

BALANCED SCORECARD (BSC): ANÁLISE DE SUA IMPLEMENTAÇÃO E UTILIZAÇÃO EM UMA EMPRESA FARMACÊUTICA NO NORTE DE MINAS GERAIS

Sandra Soares Gusmão

Universidade Estadual de Montes Claros (UNIMONTES-MG)

sndg@novonordisk.com

Igor Veloso Colares Batista

Universidade Estadual de Montes Claros (UNIMONTES-MG)

igorbatista@viamoc.com.br

RESUMO

O *Balanced Scorecard* (BSC) surgiu na década de 90, objetivando atender aos anseios das organizações por métodos de mensuração do desempenho mais eficazes. Esta ferramenta gerencial auxilia a gestão estratégica sob quatro perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado e crescimento. Assim sendo, realizou-se um estudo de caso em uma empresa farmacêutica no norte do Estado de Minas Gerais, que vem adotando o BSC desde 2004. Por meio da observação, análise documental e, principalmente de entrevistas semi-estruturadas, o presente artigo busca contribuir para o estudo dessa ferramenta, traçando comparações entre a teoria proposta por Kaplan e Norton com elementos práticos encontrados a partir da análise da implantação e posterior utilização do *Balanced Scorecard* nesta organização. A pesquisa destaca a importância do alinhamento de toda a organização com suas estratégias, assim como a influência de elementos motivadores sobre os resultados. Também revela que é possível integrar o BSC aos processos operacionais pré-existentes ao mesmo tempo em que este serve de base para o desenvolvimento de novos projetos.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*. Estratégia empresarial. Planejamento. Metas.

ÁREA TEMÁTICA: Contabilidade Gerencial

1. INTRODUÇÃO

Na atual conjuntura econômica globalizada, de acirrada concorrência e busca por novos mercados, faz-se necessária a utilização de métodos de mensuração de desempenho, como forma de a empresa avaliar suas principais conquistas e objetivos e seus pontos críticos, que a impedem de crescer.

A recente disseminação de ferramentas gerenciais de mensuração de resultados é um indicativo de que as empresas competitivas estão cada vez mais preocupadas não só com a qualidade de seus produtos, mas também com outros fatores relacionados, como redução de custos, atendimento aos clientes e também com o valor do próprio funcionário, o chamado capital intelectual.

Nesse contexto foi que surgiu, em 1992, o conceito de *Balanced Scorecard (BSC)*, criado por Robert S. Kaplan e David P. Norton. Desde então, o conceito vem ganhando grande aceitação em eventos de análises de processos, gerenciamento de custos e planejamento estratégico em todo o mundo.

O *Balanced Scorecard* é uma ferramenta que auxilia a gestão estratégica sob quatro perspectivas: financeira; do cliente; dos processos internos da empresa; e do aprendizado e crescimento. Para mensurar o desempenho das entidades, o BSC toma por base indicadores financeiros e não-financeiros. Os objetivos financeiros servem de foco para os objetivos e medidas das outras perspectivas do BSC.

Entretanto, várias empresas vêm utilizando o BSC de forma equivocada. Segundo Lunkes (2002) muitas empresas adotaram o BSC por simples modismo, desconhecendo as suas principais vantagens e os problemas que podem ocasionar. Ainda menciona que pesquisa realizada por Massoud e Peyvandi (2001) demonstrou que, apesar de os principais escritores mundiais afirmarem que as medidas não-financeiras são praticamente mais importantes do que as medidas financeiras, as empresas continuam dando maior peso a essas últimas.

O BSC é o objeto de nosso estudo em uma organização de grande porte, instalada em Montes Claros, norte do Estado de Minas Gerais. Com sede na Europa, a empresa atua no ramo de fabricação de medicamentos para uso humano.

O BSC foi implementado na matriz europeia do grupo em 1997. Outras unidades de negócio e também afiliadas, dentre elas a de Montes Claros-MG, implantaram e vêm adotando essa ferramenta de gestão.

Na filial de Montes Claros, foi implantado em 2004, primeiramente com metas para a empresa como um todo. Em 2005, chegou ao nível de diretoria e departamentos. Em 2006, foi determinado no Plano de Governança que o BSC é um assunto obrigatório nas reuniões entre gerentes e equipes.

Desta forma, nota-se a relevância desse trabalho, descrito sob a forma de um estudo de caso, sobre a análise da implantação e posterior utilização do *Balanced Scorecard* em uma empresa farmacêutica Norte-Mineira, investigando aspectos fundamentais como as principais dificuldades encontradas e implicações notadas sobre a realidade da empresa.

O presente artigo busca contribuir para o estudo dessa ferramenta, que cada vez mais adere empresas à sua utilização. Confrontando-se a teoria do BSC, proposta por Kaplan e Norton, com sua implantação em uma empresa de grande porte, através do levantamento das razões que levaram à sua implantação, da opinião das pessoas, da identificação das contribuições trazidas, assim como das dificuldades surgidas deste processo, poder-se-á

levantar subsídios tanto para a discussão acadêmica como para a empresa pesquisada e outras empresas e pessoas interessadas em conhecer melhor essa ferramenta.

2. ASPECTOS METODOLÓGICOS DA PESQUISA

A estratégia de pesquisa utilizada no presente artigo é o Estudo de Caso, por ser a mais adequada para tratar este tipo de problema, por permitir a investigação dos fenômenos de forma mais aprofundada e detalhada.

A unidade de análise definida é o processo de implantação e o posterior acompanhamento da sistemática do *Balanced Scorecard* em uma empresa farmacêutica no Norte de Minas Gerais.

Uma das técnicas de coleta de dados empregada é a entrevista semi-estruturada, assim escolhida devido a já se conhecer *a priori* alguns aspectos do fenômeno a pesquisar e pela possibilidade de se fazer ajustes no formulário, caso houvesse necessidade. Essas entrevistas serviram para identificar as razões da implantação do BSC pela empresa, para avaliar a opinião das pessoas envolvidas no processo mencionado e também para identificar as maiores contribuições trazidas por essa metodologia, bem como as principais dificuldades encontradas durante sua implantação e posterior utilização.

Outra técnica de coleta de dados utilizada foi a observação sistemática. Para tanto, foi elaborado um plano de observação para esclarecer quaisquer dúvidas que porventura pudessem surgir. A observação foi utilizada para contrastar os dados colhidos nas entrevistas semi-estruturadas, e considerou as pessoas envolvidas no BSC para identificar as principais dificuldades e contribuições pertinentes ao método.

Também foi utilizada como fonte de dados a pesquisa documental. A partir da análise da documentação pertinente ao BSC da empresa, foi possível traçar comparações com o modelo teórico proposto por Kaplan e Norton, além de possibilitar destacar outras questões relevantes ao trabalho.

3. TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Conforme Chiavenato (2002), a Teoria da Contingência, também denominada Escola Ambiental, surgiu após várias pesquisas realizadas com o intuito de verificar quais os modelos de estrutura organizacionais seriam mais eficazes em determinados tipos de organizações. Essas pesquisas e estudos foram contingentes à medida que procuravam compreender e explicar o motivo pelo qual as empresas funcionavam em diferentes condições. Estas condições variam de acordo com o ambiente ou contexto que as empresas escolheram como seu âmbito de atuação. Ou seja, essas condições são ditadas “de fora” da empresa, isto é, do seu ambiente. Essas contingências externas podem ser consideradas como oportunidades ou como restrições que influenciam a estrutura e os processos internos das organizações.

Para Cury (2000), a Teoria Contingencial reconhece que as organizações como sistemas sociais, tanto quanto os seres humanos, são sistemas compostos de partes interdependentes ou subsistemas, e que a mudança numa parte (ou subsistema) necessariamente afetará as outras.

Chiavenato (2002) ressalta que pesquisas realizadas na década de 1960 sobre a relação entre modelos de estruturas organizacionais e eficácia em determinados tipos de empresas, mostraram resultados surpreendentes, pois indicavam que não havia uma forma melhor ou única, e sim que tanto a estrutura quanto o funcionamento das organizações dependiam da relação desta com o seu ambiente externo.

O autor ainda enfatiza que na Teoria da Contingência ou Teoria Contingencial não há nada de absoluto nas organizações ou na teoria administrativa. Tudo é relativo, tudo depende. Segundo a *abordagem contingencial* existe uma *relação funcional* entre as condições do ambiente e as técnicas administrativas apropriadas para o alcance eficaz dos objetivos da organização. As variáveis ambientais são *variáveis independentes*, enquanto as técnicas administrativas são *variáveis dependentes* dentro de uma *relação funcional*. Na realidade, não existe uma causalidade direta entre essas variáveis independentes e dependentes, pois o ambiente não causa a ocorrência de técnicas administrativas. Em vez de uma *relação de causa e efeito* entre as variáveis do ambiente (independentes) e as variáveis administrativas (dependentes), existe uma *relação funcional* entre elas. Essa *relação funcional* é do tipo "se-então" e pode levar a um alcance eficaz dos objetivos da organização, pois a administração é ativa e não passivamente dependente na prática da *administração contingencial*. O reconhecimento, diagnóstico e adaptação à situação são certamente importantes, porém, eles não são suficientes. As *relações funcionais* entre as condições ambientais e as práticas administrativas devem ser constantemente identificadas e especificadas.

Segundo Cury (2000), a abordagem contingencial reforça o pressuposto da teoria behaviorista de que não existe melhor modo para se organizar e administrar, assim como não existem planos, estruturas organizacionais, estilos gerenciais etc., que possam ser aplicados universalmente. Daí a necessidade de racionalizar a aplicação dos recursos em progresso, a preocupação crescente com o planejamento em longo prazo, a administração voltada para objetivos e a avaliação do desempenho de cada divisão. Ou seja, diferentes ambientes levam as empresas a adotar diferentes estratégias, que exigem diferentes estruturas organizacionais.

3.1 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Segundo Maximiano (2000), o planejamento estratégico é o processo que define as ações necessárias para enfrentar situações futuras e atingir metas. É o processo de desenvolver a estratégia – a relação pretendida da organização com seu ambiente. O processo de planejamento estratégico compreende a tomada de decisões que afetam a empresa por longo prazo, especialmente decisões sobre os produtos/serviços que a organização pretende oferecer e os mercados/clientes que pretende atingir. Toda organização pratica o planejamento estratégico, de forma explícita ou implícita, com maior ou menor grau de formalização.

O autor ainda afirma que a elaboração do plano estratégico depende de dois processos:

I – Análise do ambiente externo (ameaças e oportunidades do ambiente).

II – Diagnóstico interno da organização (pontos fortes e pontos fracos dos sistemas internos).

Nakagawa (1995) conceitua o planejamento estratégico como sendo o ato de tomar decisões por antecipação à ocorrência de eventos reais, o que envolve a escolha de uma entre várias alternativas de ações possíveis, que os gerentes podem formular no contexto de diversos cenários prováveis do futuro.

Portanto, o Planejamento Estratégico em si, segundo o mesmo autor, é um processo lógico e sistemático que foca os efeitos futuros das decisões tomadas no presente. Ele começa com a avaliação da situação atual da empresa comparada com os desempenhos passados. A partir deste momento, são feitas projeções que levam em conta alternativas mais prováveis no futuro.

3.2 METAS E PLANOS

De acordo com Daft (1998), metas e planos se tornaram problemas comuns em nossa sociedade. A meta é um estado futuro que a organização pretende alcançar. Elas descrevem a

finalidade da organização, já o plano é um esquema para a realização destas metas, ele especifica a alocação dos recursos necessários, programações, tarefas e outras ações. O planejamento incorpora as duas idéias, determinando as metas da organização e definindo os meios para atingi-las.

Segundo esse autor, o processo de planejamento começa com a definição da missão formal que determina a finalidade básica da organização, especialmente para o público externo. A missão é a base para o nível estratégico (empresarial) de metas e planos, que em compensação, molda o nível tático (divisional) e o nível operacional (departamental). O planejamento em cada nível sustenta os outros níveis.

3.3 O FOCO NA ESTRATÉGIA

Daft (1998) afirma que a Administração Estratégica é um conjunto de ações usado para formular e implantar estratégias que irão fornecer um ajuste competitivamente superior entre a organização e o seu ambiente para atingir as metas da organização. Ela responde questões de vital importância para a empresa competitiva, como: “Onde está a organização agora?”, “Onde a organização deseja estar?”, “Que mudanças e tendências estão ocorrendo no ambiente competitivo?”, “Que cursos e ações irão nos auxiliar a atingir nossas metas?” Através das respostas a essas questões, os executivos terão definido uma estratégia global para a empresa.

Ansoff e Macdonnell (1993) corroboram com esta afirmativa. Segundo o autor, a estratégia é um conjunto de regras de tomada de decisão para orientação do comportamento de uma organização.

Maximiano (2000) afirma que uma organização deve considerar inúmeros fatores ao escolher suas estratégias, sendo que o primeiro aspecto a considerar é a clareza com relação ao negócio ou missão, que é fundamental para a seleção de estratégias.

Para Ansoff e Macdonnell (1993) uma empresa deve formular estratégias, quando haja mudanças rápidas e descontínuas no ambiente da empresa, tais como saturação dos mercados tradicionais, descobertas tecnológicas dentro ou fora da empresa e/ou uma introdução de novos concorrentes no mercado.

Ainda conforme o autor, o diagnóstico estratégico é um enfoque sistemático à determinação das mudanças a serem feitas na estratégia e nas potencialidades internas da empresa para garantir êxito em seu ambiente futuro.

3.4 INTRODUÇÃO AO BALANCED SCORECARD (BSC)

De acordo com Niven (2005), a empresa pode enfrentar muitos obstáculos para desenvolver sistemas medidores de desempenho que expressem corretamente o que é necessário. Para o autor, é necessário um sistema que contrabalance a precisão histórica dos números financeiros com os motivadores do desempenho futuro, enquanto auxilia as empresas a implementarem suas estratégias diferenciadoras.

O *Balanced Scorecard* foi desenvolvido por Robert Kaplan, professor da Universidade de Harvard e David Norton, um consultor igualmente da região de Boston. Em 1990, Kaplan e Norton lideraram um estudo de pesquisa para 12 empresas explorando novos métodos de medição de desempenho. A razão do estudo foi a crescente convicção de que as medidas financeiras do desempenho eram ineficazes para a empresa financeira moderna. Os autores resumiram o conceito de BSC no primeiro de uma série de três artigos na *Harvard Business Review*, “*The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*” (*Balanced Scorecard – Medidas que Orientam o Desempenho*).

Ao longo dos quatro anos seguintes, diversas organizações adotaram o *Balanced Scorecard* e atingiram resultados imediatos. Kaplan e Norton descobriram que essas empresas não apenas estavam utilizando o *Scorecard* para complementar medidas financeiras com os orientadores do desempenho futuro, mas também comunicando suas estratégias através das medidas que escolheram através do seu *Balanced Scorecard*. Conforme o *Scorecard* foi ganhando relevância em organizações ao redor do mundo como ferramenta fundamental na implementação da estratégia, Kaplan e Norton resumiram o conceito e a aprendizagem obtida até aquele momento em seu livro *The Balanced Scorecard*, publicado em 1996.

Desde aquela época o *Balanced Scorecard* tem sido adotado por quase metade das empresas que integram a Fortune 1000. A *Harvard Business Review* recentemente aclamou o *Balanced Scorecard* como sendo uma das 75 idéias mais influentes do século XX. (NIVEN, 2005).

Lima (2004) considera a evolução do *Balanced Scorecard* nas seguintes fases: durante a primeira metade dos anos 90, seu foco foi a mensuração do desempenho empresarial. No segundo, a partir de 1996, o *Balanced Scorecard* passa a ser considerado um sistema de gestão estratégica. No terceiro momento, a partir de 2000, o BSC assume papel central nas organizações bem-sucedidas e focalizadas na estratégia.

3.5 CONCEITO DE BALANCED SCORECARD

Segundo Zeus (2004), o *Balanced Scorecard* é um instrumento de gestão que visa à integração e ao balanceamento de todos os principais indicadores de desempenho existentes em uma empresa, estabelecendo objetivos da qualidade para funções e níveis relevantes dentro da organização.

O BSC traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho que servem de base para um sistema de medição e gestão estratégicas. É uma ferramenta que integra medidas derivadas da estratégia tanto de natureza financeira (acerca do desempenho passado) quanto não-financeiras.

De acordo com Dietschi (2006), os autores Kaplan e Norton partiram da premissa de que a gestão baseada exclusivamente em indicadores financeiros estaria levando as organizações à miopia pelo excessivo foco no curto prazo. Verifica-se assim que o *Balanced Scorecard* surgiu com o propósito de chamar a atenção para o desempenho não-financeiro, justamente em um país com o maior mercado de capitais e, com uma cultura fortemente voltada ao acionista, como os EUA.

Conforme Kaplan e Norton (1997), além de servirem para articular a estratégia da empresa, os indicadores do BSC são utilizados, também, para comunicar a estratégia a toda a organização e para ajudar a alinhar iniciativas individuais, organizacionais e interdepartamentais, visando alcançar uma meta comum. Sendo assim, o BSC contribui para o alinhamento de toda a organização com suas estratégias.

Kaplan e Norton (2004) ainda ressaltam que a complexidade do gerenciamento das organizações de hoje exige que os gerentes tenham condições de visualizar o desempenho da empresa sob quatro importantes perspectivas:

Perspectiva financeira (Como parecemos para os acionistas?): Estes indicadores mostram se a implementação e a execução da estratégia da empresa estão contribuindo para a melhoria dos resultados. As metas financeiras típicas se relacionam com a rentabilidade, o crescimento e o valor para os acionistas.

Perspectivas dos clientes (Como os clientes nos vêem?): O *Balanced Scorecard* exige que os gerentes traduzam a declaração de missão ampla sobre os serviços aos clientes em

indicadores específicos que reflitam os fatores efetivamente importantes para eles. O interesse dos clientes tende a enquadrar-se em quatro categorias: prazo, qualidade, desempenho e serviços, e custo. Para implementar o *Balanced Scorecard*, as empresas precisam definir metas de prazo, de qualidade e de desempenho e serviços, para depois converter essas metas em indicadores específicos.

Perspectiva interna da empresa (Em que devemos ser excelentes?): Estes indicadores devem refletir os processos organizacionais que exercem o maior impacto sobre a satisfação do cliente – fatores que, por exemplo, afetam a duração dos ciclos, a qualidade, a habilidade dos empregados e a produtividade. As empresas também devem empenhar-se em identificar e mensurar suas competências essenciais, as tecnologias críticas necessárias a assegurar a liderança de mercado contínua. Além disso, é preciso que definam os processos e competências em que serão excelentes e especifiquem os respectivos indicadores.

Perspectiva de inovação e aprendizado (Seremos capazes de continuar melhorando e criando valor?): A capacidade da organização de inovar, melhorar e aprender se relaciona diretamente com o valor da empresa. Ou seja, apenas mediante a capacidade de lançar novos produtos, criar mais valor para os clientes e melhorar continuamente a eficiência operacional a empresa será capaz de ingressar em novos mercados e de aumentar suas receitas e margens – em suma, crescer e assim aumentar o valor para os acionistas. Algumas empresas, além dos indicadores de inovação nos produtos e processos, definem também metas de melhorias específicas nos processos existentes.

Conforme Kaplan e Norton (1997), essas quatro perspectivas, quando olhadas como um todo, permitem uma visão completa da estratégia e “contam a história da estratégia” em uma estrutura claramente compreensível. Estas perspectivas são integradas por relações de causa e efeito. A direção geral de causalidade é no sentido da última perspectiva, inovação e aprendizado, para a primeira, financeira. Ou seja, a capacitação da organização permite melhorar seus processos que, por sua vez, satisfazem mais aos clientes e, por isso, proporcionam melhores resultados financeiros.

Segundo Dietschi (2006), os Mapas Estratégicos, conceito que surgiu no segundo livro dos autores criadores do BSC, devem descrever a estratégia da organização através de relações de causa e efeito entre Objetivos Estratégicos, criando-se, assim, relações baseadas em hipóteses. Por exemplo, “se melhorarmos nosso tempo de reabastecimento no solo, então reduziremos nossos custos operacionais”. Assim, o Objetivo Estratégico “Reduzir tempo de reabastecimento no solo” seria a causa do objetivo “Reduzir custos operacionais”. Um bom Mapa Estratégico deve descrever o processo de transformar ativos intangíveis em resultados financeiros tangíveis.

Zeus (2004) ressalta que o diferencial do BSC em relação a outras medidas de desempenho se concentra em dois fatores:

- A integração da estratégia com os objetivos e as metas da empresa;
- A qualidade dos indicadores de desempenho alinhados à estratégia empresarial.

Ainda segundo o autor, o *Balanced Scorecard* pode ser um instrumento que identifica o nível de responsabilidade social das empresas e dos agentes econômicos, como está proposto nesse modelo. A empresa moderna não tem mais o perfil eminentemente econômico, sendo cada vez mais freqüente a sua interação social. Todas as práticas voltadas para o mercado de uma empresa devem apresentar perspectivas de responsabilidade social, já que o resultado de suas ações afeta a qualidade de vida da população e dos recursos naturais.

Segundo Atkinson et. al. (2000), o *Balanced Scorecard* traduz a estratégia empresarial em objetivos e medidas, por meio de um conjunto equilibrado de perspectivas. Embora preservando um interesse no desempenho em curto prazo, com base na perspectiva financeira, o *Balanced Scorecard* também mede os fatores esperados que conduzirão a um futuro desempenho financeiro e competitivo superior. Executivos das empresas usam o *Balanced Scorecard* para medir como as suas unidades de negócios criam valor para os clientes atuais e futuros; como eles têm que construir e aumentar as capacidades internas; e como investir nas pessoas e sistemas necessários para melhorar o desempenho futuro.

3.6 CRÍTICAS AO BSC

Conforme assevera Lunkes (2002), Kaplan e Norton em seu livro “Organização Orientada para a estratégia”, afirmam que o orçamento ainda é necessário, uma vez que o BSC é uma ferramenta para a implementação da estratégia da empresa, portanto, não tem a abrangência e amplitude necessárias para implementar as metas em nível operacional. Ainda segundo o autor, as perspectivas elencadas no BSC não são, necessariamente, suficientes para todos os tipos de empresas, apresentando limitações.

Segundo Borget (1999), grande parte das empresas brasileiras está despreparada para a implementação de qualquer ferramenta de gestão: são desorganizadas operacional e estruturalmente, e não apresentam as condições necessárias à implementação com sucesso. As empresas adotam o BSC mais como um modismo, desconhecendo, por vezes, suas vantagens e os problemas que podem criar.

Ademais, Borget (1999) assegura que partes dos indicadores propostos pelo BSC são difíceis de serem quantificados e monitorados por meio do processo de gestão. São indicadores formados a partir de intangíveis, que podem ser voláteis, sofrendo grandes variações influenciadas pelo meio interno ou externo da empresa, tendo os empregados e gestores pouco controle sobre suas variações.

O BSC pode apresentar problemas correlatos ao orçamento, como inflexibilidade nos indicadores e vetores. Uma vez iniciado o processo, o BSC não pode sofrer mudanças, somente antes ou depois. A escolha dos indicadores-chaves é o ponto crítico no gerenciamento do BSC; caso a empresa escolha indicadores não-chaves do negócio, estará gerenciando aspectos pouco relevantes ao sucesso e à sobrevivência. Conseqüentemente, as metas orçamentárias também estarão monitorando aspectos pouco relevantes.

Massond e Peyvandi, apud Lunkes (2002) acrescentam que o BSC é muito atraente teoricamente; porém, sua implementação pode causar muitos problemas. Os autores realizaram pesquisas em 100 (cem) grandes empresas americanas, sendo que, aproximadamente 60% delas usam o BSC. O que a pesquisa também demonstrou é que, apesar de os principais escritores mundiais afirmarem que as medidas não-financeiras são praticamente mais importantes do que as medidas financeiras, as empresas continuam dando maior peso às medidas financeiras.

Outro problema percebido, conforme relatam os autores, é o tempo necessário para projetar e manter certos indicadores, que excede o valor dos benefícios gerados. E, finalmente, a maioria das empresas avalia os gestores e empregados com medidas financeiras, excluindo-se, nesse caso, as medidas não-financeiras.

Terra (2006) chama a Gestão do Conhecimento de “lado fraco” do *Balanced Scorecard*, pois, conforme argumenta, os indicadores utilizados nesta perspectiva tendem a ser genéricos, simplistas e com fraca vinculação efetiva com a estratégia empresarial. Sendo a gestão do conhecimento uma disciplina relativamente recente, é normal que fosse também aquela mais difícil para executivos e gerentes de linha. É também a perspectiva que exige uma

visão estratégica mais conceitual, maior atenção aos aspectos *soft* de gestão, às pessoas e também a visão mais antenada com os requisitos para implementação da estratégia e obtenção de resultados no longo prazo.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os dados aqui apresentados foram obtidos por meio de pesquisa empírica realizada dentro da organização, coletados a partir de observação, análise documental e, principalmente, de entrevistas semi-estruturadas junto a gerentes de área e demais funcionários que trabalham com o BSC na organização.

4.1 IMPLEMENTAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO BSC NA EMPRESA EM ESTUDO

O BSC foi implementado na empresa matriz do grupo em 1997. A implementação inicial foi feita nos níveis corporativos e de EVP (*Executive Vice President*), mas o uso do BSC gradualmente alcançou as áreas SVP (*Senior Vice President*), onde logo se transformou em um requisito obrigatório. Além do uso obrigatório do BSC pelas EVP's e SVP's, algumas afiliadas (inclusive a de Montes Claros) e outras unidades do negócio, escolheram desenvolver e adotar o BSC como uma ferramenta gerencial em suas respectivas áreas, devido às vantagens que sua implantação poderia oferecer.

O BSC desempenha um papel central nos processos integrados de gerenciamento de desempenho da empresa. Tudo começa com o SPP (*Strategy Planning Process*), onde a estratégia do grupo para os próximos dez anos está planejada. Os Fatores Críticos de Sucesso (CSF's) do BSC da corporação estão definidos como um resultado deste processo, tendo-se certeza de que existe uma ligação entre a estratégia de longo prazo e os objetivos estratégicos para os próximos dois anos. O próximo passo é a definição dos Indicadores Chaves de Desempenho (KPI's) e a colocação dos alvos KPI.

Uma vez definido e aprovado o BSC corporativo, o *scorecard* é mandado para o nível EVP e subseqüentemente aos SVP's. Obrigatoriamente, CSF's e KPI's são mandados do BSC corporativo aos *scorecards* dos EVP's e mais tarde aos *scorecards* dos SVP's. Este procedimento assegura o alinhamento do BSC local com o BSC corporativo e com o BSC de níveis hierárquicos mais elevados. Além dos objetivos e medidas estratégicos obrigatórios, os CSF's e KPI's locais são desenvolvidos e incluídos nos BSC's de cada área.

Os alvos são na maioria definidos de cima para baixo, com a exceção daqueles que necessitam de *input* de baixo para cima, que será definido como parte do Processo de Planejamento do Negócio. Os planos de negócio traduzem os objetivos estratégicos em planos operacionais concretos, incluindo a definição e priorização das iniciativas estratégicas requeridas para se atingir os objetivos estratégicos.

Um dos principais motivos que levou a afiliada de Montes Claros a utilizar o BSC foi a globalização do mercado e a necessidade de alinhar as metas das afiliadas com as da matriz. O objetivo da empresa afiliada com o emprego do BSC é medir a performance e os *targets* estabelecidos pela empresa matriz:

O BSC é utilizado pela matriz, mas não é imposto para a filial em Montes Claros. Nós vimos as vantagens trazidas por esta ferramenta e decidimos adotá-la. O principal motivo foi a competitividade do mercado, que força a empresa a utilizar métodos de mensuração, e vimos no BSC uma boa ferramenta para esse fim. (Informação verbal – Gerente Financeiro)

O BSC foi implantado na empresa há dois anos e constatou-se que ela ainda não chegou ao nível das metas individuais, mas existem as metas departamentais, que são metas compartilhadas por todos do departamento. Embora a responsabilidade maior por estas metas seja da gerência, a empresa deixa bem claro aos funcionários que, direta ou indiretamente,

todos são responsáveis por cumpri-las. O cumprimento ou não das metas e o sucesso, assim como o fracasso é responsabilidade de todos.

As metas departamentais são formuladas em conjunto: Diretor, Gerente e pessoal da área. Essas metas são formuladas anualmente e devem ser atingíveis com aprovação final do Diretor da área.

Existe em alguns departamentos, para todos os funcionários, exceto gerência, o 3P (Pessoas, Processo e Performance), que foi criado com o intuito de facilitar o alinhamento das metas individuais com as metas de negócios da empresa. Também visa trazer clareza para que as pessoas entendam o que deve ser feito para obter sucesso na empresa. Algumas metas do 3P estão diretamente ligadas ao BSC, outras não, mas estas estão de alguma forma indiretamente ligadas, para dar suporte às outras.

4.2 ANÁLISE DAS DIFICULDADES E RESULTADOS DO BSC

Em relação às principais dificuldades encontradas para o cumprimento das metas do BSC, foi ressaltado que no princípio foi o fato de nem todas as pessoas estarem familiarizadas com o BSC, mas esta etapa já foi superada. Um outro problema identificado, também no início da implantação, foi o mau estabelecimento das metas, metas difíceis de serem atingidas. E também metas estipuladas “de cima para baixo”, sem conhecimento por parte de quem teria que cumpri-las.

Atualmente, verifica-se que não há muitas dificuldades internas relacionadas ao cumprimento das metas, como se nota através deste depoimento da Gerente de Logística:

Não vejo dificuldade nenhuma no cumprimento das metas, a não ser pelos fatores externos, como por exemplo, greves, que são situações em que não podemos fazer nada, não há como evitá-las, mas mesmo assim, a empresa não quer nem saber, elas contam negativamente ou positivamente para a gente... Não há muita dificuldade porque as metas são atingíveis, no entanto, são desafiadoras. Não adianta colocar que são impossíveis de se atingir.

A divulgação dos resultados do BSC aos funcionários é feita através de relatórios mensais, reuniões de departamentos, quadros de aviso e *intra web*. Cada departamento é responsável por divulgar sua parte nas metas para toda a empresa. O BSC também é discutido nos Encontros de Revisão do Negócio.

Com relação aos principais resultados trazidos pelo BSC para a empresa, foi ressaltado que houve uma otimização dos processos produtivos. O estabelecimento das metas do BSC foi visto como forma de as pessoas trabalharem com maior empenho para consecução dos resultados. Também, o maior planejamento e acompanhamento das metas e o foco na estratégia foram ressaltados nas respostas:

Eu diria os benefícios, trabalhamos de forma mais sustentável, planejamos a busca dos resultados, acompanhamos, isso permite corrigir a tempo algum deslize fora do planejado. Mas acredito que o maior benefício seja o foco. Ele é o objetivo da empresa e o prêmio é o nosso. (Informação verbal – Gerente de Logística)

Uma outra vantagem do BSC é o fato de ele contribuir para o alinhamento de toda a organização com suas estratégias:

A maior vantagem do BSC é que ele nos mostra uma direção. Ele traça a nossa estratégia. Ele traça um horizonte onde a empresa quer chegar e o mais importante, numa linguagem muito simples, que qualquer funcionário, do mais baixo ao mais

alto escalão compreende perfeitamente e se compromete a colaborar em prol do sucesso da companhia e seu próprio. (Informação verbal – Gerente de Logística)

4.3 AS QUATRO PERSPECTIVAS DO BSC

Em relação à Perspectiva da Satisfação dos Clientes, nota-se uma grande preocupação por parte dessa filial em relação às outras afiliadas, já que a empresa trabalha com o objetivo de manter os estoques de produtos finais nas afiliadas para que estas possam atender o seu mercado (países). Este desempenho é medido através de um questionário que é enviado anualmente, como forma de mensurar e otimizar o desempenho, em termos de prazo de entrega, qualidade e custo do produto.

A redução do *lead-time* (tempo de processo, ou seja, o tempo gasto do início até o final de uma atividade, seja ela produtiva ou administrativa) de atendimento aos clientes internos é também um fator importante que foi ressaltado em relação à perspectiva de satisfação dos clientes.

Os acionistas também são percebidos pela empresa como principais clientes, os quais têm os resultados do BSC repassados pela valorização ou desvalorização das ações da empresa na bolsa de valores.

Em relação à Perspectiva de Melhoria dos Processos Internos, através das respostas e também pelas observações, pôde-se constatar uma filosofia muito difundida na empresa, o *cLean*, que é um dos maiores exemplos da preocupação da empresa com a melhoria dos processos, trata-se de um estudo dos tempos e movimentos.

O *cLean* existe na empresa e é uma filosofia que dissemina uma cultura de melhorias contínuas para redução e eliminação de desperdícios e custos associados. O *cLean* também é responsável pelos treinamentos necessários, pelo suporte técnico adequado, pela estrutura organizacional para obtenção dos objetivos esperados em todos os processos sejam eles produtivos ou administrativos. O *cLean* também é responsável pelo plano de comunicação de boas práticas e resultados expressivos, obtidos nas diversas áreas da filial através dos meios internos de divulgação.

Desta forma, o *cLean* é uma importante ferramenta de apoio ao BSC, pois cria formas eficientes de executar as suas metas nas quatro perspectivas.

Como forma de buscar melhorar as habilidades dos funcionários, a empresa investe no IDP (*Individual Development Plan* ou Plano de Desenvolvimento Individual), que se trata de um plano anual no qual o funcionário destaca suas ambições e pretensões profissionais e pessoais.

O IDP é uma meta do BSC presente em todos os setores e visa agregar valor ao funcionário enquanto pessoa e principalmente enquanto profissional, preparando-o e instigando-o a se capacitar e crescer dentro e fora da organização. A empresa também custeia curso de inglês, curso de graduação, pós-graduação e treinamentos externos e internos, dependendo da necessidade da área em que a pessoa atua.

Em relação à perspectiva de inovação e aprendizado, a empresa traça metas que buscam inovar, investindo em pesquisas e estudos que objetivam lançar produtos cada vez mais eficientes no ramo em que atua.

A gestão do conhecimento foi um fator importante mencionado por um entrevistado, como forma de compartilhamento de conhecimento:

Em relação ao aprendizado, acho muito interessante a empresa divulgar o compartilhamento de conhecimentos, gestão do conhecimento. A empresa divulga a idéia de os funcionários ensinarem uns aos outros e compartilharem suas habilidades e conhecimentos, embora no final isso acabe dependendo da boa vontade de cada um. (Informação verbal – Supervisor de Logística)

Quanto à Perspectiva financeira, constatou-se que o BSC tem contribuído para a melhoria dos resultados financeiros da empresa através da redução de custos e do monitoramento do lucro operacional.

Como formas de melhorar a produtividade, reduzir custos e os tempos de ciclos, foram destacados vários projetos atuantes na empresa, como o projeto *Unit Cost* – Custo Unitário, que tem como objetivo reduzir os custos unitários dos produtos comercializados pela empresa; reduzir o *lead time*; aumentar a produção; melhorar o desempenho; aumentar a eficiência das máquinas.

O BSC é considerado pelos gerentes da empresa como um método eficaz de mensuração de desempenho, que conforme mencionado nas respostas é uma forma de obrigar as pessoas a se esforçarem para atingir as metas e, desta forma, ter toda a empresa unida em prol de um objetivo comum, que é o sucesso da companhia, elevando assim o nível de desempenho da empresa.

Verificou-se através de entrevista com o Gerente Financeiro que a empresa utiliza outros métodos de mensuração para dar suporte ao BSC, como a avaliação do lucro operacional, DRE, Balanço Patrimonial, para avaliar o nível de estoques e o nível de investimento. O fluxo de caixa também é avaliado, mas este não está ligado ao BSC.

A relação do BSC com o bônus faz com que os funcionários trabalhem com maior afinco/motivação. Pois, conforme se constatou, tanto nas entrevistas quanto em observações, o dinheiro, por ser um dos maiores motivadores dos empregados, senão o maior, faz com que eles realmente se empenham no cumprimento das metas do BSC, para que possam receber o bônus completo ao final do ano.

Através das entrevistas foi relatada uma melhora após a implantação do BSC, já que antes a empresa não tinha como mensurar o atingimento das metas. Podia até ser que as metas eram atingidas, mas não havia como mensurar. O BSC mostra o status da empresa:

O BSC é uma ferramenta muito boa de mensuração do resultado. Toda empresa que tem o objetivo de crescer e ser competitiva no mercado utiliza o BSC ou algum método similar. (Informação verbal – Gerente Financeiro)

4.4 O BSC E A TEORIA DA CONTINGÊNCIA

Assim como na teoria da contingência, o BSC é adaptado à realidade da organização, sendo que as metas variam de acordo com o campo de atuação e as condições externas do mercado. Para o BSC trazer resultados satisfatórios, é necessário que todas as partes (departamentos) cumpram suas metas, pois resultados isolados não contam para o bônus, somente o resultado de toda a organização.

A organização funciona como um sistema interdependente e o sucesso, assim como o fracasso de uma parte acaba afetando obrigatoriamente as outras.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa realizada junto à organização farmacêutica norte-mineira mostra que o BSC não foi implantado por imposição da matriz ou por simples modismo, como se pode constatar em diversas empresas, conforme relatos da literatura consultada.

Na empresa pesquisada, a estratégia é o foco e o BSC serve de alicerce para o desenvolvimento de outros projetos. Através do BSC, a empresa traça metas atingíveis, porém desafiadoras e as comunica para todos os funcionários, mesmo os que não têm suas atividades diretamente ligadas ao cumprimento das mesmas. Desta forma, o BSC contribui para o alinhamento de toda a organização com suas estratégias, pois todos os funcionários são direta ou indiretamente responsáveis por atingir as metas.

A maior responsabilidade pelo não-cumprimento das metas é do Presidente da organização, seguido pelos gerentes de departamentos e por último pelos demais funcionários. Como punição, todos têm uma redução no bônus que varia de acordo com o nível hierárquico mencionado.

Entretanto, apesar de todos os funcionários serem diretamente responsabilizados pelo cumprimento ou não-cumprimento das metas com a redução do valor do bônus, percebeu-se durante as entrevistas que nem todas as pessoas estavam a par de todas as metas dos seus departamentos, sendo que somente o gerente e um pequeno número de pessoas souberam responder com segurança às questões das entrevistas.

Em contrapartida, existe uma idéia interessante em alguns setores da empresa, o 3P. Seria interessante a divulgação e utilização do 3P por parte de todos os funcionários, pois, dessa forma, todos saberiam mais claramente as suas prioridades e se sentiriam mais integrados aos processos da empresa.

Nota-se também que as quatro perspectivas do BSC (Financeira, Clientes, Melhoria dos Processos Internos e Inovação e Aprendizado) estão presentes no BSC geral da companhia e também no BSC de cada um dos departamentos. Dependendo do departamento, uma ou outra perspectiva é mais fortemente focada que as outras e tem o seu nível de importância diferenciado também.

Nesta companhia, o BSC foi integrado aos processos operacionais pré-existentes. De outra forma, os processos como orçamento e planejamento estratégico, por exemplo, simplesmente continuariam a ser operados como o eram antes. Portanto, os processos pré-existentes foram revisados e modificados conforme requerido, para assegurar que o foco da companhia permaneça naqueles CSF's descritos pelo BSC.

O BSC acompanha os resultados através de indicadores e metas, permitindo que a organização possa reagir aos resultados em tempo hábil, corrigindo a rota e ajustando políticas para se chegar aos resultados propostos.

A ligação do BSC com o bônus torna-se um dos principais motivadores para o alcance dos resultados, porquanto todos os envolvidos se esforçam ao máximo para que suas metas sejam atingidas e assim o valor do seu bônus e também dos colegas não sofra redução.

É notável na empresa o esforço contínuo em desenvolver e melhorar o BSC para que, a cada ano, as estratégias da companhia estejam mais fielmente retratadas. Os melhoramentos vêm com tempo e experiência, pelo uso constante do BSC, revisando e questionando CSF's, KPI's e suas ligações com a estratégia.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANSOFF, H. Igor. MACDONNELL, Edward J. **Implantando a administração estratégica**; tradução Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1993.

ATKINSON, Antony A. BANKER, Rajiv D. KAPLAN, Robert S. YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BORGET, Altair. **Construção de sistema de gestão de produtos à luz de uma metodologia construtivista multicritério**. Florianópolis: Tese – UFSC, 1999.

CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração**. Vol.2. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

CURY, Antônio. **Organização e métodos: Uma Visão Holística**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DAFT, Richard L. **Administração**. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 1999.

DIETSCHI, Daniel Augusto; NASCIMENTO, Auster Moreira. Uma investigação do foco prioritário do Balanced Scorecard. 2005. **6º Congresso USP de Contabilidade**. Disponível em: < <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006/610.pdf>. > Acesso em 06.07.2006.

KALLÁS, David. **Balanced Scorecard: aplicação e impactos. Um estudo com jogos de empresas**. São Paulo: FEA/USP, 2003.

KAPLAN, Robert S. NORTON, David P. **A Estratégia em ação: balanced scorecard**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

_____. Kaplan e Norton na Prática. 5. ed. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2004.

LIMA, Andréa Cavalcanti Correia. **Da Onda da gestão da qualidade a uma filosofia da qualidade da gestão: balanced scorecard promovendo mudanças**. Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, ed. Especial. Junho/2004.

LUNKES, Rogério João. **Estudo sobre a integração entre balanced scorecard e o orçamento**. Revista Brasileira de Contabilidade, Ano XXXI, nº 136 Julho/Agosto/2002.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Teoria geral da administração: da escola científica à competitividade na economia globalizada**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: Conceitos, Sistemas, Implementação**. São Paulo: Atlas, 1995.

NIVEN, Paul R. **Balanced Scorecard passo-a-passo: elevando o desempenho e mantendo resultados**; tradução Nilza Freire. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

TERRA, José Cláudio C. **Balanced Scorecard descobre a gestão do conhecimento**. Disponível em: < www.terraforum.com.br > Acesso em 02.05.2006.

ZEUS. **Balanced Scorecard com ênfase na importância corporativa e social**. Revista Brasileira de Contabilidade, Ano XXXIII, Nº 148 – Julho/Agosto 2004.