lo sem um projeto piloto. Não deve subestimar as resistências culturais, nem se deve subestimar as necessidades de comunicação e de treinamento para que o BSC seja, efetivamente, utilizado com sucesso. Não se deve subestimar os custos com a coleta das informações necessárias para sua operação, nem os conflitos com outros sistemas gerenciais já em operação na empresa. Não se deve implantar o BSC sem um sistema de banco de informações.

Todos esses cuidados são importantes para a implementação e utilização do *Balanced Scorecard* devendo ser checados e corrigidos quando for o caso. Dessa forma se obtém a certeza da implementação da estratégia, possuindo-se assim, vantagem perante o mercado.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste Capítulo descreve-se o estudo de caso, que teve como foco uma análise da implementação do sistema de gestão fundamentado no *Balanced Scorecard* em uma empresa de base tecnológica de Florianópolis - SC.

O Capítulo inicia-se com a apresentação da empresa objeto de estudo, seguida da implementação do *Balanced Scorecard* subdividida em: motivação para implementação do *Balanced Scorecard*, embasamento e equipe, etapas de implementação e riscos de fracasso na implementação. Ao longo da apresentação, comparou-se os dados da empresa objeto de estudo com a teoria pesquisada, em cada seção do trabalho.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto de estudo possui cerca de 700 colaboradores, é nacional, atualmente constituída com quatro sócios e atua na área de tecnologia em telecomunicações há trinta e três anos. Sua sede fica na região continental de Florianópolis, no estado de Santa Catarina. Possui em sua estrutura de negócio o desenvolvimento de tecnologias e soluções na área de telecomunicações, venda de seus produtos, além de vender o serviço de suporte e manutenção na pós-venda.¹

Foi Constituída em 1977 por três engenheiros no centro da cidade de Florianópolis - SC. No início, a empresa fabricava equipamentos eletrônicos para relógios de *rally*, chegando até a desenvolver um placar para um estádio de futebol.

Em 1981, descobriu-se que a TELESC precisava se modernizar com um sistema de despertador, tornando-o automático, programável pelo usuário através do aparelho telefônico. Percebendo a oportunidade, a empresa propôs o desenvolvimento do sistema.

Depois do despertador automático, criou-se outros produtos para operadoras: DACT, STAR-102 e SITEST. É uma empresa desenvolvedora de tecnologia, que possui como foco a área de telecomunicações.

¹ Dados de apresentação retirados de documentos internos da empresa objeto de estudo.

Em 1993, desenvolveu-se o AXS, uma plataforma digital voltada para aplicações de grande porte, com arquitetura aberta e conceito de multisolução. Em 1994 precisava de uma nova sede, com uma infra-estrutura maior. Mudou-se para a atual sede, na área continental de Florianópolis-SC.

Em 1996, com um programa de qualidade preparado e conduzido internamente, foi a primeira empresa de Florianópolis a obter a certificação ISO 9001, através de auditorias da Fundação Vanzolini (FCAV). Em 2006, tornou-se a primeira empresa brasileira com a certificação TL 9000, norma internacional de gestão da qualidade, específica para a área de telecomunicações.

Com o processo de privatização na área de telecomunicações no final da década de 1990, a empresa enfrentou um período de dificuldades financeiras, já que seus maiores clientes eram estatais, porém buscou por novos mercados, concentrando esforços no desenvolvimento de equipamentos diferenciados. Desenvolveu-se o BXS, um equipamento de telefonia destinado para empresas privadas baseado na integração de telecomunicações e informática (CTI). Por ser mais compacto que o AXS, o produto abriu as portas para o mercado corporativo, assim, passou-se a vender para clientes dos mais diversos portes e atividades.

Atende clientes diversificados: empresas privadas, inclusive operadoras de telefonia fixa, móvel e IP; instituições, federações e entidade de classe; governo, como o poder executivo, legislativo e judiciário, ministério público e órgãos segurança pública, instituições de defesa e inteligência.

Segundo Documentos Internos (2010), atualmente, possui plataformas de CTI (*Computer & Telephone Integrated*) com a tecnologia NGC (*Next Generation Communication*), plataformas para redes corporativas e para *call centers*. A empresa passou a desenvolver o sistema Guardião com tecnologia nacional, primeira solução da empresa para o mercado de segurança pública. Além do Guardião, a empresa também desenvolve soluções de inteligência investigativa e estratégica, sistemas de atendimento e despacho, inteligência prisional, entre outros.

A empresa possui no planejamento estratégico:

- missão - melhorar a comunicação dos clientes;
- visão - obter excelência na prestação de serviços e no fornecimento de soluções de classe mundial; e

- valores - desenvolvimento do capital humano, inovação, gestão com foco em valor agregado, integridade, tecnologia sob domínio, relacionamento com clientes e parceiros e orientação para o mercado.

A empresa mantém e estimula parcerias com instituições de ensino para desenvolver pesquisas em conjunto. Algumas dessas instituições são a Universidade Federal de Santa Catarina, a Universidade Federal do Ceará e o Instituto Atlântico (CE). Possui atuação na Argentina, Colômbia, Costa Rica, Equador, México, Moçambique, Panamá, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela. Possui cerca de 3 mil clientes, mais de 400 mil portas de comunicação instaladas, aproximadamente 700 colaboradores, como se afirmou anteriormente, sendo 140 pessoas envolvidas diretamente em pesquisa e desenvolvimento, 80 representantes comerciais, distribuídos em todo o Brasil, 100 credenciados técnicos no Brasil e no exterior, garantindo suporte local e 11 parceiros garantem a atuação no exterior. Suas plataformas processam cerca de 6.000.000 de transações/dia.

3.2 IMPLEMENTAÇÃO DO BSC NA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO

No intuito de verificar quais os procedimentos empregados na implementação do *Balanced Scorecard* pela empresa objeto de estudo, foram realizadas entrevistas com o assessor do presidente da empresa, que também é representante da Área de APS (Assessoria, Planejamento e Sistema de Informação), a partir do roteiro de entrevista apresentado no Apêndice A.

Para cumprir o objetivo de análise de implementação do *Balanced Scorecard*, dividiu-se o estudo de caso em quatro seções: motivação para implementação do *Balanced Scorecard*, embasamento e equipe, etapas de implementação e riscos de fracasso na implementação.

3.2.1 Motivação para Implementação do *Balanced Scorecard*

No ano de 2006, os quatro sócios entraram em consenso quanto à necessidade de utilização de um instrumento de gestão para a implementação da estratégia. Junto com os gestores da empresa optaram pelo *Balanced Scorecard*. Nesse sentido questionou-se ao executivo

entrevistado quais as motivações que levaram a empresa objeto de estudo a implementar o *Balanced Scorecard*. O entrevistado citou dois motivos principais:

- facilitação da comunicação estratégica; e
- instalação de governança corporativa

A facilitação da comunicação estratégica é parte da teoria proposta por Kaplan e Norton (1997, p.286). Quanto à governança corporativa, Lodi (2000, p.13) afirma que é “[...] o sistema de relacionamento entre os acionistas, os auditores independentes, os executivos da empresa, liderado pelo Conselho de Administração”. De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC 2010), a Governança Corporativa é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e monitoradas, envolvendo os relacionamentos entre acionistas/quotistas, Conselho de Administração, Diretoria, Auditoria Independente e Conselho Fiscal. As boas práticas de governança corporativa têm a finalidade de aumentar o valor da empresa perante a sociedade para facilitar o seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade.

Comparando com a teoria, percebe-se que a primeira motivação da empresa objeto de estudo permeia as motivações contidas em Kaplan e Norton (1997). Já o segundo motivo da empresa é algo diferenciado e não está descrito na literatura relacionada com o *Balanced Scorecard* pesquisada, assim, notou-se que a empresa objeto de estudo utilizou o instrumento de gestão para implementar a sua estratégia.

3.2.2 Embasamento e Equipe

A implementação do instrumento *Balanced Scorecard* na empresa objeto de estudo, de acordo com o executivo entrevistado, foi baseada na literatura e estrutura criada por Kaplan e Norton, inclusive mantendo-se as perspectivas sugeridas.

Desde o início da implementação utilizou-se um modelo corporativo e não por unidade de negócio, em função de não ter sido percebida como necessário pela equipe de implementação.

Questionado sobre a equipe de implementação, o executivo esclareceu que foi selecionada uma equipe responsável por arquitetar e implementar o *Balanced Scorecard* (equipe executiva). A equipe era formada por dez componentes sendo três administradores (um *controller*, um coordenador de marketing e um assessor de qualidade), seis engenheiros (quatro gerentes

técnicos, um gerente de Recursos Humanos e um diretor comercial) e um analista de planejamento (membro da APS).

Ao perceber a complexidade e importância do processo de implementação do *Balanced Scorecard*, a empresa contratou uma assessoria externa para prover treinamento aos gestores responsáveis pela implementação do *Balanced Scorecard*.

A implementação do BSC na empresa objeto de estudo foi baseada nas obras de Kaplan e Norton, porém, notou-se uma diferença entre teoria das obras desses autores e a prática desta organização quanto ao arquiteto. Na teoria a figura do arquiteto é de uma pessoa, enquanto que na empresa foi montada uma equipe para arquitetar e implementar o BSC.

3.2.3 Etapas de Implementação

Questionado sobre a sequência de etapas de implementação do *Balanced Scorecard* na empresa objeto de estudo, o executivo afirmou que foram realizadas cinco etapas distintas.

ETAPA 1 - Alinhamento conceitual

Consistiu em disseminar uma análise crítica dos gestores de negócio quanto à visão de futuro para a empresa. Nesta etapa resgatou-se as diretrizes estratégicas e analisou-se a coerência estratégica com a visão de futuro.

A elaboração dessa etapa foi realizada através de reuniões em que a visão e estratégia da empresa foram discutidas entre todos os gestores de forma conjunta. Após essas reuniões, foram feitas sínteses das atas, assim foram definidos os objetivos estratégicos para as quatro perspectivas. Depois de discutidos individualmente cada um dos objetivos estratégicos, o grupo de gestores escolheu, através de votação, os mais importantes segundo sua visão, dessa forma chegou-se ao número de vinte e quatro objetivos estratégicos.

Nesta etapa, ocorreu uma discussão quanto aos indicadores potenciais em cada perspectiva do *Balanced Scorecard*. Por se tratar da estratégia da empresa objeto de estudo, os objetivos e indicadores foram omitidos pelo executivo entrevistado.

No final da primeira etapa a equipe executiva tinha identificado: cinco objetivos estratégicos para a perspectiva financeira, sete para perspectiva de clientes, sete para a de

processos internos e cinco para a de aprendizado e crescimento. A equipe também já estava de posse de uma lista de indicadores potenciais que se relacionavam com os objetivos estratégicos.

Comparando esta etapa com a proposta por Kaplan e Norton (1997), notou-se que se assemelha com a etapa de número dois daquela obra, onde a visão, a missão e a estratégia da empresa são discutidas e analisadas. Porém as entrevistas em Kaplan e Norton (1997) eram realizadas individualmente, enquanto que na empresa objeto de estudo eram feitas reuniões.

ETAPA 2 - Montagem do mapa estratégico

Segundo Kaplan e Norton (2000), o mapa estratégico do *Balanced Scorecard* explicita a hipótese da estratégia, e cada indicador se converte em parte integrante de uma cadeia lógica de causa e efeito que conecta os resultados almejados à estratégia.

Esta etapa não foi discutida profundamente na empresa em função de sigilo, mas afirmou-se que foram estabelecidas relações de causa e efeito entre os objetivos estratégicos.

ETAPA 3 - Definição dos indicadores

Para definir os indicadores, foram alterados alguns componentes da equipe que, segundo o entrevistado, não tinham mais condição de continuar em função de outras atribuições assumidas na empresa.

Na teoria desenvolvida por Kaplan e Norton (1997), os indicadores eram discutidos em grupos de indivíduos por perspectivas, já na empresa objeto de estudo, foi discutido um grande número de indicadores com todas as perspectivas em conjunto. Foram realizadas reuniões para refinar e discutir os indicadores de forma que fossem utilizados os indicadores que melhor captassem e comunicassem o significado dos objetivos estratégicos, para alcançar as metas almejadas.

No final da etapa possuía-se uma lista de indicadores para cada perspectiva, que se relacionavam com a estratégia. Após um processo de seleção dessa lista chegou-se a um número de cinquenta indicadores de desempenho divididos em: dez indicadores para a perspectiva financeira, dez para a perspectiva de cliente, dezenove para a de processos internos e onze para a de aprendizado e crescimento.

Comparando com a teoria proposta por Kaplan e Norton (1997), o número de indicadores de desempenho é maior que o dobro sugerido pelos autores, conforme discutido na seção 2.3.1.

ETAPA 4 – Definição da equipe para implementação do BSC

Esta etapa consistiu na reestruturação da equipe, reformulação do mapa estratégico, reformulação da forma de medição e aumento de integração com os sistemas internos e com a área de qualidade, para a continuidade da implementação do *Balanced Scorecard*.

Para a reestruturação da equipe foram contratadas novas pessoas para a área de APS. Reuniram-se para discutir e ter uma decisão final quanto aos objetivos estratégicos, indicadores de desempenho e metas impostas, a fim de direcionar a implementação da estratégia.

ETAPA 5 – Disseminação para toda a empresa

A empresa tem o BSC corporativo e está fazendo um desdobramento específico para cada uma das cinco unidades de negócio.

Essa etapa consiste na criação do mapa estratégico para cada unidade de negócio de forma que a estratégia convirja e seja coerente com o *Balanced Scorecard* corporativo. É o passo que a empresa deseja seguir, está em fase de construção e deve ser concluída até o final do ano de 2010.

No intuito de auxiliar na comparação entre a implementação do BSC criada por Kaplan e Norton (1997) e a implementação realizada na empresa, construiu-se o Quadro 2.

Abordagem de Kaplan e Norton (1997 e 2004)	Abordagem da empresa objeto de estudo
Implementação com quatro etapas distintas	Implementação com cinco etapas distintas
Etapa 1: Definição da arquitetura dos indicadores – selecionar unidade organizacional adequada. Identificar as relações entre a unidade de negócio e a corporação.	BSC corporativo.
Etapa 2: O consenso em relação aos objetivos estratégicos – primeira série de entrevistas e registro de objetivos estratégicos e idéias sobre medidas do BSC. Síntese da entrevista e lista de objetivos nas quatro perspectivas. Geração de consenso em relação ao <i>scorecard</i> . Identificação de três ou quatro objetivos estratégicos para cada perspectiva e uma lista de indicadores potenciais por objetivo. Criação do mapa estratégico.	Etapa 1: Alinhamento conceitual - análise crítica dos gestores quanto à visão de futuro da empresa. Reuniões para obtenção de objetivos estratégicos. Obtenção de indicadores potenciais. Etapa 2: Montagem do mapa estratégico – relações de causa e efeito não reveladas por se tratar da estratégia da empresa.
Etapa 3: Escolha e elaboração dos indicadores – objetivos principais, refinar a descrição dos objetivos estratégicos, identificar o(s) indicador(es) que melhor captam e comunicam a intenção do objetivo, identificar as fontes das informações necessárias e as ações que podem ser necessárias para torná-las acessíveis e identificar as reações críticas entre os indicadores das perspectivas do <i>scorecard</i> . A intenção é a identificação dos indicadores que melhor comuniquem o significado da estratégia. Começo da elaboração do plano de implementação.	Etapa 3: Definição dos indicadores – reformulação da equipe, identificação dos indicadores que melhor captam e comunicam o significado dos objetivos estratégicos para alcançar os objetivos almejados.
Etapa 4: Elaboração do plano de implementação – desenvolvimento do plano de implementação para o <i>scorecard</i> . Deve incluir a maneira como os indicadores se ligam aos bancos de dados e sistemas de informações, comunicando o BSC a toda organização. Em uma reunião a equipe executiva deve chegar a um acordo quanto ao programa de implementação que tem como objetivos comunicar o BSC aos funcionários, integrar o <i>scorecard</i> à filosofia gerencial e desenvolver um sistema de informações que sustente o <i>scorecard</i> .	Etapa 4: Definição da equipe para implementação do BSC - reestruturação da equipe, reformulação do mapa estratégico, reformulação da forma de medição e aumento de integração com os sistemas internos e com a área de qualidade, para a continuidade da implementação do BSC. Discussão final quanto aos objetivos, indicadores, metas definidas e planos de ação. Etapa 5: Disseminação para toda a empresa – mapa estratégico por unidades de negócio. Em fase de construção.

Quadro 2: Comparativo entre teoria de Kaplan e Norton (1997) e empresa objeto de estudo.

A implementação iniciou em 2006 e o aperfeiçoamento continua em andamento. Segundo o entrevistado, o *Balanced Scorecard* permanece em constante reestruturação. Questionado quanto ao funcionamento e utilização do BSC para obtenção de resultados estratégicos, o entrevistado afirma que em janeiro de 2009 o instrumento se encontrava em operação podendo-se colher medições e delinear resultados.

Na empresa, o *Balanced Scorecard* está integrado com a estratégia, sendo utilizado para implementar a estratégia. Os resultados das medições são obtidos e comunicados para os níveis mais baixos da organização pelo comitê de gestores, que junto com os gerentes de cada área se utilizam de um painel visual. O comitê de gestores se reúne com os líderes de cada área mensalmente para averiguar e discutir os resultados.

Durante a implementação do BSC, houve uma preocupação com a comunicação para todos os níveis hierárquicos da empresa, dessa forma, o comportamento organizacional dos funcionários foi influenciado tornando mais fácil a comunicação da estratégia. O executivo entrevistado afirma que o BSC está consolidado na empresa e supre todas as expectativas e necessidades definidas no início da implementação.

3.2.4 Riscos de Fracasso na Implementação

Foram abordados na seção 2.3.5 vários riscos de fracasso na implementação do *Balanced Scorecard* na visão de diferentes autores. Questionado quanto aos riscos de fracasso na implementação no *Balanced Scorecard* na empresa objeto de estudo, o executivo informou que os vivenciados pela equipe de implementação foram: a falta de um patrocinador (executivo próximo da diretoria que tenha responsabilidade perante o BSC), inconsistências das informações no início da implementação do BSC, e a falta de envolvimento de todas as áreas da empresa.

Fazendo um comparativo com a teoria dos autores pesquisados, observa-se que a falta de um patrocinador relaciona-se com a falta de comprometimento da alta administração citada por Kaplan e Norton (2000), Costa (2006) e Beber *et al.* (2006).

Sobre as inconsistências nas informações, Beber *et al.* (2006) citam que em sua análise viram casos onde sistema de informações levava ao BSC informações ruins, incompletas ou atrasadas, com isso, o BSC passa a ser mal visto, como algo pouco confiável ou que não funciona.

Quanto à falta de envolvimento, foi discutida e apresentada na seção 2.3.4, onde se trata do envolvimento dos níveis hierárquicos das empresas. Kaplan e Norton (1997) afirmam que o ideal é que todos os níveis hierárquicos compreendam a estratégia. Olve *et al.* (2001) dão grande importância para comunicação da visão e estratégia, para influenciar o comportamento dos empregados na direção desejada.

Ao ler a teoria descrita na seção 2.3.5 e comparar com a implementação do BSC na empresa objeto de estudo, notou-se que, segundo Beber *et al.* (2006), é comum a demora excessiva na busca pelo melhor desenho do BSC, porém isso pode ser danoso para a sua implementação. Aparentemente a demora não trouxe risco para a implementação na empresa, nem foi descrita como risco pelo executivo entrevistado.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para uma correta implementação do *Balanced Scorecard*, se faz necessário conhecer aspectos da empresa, do modelo e a teoria que o envolve. Neste trabalho, o foco foi a análise do processo de implementação do *Balanced Scorecard*, a partir de um estudo comparativo entre a teoria e a prática em uma empresa de base tecnológica localizada em Florianópolis-SC.

4.1 CONCLUSÕES DO TRABALHO

A implementação do *Balanced Scorecard* na empresa baseou-se na teoria criada por Kaplan e Norton. Observou-se, porém, que não foram empregadas as etapas descritas pelos autores.

Conclui-se que, cada empresa deve seguir os passos que melhor satisfaçam suas necessidades, características e estratégia para a implementação do instrumento de gestão *Balanced Scorecard*.

Buscou-se evidenciar a importância da informação gerencial através da seção 2.1 desta monografia. Demonstra-se que existe um futuro globalizado onde a concorrência de mercado é alta e a contabilidade precisa atender as necessidades gerenciais das empresas. Nesse contexto, uma das possibilidades de sobrevivência e crescimento para as empresas, é a utilização de conhecimentos e instrumentos que a contabilidade gerencial aborda para gerar informações capazes de nortear os gestores na tomada de decisão e implementar sua estratégia, possibilitando assim, que a empresa fique na frente ou domine o mercado.

Atendendo a outro objetivo específico, selecionou-se para evidenciar as etapas de construção do BSC duas obras, a de Kaplan e Norton (1997) e de Olve *et al.* (2001). Pôde-se perceber que as duas obras são dedicadas ao mesmo instrumento de gestão, o *Balanced Scorecard*, porém o tratam de forma diferente no que se refere à implementação. A obra de Kaplan e Norton (1997) utiliza um modelo mais genérico quanto à construção e implementação do instrumento, enquanto que Olve *et al.* (2001) tratam o BSC com mais riqueza de detalhes possibilitando melhor entendimento, além de maior liberdade no que se refere à escolha de perspectivas.

Quanto ao estudo de caso levantou-se os procedimentos utilizados na implementação do *Balanced Scorecard* na empresa objeto de estudo. Assim pôde-se comparar a implementação do BSC na empresa com o modelo de implementação sugerido na obra de Kaplan e Norton (1997) (obra utilizada pela empresa). Concluiu-se que o modelo sugerido serviu apenas de base teórica para a implementação do instrumento, pois, comparando com os procedimentos utilizados na empresa objeto de estudo foram notadas divergências, exemplo disso foram as etapas de implementação, que são diferentes se comparadas com a obra ficam em ordem cronológica diferente.

Considerando o quarto objetivo específico proposto, foi fundamentado a partir da seção 3.2.4, onde foram identificados e comparados com a teoria estudada os riscos de fracasso na implementação do *Balanced Scorecard* percebidos pela equipe de implementação da empresa. Percebeu-se através da teoria estudada, que foram notados poucos riscos pela equipe na empresa. Notou-se uma demora excessiva na implementação do instrumento de gestão na empresa, o que pode ser visto como risco segundo a teoria pesquisada.

4.2 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Recomenda-se a análise do processo de implementação em uma empresa em que o desmembramento do BSC por unidade de negócio já tenha ocorrido, assim poderia se evidenciar de que forma foi realizado.

Também recomenda-se um estudo mais aprofundado dos riscos de fracasso na implementação do BSC, visto que existem poucas obras que abordam esse assunto.

Outra sugestão é a análise de implementação de outros instrumentos que lidam com a estratégia que a contabilidade gerencial oferece.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv. D.; KAPLAN, Robert S. e YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEBER, Sidinei José Nardelli; RIBEIRO, José Luís Duarte; NETO, Francisco José Kliemann. **ANÁLISE DAS CAUSAS DO FRACASSO EM IMPLANTAÇÕES DE BSC**. Produção UFSC. Florianópolis, ago. 2006.

CAMPOS, José Antônio. **Cenário Balanceado**: Painel de indicadores para a gestão estratégica dos negócios. São Paulo: Aquariana, 1998.

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

DOCUMENTOS INTERNOS. **Histórico da Empresa**. [mensagem pessoal] Mensagem recebida por: <Augusto Momm>. em: 07 mar. 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRZESZESZYN, Gilberto. **Contabilidade gerencial estratégica: conceito e caracterização**. 2005 Disponível em: <<http://www.unicentro.br/editora/revistas/capitalcientifico/v3n1/09-27.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das Melhores Práticas**. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br>>. Acesso em: 14 de abril de 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P.. **A estratégia em ação: *balanced scorecard***. Tradução de Filho, Luiz Euclides Trindade Frazão. 19. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. **Mapas estratégicos**: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. 5ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

_____. **Organização orientada para a estratégia**: como as empresas que adotam o *balanced scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios. 3ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

LODI, João Bosco. **Governança corporativa – o governo da empresa e o Conselho Administração**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2000.

OLVE, Nils-Göran; ROY, Jan; WETTER, Magnus. **Condutores da Performance**: Um guia prático para o uso do Balanced Scorecard. 1ª ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa às ciências sociais**. In: Beuren, Ilse Maria (Org.) Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOUTES, Dione Olesczuk; GUERREIRO, Reinaldo. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. XXXI ENCONTRO DA ANPAD. *Anais*. Rio de Janeiro, 2007.

WRIGHT, Peter L.; KROLL, Mark J.; Parnell, John A.; **Administração estratégica**: conceitos. São Paulo: Atlas, 2000.

APÊNDICE A – Roteiro de entrevista

- 1 Quais os principais motivos pelos quais a empresa decidiu elaborar um *Balanced Scorecard*?
- 2 Quantos executivos e de quais áreas participaram da etapa de obtenção de consenso quanto aos motivos para o desenvolvimento do *scorecard*?
 - 2.1 Houve consultoria externa para auxiliar no processo de escolha do instrumento de gestão? E para o processo de implementação da ferramenta, houve consultoria?
- 3 Quem foi escolhido para ser o arquiteto e qual o nível organizacional em que se encontra?
- 4 Quem são os responsáveis pela implementação do BSC e quais os cargos no nível organizacional?
- 5 Quanto ao início da implementação, utilizou-se um modelo corporativo ou primeiramente em uma unidade de negócio?
- 6 Quais as bases literárias utilizadas para a implementação do BSC?
- 7 Quais as etapas seguidas ao longo da implementação do BSC?
- 8 Quanto às reuniões, quantas e em que momento foram realizadas? Como se deram? Quem participou?
- 9 Quantos objetivos estratégicos foram definidos?
 - 9.1 Foram mantidas as perspectivas originais de Kaplan e Norton ou foram adaptadas outras?
- 10 Elaborou-se um mapa estratégico ao final da definição dos objetivos?
- 11 Como foi o processo de escolha dos indicadores?
- 12 Quantos indicadores em cada perspectiva foram selecionados?
- 13 Quanto ao plano de implementação/ação, quem são os responsáveis?
 - 13.1 Quanto tempo foi utilizado para o processo de implementação ser concluído?
- 14 O BSC está integrado ao sistema gerencial da empresa?
 - 14.1 O BSC foi desmembrado para todos os níveis organizacionais na empresa?
 - 14.2 Como são feitas as divulgações dos resultados das medições?
 - 14.3 Com que frequência os resultados dos indicadores são monitorados?
 - 14.4 Existe um painel visual para todos os níveis hierárquicos da empresa?
 - 14.5 Há integração entre o sistema de remuneração e o BSC, paga-se participação nos resultados com base em indicadores?

15 Com que frequência ou quando as metas e objetivos são redefinidos e os indicadores são alterados?

16 Com relação aos riscos de fracasso na implementação no BSC, quais os conhecidos pela equipe? Durante a implementação foram percebidos?

17 Como está a situação atual do instrumento na empresa? Corresponde à expectativa?