

## Considerações acerca do uso do *Balanced Scorecard* no processo de implementação e reformulação das estratégias organizacionais

*Considerations about the use of the Balanced Scorecard in the implementation and recasting process of organizational strategies*

Cássia Vanessa Olak Alves Cruz<sup>1</sup>  
Márcia Athayde Matias<sup>2</sup>  
Fábio Frezatti<sup>3</sup>

### RESUMO

Este artigo tem por objetivo estudar as relações existentes entre a dimensão uso (diagnóstico e interativo) do *Balanced Scorecard* (BSC) e as estratégias organizacionais, no âmbito do controle gerencial, visando verificar se o uso do BSC contribui para a implementação e reformulação das referidas estratégias. Esta pesquisa configura-se como um ensaio teórico, fundamentado em pesquisa bibliográfica, sendo identificados e analisados estudos empíricos que investigaram o uso do BSC. Verificou-se, através da literatura pesquisada, que o BSC se constitui potencialmente tanto como um sistema de uso diagnóstico quanto de uso interativo, podendo, com relação a essa dimensão, contribuir para a implementação e reformulação das estratégias das organizações. Entretanto, a análise de pesquisas empíricas já realizadas revelou pouca evidência do uso interativo do BSC e, em alguns casos, também do uso diagnóstico, o que prejudica o processo de gerenciamento das estratégias. Esses achados sugerem que o uso do BSC não contribuiu para a implementação e reformulação das estratégias organizacionais, na medida em que o referido sistema de avaliação de desempenho não foi utilizado de modo diagnóstico e interativo por empresas que o adotaram. No entanto, vale ressaltar, que os resultados encontrados limitam-se aos estudos empíricos pesquisados.

**Palavras-chave:** Estratégias. *Balanced Scorecard*. Uso Diagnóstico e Interativo.

### ABSTRACT

This article aims at studying the relations existing between the dimension use (diagnosis and interactive) of the *Balanced Scorecard* (BSC) and the organizational strategies, in the context of managerial control, aiming to verify if the use of the BSC contributes to the implementation and revision of these strategies. This research is configured as a theoretical essay, based on bibliographic research, identifies and analyzes empirical studies that investigated the use of the BSC. It was found, through the literature that the BSC is potentially both as a system of diagnostic use as to use

<sup>1</sup> Doutora em Contabilidade e Controladoria/USP-SP - Docente do Depto de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Londrina – e-mail: cassiavanessa@uel.br.

<sup>2</sup> Doutora em Contabilidade e Controladoria/USP-SP – Docente da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) – e-mail: mathayde@face.ufmg.br.

<sup>3</sup> Doutor em Contabilidade e Controladoria/USP-SP – Docente da Universidade de São Paulo – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA-USP) – e-mail: frezatti@usp.br.

interactive, and may, with respect to this dimension, contribute to the implementation and the reformulation of the organizations strategies. However, the analysis of empirical research already carried out revealed little evidence of interactive use of the BSC and, in some cases, also the diagnostic use, which damages of the management process of the strategies. These findings suggest that use of the BSC does not contributed to the implementation and reformulation of organizational strategies, to the extent that the performance review system was not used in diagnosis and interactive way by companies that have adopted it. However, it is worth emphasizing that the found results are limited to the empirical studies surveyed.

**Keywords:** Strategies. Balanced Scorecard. Diagnostic and Interactive Use.

## 1 Introdução

Entender o relacionamento entre a estratégia organizacional e os sistemas de controle gerencial (SCG) pode auxiliar as empresas no alcance dos seus objetivos, como já preconizado por Simons (1987, p. 14-15).

O estudo desse relacionamento, bem como dos benefícios advindos dos mecanismos de controle gerencial, pode ser realizado, dentre outras formas, através da análise do desenho do SCG utilizado bem como do uso da informação gerada (FERREIRA; OTLEY, 2006).

Para Otley (1978) o sucesso de um SCG não depende exclusivamente da sofisticação da técnica que está sendo adotada, mas também, dentre outros aspectos, do uso que se faz dela. Entretanto, Simons (1990) adverte que são poucos os estudos que examinam o SCG em sua dimensão uso. Além disso, Aguiar, Rezende e Frezatti (2007, p. 13), após terem sugerido uma proposta para identificação e análise da estrutura apropriada de um SCG, sugerem para futuras pesquisas a análise do uso predominante em SCG com desenho tradicional ou sofisticado.

Dentre as técnicas de controle gerencial (FERREIRA; OTLEY, 2006), encontra-se o *Balanced Scorecard* (BSC), que se caracteriza, neste artigo, como um Sistema de Avaliação de Desempenho (SAD) que visa o gerenciamento da estratégia organizacional (KAPLAN; NORTON, 1997, p. IX).

No âmbito do gerenciamento da estratégia, Simons (1994; 2000) ao estudar o relacionamento entre avaliação de desempenho, sistemas de controle e implementação da estratégia, propôs uma estrutura diferenciando sistemas de controle de uso diagnóstico e interativo. Os primeiros voltam-se para a implementação de estratégias

que já existem, enquanto os últimos potencializam estratégias emergentes, permitindo a reformulação de estratégias.

Frente a isso, este artigo pretende estudar as relações existentes entre a dimensão uso (diagnóstico e interativo) do BSC e as estratégias organizacionais, dentro do contexto mais amplo do controle gerencial, com a finalidade de responder a seguinte questão de pesquisa: **o uso do BSC contribui para a implementação e reformulação das estratégias organizacionais?**

A partir do problema estabelecido se extrai o objetivo desta pesquisa, que consiste em analisar o BSC e, identificar, através de estudos empíricos realizados, se o uso do BSC contribui para a implementação e reformulação das estratégias organizacionais.

Este artigo é composto de mais quatro partes, além da Introdução. A seguir será comentado brevemente o proceder metodológico. Após, na formação da plataforma teórica, busca-se situar o controle gerencial no processo de implementação e reformulação de estratégias organizacionais. Na seqüência discute-se o uso dos sistemas de avaliação de desempenho (SAD) para o controle das estratégias organizacionais. Na quarta parte da pesquisa, analisa-se o BSC e o seu uso e a sua possível contribuição para a implementação e reformulação das estratégias das organizações. No último tópico serão tecidas as considerações finais sobre o estudo.

## **2 Proceder Metodológico**

Esta pesquisa configura-se como um ensaio teórico que, de acordo com Severino (2002, p. 152-153), trata-se de um estudo bem desenvolvido, formal, discursivo e concludente, consistindo em exposição lógica e reflexiva com ênfase na argumentação e interpretação pessoal.

O ensaio teórico desenvolvido teve por base a pesquisa bibliográfica, realizada a partir de artigos nacionais e internacionais e livros escritos sobre o tema pesquisado.

Para a análise específica do uso do BSC foram identificados e examinados estudos empíricos que investigaram essa dimensão do referido sistema de avaliação de desempenho. Essa análise foi norteada por uma estrutura elaborada essencialmente

com base nos estudos de Simons (1994; 2000), Anthony e Govindarajan (2001) e Ferreira e Otley (2006), trabalhados na plataforma teórica deste artigo.

A referida estrutura, inserida no tópico 4.1 (figura 6), visa consolidar o entendimento sobre o assunto em discussão em uma abordagem que contempla a revisão bibliográfica dentro de uma visão proposta pelos autores deste estudo.

### **3 Plataforma Teórica**

#### **3.1 Processo de implementação e reformulação de estratégias organizacionais**

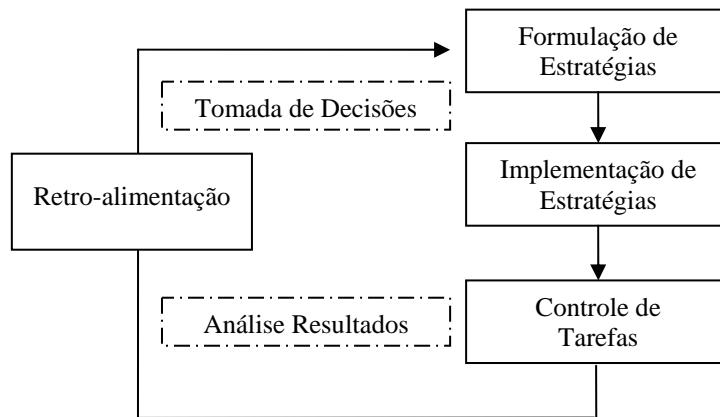
Em uma área de estudos multidisciplinar como o controle gerencial, o resgate de conceitos visa alinhar a idéia dos autores ao entendimento do leitor, situando os termos freqüentemente utilizados no contexto da pesquisa que se realiza.

O processo de implementação e reformulação de estratégias situa-se no âmbito do controle gerencial (CG), definido por Anthony e Govindarajan (2001, p. 33) como “um dos vários tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem em uma organização”. O CG concentra atividades que se encaixam entre, o ponto mais complexo, como a formulação das estratégias e, o ponto mais básico e sistemático, como o controle de tarefas. Na visão dos autores (2001, p. 34), são atividades de CG:

- 1) planejar o que a organização deve fazer; 2) coordenar as atividades de várias partes da organização; 3) comunicar a informação; 4) avaliar a informação; 5) decidir se deve ser tomada uma decisão e que decisão tomar; e, 6) influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento.

Percebe-se o caráter dinâmico e sistêmico que o controle gerencial deve assumir, e seu grande desafio, que é a motivação e influência que deve exercer sobre as pessoas-chave na organização que serão responsáveis pela viabilização das estratégias. Diante disso, o CG opera todas as atividades em um processo que se inicia com a formulação das estratégias e finaliza com o controle das tarefas individuais, em um ciclo contínuo de análise de resultados, retro-alimentação, tomada de decisões e redefinição de estratégias, novas implementações e controles. A figura 1 descreve esse processo do controle gerencial.

**Figura 1** – O Processo de Controle Gerencial



**Fonte:** Adaptado de Anthony e Govindarajan (2001, p. 34).

Ittner e Larcker (2001, p. 351) destacam o surgimento do controle gerencial a partir da década de 60, no momento em que a contabilidade gerencial mudou seu foco inicial financeiro de controle orçamentário e análise de custos, partindo para a provisão de informações para planejamento e controle gerencial, com foco no alcance dos objetivos da organização.

Maher (2000, p. 338) observou uma nova evolução na contabilidade gerencial a partir da década de 80, com o desenvolvimento de procedimentos de controle gerencial baseados em medidas não financeiras e pesquisa de campo, com o objetivo de melhor entender os problemas contemporâneos e as necessidades informativas dos gestores.

Diante disso, Chenhall (2003, p. 129) observa que os termos contabilidade gerencial e controle gerencial são algumas vezes utilizados de forma equivalente, no entanto, o controle gerencial amplia seu espectro de análise absorvendo controles financeiros e não-financeiros, possuindo foco na assistência à tomada de decisão e, nesse intuito, engloba controles tais como os relacionados com mercado, clientes, concorrentes, informações não-financeiras relacionadas ao processo produtivo e toda uma gama de informações que suportem mecanismos de tomada de decisão.

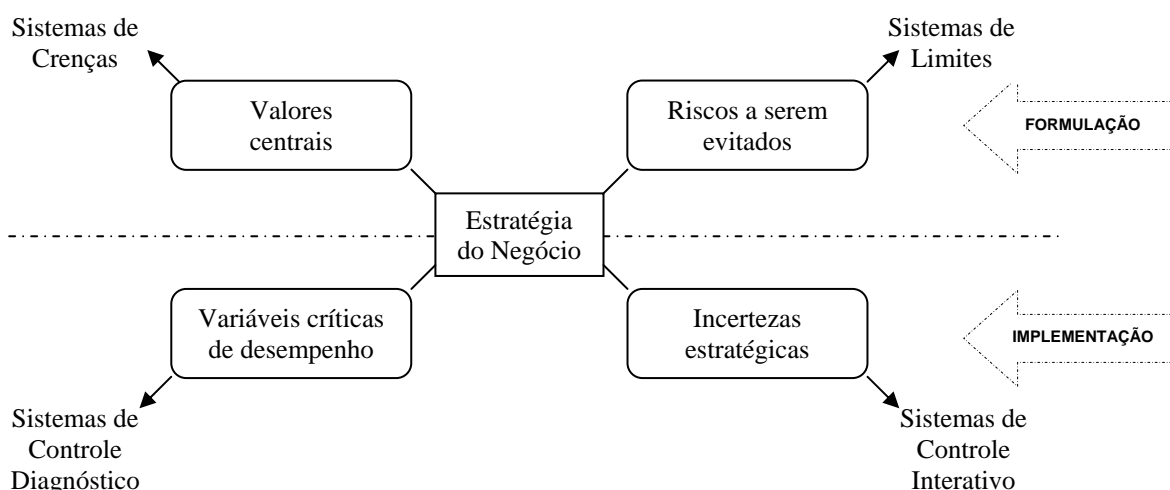
Anthony e Govindarajan (2001, p. 35), afirmam que o CG concentra-se principalmente na execução da estratégia, ou seja, as metodologias, atributos e artefatos utilizados como mecanismos de controle, têm como função auxiliar a administração na obtenção de seus objetivos estratégicos.

### 3.2 Uso dos Sistemas de avaliação de desempenho (SAD) no contexto do controle gerencial (CG)

De acordo com Anthony e Govindarajan (2001, p. 381-382), o controle gerencial se inicia com o planejamento estratégico onde são elaborados e revisados os planos sobre a direção que a organização tomará no futuro, assim, uma primeira atividade desse planejamento em longo prazo consiste na definição dos objetivos da empresa e das estratégias para se atingir esses objetivos.

Simons (1994, p. 170-171) observa que a estratégia em uma organização é delineada e implementada a partir de quatro sistemas que influenciam a tomada de decisão. A figura 2 ilustra a estrutura proposta por Simons (1994, p.173):

**Figura 2** - Controlando a estratégia do negócio: Estrutura para análise



Fonte: Adaptado de Simons (1994, p. 173)

A partir de um corte longitudinal equidistante é possível perceber que os dois primeiros sistemas (crenças e limites) contribuem principalmente para a formulação da estratégia: 1) por um lado o sistema de crenças da organização, que inclui os seus valores, missão, visão e objetivos, conforme também explicitado por Anthony e Govindarajan (2001, p. 381-382), bem como, 2) o sistema de limites, que podem tomar a forma de códigos de conduta ou de sistemas de planejamento estratégico, assim, visam restringir o comportamento dos agentes organizacionais, estabelecendo fronteiras na busca de oportunidades, minimizando riscos.

Os dois outros sistemas colaboram essencialmente para a implementação das estratégias e a sua reformulação são: 3) os sistemas de controle de uso interativo e 4) os sistemas de controle de uso diagnóstico. O foco do sistema para uso diagnóstico é a implementação de uma determinada estratégia adotada pela organização, como exposto por Anthony e Govindarajan (2001, p. 559), enquanto os sistemas de controle interativo visam contribuir para o processo de implementação e redefinição de estratégias.

Os sistemas de controle para diagnóstico são sistemas de *feedback* usados para monitorar o desempenho organizacional e corrigir desvios, serão projetados a partir das variáveis críticas de desempenho, também denominadas de fatores críticos de sucesso por Anthony e Govindarajan (2001, p. 570-573).

As variáveis críticas de desempenho são definidas por Simons (2000, p. 233) como aqueles “[...] fatores que devem ser alcançados ou implementados para o alcance, com sucesso, da estratégia organizacional”. Assim, neste artigo, o termo “variáveis críticas de desempenho” é entendido como sinônimo de “fatores críticos de sucesso”.

Os sistemas de controle interativo visam o aprendizado e potencializam estratégias emergentes, as incertezas de natureza estratégica influenciam esses sistemas, como por exemplo, mudanças relevantes no ambiente (tecnologia, preferências dos consumidores, concorrentes, etc) “[...] que podem quebrar as regras dentro das quais a empresa opera” (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001, p. 572), requerendo rápidas adaptações ao ambiente e delineamento de novas estratégias.

Embora Simons (1994) tenha feito essa distinção entre sistemas de controle diagnóstico e interativo, eles não se excluem, são complementares, ou seja, um sistema diagnóstico pode ser também interativo. Como exemplo, Abernethy e Brownel (1999) destacam os orçamentos, que podem ser usados diagnosticamente e interativamente. Assim, é possível estabelecer que os sistemas de controle interativo também sejam influenciados pelos fatores críticos de desempenho.

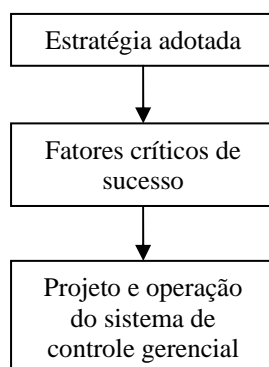
No âmbito dos sistemas de controle gerencial estão os sistemas de avaliação de desempenho – SAD (*Performance Measurement Systems – PMS*), que segundo Anthony e Govindarajan (2001, p. 559) têm a finalidade “[...] de controlar a obediência à estratégia adotada”.

Esta última afirmação dos autores é interessante, pois estabelece uma relação entre os sistemas de desempenho e as estratégias definidas por determinada organização. Ademais, Otley (1999, p. 364) ao buscar uma definição para o termo

“desempenho”, reconhecendo não ser esse um processo simples, assume que uma organização com um bom desempenho é “[...] aquela que está implementando eficazmente uma estratégia apropriada”, confirmando a importância da referida ligação, entendendo-se, por conseguinte, que a implementação eficaz de uma estratégia adequada conduz a empresa ao alcance dos seus objetivos.

Entretanto, vale ressaltar que para Simons (1994, p. 170-171) e Anthony e Govindarajan (2001, p. 559-571), essa relação entre estratégia e sistemas de avaliação de desempenho não ocorre de forma direta, assim, fazendo o elo de ligação entre eles estão os chamados fatores críticos de sucesso, que devem ser identificados e implementados contribuindo, desse modo, para o sucesso da estratégia pretendida. A figura a seguir ilustra a referida relação.

**Figura 3** – O Processo de Controle Gerencial como instrumento de cumprimento da estratégia.



**Fonte:** Anthony e Govindarajan (2001, p. 571).

Como se verifica na figura 3, o projeto e operação do sistema de controle gerencial, especialmente dos sistemas de avaliação de desempenho, devem ser delineados a partir da estratégia adotada e dos fatores críticos de sucesso (vide também figura 2), podendo ainda refletir as incertezas estratégicas, para que, desse modo, cumpram o fim de controlar a obediência à estratégia, como descrito anteriormente.

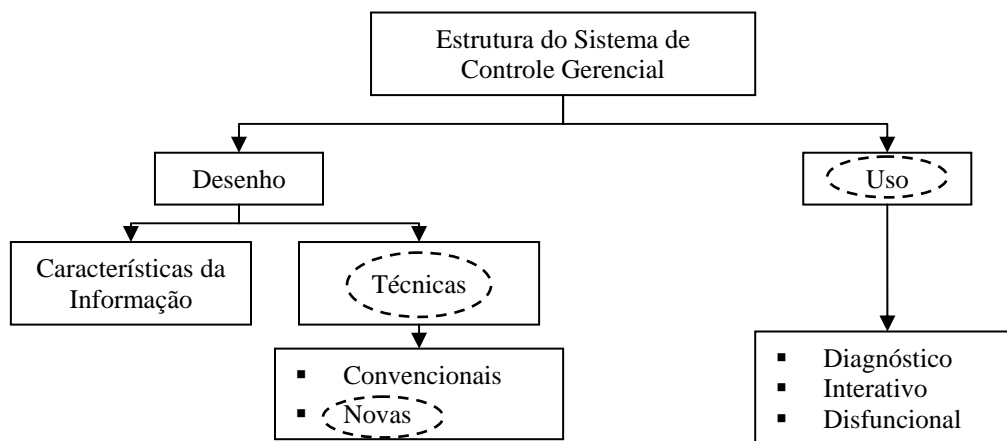
No âmbito do sistema de controle gerencial é analisado o sistema de avaliação de desempenho *Balanced Scorecard* - BSC. A razão para a escolha do BSC se dá em função de essa ser uma metodologia de avaliação de desempenho que se caracteriza por visar o gerenciamento (implementação e reformulação) da estratégia organizacional (KAPLAN, 1997, p. IX). Chenhall (2005, p. 395) refere-se ao BSC como um Sistema Estratégico de Avaliação de Desempenho (*Strategic Performance Measurement Systems* – SPMS), que



têm como característica distintiva o seu desenho voltado a suprir os gestores com medidas financeiras e não financeiras que englobam diferentes perspectivas, que combinadas, fornecem um modo de traduzir a estratégia em medidas coerentes de avaliação de desempenho. Ademais, é um sistema consagrado nos meios acadêmico e prático da gestão de negócios (MARR; SCHIUMA, 2003).

As delimitações feitas neste artigo podem ser melhor visualizadas a partir da estrutura, descrita na figura a seguir, proposta por Ferreira e Otley (2006) para os sistemas de controle gerencial:

**Figura 4** – Estrutura do Sistema de Controle Gerencial segundo Ferreira e Otley (2006)



**Fonte:** Adaptado de Aguiar, Rezende e Frezatti (2007, p. 6)

Visualiza-se na figura 4 que Ferreira e Otley (2006) identificam duas dimensões dos sistemas de controle gerencial (SCG): o desenho e o uso.

O desenho, por sua vez, engloba duas perspectivas: (i) as características da informação produzida; e, (ii) as técnicas de controle utilizadas pelas organizações. As primeiras referem-se a aspectos tais como escopo, tempestividade, agregação, integração e custo da informação gerada pelo SCG (FERREIRA; OTLEY, 2006; CHENHALL; MORRIS, 1986). Ademais, a informação pode ser classificada como tradicional (histórica, interna, financeira, quantitativa, etc) ou contemporânea (prospectiva, externa, não financeira, qualitativa, etc). Já as técnicas de controle, podem ser categorizadas como convencionais ou novas, usando o critério cronológico para sua classificação. Entre as novas encontra-se o BSC, enquanto são exemplos das convencionais, o planejamento estratégico, o orçamento, o *Tableau de Bord* e outras.

Com relação ao uso da informação gerada, verifica-se a tipologia proposta por Simons (1994): uso diagnóstico e interativo. Além disso, Ferreira e Otley fazem referência ao uso disfuncional da informação gerada, nesse caso, o SCG é utilizado para finalidades não previstas pelo uso diagnóstico ou interativo, como, por exemplo, a utilização da informação como fonte de poder político e influência (FERREIRA; OTLEY, 2006, p. 28).

As elipses tracejadas, que se encontram na figura 4, evidenciam as delimitações feitas neste artigo, ou seja, são objetos do estudo a dimensão uso de uma técnica considerada nova por Ferreira e Otley (2006), o BSC, referenciado neste artigo como um SAD, e as estratégias organizacionais, analisando-se as relações existentes entre essas variáveis no contexto mais amplo do controle gerencial.

#### **4 Apresentação e Análise do Uso *Balanced Scorecard* (BSC)**

O *Balanced Scorecard* (BSC) foi desenvolvido em 1990 no âmbito de um projeto de pesquisa liderado por Kaplan e Norton (1997, p. VII), que teve a participação de 12 empresas americanas e “[...] foi motivado pela crença de que os métodos existentes para avaliação do desempenho empresarial, em geral apoiados nos indicadores contábeis e financeiros, estavam se tornando obsoletos”.

Essa afirmação de Kaplan e Norton é fruto de diversas críticas feitas aos sistemas tradicionais de contabilidade, especialmente na década de 1980, destacando-se a obra de Johnson e Kaplan (1987), onde os autores argumentaram que a contabilidade gerencial tinha perdido sua relevância, pois os seus sistemas não haviam acompanhado as mudanças ocorridas no ambiente de negócios das empresas.

Ademais, outros pesquisadores, inclusive antes desse período (SKINNER, 1969; KAPLAN, 1983; CROSS; LYNCH, 1988; KEEGAN; EILER; JONES, 1989; ECCLES, 1991), registraram suas críticas que, no que se refere à avaliação de desempenho, recaíram essencialmente na dissociação entre medidas de desempenho e estratégia organizacional e na necessidade da utilização de medidas não financeiras e multidimensionais, pois o foco em indicadores financeiros de curto prazo, voltados para o passado, não condizia com as mudanças no ambiente operacional das empresas, onde, por exemplo, o gerenciamento de ativos físicos cedia lugar à gestão e ao investimento em ativos intangíveis, aspectos não mensurados pelos referidos indicadores retirados da contabilidade financeira.

Nesse contexto, é criado o BSC inicialmente como um sistema de mensuração de desempenho (KAPLAN; NORTON, 1992) evoluindo para um sistema de mensuração que alinhava suas medidas à estratégia organizacional (KAPLAN; NORTON, 1993) e, por fim, se concretizando como um sistema de gestão estratégica (KAPLAN; NORTON, 1996).

Segundo Teixeira (2003, p. 31) a metodologia do BSC é derivada do conceito de *Key Performance Indicators* (KPI), que são “[...] medidas quantificáveis que refletem os fatores críticos de uma organização” (FERNANDES; RAJA; WHALLEY; 2006, p. 629). Para Teixeira (2003, p. 31), o que Kaplan fez foi adaptar esse conceito, estruturando-o e sugerindo que os indicadores de desempenho das organizações refletissem quatro dimensões ou perspectivas: financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento.

Concorda-se, neste artigo, com a afirmação de que o BSC tenha sua origem em conceitos já existentes, como os KPI ou o *Tableau de Bord* (EPSTEIN; MANZONI, 1998, p.193), entretanto, o conceito de BSC não se limita a organização dos indicadores nas quatro perspectivas mencionadas, mas sim, em “[...] um conjunto integrado de medidas de desempenho que resultam da estratégia da empresa e apóiam essa estratégia na organização como um todo” (GARRISON, 2007, p. 369).

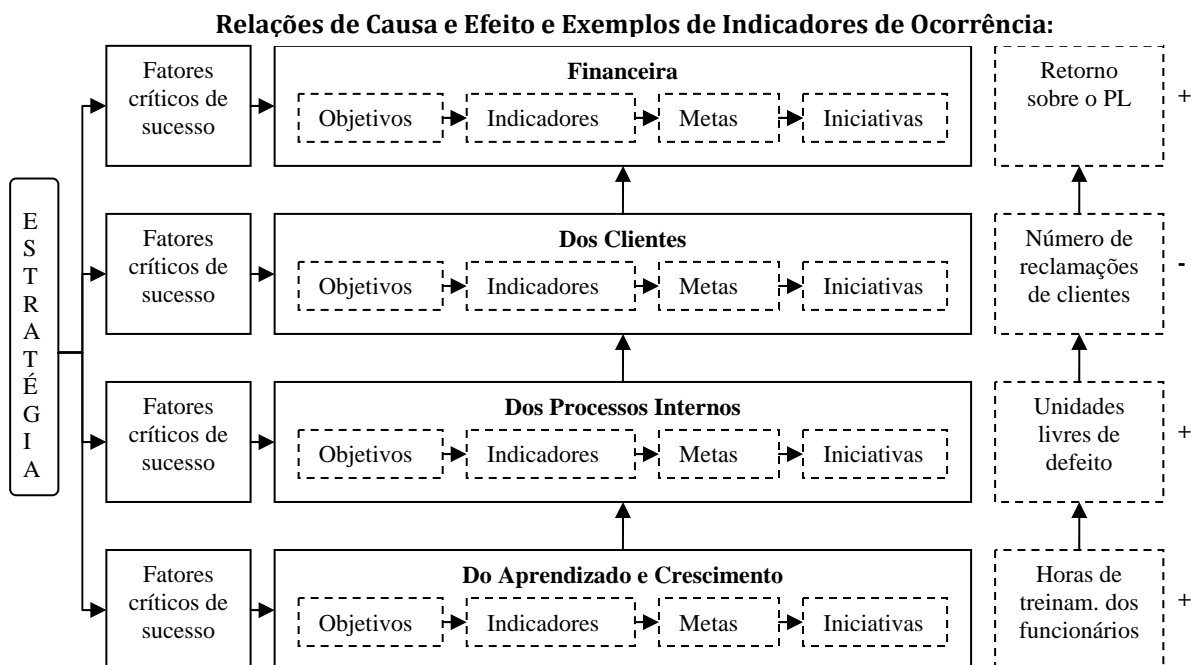
Diante disso, as características do BSC começam a ser delineadas. Kaplan e Norton (1997) esclarecem que, primeiramente, o BSC deve traduzir a missão e a estratégia da organização em objetivos de curto e longo prazos e medidas tangíveis, sendo que essas medidas abrangerão indicadores: (i) financeiros; (ii) não-financeiros; (iii) de ocorrências (*lagging*), que refletem transações que já ocorreram como, por exemplo, o retorno sobre o patrimônio líquido; e (iv) de tendências (*leading*), pois sinalizam determinado padrão ou tendência relacionando-se com a criação de valores futuros. Ademais, a integração entre as medidas do BSC à estratégia organizacional requer uma relação de causa e efeito entre todas as medidas constantes do *scorecard* que, em última análise, devem estar associadas aos objetivos financeiros.

Além de a estratégia organizacional ser expressa em objetivos que, por sua vez, são traduzidos em indicadores, através do BSC ainda devem ser definidas metas a serem alcançadas ao longo do tempo e as iniciativas que concorrerão para o alcance dessas metas. Todas essas variáveis focam o desempenho organizacional e devem ser divididas em, pelo menos, quatro perspectivas (podendo existir outras de acordo com as características da empresa):

- a) Financeira: essa é considerada uma perspectiva externa, pois se volta para os acionistas e abrange medidas financeiras que indicam se a estratégia definida e a sua implementação estão contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros.
- b) Dos clientes: também é considerada uma perspectiva externa, pois foca os clientes e a parcela do mercado na qual a organização deseja competir, ou seja, a empresa volta-se para aqueles que são as suas fontes de receita e que contribuirão para o alcance dos seus objetivos financeiros.
- c) Dos Processos Internos: essa é uma perspectiva interna, onde são identificados os processos críticos nos quais a organização deve alcançar excelência procurando satisfazer seus clientes.
- d) Do aprendizado e crescimento: essa é uma perspectiva interna que visa, através da reciclagem das pessoas e do aperfeiçoamento e alinhamento dos sistemas e procedimentos organizacionais, gerar crescimento e melhoria a longo prazo.

Para ilustração e análise desses conceitos, considere a figura 5 a seguir:

**Figura 5 – BSC: Estrutura e Relações de Causa e Efeito**



Como se verifica na figura 5, a estruturação do BSC é norteada pela estratégia organizacional, além disso, através de uma visão abrangente, nota-se a necessidade da identificação dos fatores críticos de sucesso no âmbito de cada perspectiva (KAPLAN; NORTON, 1993). A partir daí, a alta administração traduzirá a estratégia em objetivos, que serão expressos em medidas de desempenho (indicadores) que os funcionários possam compreender e influenciar (GARRISON, 2007, p. 370), ou seja, esses indicadores deverão resultar e ser coerentes com a estratégia da empresa, bem como refletir os fatores críticos de sucesso, além de serem compreensíveis e numa quantidade que possibilite que eles sejam controláveis.

Nesse momento, já é possível constatar a presença da relação de causa e efeito no desdobramento da estratégia em objetivos, indicadores, metas e planos de ação, entretanto, essa integração também se dá entre as perspectivas.

Para uma melhor compreensão desse mecanismo de causa e efeito, considere as relações entre as perspectivas (indicadas pelas setas verticais na figura 5), a idéia por trás desses agrupamentos, de acordo com Garrison (2007, p. 370), “[...] é a de que é necessário haver aprendizagem para melhorar processos internos; melhorar processos internos é necessário para elevar a satisfação do cliente; e elevar a satisfação do cliente é necessário para melhorar os resultados financeiros”.

Especificamente quanto aos indicadores de ocorrência exemplificados, partindo da parte de baixo da figura 5, as relações entre as medidas de desempenho poderiam ser lidas da seguinte forma: Se os funcionários estiverem melhor preparados, as unidades produzidas livres de defeitos poderão aumentar, o que poderá reduzir o número de reclamações de clientes. Se os clientes estiverem mais satisfeitos, as vendas poderão aumentar, o que poderá resultar em maior lucratividade e, possivelmente, maior retorno aos acionistas. Ressalva-se, no entanto, a simplicidade desse último exemplo, utilizado somente para fins ilustrativos e de compreensão.

Nesse processo de interação, verifica-se ainda que os indicadores de ocorrência (monetários e não monetários) são também influenciados pelos indicadores de tendência, também chamados de impulsionadores do desempenho, por exemplo, a definição do indicador “número de reclamações de cliente” (vide figura 5) pode ter sido motivada por uma pesquisa de satisfação dos clientes, que poderia ser entendido, segundo Kaplan e Norton (1997, p. 167) como um indicador de tendência.

Diante disso, o objetivo do BSC é equilibrar e integrar as variáveis até aqui mencionadas, ou seja, estratégia, fatores críticos de sucesso, objetivos de curto e longo prazo, indicadores financeiros e não financeiros, de ocorrência e de tendência, perspectivas internas e externas de desempenho, permitindo, desse modo, o gerenciamento da estratégia organizacional, o que inclui a sua implementação e reformulação, implicando, portanto, em um sistema com potencial tanto para o uso diagnóstico quanto interativo, aspecto discutido no tópico seguinte.

#### 4.1 Análise do uso do *Balanced Scorecard* (BSC)

O estudo de Tuomela (2005) evidencia que os SAD (inclusive o BSC) podem ser usados tanto diagnosticamente quanto interativamente, assim, no contexto de gerenciamento da estratégia organizacional, seria recomendável que o BSC fosse utilizado de ambas as formas. Desse modo, serão inicialmente descritas e, em seguida analisadas, algumas pesquisas empíricas que estudaram o uso do BSC, visando identificar a predominância ou não do uso diagnóstico e/ou interativo e, quando possível, do disfuncional, e a relação dessa dimensão “uso do BSC” com a implementação e reformulação das estratégias organizacionais.

Ferreira e Otley (2006) ao analisarem, através de um estudo empírico, a inter-relação entre o desenho e o uso do Sistema de Controle Gerencial (SCG), examinaram, dentre outros aspectos, a relação existente entre o BSC, considerada pelos autores como uma técnica nova de controle utilizada pelas organizações (do ponto de vista cronológico), e o seu uso diagnóstico, interativo ou disfuncional.

As evidências sugerem (FERREIRA; OTLEY, 2006) que os principais direcionadores do uso dos SCG (diagnóstico, interativo e disfuncional) são as chamadas técnicas convencionas (como o orçamento e o planejamento estratégico, por exemplo), assim, as técnicas convencionais do SCG tendem a gerar maiores níveis de uso diagnóstico e interativo, aumentando também o uso disfuncional, enquanto, as técnicas novas dividem sua influência entre o uso diagnóstico e disfuncional. Especificamente, com relação ao BSC, não se verificou o uso diagnóstico ou interativo, os autores explicam que esses achados contrariam expectativas iniciais, o que pode ser uma consequência do baixo nível de uso da técnica.

O BSC também foi pesquisado empiricamente por Chenhall (2005) que estudou, entre outros aspectos, o relacionamento entre a estratégia e as operações das organizações. O estudo visou explicar a natureza dos Sistemas Estratégicos de Avaliação de Desempenho (SPMS), identificando a informação integrativa como uma dimensão chave desses sistemas, sendo que um dos focos desse tipo de informação recai exatamente na integração entre estratégia e operação. Ademais, a existência da informação integrativa possibilita o uso interativo dos SPMS, conforme exposto por Chenhall (2005, p. 10).

Verificou-se na referida pesquisa (CHENHALL, 2005, p. 415), que organizações com ou sem o BSC alcançam altos níveis de informação integrativa proveniente de suas medidas de desempenho. Os resultados também indicam que há ampla variação na efetividade do BSC em fornecer informação integrativa. Isso sinaliza que a adoção do BSC não é um indicador suficientemente forte de que sistemas de avaliação de performance fornecerão informação integrativa. Algumas empresas que adotam o BSC podem não fornecer altos níveis de informação integrativa e, ao invés disso, se limitarem a fornecer uma mistura de medidas financeiras e não financeiras.

Diante disso, verifica-se que, embora o BSC tenha se concretizado como um sistema de gestão da estratégia (KAPLAN; NORTON, 1996), o seu uso pode impossibilitar essa função, pois, como se pode inferir do estudo de Chenhall (2005), existem evidências de empresas que adotam o BSC e não o utilizam de modo diagnóstico e/ou interativo, o que prejudica o processo de implementação e reformulação da estratégia organizacional.

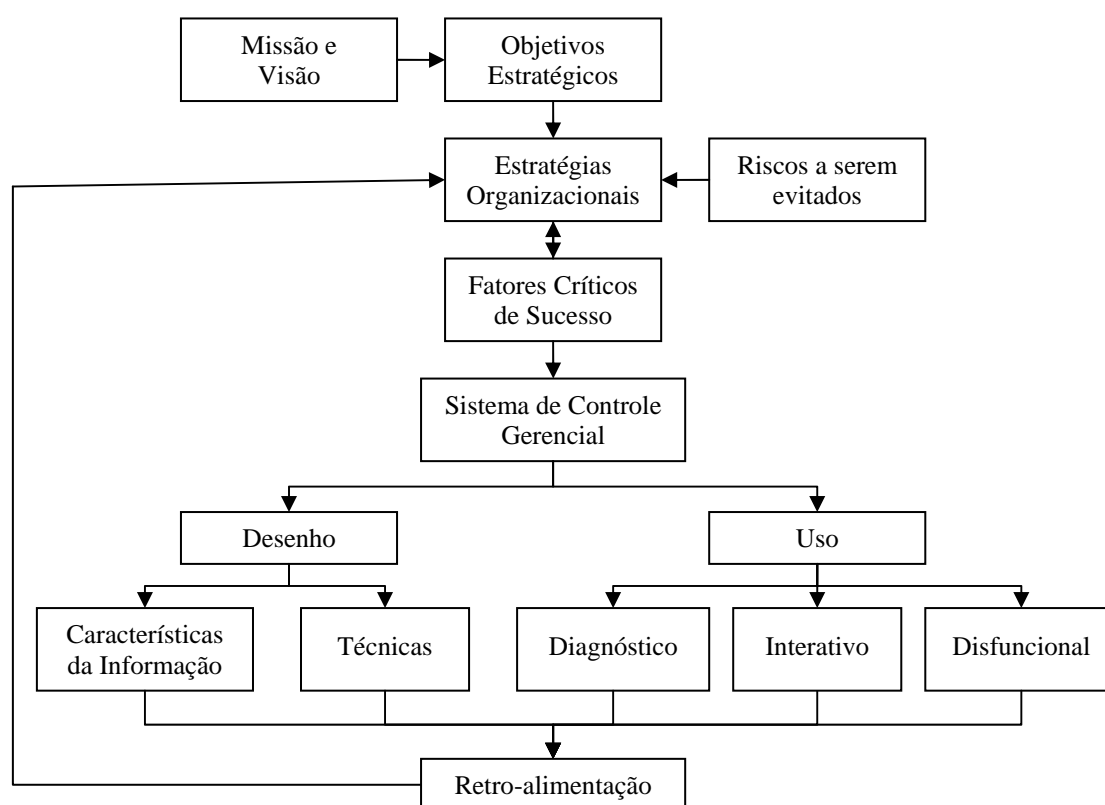
Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003) realizaram uma análise descritiva da implementação do BSC em empresas de língua germânica (Alemanha, Áustria e Suíça), verificando que a maior parte das empresas pesquisadas utilizava uma versão incompleta do BSC, como a não utilização da perspectiva de aprendizado e crescimento, ou outra semelhante, e a não utilização da relação de causa e efeito, o que sugere, de acordo com Kaplan e Norton (1997), a não prevalência do uso interativo do referido sistema de avaliação de desempenho para essas empresas.

Malmi (2001) analisou a aplicação do BSC em 17 organizações finlandesas, identificando que 12% utilizam o BSC apenas como um sistema de informação, 35% delas utilizam o BSC para implementação da estratégia e 53% para ambos os propósitos, além disso, verificou-se a não compreensão das relações de causa e efeito entre a

maioria das empresas pesquisadas. Esses achados também indicam a não predominância do uso interativo do BSC.

Para análise da dimensão “uso do BSC” das pesquisas em questão é proposta uma estrutura (vide figura 6) elaborada essencialmente com base nos estudos de Simons (1994; 2000), Anthony e Govindarajan (2001) e Ferreira e Otley (2006), trabalhados na plataforma teórica (tópico 3) deste artigo.

**Figura 6** - Processo de Controle Gerencial - Implementando e reformulando as estratégias organizacionais



Como se verifica na figura 6, o processo de controle gerencial se inicia com definição dos objetivos da empresa, a partir da visão e missão da organização (Sistema de Crenças), e das estratégias para se atingir esses objetivos, para então ocorrer o processo pelo qual se decide como implementar uma estratégia.

Embora não seja o foco deste artigo, a discussão da formulação das estratégias, verifica-se que esse processo deverá considerar os riscos a serem evitados (Sistema de Limites) e os próprios fatores críticos de sucesso, que também farão o elo de ligação entre a estratégia e o SCG, que deverá ser delineado de acordo com a estratégias



adotadas (SIMONS, 1987, p. 15) e auxiliará a organização no processo de implementação e reformulação da referidas estratégias.

Para que o BSC contribua para esse processo ele deverá, dentre outros fatores, ser utilizado diagnosticamente, colaborando para a implementação das estratégias, e interativamente, cooperando com a reformulação.

Na estrutura proposta, o BSC se encontra no âmbito das técnicas de controle utilizadas pelas organizações, portanto, vale ressaltar que o gerenciamento da estratégia não depende exclusivamente do uso do BSC, mas também do seu desenho e, portanto, da sua ligação com os fatores críticos de sucesso, a própria estratégia, os objetivos e a visão e missão da organização, aspectos discutidos no tópico 4.

Analisando-se os resultados das pesquisas empíricas aqui descritas, verifica-se pouca evidência do uso interativo do BSC, e, no caso da pesquisa de Ferreira e Otley (2006) não se identificou nem o uso diagnóstico do sistema.

Pace e Necyk (2006) ao estudarem o uso do BSC, concluem que:

Em sua forma original, o BSC foi proposto como um sistema diagnóstico de controle, tendo como finalidade controlar a implementação de uma estratégia deliberada. Em meados da década de 90, Kaplan e Norton reposicionam a ferramenta como um sistema interativo de controle, inserindo-a em um processo de aprendizagem contínuo entre os níveis estratégico e operacional, que encorajaria o surgimento de estratégias emergentes [...] (PACE; NECYK, 2006, p. 19).

Assim, verifica-se que, embora Kaplan e Norton tenham consagrado o BSC como um sistema diagnóstico e interativo de controle, ele contribuirá para o gerenciamento da estratégia na medida em que o seu potencial seja utilizado na prática.

De acordo com os estudos aqui descritos, embora o uso do BSC possa contribuir para a implementação e reformulação das estratégias, não se identificou principalmente o seu uso interativo, portanto, o seu apoio no processo de reformulação das estratégias fica prejudicado, dessa forma, consoante Chenhall (2005, p. 415), parece ser proveitosa a investigação de questões associadas à implementação do BSC.

## 5 Considerações Finais

Neste artigo foram analisadas as relações existentes entre a dimensão uso (diagnóstico e interativo) do BSC e as estratégias organizacionais, no âmbito do controle gerencial.

Para tanto, o controle gerencial foi abordado como um processo que, em suma, abrange a definição dos objetivos da empresa; a formulação das estratégias para se atingir esses objetivos; e, os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) que, através do seu desenho e uso, contribuem para a implementação e reformulação dessas estratégias. Essa visão foi detalhada em uma estrutura, constante no tópico 4.1 deste artigo, elaborado com base no referencial teórico, visando contribuir para a literatura sobre controle gerencial.

No âmbito dos SCG, foi analisado especificamente o *Balanced Scorecard* (BSC), como um sistema de avaliação de desempenho que, através do seu desenho e uso, visa o gerenciamento da estratégia organizacional.

Quanto ao seu desenho, o BSC se distingue pela tradução da estratégia em medidas de desempenho, que incluem indicadores financeiros e não financeiros, de ocorrência e de tendência, e que englobam diferentes perspectivas da organização, integradas numa relação de causa e efeito e que levam em consideração o sistema de crenças da organização, bem como os fatores críticos de sucesso.

Quanto ao uso do BSC, verificou-se, através da literatura pesquisada, que ele se constitui potencialmente tanto como um sistema de uso diagnóstico quanto de uso interativo, podendo, com relação a essa dimensão, contribuir para a implementação e reformulação das estratégias das organizações.

Entretanto, a análise de pesquisas empíricas já realizadas revelou pouca evidência do uso interativo do BSC e, em alguns casos, também do uso diagnóstico, o que prejudica o processo de gerenciamento das estratégias.

Esses achados sugerem que o uso do BSC não contribuiu para a implementação e reformulação das estratégias organizacionais, na medida em que o referido sistema de avaliação de desempenho não foi utilizado de modo diagnóstico e interativo por empresas que o adotaram. No entanto, vale ressaltar, que os resultados encontrados limitam-se aos estudos empíricos pesquisados.

Diante disso, pesquisas futuras também poderão analisar essa relação entre a dimensão uso do BSC e as estratégias organizacionais através de novas investigações empíricas, visando aprofundar o entendimento do tema em questão.

Além disso, seria interessante a realização de estudos que identificassem as causas que levam ao não uso diagnóstico ou interativo do BSC, examinando ainda a possível influência de variáveis contextuais nesse processo.

## Referências

ABERNETHY, M. A.; BROWNELL, P. The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, vol. 24, p. 189-204, 1999.

AGUIAR, A. B.; REZENDE, A. J.; FREZATTI, F. Escolha apropriada da estrutura de um sistema de controle gerencial: uma proposta de análise. In: CONGRESSO ANPCONT, 1, 2007, Gramado. **Anais...** Gramado: ANPCONT, 2007. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/eac/lppg/download.asp>> Acesso em: 24 dez. 2007.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. **The Accounting Review**. v. 61, n. 1, p. 16-35, 1986.

CHENHALL, R. H. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 30, p. 395-422, 2005.

\_\_\_\_\_. Management control system design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, p. 127-168, 2003.

CROSS, K. F; LYNCH, R. L. The smart way to sustain and define success. **National Productivity Review**, New York, v. 8, n. 1, p. 23-33, Dec. 1988.

ECCLES, R. G. The performance measurement manifesto. **Harvard Business Review**, Boston, v. 69, n. 1, p. 131-137, Jan./Feb. 1991.

EPSTEIN, M.; MAZONI, J. F. Implementing Corporate Strategy: from Tableaux de Bord to Balanced Scorecards. **European Management Journal**, London, v. 16, n. 2, p. 190-203, Apr. 1998.

FERNANDES, K. J.; RAJA, V.; WHALLEY, A. Lessons from implementing the balanced scorecard in small and medium size manufacturing organization. **Technovation**, Amsterdam, v. 26, n. 5/6, p. 623-634, May./Jun. 2006.

FERREIRA, A.; OTLEY, D. Exploring inter and intra-relationships between the design and use of management control system. **Working Paper**, SSRN, Apr. 2006.

GARRISON, R. H. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial account: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 349-410, 2001.

JOHNSON, H.T.; KAPLAN, R.S. **Relevance lost**: the rise and fall of management accounting. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

KAPLAN, R. S. Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. **The Accounting Review**, Sarasota, v. 58, n. 4, p. 686-705, Oct. 1983.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The Balanced Scorecard – Measures that drive performance. **Harvard Business Review**, Boston, v. 70, n. 1, p. 71-79, Jan./Feb. 1992.

\_\_\_\_\_. Putting the Balanced Scorecard to work. **Harvard Business Review**, Boston, v. 71, n. 5, p. 134-142, Sep./Oct., 1993.

\_\_\_\_\_. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. **Harvard Business Review**, Boston, v. 74, n. 1, p. 75-85, Jan./Feb. 1996.

\_\_\_\_\_. **A estratégia em ação**: balanced Scorecard. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KEGAN, D. P.; EILER, R. G.; JONES, C. R. Are your performance measures obsolete? **Management Accounting**, Montvale, v. 70, n. 12, p. 45-50, jun. 1989.

MAHER, M. W. Management accounting education at the millennium. **Issues in Accounting Education**. v. 15, p.335-352, maio 2000.

MALMI, T. Balanced Scorecards in Finnish companies: a research note. **Management Accounting Research**, v.12, p. 207-220, 2001.

MARR, B.; SCHIUMA, G. Business Performance Measurement – past, present and future. **Journal of Management Decision**, v. 41, n. 8, p. 680-687, Oct 2003.

OTLEY, D. Budget use and managerial performance. **Journal of Accounting Research**. v. 16, n. 1, p. 122-149, 1978.

\_\_\_\_\_. Performance management: a framework for management control system research. **Management Accounting Research**, Kidlington, v. 10, n. 4, p. 363-382, dec. 1999.

PACE, E. S.; NECYK, G. A. Uma análise da complementaridade existente entre indicadores de performance e controle gerencial. Laboratório de Pesquisa de Práticas Gerenciais da Universidade de São Paulo, **Working Paper**, 2006.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 22. ed. São Paulo: Cortez, 2002.

SKINNER, W. Manufacturing: missing link in corporate strategy. **Harvard Business Review**, Boston, p. 136-145, May./Jun., 1969.

SIMONS, R. Accounting control system and business strategy: an empirical analysis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 4, p. 357-374, 1987.

\_\_\_\_\_. How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. **Strategic Management Journal**, Chichester, v. 15, n. 3, p. 169-189, mar./1994.

\_\_\_\_\_. Performance measurement & control systems for implementing strategy. Prentice Hall: New Jersey, 2000.

\_\_\_\_\_. The role of management control systems in creating competitive advantage: news perspectives. **Accounting, Organizations and Society**. v. 15, p. 127-143, 1990.

SPECKBACHER, G.; BISCHOF, J.; PFEIFFER, T. A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecard in german speaking countries. **Management Accounting Research**, v. 14, p. 361-387, 2003.

TEIXEIRA, F. S. **Mensuração do grau de eficácia do Balanced Scorecard em instituição privada de ensino superior**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

TUOMELA, T. S. The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system. **Management Accounting Research**, v. 16, n. 3, p. 293-320, Sep. 2005.

Recebido em: 29/09/2010  
Aprovado em: 20/12/2010