

# Balanced Scorecard: Considerações Acerca das Dificuldades Na Implementação e das Críticas Ao Modelo

Rodney Wernke

Rogério J. Lunkes

Antonio Cezar Bornia

## Resumo:

*Após conceituar e apresentar brevemente as principais características do Balanced Scorecard, evidenciam-se os principais problemas detectados por ocasião da implementação do modelo proposto por Kaplan e Norton. Em seguida, são elencadas críticas direcionadas ao BSC, oriundas de diversos autores.*

**Área temática:** *Gestão de Custos e Sistemas de Informação*

**BALANCED SCORECARD: CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS  
DIFICULDADES NA IMPLEMENTAÇÃO E DAS  
CRÍTICAS AO MODELO  
TRABALHO 7.009**

Resumo: Após conceituar e apresentar brevemente as principais características do Balanced Scorecard, evidenciam-se os principais problemas detectados por ocasião da implementação do modelo proposto por Kaplan e Norton. Em seguida, são elencadas críticas direcionadas ao BSC, oriundas de diversos autores.

Palavras-chave: Balanced Scorecard, Críticas.

Área temática: Gestão de Custos e Sistemas de Informação

## **BALANCED SCORECARD: CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS DIFICULDADES NA IMPLEMENTAÇÃO E DAS CRÍTICAS AO MODELO**

### **1 - INTRODUÇÃO**

As modificações percebidas no ambiente empresarial nas últimas décadas trouxeram à tona a necessidade de se buscar alternativas de gestão que contemplem as díspares peculiaridades que caracterizam o mercado globalizado e competitivo, no qual se insere a maioria das empresas.

Com isso, o emprego do monitoramento de diversas perspectivas fez-se imprescindível. Costa (2001) comenta que a consideração de medidas financeiras e não-financeiras é uma exigência dos tempos modernos, onde prevalecem a maior variedade de produtos, períodos de produção mais curtos, mudanças aceleradas nas características dos produtos e elevada competição mercadológica.

Além disso, utilizar-se exclusivamente medidas financeiras para avaliar o desempenho das entidades pode induzir à opções errôneas. As mensurações financeiras são indicadores defasados e concentrados em resultados, ou seja, nas conseqüências de ações pretéritas. A dependência única em relação aos indicadores financeiros promoveu comportamentos que sacrificavam a criação de valor de longo prazo, pelo desempenho de curto prazo (Kaplan e Norton, 2000).

Neste sentido, Johnson e Kaplan (1993) consideram que mais importante do que tentar apurar lucros periódicos é calcular e informar uma variedade de indicadores não-financeiros, mencionando que os indicadores devem se basear na estratégia da companhia, e incluir parâmetros chave de sucesso na fabricação, comercialização e P&D (pesquisa e desenvolvimento). Exemplificam tal raciocínio dizendo que uma companhia que prioriza a qualidade poderia apurar parâmetros internos de falhas (refugos, reparos, índice de peças defeituosas por milhão, etc.) e também externos (reclamações de consumidores, gastos com garantia e manutenção). Já as empresas que objetivam competir a custos mais baixos poderão desenvolver indicadores de produtividade, exibindo a tendência de sua capacidade de produzir mais com menos.

A utilização de diversas perspectivas que incorporem múltiplos indicadores ganhou notoriedade com o advento do Balanced Scorecard, proposto por Kaplan e Norton em artigos a partir de 1992 e posteriormente detalhado no livro "The Balanced Scorecard" publicado em 1996. Tal sistema de medição de desempenho conta com diversos relatos de experiências de implantação exitosas, que incluem empresas mundialmente conhecidas como AT&T Corp., Caterpillar, Xerox, Citibank Private Bank etc. Além disso, a literatura é pródiga em referências elogiosas a respeito do assunto, o que contribui para a ampla disseminação internacional do modelo.

Contudo, alguns trabalhos científicos têm apresentado críticas em relação ao BSC, ressaltando dificuldades encontradas na implementação, bem

como limitações e restrições que podem ser atribuídas ao modelo. Algumas destas considerações são mais pertinentes que outras, mas ambas merecem ser destacadas no intuito de que possam contribuir para que os gestores e estudiosos fundamentem suas opiniões da maneira mais adequada ou imparcial possível.

Com tal intenção, este artigo, após comentar brevemente sobre o Balanced Scorecard e suas características principais, apresenta a visão de alguns autores sobre problemas relacionados com a implementação do BSC e diversas considerações críticas que o modelo vem recebendo.

## **2 – CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS DO BALANCED SCORECARD**

Costa (2001) aduz que o Balanced Scorecard pode ser sumariado como um relatório único, contendo medidas de desempenho financeiro e não-financeiro nas quatro perspectivas de gestão (Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizado & Crescimento) que indicam como a estratégia da empresa será cumprida. Menciona, ainda, que Kaplan e Norton entendem que o BSC constitui-se de um sistema de gestão estratégica, mas seu foco não é a estratégia em si, e sim, o desdobramento dessa estratégia. Ele, portanto, não deve ser classificado como um sistema de gestão estratégica, mas como um sistema de suporte à decisão.

Atkinson et al (2000) definem que o Balanced Scorecard reflete a primeira tentativa sistemática de desenvolver um projeto para o sistema de avaliação de desempenho que enfoca os objetivos da empresa, coordenação da tomada de decisão individual e provisão de uma base para o aprendizado organizacional.

Segundo Atkinson e Epstein (2000), o BSC representa uma contribuição importante que vai mais adiante do que a maioria das empresas e países estava fazendo, focalizando medidas-chave de desempenho e unindo os níveis: estratégico, tático e operacional. O Balanced Scorecard complementa as medições financeiras com avaliações sobre o cliente, identifica os processos internos que devem ser aprimorados e analisa as possibilidades de aprendizagem e o crescimento, assim como os investimentos em recursos humanos, sistemas e capacitação que poderão mudar substancialmente todas as atividades. O BSC combina indicadores financeiros e não-financeiros permitindo à empresa utilizar somente informações relevantes em suas atividades, que são agrupadas em quatro perspectivas: Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizagem e Crescimento.

Nesta direção, Kaplan e Norton (2000) anotam que o Balanced Scorecard fornece um referencial de análise da estratégia utilizada para a criação de valor, sob quatro diferentes perspectivas:

1. financeira: a estratégia de crescimento, rentabilidade e risco, sob a perspectiva do acionista;
2. cliente: a estratégia de criação de valor e diferenciação, sob a perspectiva do cliente;

3. processos de negócio internos: as prioridades estratégicas de vários processos de negócio, que criam satisfação para os clientes e acionistas;
4. aprendizado e crescimento: as prioridades para o desenvolvimento de um clima propício à mudança organizacional, à inovação e ao crescimento.

Na próxima seção são relatados alguns aspectos problemáticos relacionados com a implementação do BSC.

### 3 - PROBLEMAS ENCONTRADOS NA IMPLEMENTAÇÃO

Recente pesquisa de Foreman (2001) aponta que grande parte das empresas australianas está adotando o BSC. Porém, apenas 21% utilizam os critérios do BSC, de um total de 49 empresas pesquisadas, conforme expresso na tabela 1.

Tabela 1 - Utilização do BSC por empresas da Austrália

Quesitos	Número de respostas	Porcentagem (%)
Adaptação e uso da terminologia do BSC	10	21
Adaptação dos princípios do BSC	15	31
Uso de medidas financeiras e não-financeiras	22	45
Uso de somente medidas financeiras	2	3

Fonte: Adaptada de Foreman (2001)

A grande maioria já contempla indicadores não-financeiros. No entanto, segundo a pesquisa, há poucos que medem a aprendizagem e o crescimento, e isto indica que há uma lacuna grande entre a teoria e a prática das empresas neste ponto.

Segundo Doran et al (2001), não são documentados muitos casos que descrevem alguns dos fracassos e problemas encontrados na implementação do BSC. Esses autores estudaram recentes implementações do BSC e constataram dez problemas ou questões que os gestores devem responder, classificáveis em três categorias, conforme a figura 1.

Figura 1 – Questões relacionados à implementação do BSC

#### Problemas técnicos

- 1 - O que a empresa está tentando realizar?
- 2 - A empresa consegue comunicar a sua visão e suas estratégias de modo que os empregados saibam que passos dar para realizar sua missão?
- 3 - Qual é o compromisso da empresa para entender o BSC?

#### Problemas de pessoal

- 4 - A mudança vale o esforço?
- 5 - Um dos problemas mais facilmente reconhecido e difícil de ser resolvido é a resistência das pessoas às mudanças. A mudança vai ser recompensada?
- 6 - O BSC é ativamente comunicado e utilizado nas operações diárias?

#### Problemas organizacionais

- 7 - Qual é o compromisso da empresa com processo do BSC?
- 8 - Os executivos percebem que esse processo longo eventualmente andarão sozinho?
- 9 - Quem toma a iniciativa?
- 10 - A cultura corporativa encoraja a descoberta da informação, até mesmo quando isto significa más notícias, ou a empresa usa os resultados para controlar, ou punir gestores e empregados?

Fonte: Adaptada de Doran et al (2001)

Complementando sobre as causas de fracassos na implementação do BSC, McCunn (1998) afirma que as empresas devem cuidar, além das dez tarefas anteriormente citadas, da décima primeira: não começar implementando o Balanced Scorecard a não ser que saibam o que esperam alcançar. Ou seja, determinar seus objetivos com o uso do BSC.

Horngren et al (1999) salientam que para evitar armadilhas existentes quando da implementação do Balanced Scorecard, deve-se considerar o seguinte:

- a) não assumir que as relações de causa e efeito são precisas: elas são meramente hipotéticas. Um ponto crítico é identificar a forte e rápida causa da ligação entre os indicadores financeiros e não-financeiros. Com a experiência adquirida, as organizações irão modificar seus scorecards para incluir objetivos não-financeiros e medidas que conduzam aos melhores indicadores do desempenho financeiro subsequente;
- b) não buscar melhorias ao longo de todos os indicadores todo o tempo: esta abordagem pode ser inapropriada porque algumas opções podem ser mutuamente excludentes;
- c) não usar somente indicadores objetivos no scorecard: o correto é utilizar concomitantemente indicadores objetivos (como fatia de mercado) e subjetivos (como nível de satisfação de clientes e funcionários);
- d) não deixar de considerar os custos e os benefícios de iniciativas, tais como gastos com tecnologia da informação e P&D, antes de incluir estes objetivos no scorecard. Caso contrário, o gerenciamento da organização poderá focalizar-se em indicadores que não irão resultar em benefícios globais de longo prazo;
- e) não ignorar indicadores não-financeiros ao avaliar gerentes e empregados: o gerentes tendem a focalizar atenção somente sobre o que está sendo mensurado. Por isso, a exclusão de indicadores não-financeiros da avaliação do desempenho irá reduzir o significado e a importância que os gerentes dispensam às medidas não-financeiras do scorecard.

Um outro ponto a considerar em relação ao uso do Balanced Scorecard diz respeito aos tipos de medidas utilizadas. Uma pesquisa realizada por Massoud e Peyandi (2001), em 100 grandes empresas americanas, constatou que, apesar dos principais escritores mundiais afirmarem que as medidas não-financeiras são praticamente mais importantes do que as medidas financeiras, as empresas continuam dando maior peso a parâmetros financeiros, conforme demonstra a tabela 2.

Tabela 2 – Pesos atribuídos às medidas de performance

<b>Categoria da Medida de Desempenho</b>	<b>Média</b>
Perspectiva Financeira	55 %
Perspectiva dos Clientes	19 %
Perspectiva dos Processos Internos	12 %
Perspectiva de Aprendizagem e Crescimento	14 %

Fonte: Adaptada de Massoud e Peyandi (2001)

Assim, está claro que tais empresas ainda dão mais importância às medidas financeiras. Talvez isso ocorra porque as empresas ainda têm problemas na fixação ou determinação de indicadores não-financeiros. Qual é o ponto exato de uma medida não-financeira, para que a mesma não provoque impactos negativos em empregados e clientes? Como as medidas não-financeiras são fortemente subjetivas, deixam margem para as manipulações. Outro problema percebido é o tempo necessário para projetar e manter certos indicadores, que excede o valor dos benefícios gerados.

Além das dificuldades encontradas por ocasião da implementação do Balanced Scorecard, diversos autores têm manifestado críticas em relação ao modelo proposto por Kaplan e Norton. Tais críticas são evidenciadas nas seções seguintes.

#### **4 – CRÍTICAS AO BALANCED SCORECARD**

Mesmo considerando os muitos benefícios oriundos da adoção da proposta de Kaplan e Norton, verifica-se que, na literatura de gestão, a mesma não está imune às críticas. Alguns autores elencam pontos, no sentido de limitações ou restrições imputáveis ao Balanced Scorecard, que merecem ser considerados de forma mais detida pelos que pretendem implementar ou manter o BSC em suas organizações.

Tais referências aduzem da possibilidade de que o modelo de Kaplan e Norton não seja algo original, mas algo que possa ser considerado “vinho velho em garrafa nova”; passam pela necessidade de adição de nova(s) perspectiva(s) e se estendem a outras críticas que são apresentadas a seguir.

##### **4.1 – O BALANCED SCORECARD É UMA INOVAÇÃO?**

Para Atkinson e Epstein (2000) a idéia de Balanced Scorecard não é totalmente nova, pois durante e após a Segunda Guerra Mundial, desenvolveram-se sistemas semelhantes na Ford Motors. Um dos mentores desse sistema na Ford, Robert MacNamara, foi Secretário de Defesa e introduziu os mesmos métodos de administração no Pentágono durante a Guerra do Vietnã. Na França, as empresas vêm usando há mais de 50 anos uma ferramenta chamada “Tableau de Bord”, proposta por Guerny, Guiriec e Lavergne, semelhante ao BSC. Asseveram ainda, que os países escandinavos vêm usando, há anos, diversos indicadores relacionados ao fator humano e a fatores sociais.

Allen (1999) menciona que o Balanced Scorecard pretende solucionar o que já está contemplado pela contabilidade gerencial e que nada mais é do que um processo de orçamentação, utilizando também medidas não-financeiras. Afirma, ainda, que quem conhece a literatura da contabilidade gerencial discorda de Kaplan e Norton em relação ao fato de que tais autores defenderem ter descoberto algo novo.

Corroborando o mencionado pensamento de Allen, Malcolm (1999) ironiza Kaplan e Norton comentando que se os mesmos conseguiram, através

do BSC, divulgar a mensagem da contabilidade gerencial, é preciso aprender com eles e ser benevolentes, deixando-os pensar que descobriram algo inédito.

Conforme mencionado, Allen (1999) e Malcolm (1999), de maneira disfarçada, fazem uma grave acusação: a de que o Balanced Scorecard de Kaplan e Norton é um mero plágio. Em relação à possibilidade de plágio, Costa (2001), após elencar pontos que contrariam o suposto plágio, afirma que o Balanced Scorecard não traz qualquer conceito novo ou que nunca tenha sido antes tratado na contabilidade gerencial. Porém, repensa temas antigos, chama a atenção para pontos que estavam esquecidos ou mal compreendidos e mostra a vinculação entre pontos vitais que não estavam claramente articulados. O modelo de Kaplan e Norton evidencia, assim, como esses conhecimentos estabelecidos podem ser aplicados aos tempos modernos, para atender às exigências impostas pelo ambiente mais competitivo para as empresas e, conseqüentemente, aumenta a compreensão do tema “vinculação entre estratégia e operação”.

Outra razão, preconizada por aqueles que consideram que o Balanced Scorecard não é uma inovação, é a existência anterior do Tableau de Bord.

O Tableau de Bord é um painel de indicadores para orientar o gestor em direção à performance (Guerny et al, 1990). Como o condutor de um carro, o gestor deve supervisionar todos os indicadores do Tableau de Bord para garantir o sucesso da estratégia de negócios da empresa.

Boisvert (1999) comenta que o Tableau de Bord do gestor, em analogia a um vôo de avião, é um documento analítico que reagrupa todos os indicadores que contribuem para simplificar a viagem e servir como guia para o piloto. Foi criado e desenvolvido no início do século XX, na França, por engenheiros de produção que procuravam uma maneira de melhorar e entender as relações de causa e efeito dos processos de produção.

Da produção, passou a ser aplicado nos altos níveis de administração das empresas, fazendo com que os executivos pudessem lançar mão de vários indicadores que lhes pudessem apontar o progresso dos seus negócios e confrontá-los com as metas estabelecidas, proporcionando-lhes aplicar ações corretivas. O Tableau de Bord tem basicamente as funções:

- de monitoramento constante, de constatação de desvios e de alerta;
- de desencadeamento da pesquisa e guia de análise;
- de relato e de prestação de contas;
- de comunicação e motivação; e
- de elemento de interface entre o Sistema de Informações Gerenciais (S. I. G.) e os gestores.

Epstein e Manzoni (1997) não vêem distinção, em termos conceituais, entre o Balanced Scorecard e o Tableau de Bord. Saliendam que alguns autores franceses consideram o BSC um caso especial do Tableau de Bord: o Balanced Scorecard é um Tableau de Bord em que quatro perspectivas são enfatizadas de forma bem definida. Mencionam também que os franceses fazem referência ao BSC como um painel de instrumentos equilibrados ou como um painel de controle prospectivo. Epstein e Manzoni pugnam, ainda, que a diferença entre os modelos não é conceitual, mas é a forma indevida com que as empresas têm aplicado o Tableau de Bord, o que gerou o empobrecimento e a perda da potencialidade e utilidade do modelo.

Strenger (1997) defende que a essência dos dois modelos é igual e ressaltou que não deve haver confusão: qualquer que seja o nome usado, painel de instrumentos ou scorecards, ambos proporcionam um suporte mais adequado ao administrador quando da tomada de decisões.

Mendoza e Zrihen (apud Costa, 2001) argumentam que as diferenças entre o Balanced Scorecard e o Tableau de Bord residem apenas nos estilos de gestão entre os americanos e franceses. Os americanos lidam com a decomposição da estratégia de forma normativa, de cima para baixo, sem se dar conta de como essa decomposição será efetuada nos níveis hierárquicos inferiores. Por sua vez, os franceses, ao deixarem em aberto as dimensões de gestão, permitem que os painéis de indicadores dos níveis hierárquicos mais baixos em relação ao painel corporativo, sejam elaborados conforme as necessidades do decisor dos diversos setores. Utilizam, portanto, uma abordagem mais pragmática. Ou seja, as quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento) são impostas de cima para baixo pelos norte-americanos, diferentemente dos franceses.

Costa (2001) considera que o Tableau de Bord, antes do Balanced Scorecard, recorreu a um conjunto mínimo de indicadores para auxiliar o gestor a tomar decisões na condução do negócio ou do centro de responsabilidade, a partir da estratégia. Como um conjunto integrado de conceitos, procedimentos e propósitos de gestão, o Tableau de Bord já havia sido desenvolvido e largamente aplicado em companhias francesas.

#### **4.2 – POSSÍVEL NECESSIDADE DE ADIÇÃO DE PERSPECTIVA**

Bontis et al (1999) consideram que as quatro perspectivas constituem um fator de rigidez do Balanced Scorecard. Mencionam que os autores do Balanced Scorecard citam a possibilidade de se expandir o número de perspectivas, caso existam ações críticas que possam suportar ou justificar tal expansão. O aumento do número de perspectivas, condicionado à restrição de que só deve ser feito quando existirem ações críticas justificando-o, revela-se uma “camisa-de-força” para o administrador e constitui-se de uma rigidez do modelo.

Kaplan e Norton (1997) admitem que as quatro perspectivas do BSC têm se revelado adequadas em diversas empresas e setores de mercado e que estas devem ser consideradas um modelo, não uma camisa-de-força. Não existe teorema matemático segundo o qual as quatro perspectivas sejam necessárias e suficientes. Relatam que não encontraram empresas que utilizem menos do que as quatro perspectivas; porém, dependendo das circunstâncias do setor e da estratégia de uma unidade de negócios, é possível que seja preciso agregar uma ou mais perspectivas complementares.

Neste sentido, Miranda et al (2001) defendem a inclusão da “Perspectiva Fornecedor” no BSC. Mesmo salientando que Kaplan e Norton recomendam que as medidas relacionadas com fornecedores devam ser consideradas na perspectiva sobre processos internos do negócio, tais autores advogam que essa solução não é adequada. Comentam que existem empresas em que o relacionamento com os fornecedores é tão ou mais importante que o relacionamento com o cliente. Citam, por exemplo, o que ocorreu na Europa, com o problema da doença da “vaca louca” no setor de

carnes, no ano de 2000. Se as empresas tivessem enfatizado o relacionamento com os fornecedores, provavelmente teriam tido mais condições de resolver o problema de forma mais eficaz e rápida.

Schiemann e Lingle (1999) também consideram justificável a inclusão de uma perspectiva relacionada com parceiros/fornecedores. Afirmam que o número de organizações virtuais tem aumentado de forma acentuada a importância de alianças com parceiros e fornecedores para garantir a implementação de estratégias.

Esta é também a opinião de Shank e Govindarajan (1997), que afirmam que as ligações com os fornecedores podem ser tão importantes quanto as ligações com os clientes.

Outro ponto em que a perspectiva do fornecedor ganha importância no conjunto de medidas de desempenho a ser analisado é o reflexo nos estoques da falta de coordenação com este elo. Além disso, qualquer mudança na redução de estoques ou de pedidos, por exemplo, deve ser avaliada em conjunto com o fornecedor. Isso porque tal impacto pode pressioná-lo a aumentar seus custos e o conseqüente aumento no preço do produto. Neste sentido, Shank e Govindarajan (1997) afirmam que quando os estoques são eliminados de um processo de produção altamente previsível, as atividades de produção dos fornecedores tornam-se um pesadelo. Este pesadelo pode transformar-se em maiores custos para a empresa.

Na seção seguinte são listadas outras críticas levantadas por diversos autores em relação ao Balanced Scorecard.

#### **4.3 – OUTRAS CRÍTICAS AO BALANCED SCORECARD**

Udpa (1997), ao comentar sobre possíveis limitações do Balanced Scorecard, mencionou os seguintes pontos:

- a) é criticável o emprego de medidas genéricas, a falta de orientação para os gestores selecionarem as medidas de desempenho e identificarem as variáveis chaves e fazerem as escolhas entre opções conflitantes (também conhecidas como trade-offs);
- b) Kaplan e Norton enfatizaram a premência de se considerar as relações de causa e efeito entre as medidas, mas não explicitaram a ligação entre eficiência e eficácia;
- c) o BSC peca pela falta de uma discussão mais aprofundada dos benchmarks, especialmente os relacionados com as atividades dos concorrentes; e,
- d) falta ao Balanced Scorecard discutir mais especificamente o impacto de fatores incontroláveis que se sucedem no ambiente empresarial (por exemplo: variações cambiais, entrada de novos concorrentes no segmento, etc.).

Em relação às críticas elencadas por Udpa, Costa (2001) defende que as mesmas são indevidas por diversas razões. Quanto à primeira limitação mencionada, pugna que tal crítica expressa a reivindicação por uma “receita de bolo”, ou seja, carrega a falta de percepção de que é impossível gerar uma receita que consiga contemplar a enorme diversidade de situações com se deparam as empresas de diferentes setores e/ou países. Considera que o BSC não é uma metodologia de definição de estratégia, mas um conjunto de

critérios que norteiam a implementação e gestão de uma estratégia anteriormente determinada.

No que tange à ênfase dada à ligação de causa e efeito e ao não explicitar da ligação entre eficiência e eficácia, Costa (2001, p. 125) registra que

“Nada, nos textos de Kaplan e Norton, sugere que o Balanced Scorecard prescindia do uso de um sistema de custo padrão ou de outros sistemas julgados necessários para uma eficiente obtenção da eficácia. Falta à crítica, a percepção de que, em última instância, o que liga a eficiência à eficácia são as relações de causa e efeito.”

Quanto à ausência de discussão mais aprofundada dos benchmarks, tal autora assevera que a crítica revela a não compreensão de que o BSC não é, nem pretende ser, um compêndio de gestão. As informações sobre os concorrentes devem ser analisadas e revistas fora do escopo do Balanced Scorecard, por ocasião da determinação ou da revisão da estratégia. Referindo-se à limitação concernente à falta de consideração do impacto de fatores incontroláveis, Costa (2001) anota que cabe ao BSC servir de instrumento para vincular a estratégia à operação. Tem dificuldades, portanto, para gerir fatores que, por definição, são incontroláveis. Conclui que a consideração sobre os fatores incontroláveis deve ser realizada na definição e na revisão da estratégia, devendo as atividades dos concorrentes e os fatores incontroláveis serem analisados nas proposições das relações de causa e efeito dos fatores críticos de sucesso e das perspectivas.

Marinho e Selig (2000) apontam que o Balanced Scorecard não é um mecanismo para a formulação estratégica, podendo se adaptar a qualquer abordagem utilizada pela organização. O BSC busca oferecer um mecanismo valioso para a tradução da estratégia adotada em objetivos, indicadores e metas específicas, e conseqüentemente monitorar a implementação dessa estratégia. Sendo assim, o BSC não identifica se a estratégia concebida pela organização está coerente com a estrutura e as limitações que a mesma possui. Um segundo ponto a ser destacado é a falta de subsídios para a definição das metas das perspectivas do BSC. Por exemplo, os próprios idealizadores do modelo citam que ao estabelecer as metas financeiras, a equipe deve priorizar a receita e o crescimento de mercado, a lucratividade ou a geração de fluxo de caixa. Mas como ocorre o feedback por parte das outras perspectivas (clientes, processos internos e aprendizado e crescimento) para a definição destas metas é um ponto que os autores não deixam claro.

Borgert (1999) salienta que mesmo considerando-se como um modelo multidimensional para a análise do desempenho empresarial, o BSC segue a abordagem normativista, na medida em que a sua aplicação realiza-se a partir de quatro perspectivas definidas na literatura. Além disso, as questões subjetivas do processo decisório também são negligenciadas, uma vez que o modelo não incorpora, de forma explícita, os julgamentos de valor de quem se utiliza do modelo para a tomada de decisão. Ademais, parte dos indicadores propostos pelo BSC são difíceis de serem quantificados e monitorados através do processo de gestão. São indicadores formados a partir de intangíveis, que podem ser voláteis, sofrendo grandes variações influenciadas pelo meio interno

ou externo da empresa, tendo os empregados e gestores pouco controle sobre suas variações.

Walter e Kliemann (2000) mencionam que essa metodologia parece apropriada em unidades de negócios de grande porte, onde o Balanced Scorecard é desdobrado, posteriormente, em diversos níveis. Para a grande maioria das empresas, onde o sistema se aplicaria diretamente a departamentos operacionais, este procedimento ficaria caracterizado como pouco participativo, pois haveria a necessidade de incluir representantes departamentais no processo.

Moreira (2000) preconiza que, a despeito da simplicidade da idéia básica e do crescente número de organizações que estão usando ou implementando o BSC, elas não foram completamente bem-sucedidas em seu intento. Cita que o professor Claude Lewy da Free University of Amsterdam, reclama que 70% dos BSC's implementados falham. Surgem então, algumas explicações, dúvidas ou mesmo críticas ao modelo BSC, conforme a seguir:

- a) o insucesso, por vezes, é creditado à organização não ter um objetivo claro para a adoção do BSC, tornando-se, assim, mais uma moda passageira;
- b) o BSC pressupõe as estratégias pré-estabelecidas segundo a “escola do posicionamento”, que tem Michael Porter como seu principal representante. Uma preocupação em relação a esse tipo de escola de pensamento estratégico é o foco estreito. Ele é orientado para o econômico e, em especial, o quantificável, em oposição ao social e político, ou mesmo ao econômico não quantificável. Assim, até mesmo a seleção de estratégias pode ser tendenciosa, porque as estratégias de liderança em custo geralmente contam com mais dados factuais para corroborá-los do que as estratégias de diferenciação de qualidade;
- c) o BSC é pouco flexível às mudanças estratégicas. O modelo básico de Porter indica aquilo que os autores de estratégia militar chamam de abordagem “venha como estiver” a estratégia: uma vez iniciado o confronto estratégico, você fica preso àquilo que tem. Mudanças, só antes ou depois. Mas em negócios, em geral, não existe antes, durante ou depois;
- d) o BSC pressupõe igual importância entre os indicadores controlados nas diversas perspectivas consideradas, o que nem sempre é uma verdade. Em determinados segmentos de empresas de informática, por exemplo, o quesito “inovação” supera em muito, todos os outros indicadores controlados. Em outras palavras, em muitos momentos pode haver disposição em “sacrificar” a performance de alguns indicadores, diante de ganhos em outros;
- e) o modelo BSC é carente no que se refere a inter-relação entre os indicadores controlados e o desempenho global da organização. É possível que um conjunto de indicadores apresente valores satisfatórios e outro conjunto de indicadores não satisfatórios, ficando o analista sem um parecer seguro quanto ao desempenho global da organização. Outra consequência poderia ser que com este modelo não sejam justificáveis ações que, em um primeiro instante, não conduzam à manutenção ou melhoria simultânea dos demais indicadores identificados. Isto pode levar a rejeitar um programa de qualidade, onde em um primeiro momento os custos aumentam para depois caírem;
- f) na implementação do BSC, pouca atenção é direcionada aos “fatores influenciadores” às perspectivas consideradas, tais como estilo de gestão,

- estrutura organizacional etc. Uma organização só pode ser maior do que a soma de suas partes quando toda a organização é “gerenciada”; e
- g) a medição é o ingrediente chave no gerenciamento do desempenho. Se o desempenho não está sendo medido, ele não está sendo gerenciado. A seleção de medidas e de objetivos relacionados é o único determinante da eficácia do sistema de uma organização. A má notícia é que “não é fácil estabelecer boas medidas”. Com medidas erradas o desempenho da organização pode ser subotimizado.

## 5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Balanced Scorecard é um modelo que encontrou grande aceitação nos meios acadêmicos e empresariais, atendendo diversas expectativas dos administradores em termos de ofertar um ferramental de apoio à gestão das entidades.

Entretanto, mesmo com o apoio recebido e a plêiade de relatos de implementações exitosas, tal ferramenta não está isenta de críticas e pontos que podem ser considerados problemáticos, conforme mencionado ao longo deste artigo. Por isso, convém aos pesquisadores e interessados na utilização do Balanced Scorecard avaliar se as deficiências apontadas podem comprometer a eficácia do modelo proposto por Kaplan e Norton. Ainda, cientes das limitações ou das dificuldades encontradas na implementação, os gestores têm maiores possibilidades de analisar, ou adequar, as iniciativas encetadas no intuito da utilização esmerada do Balanced Scorecard.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALLEN, D. Scorekeepers ... or Scorers? Management Accounting, London, v.77, p.18, May 1999.
- ATKINSON, A.; et al. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- \_\_\_\_\_; EPSTEIN, M. Measure for Measure – Realizing the Power of The Balanced Scorecard. CMA Management/Canadá, September, 2000.
- BOISVERT, H. La Comptabilité de Management: Price de Décision et Gestion. 2ª.Ed. Québec, 1999.
- BONTIS, N.; et al. The knowledge toolbox: a review of the tools available to measure and manage intangibles resources. European Management Journal, Scottish Business School: Pergamon, v.17, n.4. Aug. 1999.
- BORGERT, A. Construção de um sistema de gestão de produtos à luz de uma metodologia construtivista multicritério. UFSC: Florianópolis, 1999. Tese (doutorado).
- COSTA, A. P. P. Contabilidade gerencial: um estudo sobre a contribuição do Balanced Scorecard. São Paulo, 2001. Dissertação (mestrado) - USP.
- DORAN, S. M.; et al. Using the Balanced Scorecard (BSC) in the Hospitality Industry: Is BSC a Worthwhile Investment? Western Decision Sciences Institute. Vancouver, 2001 CD-ROM.
- EPSTEIN, M. J.; MANZONI, J. The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: translating strategy into action. Management Accounting. New York, Aug. 1997.

- FOREMAN, J. Performance Reporting in Australia – A Study on Adoption of Balanced Scorecard. Western Decision Sciences Institute. Vancouver, 2001 CD-ROM.
- GUERNY, J. de; et al. Principes et Mise en Place du Tableau de Bord de Gestion. 6<sup>a</sup> Ed. Paris: Masson, 1990.
- HORNGREN, C. T.; et al. Cost accounting: a managerial emphasis. Prentice-Hall, Inc. New Jersey: 1999.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. A estratégia em ação: balanced scorecard. 4 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Organização orientada para estratégia: como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- MALCOLM, I. Scorekeepers or scorers. Management Accounting, London, v. 77, Letters to the Editor, p.12, Jul./Aug. 1999.
- MARINHO, S. V.; SELIG, P. M. Utilização do conceito de gestão estratégica de custos dentro do Balanced Scorecard. In: Congresso Brasileiro de Custos, 7, 2000, Recife, Anais... Recife: UFPE, 2000. CD-ROM.
- MASSOUD, M. F.; PEYVANDI, A. Y. The Un-Balanced Scorecard. Western Decision Sciences Institute. Vancouver, 2001. CD-ROM.
- MIRANDA, L. C.; et al. Combinando “Balanced Scorecard” com “Supply Chain Management”: uma proposta para a inclusão da perspectiva do fornecedor no “Balanced Scorecard”. In: Congresso do Instituto Internacional de Custos, 7, 2001, León, Anais... León (Espanha): Universidade de León, 2001. CD-ROM.
- MOREIRA, E. Integração do indicador custo no acompanhamento do desempenho da manutenção de usinas hidrelétricas de grande porte. In: Congresso Brasileiro de Custos, 7, 2000, Recife, Anais... Recife: UFPE, 2000. CD-ROM.
- SCHIEMANN, W. A.; LINGLE, J. H. Hitting your strategic targets through high-impact measurement. New York: The Free Press, 1999.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. A revolução dos custos. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- STRENGER, E. W. Dashboards, Smashboards. Chicago: Trustee, v. 50, Iss.4, Apr. 1997.
- WALTER, F.; KLIEMANN NETO, F. J. Uma proposta de metodologia de elaboração do Balanced Scorecard. In: Congresso Brasileiro de Custos, 7, 2000, Recife, Anais... Recife: UFPE, 2000. CD-ROM.
- UDPA, S. C. The Balanced Scorecard. The Accounting Review, Sarasota, v.72, Iss.1, jan. 1997.