



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*Los costos y la gestión en la ruta
de la innovación y el conocimiento!*

DESAFIOS DA CONTROLADORIA NA IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD - BSC

Autores:

Thaís Cristina de Oliveira Menezes
Graduanda em Ciências Contábeis da
FAMETRO
(Faculdade Metropolitana de
Fortaleza).
menezesthaisc@gmail.com

Felipe Pinho Carneiro
Professor do curso de Ciências
Contábeis da FAMETRO
(Faculdade Metropolitana de
Fortaleza).
felipe.carneiro@odontosystem.com.br

Sheila Raquel de Moraes Rêgo Lima
Professora do curso de Ciências Contábeis da FAMETRO
(Faculdade Metropolitana de Fortaleza).
sheilalima35@hotmail.com

Área temática:

Custos e controle de gestão.

Metodología aplicada:

M3 - Empírica/Archival

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULDADE DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE
CIENCIAS CONTABLES



RESUMO

Um planejamento estratégico bem definido e coerente repassa a organização fortalecimento empresarial frente ao mercado. Nesse contexto, o presente artigo científico objetiva analisar os obstáculos para implementação de uma ferramenta gerencial, o *Balanced Scorecard* (BSC), e sua utilização em várias empresas, avaliando e verificando sua formulação dentro do plano estratégico. Quanto aos procedimentos metodológicos de coleta de dados, foi utilizado um questionário, com perguntas semiestruturadas, respondidos por vários gestores, que de forma empírica, apresenta um trabalho documental, descritivo e de abordagem quantitativa e qualitativa. No estudo observou-se que as dificuldades nem sempre são as mesmas entre as empresas na implementação, pois os objetivos e as metas são diferentes em cada organização. Também, foi identificado que a ferramenta utilizada é essencial para o aprimoramento das rotinas gerenciais, bem como, dos procedimentos internos e que os resultados podem atribuir aos gestores confiabilidade nas informações, para facilitar as tomadas de decisões.

Palavras-chave: Implementação estratégica. Controladoria. *Balanced Scorecard*.

1. INTRODUÇÃO

Quando a decisão e, conseqüentemente, inicialização de uma empresa acontecem, as perspectivas para adequar e concretizar os negócios baseiam-se através dos objetivos específicos e dos planejamentos estratégicos. Logo, os recursos que vierem a ser utilizados formam a base das atitudes e dos procedimentos que serão executados, ou seja, o plano estratégico. Sendo assim, é necessário requisitar e utilizar as questões que influenciarão nas etapas subsequentes, como planejar, organizar, dirigir e controlar.

O planejamento envolve vários fatores para que possa servir de análise, demonstrando a extrema importância da verificação do passado, das informações presentes, para que, pertinentemente, alcance o objetivo futuro, e mantenham-se no mercado competitivo.

As discussões existentes no mercado atual referem-se ao modo que será aplicado a gestão para o desenvolvimento e andamento das empresas. Conforme Costa (2006), o *Balanced Scorecard - BSC* implica em uma profunda mudança na maneira como a empresa é gerida, sendo que a sua implementação não é uma tarefa simples; pois os desafios surgem antes mesmo de se decidir pelo uso do *BSC*, além do que, a implementação é intensiva no uso de um recurso escasso e caro – o tempo.

Quando se trata da formulação da estratégia, são apresentados vários recursos e estudos sobre o assunto, já comparando com a implementação, atualmente, está sendo verificada e posta em prática, como uma etapa do planejamento estratégico, para acompanhamento dos processos de transformações econômicas, sociais, financeiras. Nessa dimensão, há o aumento da complexidade da tomada de decisões quando da definição da estratégia competitiva objetivando a excelência na própria formulação, implementação e execução do processo de gestão.

Um das dificuldades localizadas junto a implementação desta ferramenta, são as mudanças na cultura organizacional e na adequação dos novos hábitos, inserindo o controle e as decisões. A busca permeia os reais objetivos a serem colocados junto ao plano estratégico na eficiência e eficácia, ou seja, faz com que os colaboradores adquiram uma maneira de interagir e executar suas funções diferenciadas do habitual.

Nesse sentido, surge um obstáculo, qual seja: os gestores resistentes tornando-se um obstáculo para os que irão gerir e tentar alinhar as ações de acordo com a nova política, sabendo que a mudança de hábitos é algo que não é imediata, por estar ligada a aspectos de personalidade e caráter de determinado colaborador, dentro do contexto já vivenciado.

Entretanto, verifica-se que quando se trata da implantação da ferramenta utilizada para auxiliar a gestão, o *Balanced Scorecard* – BSC possui uma incoerência entre a formulação e a implementação das estratégias. Na verdade, isso ocorre devido às barreiras criadas pelos sistemas gerenciais tradicionais, que foram feitos para criar e comunicar a estratégia, alocar recursos, definir metas e direções (KAPLAN; NORTON, 1997).

Um planejamento estratégico bem definido e coerente com a sua elaboração, repassa a organização um fortalecimento empresarial frente ao mercado, além de facilitar o gerenciamento da execução das metas, evitando um fracasso ou um risco para a organização. Caso exista aceitação pela maioria dos envolvidos, A ideia de planejar e conseguir excelência na sua implementação, por dados fornecidos pela visão da empresa se concretiza.

O objetivo geral deste estudo é de identificar e analisar os impactos para implementação de uma ferramenta gerencial, o *Balanced Scorecard*, e sua utilização em várias empresas, bem como avaliar e verificar sua formulação dentro do plano estratégico.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Planejamento Estratégico

A forma de planejamento integra o processo decisório das organizações observando as vantagens competitivas, e que no futuro organizacional se alcance os objetivos propostos, com intuito de maximizar o valor da organização no mercado.

Segundo Oliveira (2008),

“Os gestores deveriam entender que é primordial as empresas, obterem um planejamento estratégico estruturado, pois só assim poderiam delinear um futuro esperado para suas empresas e maneiras de alcançar ou aproximar-se o mais possível desse futuro desejado. Inclusive, se uma maneira não deu, o gestor sabe como direcionar para outra opção no momento certo e de forma adequada”.

A importância de criar o planejamento facilita e estabelece um direcionamento das ações, que servirá como ferramenta para a execução das metas futuras, gerando o comprometimento das pessoas. Em relação ao planejamento, este facilita e disciplina o crescimento da empresa, e o plano estratégico fornece uma integração de informações, o que cria uma importante sistemática de comunicação nesta.

Para Philip Kotler (1975), um dos defensores da sua utilização, o conceito é “o Planejamento Estratégico é uma metodologia gerencial que permite estabelecer a direção a ser seguida pela Organização, visando maior grau de interação com o ambiente”.

Conquanto, o planejamento estratégico é analisado anteriormente e debatido, para que em seguida seja concretizado em si mesmo com uma nova metodologia. É primordial a concretização de uma gestão estratégica, a elaboração do plano estratégico junto a um sistema gerencial de acompanhamento e avaliação.

2.2 Desafios na implementação

O pensamento estratégico e os critérios para formulação da estratégia propriamente dita registram mudanças expressivas segundo (TEECE et al., 1997). A partir deste contexto são verificados o posicionamento e a mudança inicialmente proposta para a implementação. Nesse caso, a estratégia é associada a princípios de adaptação e posicionamento, do ambiente competitivo e o interno da organização.

De acordo com Kaplan e Norton (2000), diversas empresas encontram dificuldades nessa fase do *Balanced Scorecard*, considerando não ser simples sua inicialização.

Uma das dificuldades encontradas é o posicionamento dos gestores das organizações que recebem uma nova rotina para gestão, com a implementação de um novo sistema, pois, o *Balanced Scorecard*, trata-se de hábitos instituídos e formados por pessoas que, geralmente, levam um período para adaptação dos novos hábitos propostos (WERNKE, LUNKES, BORNIA, 2002).

Esses gestores deverão permitir o gerenciamento e monitoramento do planejamento estratégico e fazer com que seja o objetivo de todos na organização, além de poder incrementar o foco de seus trabalhos.

Em sua pesquisa, Goldszmidt (2003) identificou quatorze fatores críticos para a implementação e uso do *Balanced Scorecard*, divididos em dois grupos:

- a) 1º grupo – fatores organizacionais, tais como se apresentavam antes da iniciativa do BSC, abrangendo processos e cultura organizacionais, estratégias e sistemas de informação;
- b) 2º grupo – fatores diretamente relacionados ao processo de implementação e uso do BSC, ou seja, consciência da real finalidade do projeto e do esforço necessário; liderança e apoio da alta administração, equipe de projeto, individualização do projeto, abrangência do projeto e projeto piloto, elaboração

dos indicadores, simplicidade, comunicação e disseminação, dinâmica da aplicação do *Balanced Scorecard* e integração com os processos gerenciais.

Nesta direção, a organização quando opta por implementar esta ferramenta formula objetivos concretos, indicadores coerentes, metas alcançáveis para o início da implementação, e para que sejam evitados os riscos do fracasso, além de mostrarem o *Balanced Scorecard* como um processo contínuo.

2.3 *Balanced Scorecard* - BSC

O *Balanced Scorecard* - BSC auxilia de forma a alcançar os objetivos almeçados por todos os tipos de organizações. Este modelo de gestão tem foco na estratégia e por isso mesmo, deixou de ser apenas uma rápida e ampla visão do negócio (KAPLAN; NORTON, 1997).

Para Kaplan e Norton (1997) “na realidade o BSC deixou de ser um sistema de medição aperfeiçoado para se transformar em um sistema gerencial essencial”. Os executivos utilizam o BSC como uma ferramenta organizacional para importantes processos gerenciais: estabelecimento de metas individuais e de equipe, remuneração e alocação de recursos, planejamento, orçamento, *feedback* e aprendizado estratégico.

O BSC complementa e une o planejamento estratégico, numa perspectiva que traduz a missão e as estratégias em um conjunto de indicadores de desempenho que auxiliam o sistema de mensuração, permitindo o acompanhamento e avaliação das estratégias das empresas.

Para traduzir a missão e a estratégia em objetivos e medidas, Kaplan e Norton (1992) estruturam o BSC em quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento.

2.3.1 Perspectiva financeira

Segundo Kaplan e Norton (1997), os objetivos e as métricas financeiras possuem uma dupla funcionalidade nessa ferramenta estratégica, pois além de definir o desempenho financeiro efetivamente, servem de meta para os demais objetivos e medidas do BSC, pois seus resultados informam se a estratégia da organização está contribuindo para a melhoria dos resultados.

A perspectiva financeira possui indicadores, que representam as consequências econômicas imediatas das práticas adotadas pela empresa, e que também fornecem as informações para as outras áreas, que tentarão alcançar as suas perspectivas.

2.3.2 Perspectiva do cliente

Nesta dimensão, Norton e Kaplan (1997) afirmam que para a empresa se manter competitiva e que obtenha o resultado financeiro esperado as perspectivas relacionadas aos clientes permitem que a empresa siga alguns conceitos essenciais como a satisfação, fidelização, aquisição, retenção e lucratividade.

A perspectiva do cliente tem por objetivo mostrar se as escolhas estratégicas implementadas por uma organização estão contribuindo para o aumento do valor percebido pelos clientes em relação aos produtos, serviços e imagem (HERRERO FILHO, 2005). A obtenção das receitas quando se trata de processos externos é adquirido através dos clientes, logo é de grande importância o BSC identificar os fatores que os clientes desejam adquirir com o determinado serviço ou produto.

2.3.3 Perspectiva dos processos internos

Será executada após as perspectivas anteriores, ou seja, a financeira e a perspectiva do cliente, utilizada para identificar as necessidades até a satisfação dos clientes. Serve para analisar os pontos críticos, que devem sofrer modificações para que o objetivo seja alcançado.

As medidas de processo interno, segundo Kaplan e Norton (1997), devem ser voltadas para aqueles que terão maior impacto na satisfação do cliente e na consecução dos objetivos financeiros da empresa, isso inclui três processos principais:

- a) Inovação: as pesquisas têm necessidades reais e futuras dos clientes-alvo;
- b) Operação: custo, qualidade e tempo de resposta.
- c) Serviço pós-venda: tem grande influência no processo de criação de imagem e reputação da organização.

2.3.4 Perspectiva do aprendizado e crescimento

As medidas da perspectiva de aprendizado e crescimento são causas e influenciam as medidas da perspectiva de outros processos. Também, podem desenvolver a capacidade de evolução em todas as outras perspectivas e como consequência, traz ao objeto estipulado pela estratégia. Logo, o crescimento sustentável é fundamentado na gestão de pessoas, nos sistemas de informação e procedimentos organizacionais.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo classifica-se como empírica, pois baseia-se nos conhecimentos práticos quando se referem às dificuldades na implementação do *Balanced Scorecard – BSC* em várias empresas, uma vez que aprende-se fatos através das experiências vividas e presenciadas, para obter conclusões, cuja tipologia é através de estudo de caso (GIL, 2008).

Gil (2008) caracteriza o estudo de caso como “o estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados”.

Para a coleta de dados foi elaborado questionário, aplicado em planilha do Excel e enviado a 28 gestores que estão enfrentando, ou que já enfrentaram dificuldades na implementação do BSC, para que exponham, enfatizando técnicas padronizadas de coleta de dados no questionário. Em seguida, os dados foram apresentadas em gráficos ilustrativos a análise.

Utilizando-se meio documental, que segundo Lakatos e Marconi (2010), a pesquisa documental valeu-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir lhe algum valor, podendo deste modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

Descritivo já que as características são descritas utilizando técnicas padronizadas de coletas de dados. Longaray (2012) destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Quanto a abordagem do problema, o estudo realizado é quantitativo, pois, afirma Richardson (1999) os estudos caracterizam-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, a mais complexa, como coeficiente de correlação, análise de regressão e etc.”.

E também de abordagem qualitativa, que nesta busca Richardson (1999) menciona que os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

4. ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

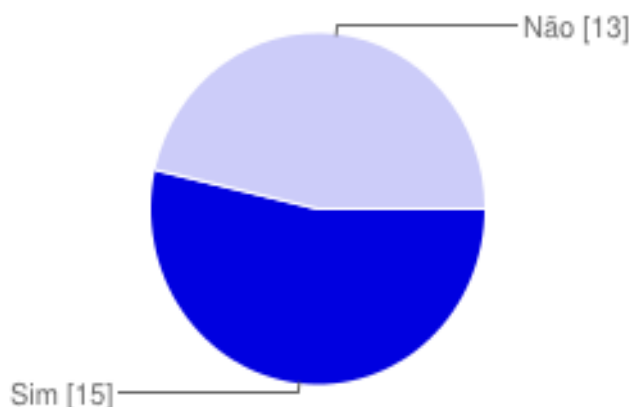
Segundo Doran et al. (2001), não são documentados muitos casos que descrevem alguns dos fracassos e problemas encontrados na implementação do BSC. Por este motivo, as empresas devem atentar para o fato de que existem grandes fatores a serem levados em consideração, como por exemplo: iniciar o processo de implementação do *Balanced Scorecard* - BSC, apenas quando apresentar a certeza do que realmente desejam alcançar, originando assim os seus objetivos com a utilização.

Igualmente, é fazer checagem para evidenciar as metas e indicadores, perceber o envolvimento e participação dos gestores, analisando suas dificuldades com esta nova ferramenta, e verificar toda metodologia que é de extrema importância, para decidirem os próximos passos.

De acordo com este relato demonstrado através do questionário, o que mais ocorre com as empresas que decidem esta implementação. Para Goldszmidt (2003), se refere às dificuldades na implementação do BSC como sendo fatores críticos que implicam em fracasso. Estas informações são sendo demonstradas através das questões levantadas.

Para a formulação do *Balanced Scorecard* – BSC e sua implementação é necessário verificar-se os objetivos necessários inicialmente. Logo, questionou-se quanto a existência de algum tipo de checagem para evidenciar que os objetivos estratégicos são perfeitamente entendidos pelos gestores?

Figura 1 – Verificação dos objetivos estratégicos pelos gestores



Sim 54%

Não 46%

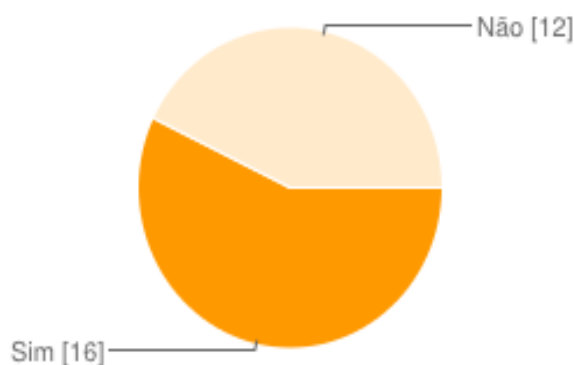
Fonte: Elaborado pela autora.

De acordo com o resultado, a pesquisa explicita que em todas as empresas entrevistadas 54% destas, demonstram que antes da inicialização da implementação, e discussão para atingir e concretizar os objetivos, existe a ideia por parte dos gestores de como funciona esta ferramenta, e que a estratégia com a implementação é de conduzir a empresa ao resultado esperado, e planejado.

Entretanto, das 28 empresas entrevistadas 13 delas, ou seja, 46% dos entrevistados informaram que não existe checagem por parte dos seus gestores para evidenciar os objetivos estratégicos, apresentando assim uma visão e um ponto de aperfeiçoamento por parte dos interessados para a implementação.

Em seguida, foi questionado se há alguma evidencia que comprove o envolvimento e participação dos gestores no processo de escolha dos objetivos/indicadores estratégicos?

Figura 2 – Participação dos gestores na escolha dos objetivos estratégicos



Sim 57%

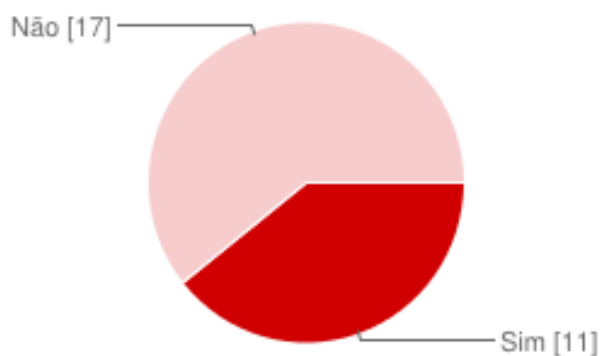
Não 43%

Fonte: Elaborado pela autora.

A análise dos dados coletados apontou que em 57% das empresas entrevistadas existem evidência que comprove o envolvimento e participação dos gestores no processo de escolha dos objetivos, ou indicadores estratégicos, auxiliando assim no acompanhamento e andamento dos processos internos, podendo identificar os problemas, antes mesmo de deixá-los críticos.

Mesmo com um potencial e um número expressivo positivo, observou-se que 43% destas, informaram o inverso. Tal evidência indica a existência de risco, além de comprometer os procedimentos antes planejados já que não explicita a eficiência de um processo através de importantes informações, na tomada de decisão. Há alguma evidência que comprove conhecimento da estratégia da empresa em todos os níveis da organização?

Figura 3 – Conhecimento da estratégia em todos os níveis organizacionais



Sim 39%

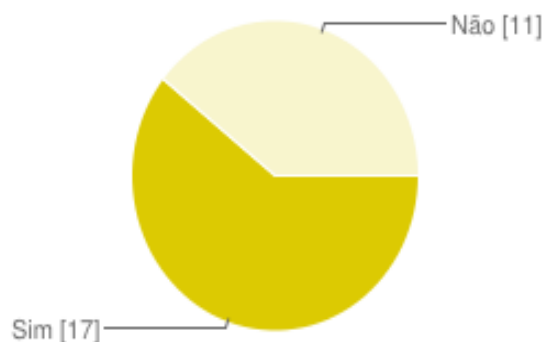
Não 61%

Fonte: Elaborado pela autora.

O intuito da aplicação desta questão era de identificar se todos os colaboradores estão cientes da estratégia da empresa, até mesmo para que ocorra um envolvimento de todos na elaboração dos objetivos e conseqüentemente alcancem a meta, sabendo-se que a participação de todos na execução, influencia e concretiza todos os objetivos da implementação do *Balanced Scorecard* – BSC. Sendo que 61% dos entrevistados, responderam que não possuem nenhum conhecimento da estratégia da empresa. Com isso o planejamento estratégico não auxilia na definição de objetivos e estratégias.

Também, para clarificar as ocorrências abordou-se na pesquisa se há alguma evidência que comprove mudança na cultura organizacional da empresa através da implantação do *Balanced Scorecard* – BSC?

Figura 4 – Mudança na cultura organizacional através da implantação do Balanced Scorecard – BSC



Sim 61%

Não 39%

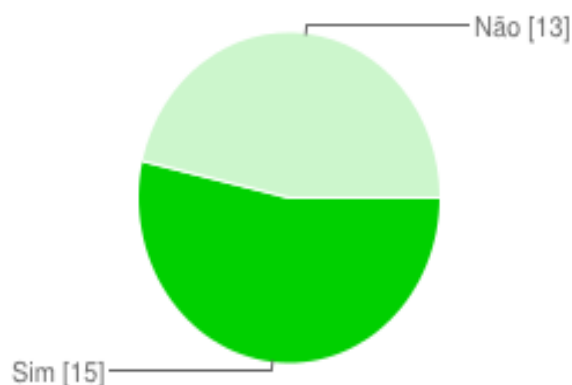
Fonte: Elaborado pela autora.

A implementação desta ferramenta gerencial promove mudanças nos procedimentos e na forma de conduzir os objetivos e alcance das metas inicialmente propostas. Através desta nova formulação e de novos procedimentos, evidentemente a pesquisa constatou que existe mudança da cultura organizacional da empresa.

Visivelmente verificou-se que 39% destas, ainda, afirmam que não existem evidências que comprovam tais mudanças. Surgiram, nesse caso, vários questionamentos que merecem investigação: Estas empresas tem o consentimento do que é a ferramenta? Para que serve a ferramenta? A intenção das novas medidas é especificamente para alcançar os objetivos e metas propostas?

Quanto a resistência, há alguma evidência de não aceitação de gestores pela metodologia do *Balanced Scorecard - BSC*?

Figura 5 – Resistência dos gestores pela metodologia do *Balanced Scorecard - BSC*



Sim 54%

Não 46%

Fonte: Elaborado pela autora.

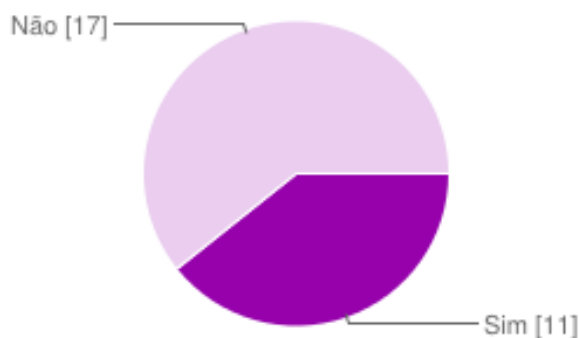
O percentil de 54% revela resistência nas organizações, como isso, surgem dificuldades durante o processo de implementação, execução e controle. Esse tipo de dificuldade foi relatada como inaceitável, portanto, sua validade é incontestável, cabendo somente ao administrador precavido perceber em que grau essas contribuições diferem as dificuldades que perpassam o conhecimento.

Segundo Kaplan e Norton (1997), o BSC possui objetivos iniciais que devem focar nas estratégias da empresa cuja metodologia deixa de ser um simples sistema de medidas, para se transformar em um sistema de gestão estratégica. A metodologia apresenta grandes vantagens, possibilitando estratégias, a serem visualizadas e compreendidas por toda a

organização. Os direcionamentos são o processo de captação de recursos humanos e financeiros alinhado com as prioridades e estratégias.

A posteriori, vem a questão: há alguma evidência que comprove que alta administração tem dificuldades em estabelecer metas apropriadas?

Figura 6 – Dificuldades da alta administração em estabelecer metas apropriadas



Sim 39%

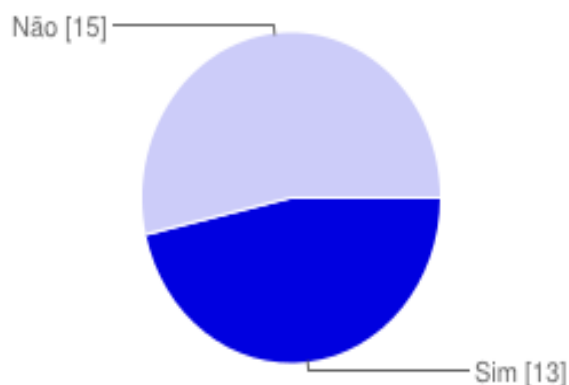
Não 61%

Fonte: Elaborado pela autora.

Na análise, 61% dos entrevistados informaram que não existem dificuldades para planejar, estabelecer metas, alinhando suas iniciativas estratégicas e, assim, os seus gestores identificam e estabelecem as metas necessárias, seguindo o desempenho financeiro e o ritmo de crescimento da organização.

O *Balanced Scorecard* minimiza a carga de informações a analisar, porque, ao focar os objetivos mais críticos, limita o número de medições a usar, logo se argumentou alguma evidência que comprovam a falta de explicações referentes a implementação, como deve ser o processo de estabelecimento das metas e indicadores?

Figura 7 – Clareza do processo de estabelecimento das metas e indicadores



Sim	46%
Não	54%

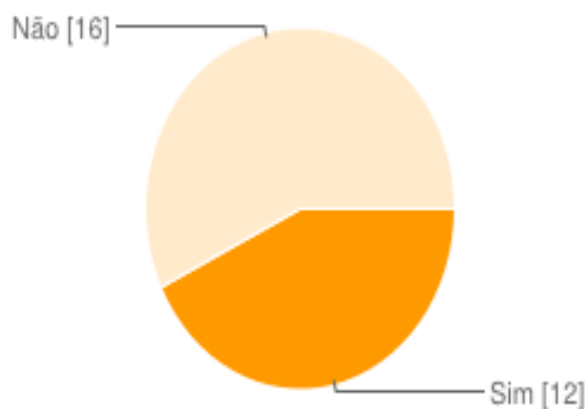
Fonte: Elaborado pela autora.

Mais da metade, 54% dos entrevistados relatam que faltam explicações referentes ao processo de implementação da ferramenta quando do estabelecimento das metas e indicadores. A situação preocupa as empresas, pois a falta de informação geram dúvidas, resistência como consequência comprometem a eficiência e a eficácia da ferramenta.

De acordo com a pesquisa 54% dos entrevistados informaram que faltam explicações referente à sua implementação, situação está que preocupa as empresas que estão desenvolvendo ou que estejam pensando em implementar.

Discutir os resultados do *Balanced Scorecard - BSC* faz parte do desenvolvimento da ferramenta, da mudança de hábitos dos envolvidos. Nesta perspectiva, houve necessidade de obter informações a partir da dúvida: há discussão dos resultados do *Balanced Scorecard - BSC* aumentou seu conhecimento sobre sua função?

Figura 8 – Alteração do conhecimento dos gestores a partir dos resultados do BSC



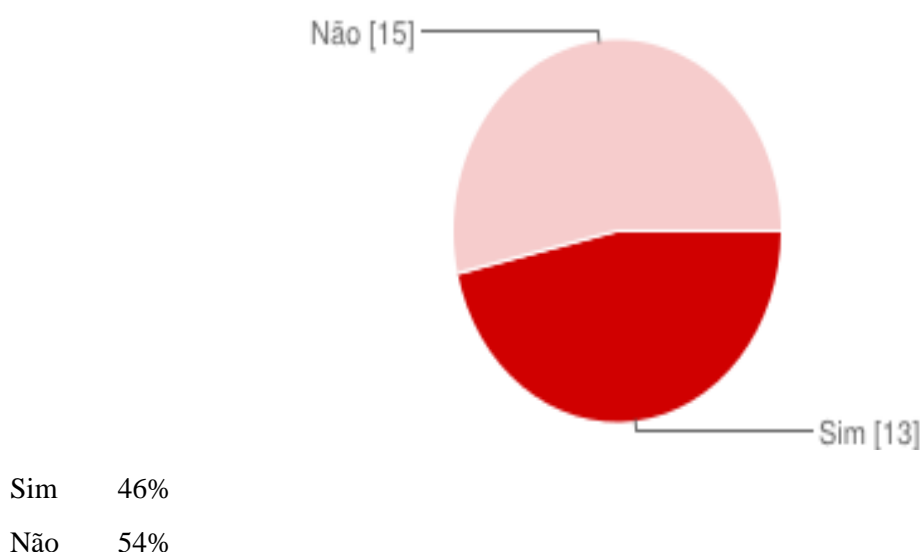
Sim	43%
Não	57%

Fonte: Elaborado pela autora.

O levantamento dos dados permitiu observar que 57% dos respondentes não perceberam quaisquer alterações do conhecimento do BSC. Tal dimensão corrobora com a questão anterior – a falta de explicações, ou seja, a pesquisa sugere que os participantes não são atores ativos na construção do processo.

O *Balanced Scorecard* tem o intuito de atribuir o direcionamento das funções de cada funcionário, assim ocorrendo o gerenciamento e controle das atividades, oferecendo medidas de desempenho financeiro e não-financeiro nas quatro perspectivas de gestão que indicam como a estratégia da empresa será cumprida, fazendo com que seja essencial ter o conhecimento da função. O BSC apenas auxilia na concretização e nos bons resultados nas suas atividades. A gerência é aberta a sugestões e idéias dos funcionários?

Figura 9 – Aceitação da gerência a sugestões e ideias dos funcionários



Fonte: Elaborado pela autora.

Com esse levantamento, podemos constatar que um dos motivos do fracasso da implementação do *Balanced Scorecard* é a visão por parte dos gestores de focar apenas o lado dos indicadores financeiros, sabendo-se que é uma das informações que sempre enfatizam que os gestores tendem a focalizar atenção sobre o que está sendo mensurado, e isso é um ponto de crítica a própria implementação.

O reflexo de tal atitude é representada pelos 54% dos respondentes que afirmaram que o BSC apenas auxilia na concretização e nos bons resultados nas suas atividades, bem como também não é aberta a sugestões e ideias dos funcionários.

Por isso, a exclusão de indicadores não-financeiros da avaliação do desempenho irá reduzir a importância da implementação. Os funcionários sugerem e facilitam, pois os cumprimentos das metas dependem de todas as áreas existentes, e estipular metas sem qualquer levantamento, acaba introduzindo obrigações que não abrange a realidade da empresa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mercado necessita que as empresas busquem novas práticas gerenciais, a fim de alcançar o sucesso da organização perante o mercado. Nesse contexto, o presente trabalho, apresenta as dificuldades que os gestores encontram na implementação do *BSC* as precauções obtidas através do estudo constam 9 (nove) perguntas, enviadas e respondidas por 28 (vinte e oito) levantamento das atitudes que mais se repetem entre os gestores que escolhem esta ferramenta como solução para aprimorar seus controles gerenciais.

Os aspectos diagnosticados representam situações críticas na utilização e na implementação do *Balanced Scorecard*. Para tal, a formulação do referencial teórico demonstra e fornece suporte a análise dos dados, a qual se referem aos conceitos dos principais autores envolvidos com a ferramenta e com sua implementação.

Sabendo que até a própria ferramenta vem em processo de evolução, junto ao mercado que cresce e desenvolve a cada dia competitivamente. Deixou enfatizado que em cada empresa existem procedimentos diferentes e podem ocorrer situações inesperadas, dependendo das características, e dos objetivos assim propostos.

Objeto do estudo chega à conclusão que a implementação do *BSC* nas empresas, deve ter análises adequadas, e estudos aprofundados sobre os erros que costumam ser repetidos, para que não persistam nas mesmas críticas, ou seja, nos mesmos erros e assim presenciando as dificuldades, possivelmente nem todas as possibilidades dos problemas foram expostas, mais que de alguma forma, complementam o desenvolver da implementação.

Na decisão da implementação, verificado segundo a pesquisa, deve-se buscar demonstrar qual a necessidade e qual o motivo para a utilização do *BSC*. Inúmeros impactos, percepções demonstram que as organizações não sabem da influencia da cultura organizacional, da preparação para mudanças, da checagem das evidências em todos os aspectos, para que sejam minimizados dos riscos.

Este estudo apresentou vantagens para os interessados pela introdução da ferramenta gerencial, sabendo-se que não oferecem muitos estudos sobre o caso, quando se tratam da implementação, oferecendo aos pesquisadores aprimoramento nas informações que já passaram por critérios de dificuldades, e assim modificando esta realidade.

REFERÊNCIAS

COSTA, Ana Paula Paulino da. **Balanced Scorecard**. São Paulo: Atlas, 2006.

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.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6 ed. São Paulo. Editora Atlas, 2008.

GOLDSZMIDT, Rafael Guilherme Bursteiin. Uma revisão de literatura dos fatores críticos para a implementação e uso do *Balanced Scorecard*. In: XXVII ENANPAD, 2003, Atibaia. **Anais do XXVII ENANPAD**, 2003.

HERRERO FILHO, E. **Balanced scorecard e a gestão estratégica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

KAPLAN, Robert S. e Norton, David P. *The balanced scorecard – measures that drive performance*. in **Harvard Business Review**. Harvard Business School Press. Pg. 71-79. 1992.

_____. **A Estratégia em ação: Balanced Scorecard**. 6 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. **Organização orientada para a estratégia: como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no novo ambiente de negócios**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**. São Paulo: Atlas, 1975.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: 7ª Edição. Atlas, 2010.

LONGARAY, André Andrade. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo. Editora Atlas S.A, 2012.

NEELY, Andy. **Business performance measurement: unifying theories and integrating practices**. 2ª ed. Cambridge: Cambridge University Press. 2007.

OLIVEIRA, Djalma Pinho Rebouças. **Planejamento estratégico**: conselhos, metodológicos e práticas. 25 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3 ed. São Paulo: Atlas. 1999.

TEECE, D. J., PISANO, G., e SHUEN, A. (1997). *Dynamic capabilities and strategic management*. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509-533.

WERNKE, Rodney; LUNKES, Rogério João; BORNIA, Antônio Cezar. Balanced Scorecard: considerações acerca das dificuldades de implementação e das críticas ao modelo. In: IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2002, São Paulo. **Anais do IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**, 2002. v. 1. p. 0-0.