
Desafios na implementação do *Balanced Scorecard* em uma IES (Instituição de Ensino Superior) comunitária

Challenges in the implementation of the *Balanced Scorecard* in a community IES (superior educational institution)

Carlos Eduardo Facin Lavarda¹
Alzenir José de Vargas²

RESUMO

A implantação de ferramentas estratégicas na gestão das entidades pode ser considerada um diferencial no mercado competitivo em que atuam. Diante das dificuldades evidenciadas na literatura sobre o processo de implantação do *Balanced Scorecard*, o presente estudo tem por objetivo identificar os desafios encontrados no seu desenho e na sua implantação em uma instituição de ensino superior comunitária sem fins lucrativos. Os dados foram coletados nos cinco campi e na reitoria da IES localizadas em seis cidades diferentes no estado do Rio Grande do Sul. Foram analisados dezoito tópicos considerados como principais desafios ou fatores impeditivos relacionados à criação e implantação. Empregou-se análise descritiva que possibilitou a identificação da percepção dos gestores e contadores quanto aos desafios na implantação da ferramenta. Na opinião dos administradores e contadores a ferramenta atende às necessidades desta entidade. As dificuldades principais encontram-se na definição de metas, alinhadas aos recursos financeiros disponibilizados no processo orçamentário tradicional, bem como a definição de quais indicadores são considerados importantes na apresentação do *Balanced Scorecard*.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*. Estratégia. Instituição de Ensino Superior. Informação. Indicadores.

ABSTRACT

The implementation of strategic tools in the institutions management can be considered a differential in the competitive market where they act. Faced with the difficulties showed up by the literature about the implementation process of the *Balanced Scorecard*, the present study has like a goal to identify the found challenges in its figure and implementations in a superior community institution without profitable goals. The samples were collected in the five campuses and in the IES chancellery located in six different cities of the state of Rio Grande do Sul. There were analysed eighteen topics considered like the main challenges or prevention factors related to the

¹ Doutor em Contabilidade pela Universidade de Valência (Espanha, 2008) homologado pela USP (2009), Professor do Departamento de Contabilidade na Universidade Regional de Blumenau (FURB), no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC-FURB), Mestrado em Ciências Contábeis e Doutorado em Ciências Contábeis e Administração; e-mail: elavarda@gmail.com.

² Mestre pela Universidade Regional de Blumenau (FURB); e-mail: alzenir@uri.edu.br.

creation and implementation. It was used a descriptive analysis which made possible the identification of the managers and accountants perception referring to the challenges in the tool implementation. According to the managers and accountants opinion the tool answers to this institution needs. The main difficulties are found in the goals definition, aligned to the available financial resources in the traditional budget process as well as aligned to the available financial resources in the traditional budget process as well as the definition of what indicators are considered important in the Balanced Scorecard presentation.

Keywords: Balanced Scorecard. Strategy. Superior Educational Institution. Information. Indicative.

1. Introdução

A adoção de ações estratégicas e a análise de desempenho nas organizações vêm exigindo dos gestores a criação e implementação de ferramentas capazes de possibilitar a vinculação entre estes dois extremos. Neste sentido, o *Balanced Scorecard* (BSC) é considerado uma ferramenta que a gestão pode utilizar para este fim. Kaplan e Norton (1997) destacam que ele oferece os instrumentos de que os executivos necessitam para alcançar o sucesso no futuro, traduzindo a visão estratégica em um conjunto abrangente de medidas de desempenho que servem como suporte para o sistema de medição e gestão estratégica.

As transformações no mundo corporativo desencadeiam uma série de mudanças nas estratégias das organizações, com novas tecnologias, novas possibilidades de produtos e serviços, bem como outros fatores que estão influenciando o dia a dia das organizações. Já no segmento do ensino superior no Brasil, estas mudanças estão fazendo com que as ações estratégicas possam ser um diferencial no cumprimento da missão para a qual a Instituição foi criada. Com a característica específica de ser uma entidade sem fins lucrativos, a manutenção e crescimento dependem exclusivamente dos recursos pagos pelos alunos.

A adoção de medidas estratégicas na gestão de uma Instituição de Ensino Superior Privado, por ser uma entidade comunitária sem fins lucrativos, vem ao encontro dos objetivos apresentados pelo BSC, que busca traduzir a visão e a estratégia em um conjunto de indicadores de desempenho, tendo por finalidade demonstrar se as ações executadas estão refletindo a missão e as estratégias da organização que poderão garantir a continuidade e crescimento no futuro.

As instituições de ensino superior devem reconhecer como prioridade a transformação e o aperfeiçoamento de sua gestão visando, essencialmente, a implantação de estruturas flexíveis que garantam a adaptação às mudanças, além do desenvolvimento e implantação de mecanismos de reconhecimento de sua identidade (CARBONARI, 2004).

Por outro lado, pesquisa realizada por Chiavenato e Cerqueira (2003) afirma que a cada dez casos, apenas um obtém sucesso na implantação da estratégia. Diante disso, tem-se a seguinte questão de pesquisa: quais os desafios encontrados na implementação do BSC em uma IES de ensino superior comunitária sem fins lucrativos?

O objetivo deste trabalho é identificar, através dos gestores e contadores de uma Instituição de Ensino Superior, quais os problemas encontrados no desenho e implantação do BSC, considerando os aspectos essenciais para a elaboração desta ferramenta. Com as informações coletadas junto aos gestores e contadores espera-se que o processo de implantação desta ferramenta possa oferecer subsídios visando obter sucesso e sua efetiva utilização nas IES sem fins lucrativos.

O presente trabalho é dividido em três seções, além da introdução e considerações finais. A primeira parte está relacionada à revisão de literatura relacionada ao estudo; a segunda parte trata da metodologia aplicada ao estudo; e a terceira e última apresenta a análise dos resultados.

2. Revisão da literatura

O *Balanced Scorecard* é uma ferramenta de gestão que utiliza indicadores financeiros e não financeiros, estabelecendo relação de causa efeito entre estes indicadores para traduzir a missão e as estratégias da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenho que servem para um sistema de medição e gestão estratégica (FIALHO, MITIDIERI, MACEDO, 2007). O BSC busca reconhecer os vetores do sucesso num horizonte de longo prazo (BERNSTORFF, COSTA, GIRARDI, 2003).

Hékis (2004) define o *Balanced Scorecard* como uma ferramenta de avaliação que está sendo cada vez mais usada para medir desempenho por meio de quatro vértices: perspectiva financeira, perspectiva de cliente, processos internos e aprendizado e crescimento.

Kaplan e Norton (2004) afirmam que o BSC traduz os objetivos em indicadores e metas. Mas os objetivos e metas não são alcançados apenas porque foram identificados; a organização também deve lançar um conjunto de programas que criem condições para que se realizem as metas de todos os indicadores. Como destacado pelos autores, apenas a identificação dos objetivos e metas não bastam para que os resultados sejam alcançados, ou seja, a ferramenta traduz a visão e a estratégia executadas nas ações dos gestores na organização visando o cumprimento da missão, em longo prazo, para a qual a instituição foi criada.

Kaplan e Norton (1997) destacam que o BSC é utilizado para administrar a estratégia a longo prazo, e, também, viabilizar os processos gerenciais críticos que consistem em: esclarecer e traduzir a visão e a estratégia; comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas; planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas; e melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico. O *Balanced Scorecard*: “é uma ferramenta facilitadora da implantação e implementação de sistemas de gestão estratégica nas organizações e, por consequência, focada na estratégia.” (CHIAVENATO, CERQUEIRA, 2003).

A estratégia não é um processo gerencial isolado (KAPLAN, NORTON, 2004); é uma das etapas de um processo contínuo que movimenta toda a organização, desde a declaração de missão de alto nível até o trabalho executado pelos empregados da linha de frente e de suporte. A missão da organização fornece o ponto de partida ao definir por que a organização existe ou como a unidade de negócios se enquadra dentro das fronteiras da arquitetura organizacional total.

O BSC produz maior impacto ao servir para induzir a mudança organizacional; permite ainda que a empresa integre seu planejamento estratégico ao processo orçamentário anual. Kaplan e Norton, (1997) também destacam que o processo gerencial de planejamento e estabelecimento de metas possibilita que a empresa quantifique os resultados pretendidos em longo prazo, identifique mecanismos e forneça recursos para que os resultados sejam alcançados; estabeleça referenciais de curto prazo para as medidas financeiras e não financeiras.

O BSC pode ser utilizado para estabelecer e obter consenso em relação à estratégia; comunicar a estratégia a toda empresa; alinhar as metas departamentais e pessoais às estratégias; associar os objetivos estratégicos com as metas de longo prazo e orçamentos anuais; identificar e alinhar as iniciativas estratégicas; realizar revisões

estratégicas periódicas e sistemáticas; e obter *feedback* para aprofundar o conhecimento da estratégia e aperfeiçoá-la (KAPLAN, NORTON, 1997).

A expressão usada por Kaplan e Norton (1997), “medir é importante: o que não é medido não é gerenciado”, traduz o que as instituições de ensino superior privado comunitário vêm enfrentando, uma vez que, necessitam informações mais ágeis e precisas no gerenciamento das ações operacionais e estratégicas visando a continuidade e crescimento das atividades desenvolvidas.

Morosini e Franco (2004) evidenciam em um estudo, apresentado na Anped – Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Educação, que este segmento necessita da criação de “núcleo central fortalecido e à gestão estratégica”, reconhecendo noções que vão além da administração central forte, mas se estendem aos vários níveis e instâncias de gestão, alcançando até os periféricos, objetivando a manutenção e crescimento adequado a situação que o mercado apresenta.

O BSC reserva aos indicadores financeiros a síntese final do desempenho gerencial e organizacional, mas incorpora um conjunto de medidas mais genéricas e integradas que vinculam o desempenho sob a ótica dos clientes, processos internos, funcionários e sistema, ao sucesso financeiro no longo prazo (KAPLAN, NORTON, 1997).

Rocha e Oliveira (2006) apresentam exemplos de indicadores com base na perspectiva financeira como retorno do investimento e do valor econômico agregado. As medidas dos clientes mostram indicadores relativos à retenção e satisfação de clientes, participação de mercado e a conquista de novos clientes. As medidas de aprendizado e crescimento devem refletir a satisfação, retenção e lucratividade por funcionário, enquanto os indicadores dos processos internos apontam os indicadores relativos a custo, tempo e qualidade dos processos.

Em relação à perspectiva financeira, Kaplan e Norton (1997) destacam que “são valiosas para sintetizar as consequências econômicas imediatas de ações consumadas.” Os objetivos financeiros normalmente estão relacionados à lucratividade, medidos através da receita operacional, retorno sobre o capital. Eles indicam se as estratégias de implantação na entidade estão contribuindo para a melhoria dos resultados.

Na perspectiva do cliente permite que os gestores identifiquem os segmentos de clientes e mercados nos quais a unidade de negócios competirá e as medidas de desempenho da unidade nesses segmentos-alvos. Entre as medidas essenciais de resultado estão a satisfação, retenção e aquisição de novos clientes, a lucratividade e

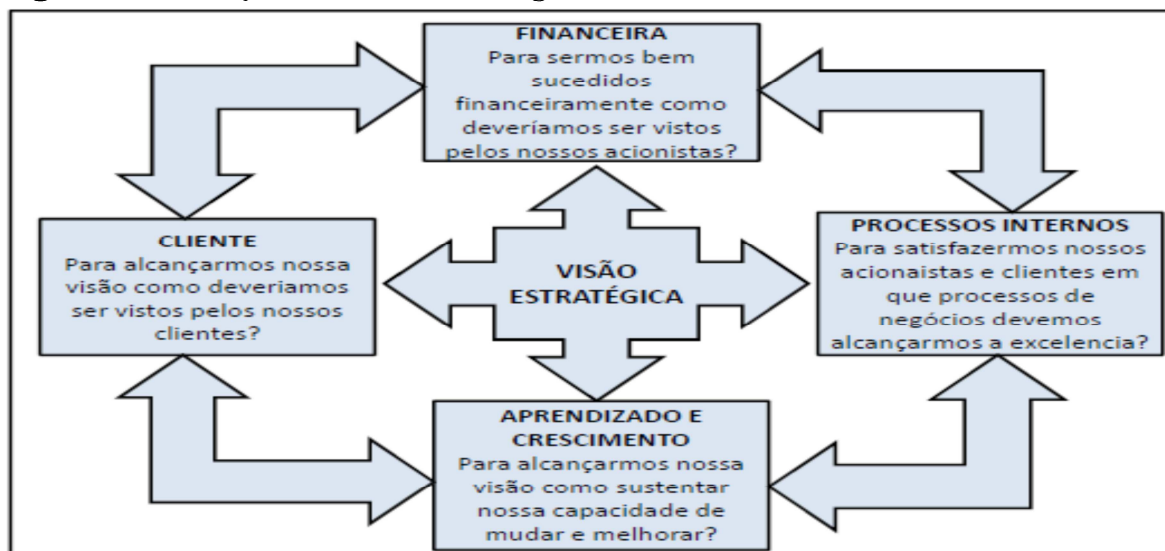
participação dos clientes nos segmentos alvos definidos pela entidade (KAPLAN, NORTON, 1997).

Nos processos internos, os executivos identificam os pontos críticos nos quais a empresa deve alcançar a excelência, permitindo que a unidade de negócios ofereça as propostas de valor capaz de atrair e reter clientes e satisfaça às expectativas financeiras dos acionistas (KAPLAN, NORTON, 1997).

Quanto à perspectiva do aprendizado e crescimento, Kaplan e Norton (1997) assinalam a infraestrutura que a empresa necessita construir para gerar crescimento e melhoria no longo prazo, considerando as pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais.

A figura 1 sintetiza estas quatro perspectivas destacadas pelos autores, Kaplan e Norton (1997).

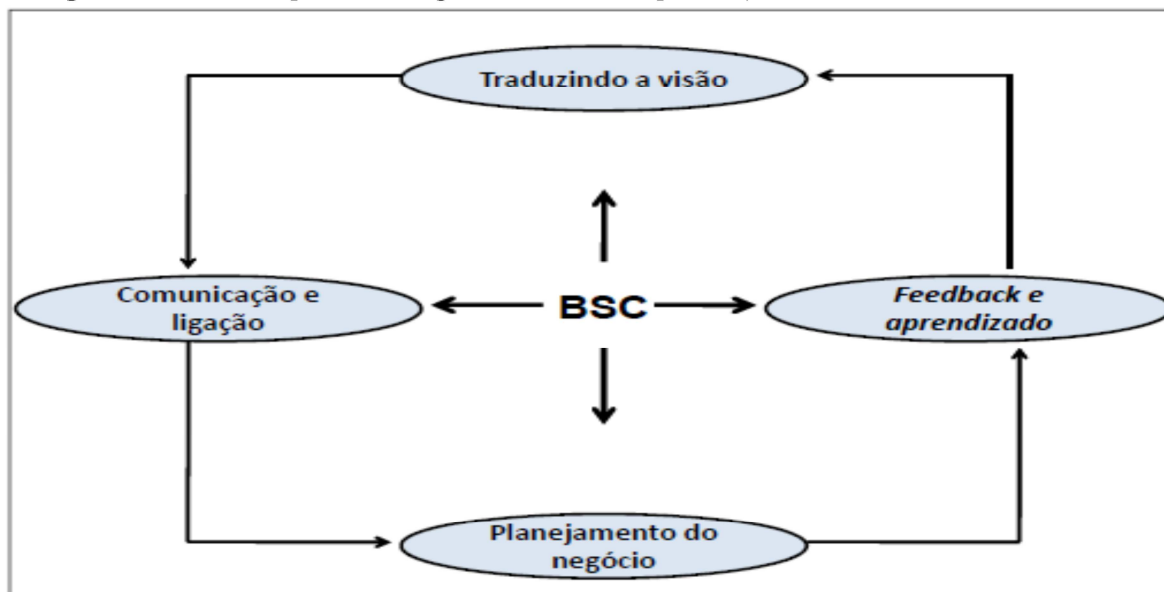
Figura 1 – Tradução da visão e estratégia.



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997: 10).

Os motivos que levam as organizações a construírem seus *scorecard* (indicadores) são a obtenção de clareza e consenso em relação à estratégia; alcançar o foco; desenvolver lideranças; intervenção estratégica; educar a organização; estabelecer metas estratégicas; alinhar programas e investimentos e desenvolver um sistema de *feedback* (KAPLAN, NORTON, 1997).

Kaplan e Norton (1997) definem os quatro processos gerenciais para implantação do *Balanced Scorecard*, conforme apresentado na figura 2.

Figura 2 – Quatro processos gerenciais de implantação do BSC

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997: 302)

Prieto et al. (2006) destaca que o processo de tradução da visão ajuda a construir um consenso em torno da visão e da estratégia da organização. Kaplan e Norton (1997), enfatizam ainda que devem ser evitadas declarações vagas como “o melhor da classe”, pois o processo deve conduzir a definição das medidas de desempenho.

O processo de comunicação e ligação consiste em comunicar a estratégia no sentido vertical e horizontal, ligando os objetivos departamentais aos individuais. Consiste também em identificar os processos-chaves e desenvolver medidas de desempenho para estes processos (PRIETO et al., 2006). O planejamento do negócio tem a função de alocar os recursos e definir as prioridades de acordo com as metas estratégicas, alinhando o processo orçamentário anual com as metas estratégicas definidas (KAPLAN, NORTON, 1997).

O *feedback* e aprendizado tratam de um processo de realimentação em que os objetivos definidos não mudarão, mas, os desvios da trajetória planejada são tratados com medidas corretivas, com o objetivo de colocar a organização no caminho original definidos pelas ações estratégicas na implantação (KAPLAN, NORTON, 1997).

No processo de implantação do BSC a entidade fica exposta a uma série de riscos destacados por Marques e Oliveira (2008), que apresentam, no quadro 1, os principais aspectos e suas respectivas características dos riscos presentes na implantação.

As mudanças necessárias para a implantação do BSC passam, principalmente, pela mudança cultural dos gestores e da empresa, sendo necessário o comprometimento e envolvimento de todos no processo.

Chiavenato e Cerqueira Neto (2003) afirmam que o problema não está na definição da estratégia, mas sim na sua implementação. Lembram ainda que a cada dez projetos de implantação de estratégia apenas um obtém sucesso, sendo que o problema do fracasso é a implementação inadequada. As barreiras definidas por Chiavenato e Cerqueira (2003) envolvem a entidade como um todo passando pelo aspecto operacional e estratégico, destacando as barreiras da visão, das pessoas, operacional e da gestão.

Se a liderança não fizer uma comunicação clara e a todos os níveis hierárquicos, corre o risco das pessoas envolvidas não saberem aonde se quer chegar. Chiavenato e Cerqueira (2003) destacam que quando chega-se a níveis hierárquicos mais baixos na organização, menos de 10% das pessoas sabem aonde a liderança quer chegar, assim as possibilidades de sucesso de programar a estratégia diminuem muito.

Quadro 1 - Dez riscos na implantação do *Balanced Scorecard*

| Aspectos | Características |
|-----------------------|---|
| Apoio da alta direção | Para a implantação do BSC, primeiramente é necessário o apoio da direção geral da empresa |
| Fuga da Realidade | Riscos inerentes de fugir da realidade, onde a visão e a missão não estão ligadas como os objetivos, metas e indicadores. |
| Mediação | Todos os indicadores definidos devem ser facilmente medidos e agilmente divulgados. |
| Responsabilidade | Todas as ações têm o seu responsável, no qual este deverá agir reposicionando para a estratégia. |
| Cultural | Quando a empresa indica a implantação do BSC, sem rever o formato cultural empresarial. |
| Comunicação | Quando há uma comunicação mal feita. O BSC deve ter ampla e irrestrita divulgação |
| <i>Feedback</i> | Quando não há retorno sobre as ações ou sobre o efeito dos indicadores. |
| Conjuntural | Carência ou falta de organização, pontualidade, realidade, etc. |
| Tecnológica | Riscos da instituição em achar que o sistema de informática poderá resolver tudo. |
| Fator Humano | Risco humano, uma palavra que resume o sucesso do BSC: atitude das pessoas. |

Fonte: adaptado de Marques e Oliveira (2008).

A base da existência das organizações passa pelas pessoas que fazem parte dela. Quando decididos pela implantação do BSC, as organizações devem alinhar as metas às pessoas, devendo reconhecer, recompensar e alinhar o treinamento para o desenvolvimento de competência para implantar a estratégia (CHIAVENATO, CERQUEIRA, 2003).

A definição do processo orçamentário alinhado ao plano estratégico é considerada um fator determinante no sucesso da implantação do BSC, visto que não estando alinhados os recursos, as ações estratégicas definidas correm o risco de a organização estar alocando recursos financeiros em lugar errado (CHIAVENATO, CERQUEIRA, 2003).

Na implantação do *Balanced Scorecard*, as ações estão voltadas para ações a longo prazo. Chiavenato e Cerqueira (2003) dizem que há uma barreira da gestão quando os gestores, muitas vezes, acabam focando mais em metas financeira de curto prazo, esquecendo-se do plano estratégico de longo prazo.

Visando minimizar ou eliminar as barreiras na implantação do BSC, Kaplan e Norton (1997) determinam os primeiros passos que devem acontecer no decorrer do primeiro ano, tais como:

- Esclarecer a visão e a estratégia da empresa;
- Comunicar a estratégia corporativa;
- Lançar iniciativas estratégicas envolvendo simultaneamente mais de uma unidade de negócios;
- Levar cada unidade de negócios a desenvolver sua própria estratégia, coerente com a estratégia da empresa.

A definição de ações estratégicas cabe a todos os tipos de organizações sejam com ou sem fins lucrativos, respeitando cada uma sua missão e objetivos para os quais ela foi criada. Ribeiro (2005) salienta que a implementação de ações estratégicas em instituições de ensino superior requer o fortalecimento de relações de parcerias, permitindo o reforço da imagem institucional e garantindo também a sobrevivência das mesmas.

Giollo (2006) argumenta que embora o foco e aplicação inicial do BSC estejam voltados para o setor comercial, segundo os idealizadores, a oportunidade de o *Scorecard* melhorar a administração pública e instituições sem fins lucrativos é, no mínimo, maior. O autor reforça ainda que nas empresas públicas e instituições sem fins lucrativos o sucesso deve ser mantido pelo grau de eficiência e eficácia com que essas organizações atendem às necessidades de seus participantes.

Pessoa (2000) propõe um modelo de *Balanced Scorecard* para aplicação em universidades federais, substituindo o foco principal da perspectiva financeira pela

perspectiva do cliente, justificando que nas empresas sem fins lucrativos a perspectiva financeira representa uma limitação e não um objetivo.

Giollo (2006: 68) destaca que para as universidades particulares não-confessionais, em que existe uma vinculação e um compromisso direto com a comunidade de oferecer um ensino de qualidade e com baixo custo, é possível medir a eficácia e eficiência da organização em atingir esses objetivos e, adicionalmente, verificar a capacidade de gerar recursos para cobrir os seus custos e fazer novos investimentos com o uso do BSC.

Carbonari (2004) ressalta que as entidades de ensino superior devem implementar ações orientadas para a cultura organizacional centrada na melhoria contínua da qualidade, desenvolvendo e implantando mecanismos de planejamento institucional de médio e longo prazo que assegurem a coordenação e direção dos processos de mudanças e sua vinculação com a missão.

Os estudos anteriores, sobre os trabalhos publicados em congressos e periódicos nacionais que tratam da aplicação do *Balanced Scorecard* em organizações, são apresentados por Rocha e Lavarda (2009) que buscaram levantar as publicações nacionais classificadas no *Qualis Capes A e B* do triênio 2007/2009 e publicações nos congressos EnANPAD, USP, ANPCONT e CBC, dos anos de 2000 a 2008. No presente estudo atualizou-se o número das publicações nesses periódicos e congressos, conforme tabela 1.

Tabela 1 – Número de publicações nacionais sobre o BSC.

| Congressos/periódicos | | Nº artigos de 2000 até 2008 | Nº artigos em 2009 | Nº artigos em 2010 |
|-----------------------|---|-----------------------------|--------------------|--------------------|
| Congressos | Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em contabilidade –(AnPCONT) | 2 | 0 | 1 |
| | Encontro Nacional dos Programas de Pós-graduação e Pesquisas em Administração | 22 | 3 | 1 |
| | Congresso Brasileiro de custos | 30 | 3 | 5 |
| | Congresso de Controladoria & Fianças da USP | 5 | 0 | 3 |
| Periódicos | Alcance | 1 | 0 | 0 |
| | Caderno de Pesquisas em Administração | 1 | 0 | 1 |
| | Gestão & Produção | 3 | 0 | 2 |
| | Organizações Rurais & Agroindustriais | 1 | 0 | 0 |
| | Pensar Contábil | 1 | 1 | 0 |
| | RAP – Revista de Administração Pública | 1 | 0 | 0 |
| | REAd - Revista Eletrônica de Administração | 1 | 0 | 0 |
| | Revista Produção | 1 | 0 | 0 |
| | Turismo – Visão e Ação | 1 | 0 | 0 |
| | Universo Contábil | 1 | 0 | 0 |
| Total | | 71 | 7 | 12 |

Fonte: Adaptado e ampliado de Rocha e Lavarda (2009).

A partir da pesquisa realizada por Rocha e Lavarda (2009) atualizaram-se os dados das publicações nos periódicos e congressos. Com isso, se constatou a publicação nos anos de 2009, podendo-se perceber que o tema é atual e atrai a atenção de diversos pesquisadores.

3. Metodologia da pesquisa

Para alcançar o objetivo proposto, seguiram-se os procedimentos metodológicos apresentados a seguir. Realizou-se um estudo de caso aplicado, que segundo Beuren e Raupp (2009: 84) “[...] é realizado de maneira mais intensa, em decorrência de os esforços dos pesquisadores concentrarem-se em determinado objeto de estudo. Porém, por se relacionar a um único objeto ou fenômeno constitui uma limitação, uma vez que os resultados podem não ser generalizados.”

O caso estudado se refere à Universidade Regional Integrada, abrangendo os cinco campi e a Reitoria, estabelecidos no estado do Rio Grande do Sul. A coleta de dados foi realizada por meio de aplicação de questionário enviado via malote da Instituição. O questionário foi direcionado a cada uma das participantes da pesquisa, além de contato por telefone convidando a todos para participar da pesquisa. O instrumento de coleta de dados trata de um questionário fechado que, segundo Beuren e Colauto (2009) “[...] é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas por escrito pelo informante, sem a presença do pesquisador.”

Os sujeitos da pesquisa foram os diretores administrativos e contadores de todos os campi e Reitoria da IES, a partir do qual coletaram-se as opiniões sobre os dezoito aspectos considerados essenciais na implantação do BSC. Justifica-se a utilização destes sujeitos devido a presunção de que todos conheçam a ferramenta e as necessidades de adoção de ferramentas estratégicas no processo de gestão destas entidades.

A base do questionário foi adaptada de Pessanha e Prochnik (2007) quando apresentam as principais dificuldades encontradas por três grandes empresas do Brasil. Houve adaptações no questionário eliminando e incluindo algumas alternativas a fim de adequá-lo às entidades sem fins lucrativos, visto que a ferramenta apresentada era voltada para aplicação em entidades com fins lucrativos.

Os questionários foram enviados a quatorze sujeitos da IES, destinados aos diretores administrativos e contadores de todos os campi no mês de setembro de 2010, sendo que doze deles retornaram, representando mais de 85% dos questionários enviados. No questionário, disponibilizou-se cinco alternativas de respostas, em uma escala *likert* de 1 a 5, onde: 1 – discordo plenamente; 2 – discordo parcialmente; 3 – neutro; 4 – concordo parcialmente e 5 – concordo plenamente.

Aplicou-se análise descritiva dos dados. Segundo Beuren e Colauto (2009) “[...] a análise descritiva se preocupa fundamentalmente em investigar o que é, ou seja, descobrir as características de um fenômeno.” A análise descritiva pode se valer de técnicas estatísticas como o cálculo do percentual, média, desvio-padrão, coeficiente de correlação e outras, a fim de sintetizar os dados de forma a dar suporte às inferências do pesquisador (BEUREN, COLAUTO, 2009). No presente estudo foi utilizada a média obtida entre as respostas, segregada entre administradores e contadores.

4. Análise dos resultados

Com base nos dados coletados, analisaram-se as respostas separadas entre os administradores e os contadores, possibilitando uma análise individual de cada item e também comparativa entre os respondentes.

Os resultados mostrados na tabela 2 indicam que as perspectivas do BSC, na opinião dos administradores e contadores, se adaptam para a entidade, pois o grau de concordância é significativo entre as respostas obtidas.

Tabela 2 - Adesão às perspectivas do BSC.

| Opiniões | Administradores | | | | | Média | Contadores | | | | | Média |
|---|-----------------|---|---|---|---|-------|------------|---|---|---|---|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| As quatro perspectivas dos indicadores de desempenho: financeira, do cliente, dos processos internos, do aprendizado e crescimento, propostas por Kaplan e Norton se adaptam a realidade de sua entidade. | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 | 4,5 | 0 | 0 | 0 | 4 | 2 | 4,33 |

Fonte: Dados da pesquisa.

A tabela 3 apresenta os resultados obtidos quanto aos aspectos culturais que podem ser considerados como dificuldades na implementação do BSC. Na opinião dos administradores, os aspectos culturais tendem a ser uma das dificuldades encontradas na implantação de acordo com o grau de concordância significativo entre as respostas obtidas. Dentre as respostas dos contadores, apenas um apresenta uma resposta

discordando da alternativa, sendo que a média das respostas obtidas fica entre a opinião neutra e concordo parcialmente. Os aspectos culturais estão relacionados à implantação do acompanhamento de medidas de indicadores de desempenho relacionados aos quatro aspectos definidos na tabela anterior.

Tabela 3 - Aspectos Culturais.

| Opiniões | Administradores | | | | | Média | Contadores | | | | | Média |
|--|-----------------|---|---|---|---|-------|------------|---|---|---|---|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| Os aspectos culturais da sua instituição podem ser considerados uma dificuldade na implementação do BSC. | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 | 4,5 | 0 | 1 | 0 | 4 | 1 | 3,83 |

Fonte: Dados da pesquisa.

O processo de implantação do BSC passa por vários aspectos em diferentes níveis hierárquicos da entidade. Em relação a este fato, solicitou-se três opiniões com o objetivo de verificar a percepção dos administradores e contadores, conforme tabela 4.

Tabela 4 - Implantação do BSC.

| Opiniões | Administradores | | | | | Média | Contadores | | | | | Média |
|---|-----------------|---|---|---|---|-------|------------|---|---|---|---|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| A implantação do BSC deve ser uma decisão consensual entre os gestores. | 0 | 0 | 0 | 0 | 6 | 5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 6 | 5 |
| A participação dos colaboradores pode ser um ponto de apoio para a implantação do BSC. | 0 | 0 | 0 | 0 | 6 | 5 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5 | 4,83 |
| O BSC usa um número excessivo de medidas de desempenho que supera a capacidade de gestão dos seus gestores. | 0 | 2 | 2 | 2 | 0 | 3 | 0 | 3 | 1 | 2 | 0 | 2,83 |

Fonte: Dados da pesquisa.

As opiniões, tanto dos administradores quanto dos contadores, foram unânimes para a decisão da implantação acontecer de forma consensual entre os gestores, este é um indicativo de que a opção pela utilização desta ferramenta inclui o processo de convencimento da necessidade ou importância que o BSC representa para a entidade.

A participação dos colaboradores apresentou grau de concordância significativo entre as respostas obtidas. Os administradores concordam plenamente que a participação dos colaboradores é um ponto de apoio no processo de implantação. Nas opiniões dos contadores aparecem praticamente as mesmas opiniões dos administradores, confirmando que a participação de todos no processo é considerado um ponto de apoio para a implantação do BSC.

Na opinião dos administradores, a média traz um valor neutro quanto à apresentação de números excessivos de medidas em relação à capacidade dos gestores, logo, entre as opiniões coletadas, alguns administradores discordam parcialmente desta afirmação, enquanto outros concordam parcialmente. Sendo assim, este indicativo relata opiniões divergentes em relação à capacidade dos gestores e o número de medidas de desempenho apresentadas pelo BSC.

Na opinião dos contadores, a média ficou entre discordo parcialmente e neutro, todavia, apresentam também opiniões divergentes entre os respondentes, ficando entre discordo parcialmente e concordo parcialmente. O conhecimento dos contadores sobre os indicadores utilizados pelo BSC pode ser considerado na diferença da média dos administradores.

Sobre a utilização do BSC, requereu-se opinião em relação ao diferencial estratégico e o processo de avaliação de desempenho quando da sua implantação, presentes na tabela 5.

Tabela 5 - Diferencial estratégico e processo de avaliação.

| Opiniões | Administradores | | | | | Média | Contadores | | | | | Média |
|--|-----------------|---|---|---|---|-------|------------|---|---|---|---|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| A implementação do BSC pode ser considerada como um diferencial estratégico para sua entidade. | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 | 4,5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 6 | 5 |
| No processo de avaliação desempenho os gestores devem se comprometer com as medidas específicas de cada setor. | 0 | 0 | 0 | 0 | 6 | 5 | 0 | 0 | 0 | 2 | 4 | 4,66 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Na opinião dos administradores e contadores, a implantação do *balanced Scorecard* pode ser considerada um diferencial estratégico para a entidade. Entre os administradores, 50% deles concordam parcialmente, enquanto os demais concordam plenamente, com esta afirmação. Na opinião dos contadores a unanimidade concorda plenamente que a ferramenta pode ser considerada um diferencial estratégico para a entidade.

No processo de avaliação de desempenho, tanto os administradores quanto os contadores concordam que o comprometimento com medidas específicas de cada setor deve ser considerado no processo de avaliação de desempenho, onde estas podem ser consideradas essenciais na captação da estratégia de cada setor ou unidade de negócio.

No estudo de Pessanha e Prochnik (2004) observando-se o estabelecimento de metas, constataram que a alta administração nem sempre estabelece metas apropriadas

e nem sempre alinhadas com o processo orçamentário, apresentando divergência entre as metas exigidas e os recursos disponibilizados. Portanto, pediram-se opiniões em três aspectos adaptados para Instituição de Ensino Superior, na tabela 6.

Tabela 6 - Estabelecimento de metas.

| Opiniões | Administradores | | | | | Média | Contadores | | | | | Média |
|---|-----------------|---|---|---|---|-------|------------|---|---|---|---|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| Faltam explicações sobre como deve ser o processo de estabelecimento de metas. | 0 | 0 | 3 | 2 | 1 | 3,66 | 1 | 0 | 3 | 2 | 0 | 3 |
| A direção da entidade tem dificuldades em estabelecer metas apropriadas. | 1 | 1 | 0 | 4 | 0 | 3,16 | 0 | 0 | 2 | 3 | 1 | 3,83 |
| O processo de estabelecimentos de metas ainda obedece a um processo orçamentário tradicional. | 0 | 2 | 0 | 1 | 3 | 3,83 | 0 | 0 | 0 | 2 | 4 | 4,66 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Referindo-se às explicações de como deve ser o estabelecimento de metas, a metade dos administradores se mostraram indiferentes nas respostas apresentadas, enquanto os demais apresentaram grau de concordância na questão do processo de estabelecimento de metas nem sempre ser definido de maneira clara e objetiva pelos gestores das empresas. Os contadores, na média, tiveram opinião neutra relacionada ao estabelecimento de metas, mesmo com o entendimento entre eles bem distinto: um deles discorda plenamente que faltam explicações no estabelecimento de metas, enquanto dois deles concordam parcialmente.

As dificuldades da direção em estabelecer metas apropriadas para a entidade, na opinião de ambos, mais de 66% concordam parcialmente que existe esta deficiência e apenas dois dentre os pesquisados discordam desta afirmação.

No alinhamento de metas com o processo orçamentário, conforme o estudo apresentado por Pessanha e Prochnik (2004), nem sempre a alta administração consegue estabelecer metas apropriadas e alinhadas com o processo orçamentário tradicional. Na opinião dos administradores, mais de 66% concordaram com esta afirmação, enquanto os contadores são unânimes na concordância de que o processo orçamentário ainda obedece ao método tradicional, não alinhando as disponibilidades financeiras com as metas estratégicas estabelecidas no *Balanced Scorecard*. Com base nas opiniões do presente estudo conclui-se que o processo orçamentário nem sempre está alinhado com as metas definidas pela direção da entidade.

A implantação do *Balanced Scorecard* passa pela definição da missão e visão da empresa, através do alinhamento de outras variáveis, como metas e objetivos futuros para a entidade, exigindo dedicação e tempo na elaboração de novos indicadores. Com base nestas variáveis, as opiniões sobre as informações das variáveis relevantes no processo de implantação foram as seguintes (tabela 7).

Tabela 7 - Alinhamento do BSC

| Opiniões | Administradores | | | | | Média | Contadores | | | | | Média |
|---|-----------------|---|---|---|---|-------|------------|---|---|---|---|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| A implantação do BSC é útil para organizações que já possuem seu direcionamento estratégico e sua visão de futuro. | 0 | 1 | 0 | 1 | 4 | 4,33 | 0 | 0 | 1 | 0 | 5 | 4,66 |
| O BSC pode deixar de lado algumas variáveis relevantes, desestimulando a observação de outras variáveis importantes fora do modelo. | 0 | 3 | 0 | 2 | 1 | 3,16 | 1 | 0 | 1 | 4 | 0 | 3,33 |
| O BSC exige que novas informações sejam coletadas, gerando sobrecargas de trabalho. | 1 | 2 | 1 | 2 | 0 | 2,66 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2,83 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Na opinião de mais de 66% dos administradores, a implantação do *Balanced Scorecard* é útil para as empresas que já possuem um direcionamento de futuro, ou seja, já possuem definidos a missão, visão e estratégias a serem alcançadas no futuro. Entre os contadores a concordância plena neste item representa mais de 83%.

No que diz respeito à elaboração dos indicadores a serem apresentados no *Balanced Scorecard*, dependem da análise e desenvolvimento entre os gestores devendo ser consideradas todas as variáveis relevantes para a evidenciação dos indicadores que farão parte do BSC. Na pesquisa de Pessanha e Prochnik (2004), afirmam que a concordância deste item somente é possível em função da construção de maneira errada do modelo, percebe-se que na opinião dos administradores 50% deles discordam parcialmente desta afirmação, enquanto entre os contadores mais de 66% concordam parcialmente. Percebe-se uma discrepância entre a opinião de ambos, mas a construção do modelo desenvolvida em conjunto com estes profissionais tende a diminuir as divergências apresentadas.

Com o uso de recursos tecnológicos como subsídios para a elaboração e apresentação de informações gerenciais, acredita-se que a manutenção e a geração dos indicadores, a partir da criação destes, passam a ocorrer de maneira sistemática, não gerando sobrecarga de trabalho; 50% das opiniões dos administradores e contadores

discordam que gera aumento de trabalho. Isso também passa pela estrutura tecnológica adotada pela entidade e pela construção de uma ferramenta adequada às condições de cada uma.

As opiniões em relação a afirmações variadas relacionadas ao *Balanced Scorecard*, relacionadas às habilidades dos gestores, à apresentação e importância dos indicadores financeiros e não financeiros, bem como a afirmação de Kaplan e Norton (1997) “medir é importante: o que não é medido não é gerenciado”, são apresentadas na tabela 8.

Tabela 8 - Aspectos gerais do *Balanced Scorecard*.

| Opiniões | Administradores | | | | | Média | Contadores | | | | | Média |
|---|-----------------|---|---|---|---|-------|------------|---|---|---|---|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | |
| A falta de habilidade do gestor em estabelecer a visão e estratégias da entidade pode ser considerada fator impeditivo para implementação do BSC. | 0 | 0 | 0 | 2 | 4 | 4,66 | 0 | 0 | 1 | 2 | 3 | 4,33 |
| Os indicadores apurados e apresentados no BSC não necessariamente refletem a realidade da entidade. | 0 | 3 | 2 | 1 | 0 | 2,66 | 3 | 1 | 2 | 0 | 0 | 1,83 |
| A apresentação de indicadores financeiros é considerada mais importante que os não financeiros. | 1 | 3 | 0 | 1 | 1 | 2,66 | 2 | 0 | 1 | 3 | 0 | 2,83 |
| O conjunto de indicadores apresentados pelo BSC pode ser considerado relevante para sua entidade. | 0 | 0 | 0 | 1 | 5 | 4,83 | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 | 4,5 |
| Em relação à afirmação de Kaplan e Norton(1997) “medir é importante: o que não é medido não é gerenciado” qual seu grau de concordância. | 0 | 0 | 0 | 2 | 4 | 4,66 | 0 | 0 | 0 | 1 | 5 | 4,83 |

Fonte: Dados da pesquisa.

A grande maioria, tanto dos administradores quanto dos contadores, concorda que a falta de habilidade do gestor pode ser considerada fator impeditivo para a implantação do *Balanced Scorecard* porque, considerando ser uma ferramenta estratégica, ela necessariamente necessita de habilidades administrativas para seu gerenciamento.

A elaboração dos indicadores a serem apresentados no *balanced Scorecard* deve ser adequada à realidade de cada negócio, considerada uma ferramenta estratégica que represente a realidade da entidade. Com base nas respostas obtidas, ambos os respondentes acabam discordando que os indicadores não representam a realidade da entidade.

Conforme julgam os administradores e contadores, na média das respostas obtidas, os indicadores não financeiros são considerados equivalentes aos dados financeiros quando considerados na apresentação do conjunto de indicadores no *Balanced Scorecard*, e, a apresentação do conjunto de indicadores contemplados no *Balanced Scorecard* é considerada relevante para a entidade.

Percebe-se o grau de concordância dos administradores e dos contadores quando da afirmação de Kaplan e Norton (1997) de que medir é importante: o que não é medido não é gerenciado. 100% dos respondentes concordaram parcialmente ou plenamente com a afirmação.

5. Considerações finais

O presente estudo traz uma contribuição aos demais estudos apresentado em relação às dificuldades encontradas na implantação do *Balanced Scorecard*, considerando um segmento com particularidades específicas, ou seja, as IES comunitárias sem fins lucrativos.

As perspectivas definidas por Kaplan e Norton se adaptam às necessidades destas entidades, apesar disso, devem ser adequadas principalmente à perspectiva financeira, visto que o objetivo não é a geração de lucros. Como característica particular, a sustentabilidade econômica e financeira destas entidades é proveniente das mensalidades e serviços prestados, sendo então necessárias adaptações nesta perspectiva, adequando as metas financeiras aos objetivos estratégicos da entidade.

O processo de implantação da ferramenta deve ser consensual entre os gestores, facilitando assim a disseminação da importância da ferramenta. Ressalta-se ainda que a participação dos colaboradores como um todo diminui a resistência na construção e utilização dos indicadores apresentados. Nesta fase do processo, devem ser definidos os indicadores necessários para atender às necessidades da organização.

A utilização do *Balanced Scorecard*, na opinião dos gestores e contadores, pode ser entendida como um diferencial estratégico para a entidade, contudo, o estabelecimento de metas ainda apresenta entendimentos divergentes entre os pesquisados. As dificuldades na definição de metas estratégicas alinhadas com as disponibilidades financeiras definidas no sistema orçamentário tradicional são consideradas uma das dificuldades no processo de implantação da ferramenta.

Nas opiniões dos pesquisados, o uso do *Balanced Scorecard* pelas entidades que já possuem um direcionamento estratégico para o futuro, pode ser considerado um indicativo para o sucesso na implantação da ferramenta, devendo ser reconhecidas todas as variáveis relevantes definidas, seja financeira ou não.

A falta de habilidade dos gestores na definição dos indicadores que compõem o *Balanced Scorecard* pode ser um fator impeditivo na sua implantação, afinal eles precisam refletir a realidade da entidade, observando tanto os aspectos financeiros e não financeiros que são importantes e relevantes para a entidade.

A definição de Kaplan e Norton (1997) de que “medir é importante: o que não é medido não é gerenciado” tem que ser lembrada na eliminação ou redução das dificuldades na implementação da ferramenta, contudo, devem ser avaliados todos os demais aspectos considerados impeditivos para o sucesso na sua criação e utilização.

6. Referências

BERNSTORFF, Bianca Wisbeck; COSTA, Alexandre Mariino; GIRARDI, Dante. A Contribuição do *Balanced Scorecard* como instrumento de gestão organizacional. **Revista de Administração**, Frederico Westphalen, v. 2, n. 3, 2003.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CARBONARI, M. E. E. **A proposta da avaliação institucional da universidade brasileira**: investigação das perspectivas históricas e institucionais a partir de pressupostos filosóficos, éticos e sociológicos emancipatórios. 2004. Tese (Doutorado em Educação) - Faculdade de Educação da Universidade de Campinas, Campinas, 2004.

CHIAVENATO, Idalberto; CERQUEIRA, Edgard Pereira de. **Administração estratégica**. São Paulo: Saraiva, 2003.

FIALHO, Francisco Antonio Pereira; MITIDIARI, Tíberio da Costa; MACEDO, Marcelo. A utilização do *Balanced Scorecard* de intervenção organizacional. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, Novo Hamburgo, v. 4, n. 1, p. 31-39, 2007.

GIOLLO, Paulo Roberto. **Balanced Scorecard**. Rio Grande do Sul: Edifapes, 2006.

HÉKIS, Hélio Roberto. **Balanced Scorecard**: proposta de indicadores para monitorar e avaliar projetos pedagógicas dos cursos de graduação: o caso da Faculdade Estácio de Sá de Santa Catarina. 2004. 221f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Programa de Pós Graduação em Engenharia da Produção, UFSC, Florianópolis, 2004.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: *Balanced Scorecard***. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. **Mapas Estratégicos**. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

MARQUES, Edineide da Silva; OLIVEIRA, Maria Luiza Alexandre de. *Balanced scorecard: ferramenta estratégica e competitiva aplicável às bibliotecas*. **Revista Brasileira de Biblioteconomia e Documentos**, Nova Série, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 105-115, 2008.

MOROSINI, Marília; FRANCO, Maria Estela Dal Pai. **Universidades comunitárias e sustentabilidade: desafio em tempos de globalização**. 2004. Disponível em: <www.anped.org.br/reunioes/27/gt11/t1113.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2010.

PRIETO, Vanderli Correia et al. Fatores críticos na implementação do *Balanced Scorecard*. **Gest. Prod.**, v. 13, n. 1, p. 81-92, 2006. ISSN 0104-530X.

PESSOA, Maria N. M. **Gestão das Universidades Federais Brasileiras**. Um modelo fundamentado no *Balanced Scorecard*. 2000. 287f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) - Programa de Pós Graduação em Engenharia da Produção, UFSC, Florianópolis, 2000.

PESSANHA, Diogo Santiago; PROCHNIK, Victor. Obstáculos à implantação do *Balanced Scorecard* em três empresas brasileiras. In: ENCONTRO DA ANPAD, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** Curitiba: EnANPAD, 2004. CD-ROM

ROCHA, Irani; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin. *Balanced Scorecard (BSC) como instrumento de planejamento e controle empresarial*. In: SEMINÁRIO EM ADMINISTRAÇÃO, 12., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: SEMEAD, 2009. CD-ROM

ROCHA, Henrique Martins; OLIVEIRA, Uálison Rébula de. *Balanced Scorecard como fonte de vantagem competitiva para as organizações: uma revisão bibliográfica*. In: SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 12., 2006, São Paulo. **Anais...** São Paulo: SIMPEP, 2006. CD-ROM.

Recebido em: 18/08/2013
Aprovado em: 08/01/2014