

RF-1075

IMPLEMENTATION OF THE BALANCED SCORECARD IN AN EDUCATIONAL INSTITUTION

Joannes Emmanuel Dantas (Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção) - joannese@rn.senac.br

José Alfredo F. Costa (Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção e Laboratório de Sistemas Adaptativos– Centro de Tecnologia Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal – RN) - alfredo@dee.ufrn.br

Traditional operational and management control systems are built around financial measures and targets, usually related to short term actions. However, competition in a global market requires involvement of all organization aligned with its vision of future. Good strategy execution and performance measurement systems are crucial to reach this desired result. The Balanced Scorecard (BSC) enables to link an enterprise's long-term strategy with its short-term actions, i.e., financial and non-financial measures, carrying for internal and external aspects of the organization. Non-financial metrics can be used to predict future financial performance rather than simply report past actions. This paper objective presenting a critical overview of BSC and a real case study of application in a educational institution, the National Service of Learning of Commerce (SENAC/RN). Main achievements with BSC were the planning, execution, systematic monitoring of the priority actions and the development of strategic thinking amongst the intellectual capital of the organization.

Keywords: Balanced Scorecard; Performance Measurement; Strategic Alignment.

IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD EM UMA INSTITUIÇÃO EDUCACIONAL

Ao longo dos anos as empresas mensuraram seu desempenho com foco em indicadores financeiros, voltados para o curto prazo. Contudo, tem se constatado que para atender as necessidades do mercado globalizado, faz-se necessário envolver toda a organização na busca em atingir sua visão de futuro, por meio da execução de uma estratégia e da medição de desempenho por seus indicadores, sendo tarefa de todos. O Balanced Scorecard (BSC) reuni essas características, equilibrando objetivos de curto e longo prazos, medidas financeiras e não-financeiras, e entre os aspectos internos e externos da organização. Este artigo tem por objetivo apresentar a revisão bibliográfica e os resultados de um estudo de caso realizado sobre a implementação do BSC em uma instituição educacional, o Serviço Nacional de Aprendizagem e Comércio. Os principais resultados alcançados foram o planejamento, execução e monitoração sistemática das ações prioritárias e o desenvolvimento do pensar estratégico por parte do capital intelectual da organização.

Palavras-chave: Balanced Scorecard, Medição de Desempenho, Alinhamento Estratégico.

1. Introdução

As organizações deixaram de avaliar seu desempenho apenas observando resultados financeiros, que não são suficientes para garantir que suas estratégias, objetivos e metas estão sendo alcançadas de forma otimizada.

Segundo Lobato *et al.* (2003), da escola do planejamento financeiro dos anos 50, “...boa parte daquilo que se chamava planejamento financeiro era, na realidade, controle financeiro”, e nos anos 90, passou para gestão estratégica, em que o pensamento estratégico é contemplado e no qual há integração entre planejamento e controle.

Muitos autores ao longo das últimas décadas se empenharam em identificar um sistema de medição de desempenho, que auxiliasse as organizações em suas análises, alguns enfatizaram só aspectos financeiros, já outros não-financeiros quantitativos e ainda houve quem utilizou aspectos subjetivos, ferramentas como o *Performance Pyramid System* (PPS), *Performance Measurement System for Service Industries* (PMSSI), *Integrated Performance Measurement System* (IPMS).

Tendo-se transcorrido uma década e meia da conscientização quanto à inadequação da medição de desempenho nas organizações, para suportar a implementação da estratégia, o resultado mais concreto da preconizada revolução é o *Balanced Scorecard* (BSC). Apresentado em 1992 por Robert S. Kaplan e David P. Norton, esse sistema de medição de desempenho, ganhou notoriedade tanto no mundo acadêmico quanto empresarial e evoluiu para um sistema de gestão estratégica.

Aplicar uma pesquisa com o método de estudo de caso, sobre a implementação do *Balanced Scorecard* é de fundamental importância. Muitas empresas ainda não têm uma visão clara quanto ao uso da ferramenta nas organizações, e um dos fatores que contribui para isso são as mudanças geradas por sua evolução.

Contudo, há críticas e histórias de insucessos sobre o BSC em diversas partes do mundo, incluindo o Brasil. Além disso, ainda não existe um conceito lapidado de forma que seja possível afirmar que o *Balanced Scorecard* seja a solução para os problemas de medição de desempenho tradicional. O que podemos afirmar é que existe um conceito em formação que necessita ser estudado por meio da aplicação de diversos métodos de pesquisa, tanto de forma empírica quanto conceitual, para se alcançar progresso na área.

Com a globalização e o advento da tecnologia, a educação rompeu todas as fronteiras. Contudo, oferecer educação com qualidade ainda é um desafio. O setor educacional cresce em grande escala e as escolas começam a perder sua identidade com o objetivo de oferecer produtos e serviços para vários segmentos. O diferencial está na qualidade e no seu desenvolvimento de forma estratégica, e essa tem sido a principal estratégia utilizada pelas organizações pelas instituições que buscam acompanhar o ritmo do mercado.

Neste estudo, pretende-se realizar uma análise dos primeiros resultados do BSC no ambiente do SENAC/RN. Após a introdução é realizada uma revisão da literatura sobre sistemas de avaliação de performance; variáveis que afetam o sistema de avaliação do desempenho; recentes evidências sobre medidas de desempenho; conceito, implementação e críticas quanto ao *Balanced Scorecard*. Em seguida são apresentados aspectos metodológicos caracterizando o SENAC/RN, os resultados e análise dos resultados.

2. Sistemas de Avaliação de Desempenho

No ambiente competitivo, dinâmico e atual, sistemas de medidas de desempenho são instrumentos gerenciais muito importantes para que se possa alcançar com êxito os objetivos propostos. Anthony (1965) defende a utilização de medidas financeiras na avaliação do desempenho, argumentando que tais medidas facilitam a comunicação dos objetivos financeiros entre as diversas áreas da empresa. Além disso, possibilitam a elaboração de um resumo instantâneo sobre o desempenho global da empresa.

Visualizando por outro ângulo, o uso de medidas não-financeiras de desempenho vem sendo defendido há muito tempo como uma forma de superar possíveis deficiências apresentadas pelas medidas financeiras tradicionais. Solomos (1965) destaca que as medidas não-financeiras de produtividade, atitudes dos empregados, desenvolvimento pessoal, responsabilidade pública, dentre outras, devem ser utilizadas conjuntamente com as medidas financeiras de forma a identificar as forças que determinam a performance financeira. Merchant (1998) descreve que o uso de medidas financeiras pode ocasionar alguns problemas quando da sua aplicação, caso for focado apenas no curto prazo, como por exemplo, a associação da remuneração dos executivos com o lucro anual da empresa pode induzir a decisões de superprodução, a fim de se obter ganhos de escala, diluindo os custos (inclusive os relativos à ociosidade) nas unidades produzidas (custeio por absorção), o que, por sua vez, eleva o lucro nos relatórios financeiros. Nesta situação, se as vendas não aumentarem proporcionalmente à produção, ocorrerá uma elevação nos custos de estocagem e no nível de risco operacional no longo prazo.

Relatos afirmando que as medidas financeiras são indicadores atrasados são bastante identificadas na bibliografia em estudo, pois as mesmas são calculadas a partir de resultados das ações dos gestores depois de um certo período de tempo. Eccles e Pyburn (1992) destacam que é muito difícil identificar e relacionar atividades do passado com os gerentes atuais, por conseqüência, ações corretivas são ainda mais difíceis de serem desenvolvidas. Além disso, medidas financeiras não contemplam informações sobre o grau de satisfação dos clientes e aspectos relativos ao aprendizado organizacional, tornando o futuro ainda mais ameaçador.

Kaplan (1983) chamou a atenção para a necessidade de se melhorar o sistema de medidas de desempenho através do uso de medidas não-financeiras, como índices de produtividade, qualidade, custos de estoque, flexibilidade na manufatura e desempenho de entrega. Esta argumentação está associada ao desenvolvimento de modernas técnicas de gestão, como a gestão da qualidade total e a *lean production*. Tais técnicas necessitam de medidas não-financeiras para sua avaliação, pois as medidas financeiras não conseguem captar muitos dos seus benefícios.

Johnson e Kaplan (1987) salientam que o ambiente econômico contemporâneo exige excelência nos sistemas de contabilidade gerencial, mesmo para entidades sem fins lucrativos, pois os recursos são escassos e precisam ser administrados com eficiência. Os mesmos autores enfatizam que o uso exclusivo de medidas financeiras de desempenho não se mostra suficiente para avaliação de performance geral. Esse parece ser o caso dos atuais dados contábeis, informes financeiros relatando acontecimentos passados, com pouca relevância para decisões de planejamento e controle gerencial devido, principalmente, ao seu atrelamento a uma legislação complexa. Portanto, é fundamental desenvolver indicadores de desempenho consistentes e alinhados com a estratégia da organização, com os processos internos e com as novas tecnologias.

Dois segmentos distintos tem se apresentado na literatura mais recente sobre medidas de desempenho. O primeiro segmento está fundamentalmente baseado em informações financeiras com foco direcionado para a geração de valor econômico, onde são incorporadas informações sobre risco de mercado e custo de oportunidade aos dados financeiros tradicionais; esse é o caso do *economic value added* de Stewart (1991). O segundo segmento tem como tópico dominante o *Balanced Scorecard* (BSC), de Kaplan e Norton (1992), que tem o foco direcionado para a utilização conjunta de medidas financeiras e medidas não-financeiras de avaliação do desempenho.

No que se compete ao desempenho das organizações, vários estudos sobre medidas de avaliação têm evidenciado uma forte correlação entre o processo de tomada de decisões operacionais e estratégicas e a utilização de medidas não-financeiras. Mais precisamente esse é o caso da pesquisa conduzida por Ittner e Larcker (1998), que investigaram o uso de medidas não-financeiras, em especial a satisfação dos clientes como indicador do desempenho financeiro, e do estudo de Banker *et al.* (2000) sobre planos de incentivo que incluíam medidas de desempenho não-financeiras como critério de compensação.

Várias abordagens integradas de medidas de desempenho têm sido apresentadas por Judson (1990) com a pirâmide da performance, e posteriormente Nanni *et al.* (1992) reforçaram a idéia da necessidade de medidas integradas de avaliação para fazer frente à nova realidade da manufatura; no mesmo ano Kaplan e Norton (1992) publicaram o artigo *The balanced scorecard – measures that drive performance*. O artigo apresenta uma síntese das principais constatações do estudo conduzido pelos autores durante o ano de 1990 com representantes de diversas empresas de manufatura. A crença que motivou o estudo foi de que medidas financeiras tradicionais, obtidas a partir de relatórios financeiros, estavam se tornando obsoletas.

Esse estudo permitiu a Judson (1990) desenvolver um sistema de avaliação denominado *Performance Pyramid System* (PPS). Posteriormente o PPS teve seu escopo melhorado por Lynch e Cross (1991), ver Figura 1. O objetivo do PPS é ligar a estratégia às operações, traduzindo os objetivos advindos da visão corporativa, com as prioridades dos clientes, e medidas vindas da base da organização. O PPS inclui quatro níveis de objetivos que direcionam a efetividade externa da organização (lado esquerdo da pirâmide) e sua eficiência interna (lado direito).

Figura 1 – Pirâmide da Performance



Fonte: Adaptado de Lynch e Cross (1991).

Lynch e Cross (1991) enfatizam a visão corporativa no mais alto nível de objetivos (primeiro nível); no segundo nível, colocam os objetivos de mercado e medidas financeiras de performance para a realização da visão; no terceiro nível, as medidas de satisfação dos clientes, flexibilidade e produtividade para alcançar os objetivos financeiros e de mercado; e no quarto nível, as medidas operacionais (qualidade, entrega, ciclo e desperdício) que formam a base da pirâmide, derivadas das medidas do terceiro nível.

Fitzgerald *et al.* (1991) desenvolveram o *Performance Measurement System for Service Industries* (PMSSI), sintetizado em seis dimensões de performance (fatores): competitividade, performance financeira, qualidade de serviço, flexibilidade, utilização de recursos e inovação, que são divididos em duas categorias. Os primeiros dois fatores, performance competitiva e performance financeira estão na categoria resultados e refletem o resultado da estratégia escolhida. Os determinantes (segunda categoria) são os outros quatro fatores, que determinam as performances competitiva e financeira. A Tabela 1 ilustra o PMSSI.

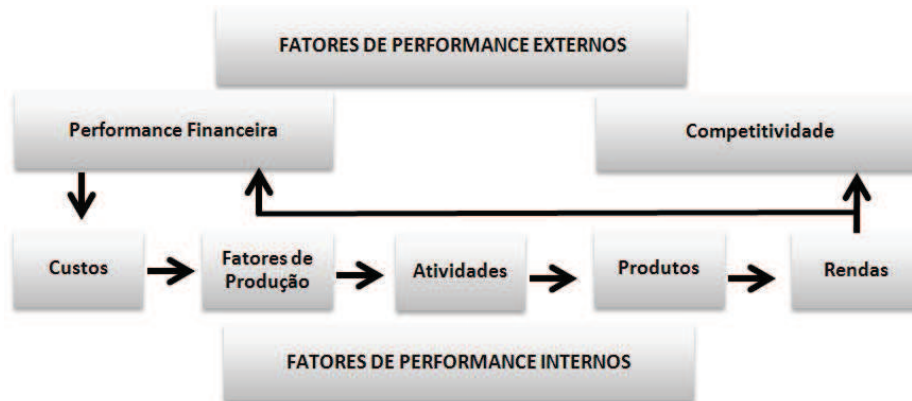
Tabela 1 – Sistema de Mensuração da Performance

Dimensões da Performance		Tipos de Medidas		
Resultados	Competitividade	<ul style="list-style-type: none"> Porção de mercado e posição relativa Crescimento de vendas Medidas da base de clientes 		
	Performance Financeira	<ul style="list-style-type: none"> Lucratividade Liquidez Estrutura de Capital 		
Determinantes	Qualidade nos serviços	<ul style="list-style-type: none"> Confiança Responsabilidade Aparência Limpeza Conforto Amigabilidade Comunicação Cortesia Competência Acesso Disposição Segurança 		
		Flexibilidade	<ul style="list-style-type: none"> Flexibilidade de volume Flexibilidade de entrega Flexibilidade na especificação 	
			Utilização dos recursos	<ul style="list-style-type: none"> Produtividade Eficiência
				Inovação

Fonte: Adaptado de Fitzgerald *et al.* (1991).

Fitzgerald *et al.* (1991) estudaram muitas organizações de serviço que tinham dados nos seis fatores, mas que não estavam integrados em um sistema que desse suporte ao monitoramento e desenvolvimento da estratégia empresarial. Para os autores o PMSSI faz essa integração e evita que o foco nos resultados se torne mais importante que medidas dos determinantes.

Durante esse período de transição, outros autores estiveram preocupados em apresentar novos sistemas de medição de desempenho, todavia, não foram relevantes o suficiente para merecerem destaque na literatura. Depois de Fitzgerald *et al.* (1991) apresentar o PMSSI, Laitinen (2002) apresenta um sistema alternativo de medição de performance denominado de *Integrated Performance Measurement System* (IPMS). O IPMS, ilustrado na Figura 2, é um modelo dinâmico de avaliação e baseado na visão gerencial da empresa. Esta nova sistemática de avaliação consiste em sete fatores conectados através de uma cadeia causal, dois fatores externos (desempenho financeiro e competitividade) e cinco fatores internos (custos, fatores de produção, atividades, produtos e rendas). O objetivo do sistema é proporcionar aos gerentes uma estrutura baseada na lógica do processo que transforma fatores de produção em rendas. Para tornar o IPMS operacional são propostos índices relevantes para cada fator.

Figura 2 – Sistema Integrado de Mensuração da Performance

Fonte: Adaptado de Laitinen, 2002.

3. Variáveis que afetam o Sistema de Avaliação do Desempenho

Luthans (1973) descreve que a estrutura de uma organização e o seu funcionamento são dependentes do ambiente em que a mesma opera, não existindo uma melhor maneira de gestão. Para Ezzamel (1990) os sistemas de controle gerencial tendem a ser mais sofisticados com o aumento do porte da empresa. De fato, esse aspecto contingencial já havia sido documentado por Khandwalla (1972), quando foi identificada uma associação positiva entre o aumento do volume de vendas e a sofisticação dos sistemas de controle gerencial. Assim, empresas de portes diferentes tendem a utilizar diferentes sistemas de medidas de avaliação.

Gordon e Narayanan (1984) identificaram uma forte correlação entre a percepção da incerteza ambiental e o tipo de informações contábeis utilizado. Mais precisamente, quanto maior a percepção da incerteza ambiental mais amplo será o escopo dos sistemas de medidas financeiras e não-financeiras. Nesse ponto, faz-se necessário esclarecer que a incerteza não está no ambiente, mas na sua interpretação, ou seja, como o ambiente é percebido pelos gestores. Muitas vezes, diferentes gestores podem perceber de maneiras distintas o ambiente que envolve externamente uma organização e, a partir deste fato, estruturam sistemas de medidas de avaliação diferentes.

Quando utilizamos medidas financeiras para avaliar o desempenho observamos que tende a ser mais coerente para empresas que competem sob o enfoque da liderança em custos, mas não para as que competem sob o enfoque da diferenciação e da focalização. Segundo Porter (1980) e Shank e Govindarajan (1997), empresas que competem pela liderança em custos oferecem produtos padrões ao mercado e têm na economia de escala e na curva de experiência suas principais fontes de lucro. Sob esse enfoque, elevados investimentos em tecnologia para reprojetar um produto, visando aumentar o valor percebido pelo cliente, pode ser visto como uma ameaça, pois o consumidor tem seu interesse direcionado ao preço.

Medidas financeiras, por outro lado são inadequadas para empresas que buscam aumentar o valor ao cliente oferecendo algo que não é disponibilizado pela concorrência (diferenciação) ou para empresas que desenvolvem competências e capacidades para atender clientes ou segmentos específicos de mercado (focalização). Abernethy e Lillis (1995) investigaram o impacto da flexibilidade nos sistemas de manufatura sobre a estruturação dos sistemas de controle gerencial. Os resultados indicaram que empresas mais direcionadas para estratégias de diferenciação tendem a reduzir a relevância sobre as medidas financeiras.

Segundo Ittner *et al.* (1997), empresas que almejam obter sucesso através da estratégia genérica de diferenciação devem realizar elevados investimentos em tecnologia, buscando desenvolvimento de novos produtos ou inovações em produtos e serviços existentes, criando algo que possa ser considerado único pelos clientes. Porém, tais investimentos somente serão convertidos em resultado financeiro no longo prazo. Neste caso, medidas financeiras (lucratividade, rentabilidade, crescimento anual da receita, etc.) não conseguem fornecer bons indicativos do desempenho da organização para o futuro.

Kaplan e Norton (1996) sugerem que os objetivos financeiros podem diferir consideravelmente em cada fase do ciclo de vida dos negócios. Por exemplo, Hansen e Mowen (1999) descrevem que no estágio de introdução de um novo produto o nível de vendas é baixo. Portanto, medidas financeiras seriam menos eficientes do que medidas orientadas para os clientes, se o objetivo for captar a sensibilidade e percepção do mercado sobre os produtos frente aos concorrentes. Posteriormente, esse fato foi ressaltado por Hoque e James (2000). Segundo esses autores, organizações com produtos em estágio inicial do ciclo de vida tendem a dar menos ênfase no uso de medidas financeiras do que as organizações com produtos em estágios posteriores, onde medidas financeiras são mais adequadas para dar suporte às análises de projetos de investimentos para ampliação da produção.

4. Recentes Evidências Sobre as Medidas de Desempenho

Stede *et al.* (2001) estudaram o relacionamento entre medidas de desempenho e a estratégia utilizada pelas empresas. A amostra investigada era composta por empresas de manufatura que apresentassem um mínimo de US 2,5 milhões em vendas anuais e pelo menos 50 empregados. No total foram 678 empresas dos EUA, e outras 447 empresas da Bélgica. De um total de 1.125 questionários enviados para as empresas da amostra apenas 128 (11,38%) retornaram, sendo 87 de empresas americanas e 41 empresas da Bélgica.

Stede *et al.* (2001) agruparam as medidas em três categorias:

- i) medidas financeiras quantitativas (retorno do investimento, margem de contribuição, custo da manufatura e gastos com melhorias na manufatura);
- ii) medidas não-financeiras quantitativas (operacionais internas – volume de produção, produtividade, eficiência do setup, tempo do ciclo de manufatura, introdução de novos produtos e eficiência do design de novos produtos; orientadas para os empregados – satisfação, habilidades, *empowerment*, treinamento, segurança, *turnover* e absenteísmo; orientadas para os clientes – participação de mercado, atendimento às ordens dos clientes, desempenho da entrega, tempo de resposta aos problemas, flexibilidade de produto, aquisição, satisfação e retenção de clientes);
- iii) medidas subjetivas (perspectivas dos negócios no longo prazo, novos conhecimentos, estilo gerencial, moral, cooperação dos departamentos, lealdade à empresa e partilha de conhecimento com a organização).

A tabela 2 apresenta os resultados obtidos por Stede *et al.* (2001) quanto à composição do sistema de medida da performance. Na primeira coluna são relacionados os tipos de medidas (subjetivas, financeiras e não-financeiras quantitativas), na segunda coluna são evidenciados o valor mínimo, médio e máximo para cada tipo de medida. Observando os dados da Tabela 2 constata-se que, em média, o sistema de medida da performance das empresas é composto por 5 medidas subjetivas, 6 medidas financeiras e 14 medidas não-financeiras quantitativas, e, destas últimas, as que mais se destacam são as medidas operacionais internas.

Tabela 2 – Composição do sistema de medida do desempenho

Tipos de Medidas	Quantidade de medidas		
	Mínima	Média	Máxima
Subjetivas	3	5	6
Financeiras	2	6	10
Não-financeiras quantitativas	5	14	23
<i>Operacionais internas</i>	3	6	9
<i>Orientadas para os empregados</i>	1	4	7
<i>Orientadas para os clientes</i>	1	4	7
Total	10	25	39

Tabela estruturada a partir dos dados apresentados no estudo de Stede *et al.* (2001).

Dessa forma, pode-se afirmar que existe uma predominância no uso de medidas não-financeiras quantitativas (56% = 14/25), seguido das medidas financeiras (25% = 6/25) e das subjetivas (19% = 5/25). Stede *et al.* (2001) salientaram que no mínimo 6 empresas tinham seus sistemas compostos por 10 medidas, 6 empresas operavam com a média de 25 medidas e 7 empresas utilizavam o número máximo de 39 medidas. Outra informação importante, destacada por Stede *et al.* (2001) na pesquisa realizada entre 1998 e 2000, é que 47% das empresas da amostra adicionaram e 11% eliminaram medidas financeiras, enquanto que 64% adicionaram e 5% eliminaram medidas não-financeiras.

5. *Balanced Scorecard*

A proposta de um sistema de medição de desempenho balanceado com medidas de desempenho financeiras e não-financeiras, agrupadas em perspectivas e com o nome de *Balanced Scorecard* surgiu após a publicação do já histórico artigo de Robert S. Kaplan e David P. Norton na *Harvard Business Review* (HBR), em 1992. Todavia, Schneiderman (2004) apresenta uma versão interessante para história do desenvolvimento do BSC, em que as atividades desenvolvidas na empresa *Analog Devices*, nos Estados Unidos da América, tiveram uma participação importante. A base do desenvolvimento do BSC foi o sistema de custeio baseado em atividades (do inglês, *Activity Based Costing* – ABC). Além disto, outro fato que chama atenção é que o nome *Balanced Scorecard* foi utilizado numa proposta muito parecida também na mesma época do artigo na HBR por Maisel (1992). Contudo, a paternidade do BSC é atribuída a Robert S. Kaplan e David P. Norton.

O modelo e uso do BSC evoluíram após a proposta inicial de Kaplan e Norton (1992). Eles mesmos reconhecem isto em Kaplan e Norton (1993). Tempos depois, Kaplan e Norton (2001a,b) reconhecem que o BSC evoluiu de um sistema de medição de desempenho para um sistema de gestão estratégica, passando por um sistema de gestão de desempenho. Vale observar que isto não é claro para muitos praticantes e pesquisadores.

O *Balanced Scorecard* (BSC), de acordo com Kaplan e Norton (1997), é um novo método para o gerenciamento estratégico que complementa as medidas financeiras tradicionais, embora possam existir controvérsias (por exemplo, ver Costa (2001)). O BSC interliga as medidas focadas sobre o desempenho passado com os objetivos e medidas dos

vetores que impulsionam o desempenho futuro, em consonância com a visão e estratégias da empresa. As medidas são focalizadas sob quatro perspectivas: i) financeira, ii) dos clientes, iii) dos processos internos, e iv) do aprendizado e crescimento. Cada uma delas tem seus objetivos, indicadores, metas e iniciativas para traduzir a estratégia em termos operacionais e avaliar o desempenho.

Kaplan e Norton (1997) enfatizam que os objetivos e as medidas financeiras e não-financeiras devem ser conhecidas por todos os funcionários em todos os níveis da organização, pois essas medidas derivam de um processo hierárquico, de cima para baixo, norteado pela missão e pela estratégia. No BSC as medidas representam o equilíbrio entre indicadores externos voltados para acionistas e clientes e os indicadores internos voltados aos processos, à inovação e ao aprendizado e crescimento. Há equilíbrio entre medidas de resultado, consequência de esforços do passado e medidas que determinam o desempenho futuro.

Kaplan e Norton (1997) enfatizam que o processo do BSC é iniciado pela tradução da visão e estratégia da organização em objetivos estratégicos específicos, através de um trabalho de equipe da alta administração. Os objetivos e medidas estratégicas devem ser transmitidos para toda a empresa, como, por exemplo, através de informativos, quadros de avisos ou qualquer meio que garanta que todos sejam informados e adquiram uma clara compreensão das metas de longo prazo e a estratégia adequada para alcançá-las. Com isso, todos os esforços e iniciativas organizacionais estarão alinhados com os processos de mudança necessários.

No BSC as quatro perspectivas garantem o equilíbrio entre os objetivos de curto e de longo prazo, os resultados desejados e os vetores do desempenho desses resultados, as medidas objetivas e concretas e as medidas subjetivas mais imprecisas. Para a maioria das organizações essas quatro perspectivas têm-se mostrado adequadas e suficientes, mas é possível agregar uma ou mais perspectivas complementares, desde que sejam vitais para o sucesso da estratégia da organização (Kaplan e Norton, 1997). As quatro perspectivas do BSC são definidas a seguir.

Perspectiva Financeira

A perspectiva financeira é mantida no BSC, pois as medidas financeiras são valiosas para sintetizar as consequências econômicas imediatas de ações já realizadas e indicam se a estratégia da organização, sua implementação e execução estão contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros. Os objetivos financeiros servem de base para integrar as quatro perspectivas do BSC. O retorno sobre o investimento e o valor econômico agregado são exemplos de medidas genéricas, mas as medidas financeiras devem ser adequadas à estratégia.

Perspectiva dos Clientes

Na perspectiva dos clientes o BSC permite que os executivos identifiquem os segmentos de clientes e mercados nos quais a organização competirá e quais são as medidas de desempenho necessárias. Normalmente são incluídas várias medidas básicas ou genéricas do sucesso de uma estratégia bem formulada e bem implementada, como satisfação, retenção, aquisição, lucratividade e participação dos clientes nos segmentos-alvo. Devem ser incluídas, também, medidas específicas das propostas de valor que a organização oferecerá aos clientes desses segmentos, pois os vetores dos resultados essenciais para os mesmos são os fatores críticos que os fazem mudar ou permanecer leais aos seus fornecedores.

Perspectiva dos Processos Internos

Nesta perspectiva os processos internos críticos para alcançar a excelência são identificados para permitir que a empresa ofereça as propostas de valor capazes de atrair e reter clientes em segmentos-alvo de mercado, satisfazendo as expectativas de retornos financeiros dos acionistas. Portanto, as medidas dos processos internos estão focadas nos processos que causam maior impacto na satisfação do cliente e que são fundamentais para alcançar os objetivos financeiros.

Perspectiva do Aprendizado e Crescimento

A quarta perspectiva do BSC identifica a infra-estrutura que deve ser construída para gerar crescimento e melhoria no longo prazo para a empresa, pois pode ser improvável atingir as metas de longo prazo para clientes e processos internos ou a melhoria contínua da oferta de valor a clientes e acionistas utilizando apenas as tecnologias e as capacidades atuais. Nesta perspectiva as medidas genéricas de resultado, como satisfação, retenção, treinamento e habilidades dos funcionários são tidas como vetores específicos.

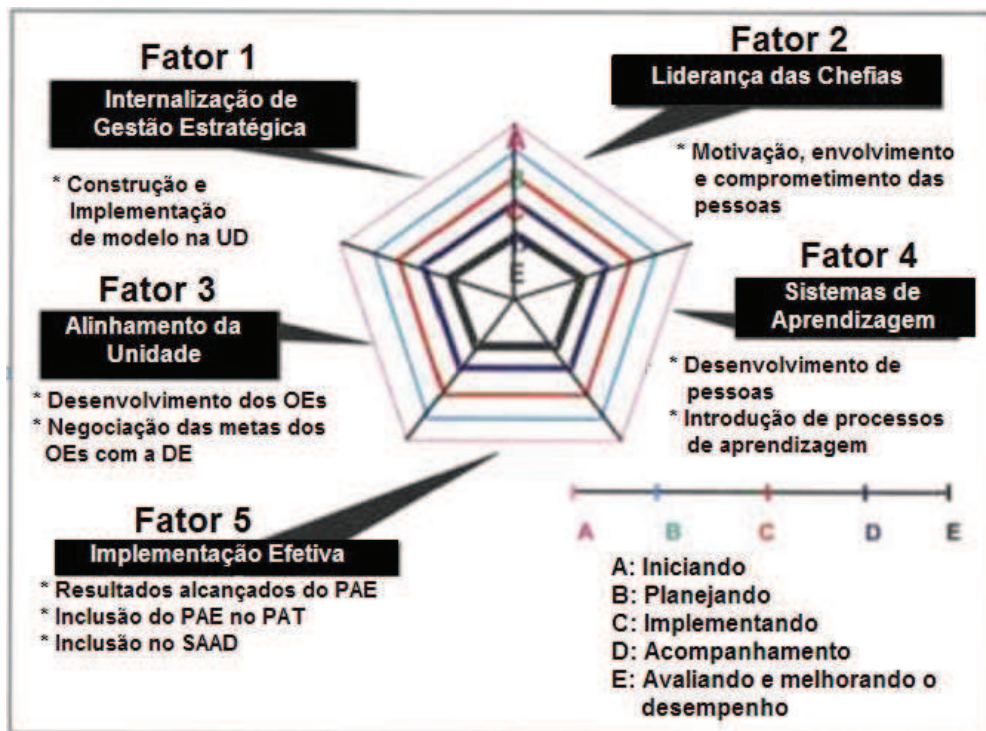
6. Implementação do *Balanced Scorecard*

Os próprios proponentes do modelo apresentam inúmeros casos de sucesso sobre a implementação do BSC. Há alguns anos, Robert S. Kaplan e David P. Norton estão à frente do *Balanced Scorecard Collaborative*, uma organização que oferece consultoria e treinamento para implementação do BSC. Essa organização mantém um “*hall of fame*” que premia as melhores implementações de BSC no mundo.

Seguindo a evolução do BSC, a razão da adoção vem se modificando. Inicialmente, era a necessidade de melhorar a medição de desempenho para prover informações relevantes para os tomadores de decisão (KAPLAN e NORTON, 1992). Depois passou a ser a implementação da estratégia (KAPLAN e NORTON, 1996). Atualmente é tornar a estratégia um trabalho de todos na organização (KAPLAN e NORTON, 2001c). Para uma mudança efetiva com a adoção do BSC, é necessário que ele esteja firmemente ligado aos sistemas de gestão, passando a ser o suporte fundamental para a análise do desempenho e tomada de decisão. É vital determinar as razões pelas quais o BSC deve ser adotado (NIVEN, 2002).

Norton (2001) apresenta os passos para acompanhamento da implementação do BSC, o qual chama de fatores e divide em níveis de A-E. A seguir é apresentado na figura 3 sua representação gráfica.

Figura 3 – Diagrama para Acompanhamento da Implementação do BSC



Fonte: Adaptado de Norton (2001)

Segundo Niven (2002), a implementação do *Balanced Scorecard* segue alguns passos básicos e importantes na fase de planejamento que são: determinação de objetivos claros para a implementação; escolha da unidade de negócio apropriada em que será desenvolvido o BSC; comprometimento dos executivos com a implementação; e formação de uma equipe dentro da organização que possua os conhecimentos necessários sobre estratégia, mercados, concorrentes, processos e competências e a fase de desenvolvimento propriamente dita.

Roest (1997) reforça a necessidade do comprometimento da alta administração, a necessidade de traduzir efetivamente os objetivos estratégicos em ações, planos realísticos e medidas de desempenho, e estabelecer um número balanceado e limitado de objetivos e medidas de desempenho que sejam relevantes para comunicar o sucesso da empresa por meio das perspectivas.

De acordo com Niven (2002), a fase de desenvolvimento engloba alguns passos como:

- Coleta e distribuição de material base sobre a missão, visão, valores, estratégia, posição competitiva e competências essenciais dos funcionários;
- Desenvolvimento de objetivos e medidas de desempenho para cada perspectiva;
- Desenvolvimento de ligações de causa-e-efeito entre as medidas de desempenho;
- Estabelecimento de metas para as medidas de desempenho com validação das mesmas com os executivos e desenvolvimento do plano de implementação.

Montague (1999) acredita que o envolvimento de um grupo multifuncional no desenvolvimento do BSC evita a criação de medidas altamente genéricas, que não representam a verdade sobre o desempenho e não estimulam o comprometimento das pessoas.

Permeando todos os passos acima está o plano de comunicação que tem como objetivos (NIVEN, 2002):

- Conscientização do BSC em todos os níveis da organização;
- Fornecer educação sobre os conceitos-chave do BSC para todos os envolvidos;
- Gerar o compromisso dos *stakeholders*-chave no projeto;
- Encorajar participação no projeto;
- Gerar entusiasmo para o BSC;
- Assegurar que os resultados da equipe sejam disseminados rápida e eficazmente.

Shulver e Antakar (2001) destacam a importância do plano de comunicação e diz que o sucesso do BSC como um sistema de gestão e de comunicação da estratégia foi dependente da seqüência e do conteúdo do processo de planejamento da comunicação usado para disseminar o sistema por toda a organização.

Canevarolo e Martins (2005) também verificaram em dois estudos de caso a importância do plano de comunicação e do uso de tecnologia de informação para suportar o processo de implementação do BSC.

Norton (2001) discorre a respeito das organizações orientadas à estratégia, em favor de que o processo de mudança no que compete a implementação do BSC pode levar de 2 a 4 anos, conforme figura 4 apresentada a seguir.

Figura 4 – Diagrama de Acompanhamento do BSC



Fonte: Adaptado de Norton (2001)

Butler *et al.* (1997) verificou que um dos aspectos críticos na implementação do BSC foi o entendimento e a confiança das pessoas envolvidas no conjunto de medidas de desempenho do sistema. Outro ponto favorável, observado por esses autores, foi a presença de uma consultoria que ajudou a estimular maior abertura na emissão de opiniões, resultando no desenvolvimento de um BSC com a visão incorporada dos gerentes, gerando maior comprometimento. Isto também foi observado por Canevarolo e Martins (2005).

Santos (2002) apresenta um estudo de caso de fracasso de implementação do BSC em uma empresa automobilística brasileira. O autor destaca que houve falhas tanto no que tange ao escopo do projeto quanto na formação da equipe. Quanto ao escopo do projeto, ele foi desenvolvido envolvendo apenas algumas áreas da empresa, e não na empresa como um todo ou em uma unidade de negócios. Quanto à equipe, houve a participação de poucos membros das áreas envolvidas e de um consultor externo. Além disso, não houve a participação dos altos executivos da organização, o que resultou em uma percepção inconsistente da estratégia da empresa pela equipe. Outro ponto levantado foi a dificuldade em comparar os indicadores de desempenho nas áreas envolvidas devido à falta de uniformidade de métodos de cálculo dos indicadores de desempenho.

Sobre o impacto da adoção de sistemas de medição de desempenho, Neely *et al.* (2004) estudaram duas subsidiárias de uma empresa, sendo que uma delas implementou o BSC e outra não. Ao comparar o desempenho de ambas, o que se notou é que elas tiveram um impacto positivo em vendas e lucro, ou seja, o BSC aparentemente não teve impacto positivo. Este tipo de resultado empírico contrasta com as afirmações de sucesso do BSC que normalmente se encontram na mídia e divulgada pelos seus proponentes e toda a indústria que se aglutina em torno do BSC. Pelo exposto, observa-se que a implementação do BSC não resulta sempre em vantagem competitiva imediata ou pode até mesmo levar a falhas.

7. Críticas ao *Balanced Scorecard*

Quando analisado mais profundamente existem aspectos importantes sobre o BSC que merecem atenção na adoção de tal modelo, seja ele para medição de desempenho ou para gestão estratégica. Provavelmente muitos dos problemas gerados podem estar associados às falhas detectadas por outros autores e apresentadas nesta seção.

Na literatura observamos casos tanto de sucesso quanto de fracasso. Dessa forma, o BSC vem despertando, principalmente, na academia o interesse por análises críticas no sentido de colocar à prova ou apontar incongruências de tal modelo.

Norreklit (2000; 2003) fez críticas ao BSC. As relações de causa-e-efeito entre as medidas de desempenho, a falta de validade como um sistema de gestão estratégica, o caráter inovador e a validade da ferramenta foram os principais pontos apresentados.

Segundo a autora, não é considerada a dimensão tempo no relacionamento entre a causa e o efeito, e não existe uma relação causal, mas sim lógico acerca do esperado entre as ações a serem tomadas. Outros aspectos ainda foram apresentados, como o BSC não é um sistema válido para a gestão estratégica, principalmente porque ele não assegura um enraizamento organizacional e ambiental, conseqüentemente existirá um vácuo entre a estratégia expressa em ações e a estratégia planejada. Ele apenas recorre ao convencimento por meio de apelos emocionais, metáforas e uma aparente lógica sem fundamentação.

Attadia *et al.* (2003) fazem uma análise crítica do BSC distribuída em três eixos: conceito, estrutura e gestão. A maior crítica conceitual do BSC feito pelos autores é que o modelo foi criado sob a visão da escola prescritiva da estratégia e isto o limita porque fatores ligados à visão descritiva (jogo do poder, influência da cultura e lado emergente das estratégias, por exemplo) são negligenciados. As críticas estruturais apontam grande dificuldade em definir medidas de desempenho não-financeiras, de criar medidas de desempenho preditivas, de integrar as perspectivas por meio da determinação das relações de causa-e-efeito e de utilizar o mapa estratégico. Quanto à crítica de gestão, fica clara a

necessidade do apoio efetivo da alta administração ao processo de implementação do BSC e que ele seja conduzido por uma equipe multifuncional capaz de estruturar, comunicar e desdobrar verticalmente e horizontalmente o BSC, criando o comprometimento efetivo dos empregados com o modelo. Além disso, ainda é preciso aprender efetivamente como integrar o BSC a outros sistemas da organização (orçamento, avaliação de desempenho e remuneração).

8. Estudo de caso em uma Instituição Educacional

Com base no referencial teórico apresentado anteriormente, que aponta para um modelo de medição de desempenho, que sofreu mutações pelo uso, e apresenta problemas de concepção e implementação, optou-se pela realização de um estudo de caso com vistas a verificar o grau de aderência de uma situação específica com o referencial teórico. O estudo de caso permite aos pesquisadores investigar com detalhe e riqueza diversas fontes de informação, seja os vários entrevistados ou consultas a documentos e as observações, que permitem, ao final, sugestões interessantes (YIN, 1994). Isto pode ser de grande valia para uma reflexão sobre o desenvolvimento do modelo BSC.

8.1 Considerações sobre o SENAC/RN

O Serviço Nacional de Aprendizagem e Comércio – Departamento Regional do Rio Grande do Norte (SENAC/RN) atua no estado desde 1946, com a missão de educar para o trabalho em atividades de comércio de bens, serviços e turismo. Nestas seis décadas, ela deu um novo significado a palavra “Qualificação”, que deixou de ser apenas um repasse de informações específicas ao desempenho de alguma função para se transformar em formação de mão-de-obra rigorosamente afinada com as demandas do mercado comerciário. Atualmente apresenta um grande desafio, que é aumentar a oferta de capacitação com qualidade e garantir a sustentabilidade social e financeira. Nesse sentido, a Administração Regional vem objetivando a melhoria contínua da qualidade e, para isso, tem desenvolvido um controle de desempenho geral focado em resultados e diferencial.

Atualmente, no RN, dispõe de 14 Centros de Formação Profissional, sendo 4 Unidades, 1 Hotel-Escola e 1 Posto-Escola na Capital, 5 Núcleos no Interior e 3 Unidades Móveis. Como forma de atingir o objetivo de melhoria contínua em todos os âmbitos da organização, iniciou em 2006 a implementação do *Balanced Scorecard* (BSC), utilizado como ferramenta de avaliação do desempenho e suporte para desenvolvimento da estratégia organizacional.

Foi definido pelos principais gestores da organização que a estratégia adotada seria a “Implantação de um Modelo de Gestão Estratégica da Qualidade”, com o tema estratégico a atingir “Excelência na Educação Profissional”. Após 2 anos do início do processo de implementação do BSC, tornou necessário uma avaliação dos primeiros resultados, onde seria comparado com as metas pré-estabelecidas. Essa avaliação seria relevante para embasar decisões atuais sobre ações futuras.

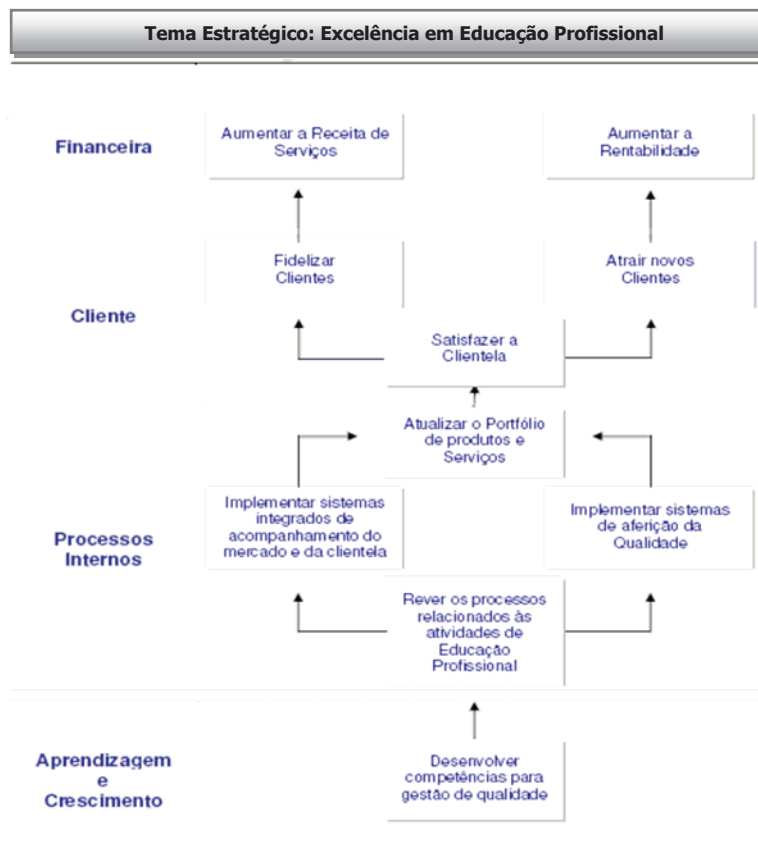
O estudo de caso foi desenvolvido junto a Assessoria de Planejamento do SENAC/RN, no qual foram acompanhadas as atividades relacionadas à implementação do *Balanced Scorecard* na Instituição, durante todo o processo de implementação, aproximadamente 2 anos.

8.2 Fases de Implementação do BSC no SENAC RN

Durante a pesquisa junto à empresa estudada, observamos o processo de implementação do *Balanced Scorecard* na organização e descrevemos a seguir:

1. Início do Planejamento Estratégico no ano de 2006. A adoção do BSC na organização seguiu a sugestão do Departamento Nacional do SENAC e não um programa corporativo da Instituição. Anteriormente existia na empresa uma prática de medição de desempenho por meio de uma matriz de indicadores simples, considerando apenas aspectos quantitativos.
2. O projeto teve todo o apoio e patrocínio da Direção Regional e envolveu os principais gestores da organização, coordenado pela Assessoria de Planejamento do SENAC/RN.
3. A razão alegada para implementação do *Balanced Scorecard* foi a necessidade de se implantar um modelo de gestão estratégica, onde todos os objetivos, metas e ações da Instituição estivessem integrados a estratégia organizacional, construído de forma participativa, entre todos os níveis hierárquicos e contemplando as grandes áreas da empresa, onde essa estratégia se tornaria tarefa de todos.
4. Um dos primeiros passos foi a realização de uma oficina, aproximadamente 40 colaboradores. Foram consideradas as diretrizes contidas no Planejamento Estratégico do SENAC Nacional (2006-2010), analisados os cenários atuais, construídos os cenários futuros, e identificadas as forças, fraquezas, oportunidades e ameaças à Instituição. Diante do exposto, foi construído de forma coletiva o mapa estratégico organizacional 2007.
5. Para acompanhar a execução da estratégia organizacional definida, por meio dos objetivos, metas e ações, contou-se com o apoio de uma consultoria externa, que realizou fóruns gerenciais bimestral, com objetivo de acompanhar as ações definidas do mapa estratégico.
6. Para envolver outros níveis hierárquicos no processo foram visitados a cada dois meses, os Centros de Formação Profissional e realizados trabalhos de disseminação das diretrizes estratégicas contidas no Planejamento Estratégico.
7. Após o primeiro ano foi realizada uma oficina com o objetivo de validar a viabilidade de se continuar com a estratégia adotada ou de defini-la, como também a permanência do mapa estratégico organizacional. O grupo gestor definiu que a estratégia e o mapa estratégico organizacional permaneceriam, mas seria realizado alguns ajustes. Foram construídos na mesma ocasião, de forma coletiva, 18 mapas estratégicos, desdobrados a partir do mapa estratégico corporativo, para as 2 Diretorias, 4 Gerências Funcionais, 1 Núcleo de Desenvolvimento, 1 Assessoria e 10 Centros de Formação Profissional.
8. O trabalho atual do SENAC está sendo o acompanhamento da estratégia por meio dos mapas estratégicos desdobrados por equipe.

Figura 3 – Diagrama do Mapa Estratégico Corporativo 2007



Fonte: Plano Anual da Administração Regional do SENAC/RN 2007.

9. Análise dos Resultados

Para análise do processo de implementação do BSC no SENAC/RN, conforme já descrito, utilizaremos a literatura estudada. Para tanto, os comentários serão apresentados por temática, juntamente com as análises e/ou recomendações.

Viabilidade de uso ferramenta

Para atingir sua visão de futuro, a empresa acredita ser primordial ter uma estratégia para atingir seu objetivo de longo prazo. Dessa forma o BSC, entre as ferramentas e metodologias analisadas se apresentou como a melhor alternativa, pelos pontos expostos anteriormente. A empresa informou que estará realizando esta análise anualmente, buscando identificar a ferramenta que melhor atenda suas necessidades de gestão. Contudo, a previsão inicial foi trabalhar até 2010.

Orientação e apoio Interno/Externo

A empresa teve orientação do SENAC Nacional na fase inicial de implantação e durante o processo de uma consultoria externa, que não atendeu as expectativas por trabalhar com conceitos básicos da ferramenta, já a continuidade do trabalho foi realizada pela Assessoria de Planejamento que buscou desenvolvê-la. Observamos que a equipe está elaborando um projeto de implantação e desenvolvimento da metodologia BSC, o que é recomendando.

Estruturação da equipe

A equipe que coordena a implementação do BSC é a Assessoria de Planejamento, estruturada com o objetivo de implantar o planejamento estratégico na instituição, para tanto, tem utilizado o BSC como metodologia para fundamentar o trabalho, constando de 4 colaboradores com conhecimentos em gestão, estratégia, tecnologia da informação e marketing. Apesar de não ser uma equipe exclusiva para o BSC, a empresa mostrou ter ciência da importância de se ter uma equipe, para de forma estruturada e por etapas ir incorporando ao antigo planejamento institucional com características financeiras e de curto prazo, o planejamento estratégico, considerando também aspectos qualitativos e de longo prazo, e dessa forma tendo na base o BSC e outras ferramentas de apoio.

Capacitação para uso da ferramenta

Os colaboradores ainda não foram capacitados para uso da ferramenta por estar sendo implantado o programa de educação corporativa. Até o momento já foram capacitados por uma empresa externa de treinamento e desenvolvimento de recursos humanos 5 colaboradores com uma carga horária de 16 horas. A equipe planeja em curto prazo, uma capacitação para os principais gestores quanto aos conceitos, utilização e o impacto da ferramenta BSC na gestão organizacional, o que é recomendado.

Construção do Balanced Scorecard

O BSC foi construído de forma participativa, com a presença de todo o grupo gestor da organização correspondendo a 40 colaboradores. As análises dos cenários interno e externo, e da matriz SWOT, por meio das forças, fraquezas, oportunidades e ameaças, permitiram ao grupo validar a missão, desafio e visão, e definir a estratégia organizacional. Dessa forma, com base nessas diretrizes foi construído o *Balanced Scorecard* da empresa, levantando os objetivos estratégicos, com suas metas, indicadores e ações. A construção do BSC aconteceu de forma correta.

Desdobramento do mapa estratégico organizacional

Acreditamos que a empresa está atuando corretamente quando prima pela implantação passo-a-passo, com vistas a não atropelar o processo. No primeiro ano o foco foi de conhecimento e conscientização a respeito da ferramenta, no segundo ano, o objetivo é o alinhamento e comunicação dos 18 mapas estratégicos desdobrados.

Acompanhamento e desenvolvimento do BSC

Para acompanhar e desenvolver o BSC, a empresa realizou fóruns de gestão, onde os gestores poderiam se colocar sobre o *status* atual, os entraves e próximos passos, no que competia ao andamento das ações estratégicas. Este trabalho foi realizado bimestralmente, com a presença da diretoria e dos principais gestores, cabendo a equipe que coordenou o processo, a consolidação de todos os dados apresentados e a socialização com os envolvidos. Identificamos que no estágio do processo de implantação, o objetivo não foi o foco nos indicadores, mas no direcionamento estratégico que o BSC podia gerar na organização. Há uma sugestão para a construção de uma proposta de suporte tecnológico, que na análise custo *versus* benefício, agregue valor ao trabalho.

Comunicação

A ferramenta utilizada para comunicar o BSC tem sido as visitas aos Centros de Formação Profissional. Na ocasião a equipe faz um trabalho de socialização do status atual da estratégia e a disseminação de conceitos, mostrando a relação do desempenho

organizacional da unidade visitada com as diretrizes estratégicas. A equipe está concluindo um projeto para comunicar o BSC à empresa, o que está correto. O objetivo será disseminar a importância da ferramenta BSC e socializar o status atual da estratégia, de cima para baixo no nível hierárquico, gerando sinergia entre os colaboradores. Sugerimos trabalhar com encontros, capacitações e visitas a todas as equipes.

Alinhamento estratégico

Em todos os encontros realizados, um dos pontos trabalhados e considerado pela equipe como o mais importante é mostrar o alinhamento entre todos os objetivos, metas, indicadores e ações com a estratégia organizacional, que levará a empresa a atingir sua visão de futuro. Isso acontece relacionando resultados operacionais quantitativos com soluções estratégicas qualitativas. Consideramos que é importante não se prender apenas ao alinhamento dos mapas, mas sim construir um raciocínio que direcione toda a empresa a entender que todas as ações devem estar alinhadas e focadas para que seus objetivos sejam atingidos.

Orçamento

O BSC foi desenvolvido inicialmente e serviu de subsídio a elaboração do orçamento institucional. O correto seria definir os recursos orçamentários no próprio BSC, já que a empresa deve focar seus esforços em favor da estratégia. Contudo, a empresa entende que isso é um processo e que essa mudança acontecerá aos poucos, se oportuno na visão dos gestores.

Remuneração de desempenho

Atualmente não há nenhuma vinculação do BSC com a remuneração de desempenho no aspecto salarial. Vincular o BSC a remuneração de desempenho não está nos planos da empresa no atual momento. Sugerimos que no tempo oportuno, se essa questão vier a ser tratada tenha a atenção devida.

Instrumentos de monitoração

As ações estratégicas são acompanhadas junto aos gestores no fórum gerencial e socializadas oportunamente. Como o BSC está em fase inicial, avaliamos a atividade de acompanhamento boa, pois as ações adotadas pela instituição são em sua maioria qualitativas. Contudo, a equipe informou está em conclusão o projeto de monitoração que contará com um instrumento que permite acompanhar o desenvolvimento das ações sistematicamente.

Cálculos dos Indicadores

A maioria dos indicadores são qualitativos, o cálculo do indicador é gerado pela equipe que coordena o processo. Já para os indicadores quantitativos é utilizado alguns sistemas, como por exemplo a programa de pesquisas integradas para mensurar a satisfação da clientela. Todos os cálculos são processados bimestralmente. Na fase atual no qual se encontrar o BSC na empresa, a forma de cálculo está regular, contudo, faz-se necessário a implantação de um sistema de apoio tecnológico que permita diariamente a visualização do *status* atual dos indicadores.

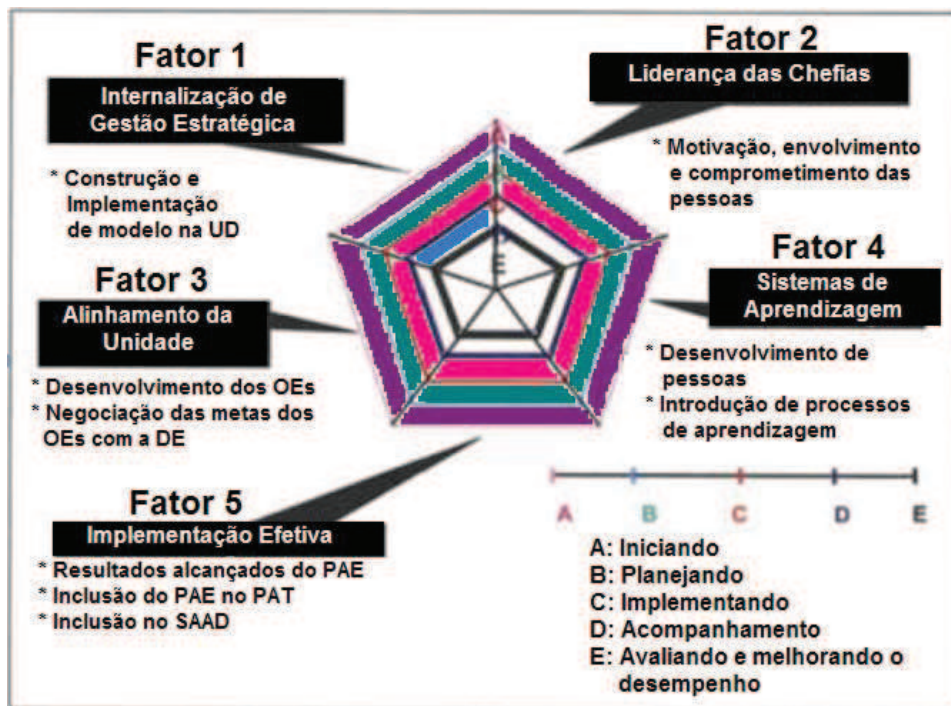
Software de apoio

A empresa não dispõe atualmente de nenhum software que atue diretamente no acompanhamento do BSC, contudo, utiliza o software de tecnologia SPHINX Brasil, para realizar pesquisas que geram resultados para o cálculo de alguns indicadores. É fundamental para a organização que trabalha com o BSC, envolver toda a equipe nesse

processo e um software de apoio ao acompanhamento e comunicação da estratégia é fundamental.

Analisando o acompanhamento da implementação do BSC no SENAC/RN conforme Norton (2001), como descrito na seção que discorre sobre os passos ou fatores da implementação, observamos que a posição atual da organização estudada encontra-se no fator 1 – Internalização da Gestão Estratégica no nível D – Acompanhamento, conforme apresentado na figura 5 abaixo.

Figura 5 – Posição atual sobre a implementação do BSC no SENAC/RN



Fonte: Construído pelo autor, adaptado da visão de Norton (2001)

10. Conclusão

Desde 1992, o *Balanced Scorecard* (BSC), tem despertado o interesse das organizações, sua evolução tem trazidos ganhos consideráveis. Esse sistema de gestão está baseado em indicadores que avaliam o desempenho, traduzindo a missão e a estratégia em objetivos e medidas organizadas nas perspectivas financeiras, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. Vale ressaltar que termo *Balanced* (balanceado) enfatiza o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazos, medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de ocorrência e de tendência, e entre as demais perspectivas que tratam de aspectos internos e externos da organização. O termo *scorecard* visa ressaltar a forma como os resultados passaram a ser mensurados.

O setor educacional frente às exigências do mercado de trabalho e focado no desenvolvimento estratégico da qualidade, necessita de uma ferramenta que preste suporte ao seu desenvolvimento.

A contribuição deste artigo está em trazer à tona alguns aspectos que devem ser considerados durante o processo de implantação do BSC em uma organização, já

apontados na bibliografia pesquisada e que ficam como um alerta para os praticantes. Entretanto, as contribuições não param aí, uma vez que alguns desvios observados daquilo que é preconizado pelos proponentes do BSC têm como causa problemas apontados em análises críticas sobre a proposta encontradas na bibliografia pesquisada. Isto não invalida de todo o BSC, mas lança luz para a necessidade de mais estudos e investigações com o caráter de colocar a testes mais rígidos essa proposta.

O SENAC/RN esteve preocupado inicialmente em implantar o planejamento estratégico na organização, para tanto, estruturou uma equipe, teve o apoio do SENAC Nacional, contratou uma consultoria externa e adquiriu software de pesquisa.

Para fundamentar o planejamento estratégico, decidiu implantar a ferramenta de gestão estratégica *Balanced Scorecard* (BSC), pois permitira que todos os objetivos, metas, indicadores e ações estivessem integrados a estratégia organizacional, construído de forma participativa, entre todos os níveis hierárquicos e contemplando as grandes áreas da empresa, onde essa estratégia se tornaria tarefa de todos.

A implementação teve início sem a visão romântica da teoria e muitas adaptações foram necessárias para se adequar a realidade da empresa, mas sem fugir da essência. Os resultados mostram que as etapas previstas no plano de implementação do BSC estão sendo realizadas com sucesso.

A teoria é abrangente e acreditamos que várias considerações poderiam ser realizadas, todavia, apresentamos alguns pontos de melhoria que identificamos como primordiais para o sucesso e continuidade do trabalho, a saber:

Na visão de Niven (2002), onde a implementação requer importantes pontos na fase de planejamento. Identificamos que a empresa conseguiu cumprir bem os aspectos que competia a determinação de objetivos claros para a implementação; escolha da unidade de negócio apropriadas em que será desenvolvido o BSC; comprometimento dos executivos com a implementação; e formação de uma equipe dentro da organização que possua os conhecimentos necessários sobre estratégia, mercados, concorrentes, processos e competências e a fase de desenvolvimento propriamente dita.

Roest (1997) reforça a necessidade do comprometimento da alta administração, a necessidade de traduzir efetivamente os objetivos estratégicos em ações, planos realísticos e medidas de desempenho, e estabelecer um número balanceado e limitado de objetivos e medidas de desempenho que sejam relevantes para comunicar o sucesso da empresa por meio das perspectivas. Aspectos que também identificamos durante o processo.

Já na fase de desenvolvimento, Niven (2002), engloba alguns passos como: coleta e distribuição de material base sobre a missão, visão, valores, estratégia, posição competitiva e competências essenciais dos funcionários; desenvolvimento de objetivos e medidas de desempenho para cada perspectiva; desenvolvimento de ligações de causa-e-efeito entre as medidas de desempenho; estabelecimento de metas para as medidas de desempenho com validação das mesmas com os executivos e desenvolvimento do plano de implementação. Todos esses aspectos também foram constatados durante o estudo.

Quanto ao plano de comunicação, também exposto por Niven (2002), sobre conscientização do BSC em todos os níveis da organização; fornecer educação sobre os conceitos-chave do BSC para todos os envolvidos; gerar o compromisso dos *stakeholders*-chave no projeto; encorajar participação no projeto; gerar entusiasmo para o BSC; assegurar que os resultados da equipe sejam disseminados rápida e eficazmente. Foram pontos identificados durante o processo de estudo.

Já na visão de Canevarolo e Martins (2005) no que compete ao uso de tecnologia de informação para suportar o processo de implementação do BSC. Identificamos que a empresa deixa a desejar, mas entendemos que não está nos planos atuais e que isto já

estava previsto. Aspectos apresentados por Butler *et al.* (1997) como críticos na implementação do BSC foi o entendimento e a confiança das pessoas envolvidas no conjunto de medidas de desempenho do sistema, foram identificados com sucesso. Outro ponto favorável, observado por esses autores, foi a presença de uma consultoria que ajudou a estimular maior abertura na emissão de opiniões, resultando no desenvolvimento de um BSC com a visão incorporada dos gerentes, gerando maior comprometimento. Isto também foi observado por Canevarolo e Martins (2005) e identificados durante o estudo.

Em recente entrevista a HSM (2007), Norton indaga que o alinhamento é uma peça importante do sistema de gestão de estratégia. E ainda pondera que se voltarmos ao período da teoria clássica da administração lembraremos que a estrutura segue a estratégia. Mas isso não condiz com o cenário da nova economia, que surgiu em 2000 e vigora até hoje, com características como terceirização, capital intelectual, foco no consumidor e todas essas coisas que basicamente exigem diferentes tipos de estrutura. Nós nos damos conta de que a estrutura é o maior empecilho a mudança. Você não consegue fazer com que uma empresa se reorganize somente para executar uma estratégia. Por isso o maior desafio é responder a pergunta: como executar a estratégia sem se organizar?

Dessa forma, acreditamos que a palavra alinhamento é a mais importante nesse processo, Kaplan e Norton (1997) já diziam que o que não é medido não é gerenciado. Em nossa análise, observamos que o BSC foi implantando na empresa para assumir a tarefa de sistema de medição de desempenho porque fazia-se necessário mensurar o desempenho organizacional, e de um sistema de gestão estratégia, porque havia uma necessidade de se gerenciar os objetivos, metas, indicadores e ações de forma integrada a estratégia organizacional, conduzindo a empresa para atingir sua visão de futuro. Todavia, não houve nenhuma alteração em sua estrutura física ou de processos para essa mudança.

Inserido nessa realidade, onde faz-se necessário executar a estratégia, o desafio é implantar o *Balanced Scorecard* adequado a realidade da empresa e primando pelo alinhamento entre a missão, desafio, visão de futuro, estratégia, objetivos, metas, indicadores, ações, colaboradores, níveis hierárquicos, sistemas de tecnologia, mercado externo, etc, enfatizando as relações de causa-e-efeito entre todo o processo.

A incorporação da ferramenta do BSC no SENAC/RN promoveu soluções às questões anteriormente críticas na sua execução, como a mobilização das lideranças, a comunicação da estratégia facilitando a compreensão de todos, o alinhamento de toda a estrutura da Instituição, a motivação e o comprometimento dos profissionais e a integração entre as áreas, permitindo fazer da gestão estratégica um processo permanente e contínuo. Tendo gerado como principais resultados alcançados, o planejamento, execução e monitoração sistemática das ações prioritárias; e o desenvolvimento do pensar estratégico por parte do capital intelectual da organização.

11. Bibliografia

ABERNETHY, M. A.; LILLIS, A. M. *The impact of manufacturing flexibility on management control system design*. Accounting, Organizations and Society, v. 20, n. 4, p. 17241-258, 1995.

ANTHONY, R. N. *Planning and control systems: a framework for analysis*. Harvard Graduate School of Business, Boston, 1965.

- ATTADIA, L. C. L.; CANEVAROLO, M. E. P.; MARTINS, R. A. *Balanced scorecard: uma análise crítica*. In: Anais XXIII ENEGEP, Ouro Preto, MG, Brasil, 22 a 24 outubro, 2003, UFOP/UNIFEI/ABEPRO. (CD-Rom)
- BANKER, T. R. D.; POTTER, G.; SRINIVASAN, D. *An investigation of an incentive plan that includes non-financial performance measures*. The Accounting Review, v. 75, n. 1, p. 65-92, 2000.
- BSCol. *Balanced Scorecard Hall of Fame Inductees*. 2006. Disponível na URL:<<http://www.bscol.com/bscol/hof/members/>>. Acesso em: dez/2007.
- BUTLER, A.; LETZA, S. R.; NEALE, B. *Linking the balanced scorecard to strategy*. Long Range Planning, Vol.30, No.2, pp 242-253,1997.
- CANEVAROLO, M. E. P.; MARTINS, R. A. *Estudos de caso sobre implementação de balanced scorecard*. In: Anais ... XXV ENEGEP, Porto Alegre, RS, Brasil, 29 de outubro a 01 de novembro, 2005, PUC/RS-ABEPRO. (CD-Rom)
- COSTA, A. P. P. *Contabilidade gerencial: um estudo sobre a contribuição do balanced scorecard*. Dissertação de Mestrado – FEA/USP, 2001.
- ECCLES, R.; PYBURN, P. J. *Creating a comprehensive system to measure performance*. Management Accounting, v. 74, n. 4, p. 41-44, 1992.
- EZZAMEL, M. *The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics*. Management Accounting Research, v. 1, p. 181-197, 1990.
- FITZGERALD, L.; JOHNSTON, R.; BRIGNALL, S.; SILVESTRO, R.; VOSS, C. *Performance measurement in service business*. UK: CIMA, 1991.
- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. *Cost management: accounting and control*. Ohio: Thomson Learning, 1999.
- HOQUE, Z.; JAMES, W. *Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impacts on organizational performance*. Journal of Management Accounting Research, v. 12, p. 1-17, 2000.
- ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. *Are non-financial measures leading indicators of financial performance: an analysis of customer satisfaction*. Journal of Accounting Research, v. 36, p. 1-35, 1998.
- ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F.; RAJAN, M. V. *The choice of performance measures in annual bonus contracts*. The Accounting Review, v. 72, n. 2, p. 231-255, 1997.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1987.
- JUDSON, A. S. *Making Strategy Happen: Transforming plans into reality*. London: Basil Blackwell, 1990.

KAPLAN, R. S. *Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research*. Accounting Review, v. LVIII, n. 4, p. 686-705, 1983.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *The balanced scorecard – measures that drive performance*. Harvard Business Review, p. 71-79, 1992.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Putting the balanced scorecard to work*. Harvard Business Review, Vol. 71, No.5, pp.134-147, set/out. 1993.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Translating strategy into action: the balanced scorecard*. Harvard Business School Press, 1996.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Organização Orientada para a Estratégia: Como as empresas que adotam o BALANCED SCORECARD prosperam no novo ambiente de negócios*. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *Having trouble with your strategy? then map it*. Harvard Business Review, Vol.78, No.5, pp.167-176, september/october. 2000.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *The strategy focused organizations – measurement to strategic management: Part I*. Accounting Horizons, Vol.15, No.1, pp.87-104, 2001a.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *The strategy focused organizations – measurement to strategic management: Part II*. Accounting Horizons, Vol.15, No.2, pp.147 160, 2001b.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P; *The strategy focused organizations – how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston, Harvard Business School Press, 2001c.

LAITINEN, E. K. *A dynamic performance measurement system: evidence from small Finnish technology companies*. Scandinavian Journal of Management, v. 18, p. 65-99, 2002.

LUTHANS, F. *The contingency theory of management*. Business Horizons, June, 1973.

LYNCH, R. L.; CROSS, K. F. *Measure up! Yardsticks for continuous improvement*. USA: Blackwell, 1991.

MAISEL, L. S. *Performance measurement: the balanced scorecard approach*. Journal of Cost Management, Vol.6, No.2, pp.47-52, 1992.

MERCHANT, K. A. *Modern management control systems: test and cases*. Prentice Hall, 1998.

MONTAGUE, S. *Beyond balanced scorecards*. Performance Management Network Inc. august,1999. Disponível na URL:<
http://www.pmn.net/library/Beyond_Balanced_Scorecard.htm>. Acesso: dez/2007.

- NANNI, A. J.; DIXON, J. R.; VOLLMANN, T. E. *Integrated performance measurement: management accounting to support the new manufacturing realities*. Journal of Management Accounting Research, v. 4, p. 1-19, 1992.
- NEELY, A.; KENNERLY, M.; MARTINEZ, V. *Dos the balanced scorecard work: an empirical investigation*. In: NEELY, A.; KENNERLY, M.; WALTERS, A. *Performance measurement and management: public and private*. Center for Business Performance, Stilink, UK, Proceedings of PMA Conference, 2004, pp.763-770.
- NIVEN, P. R. *Balanced scorecard step-by-step – maximizing performance and maintaining results*. New York, John Wiley & Sons, Inc., 2002.
- NORREKLIT, H. *The balanced on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions*. Management Accounting Research, Vol.11, pp.65-88, 2000.
- NORREKLIT, H. *The balanced scorecard: what is the score? a rhetorical analysis of the balanced scorecard*. Accounting, Organizations and Society, Vol.28, pp.591-619, 2003.
- PARKER, L. D. *Divisional performance measurement: beyond an exclusive profit test*. Accounting and Business Research, v. 36, p. 309-319, 1979.
- PORTER, M. E. *Competitive strategy*. New York: Free Press, 1980.
- ROEST, P. *The golden rules for implementing the balanced business scorecard*. Information Management 10 & Computer Security, Vol.5, No.5, pp.163-165, dec.1997.
- SANTOS, B. *Implantando o balanced scorecard em uma empresa automobilística: obstáculos e resultados preliminares*. In: Anais ... XXII Encontro Nacional de Engenharia de Produção – ENEGEP – 2002, Curitiba. Anais ... Curitiba, 2002. (CD-Rom)
- SCHNEIDERMAN, A. M. *The first balanced scorecard*. 2004. Disponível na URL:<http://www.schneiderman.com/Concepts/The_First_Balanced_Scorecard/BSC_INTRO_AND_CONTENTS.htm>. Acesso em: dez/2007.
- SHULVER, M.; ANTARKAR N. *The balanced scorecard as a communication protocol for managing across intra-organizational borders*. In: Proceedings... Twelfth Annual Conference of the Production and Operations Management Society, POM-2001, march 30-April 2, 2001, Orlando, USA.
- SOLOMONS, D. *Divisional performance: measurement and control*. Homewood, Illinois, 1965.
- STEDE, W. A. V.; CHOW, C. W.; LIN, T. W. *Strategy, choice of performance measures and performance*. Working Paper, University of Southern California, 2001.
- STEWART, G. *The quest for value*. New York: Harper Business, 1991.
- YIN, R. K. *Case study research - design and methods*. 2.ed. London: Sage, 1994.