



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Omar José Evangelista de Barros

**O PROCESSO DE ADAPTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* NUMA EMPRESA
DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEL**

RECIFE
2015

Omar José Evangelista de Barros

**O PROCESSO DE ADAPTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* NUMA EMPRESA
DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis

Orientador: PhD Cláudio de Araújo Wanderley

RECIFE
2015

Catálogo na Fonte
Bibliotecária Ângela de Fátima Correia Simões, CRB4-773

B277p Barros, Omar José Evangelista de
O processo de adaptação do *Balanced Scorecard* numa empresa distribuidora de combustível / Omar José Evangelista de Barros. - Recife: O Autor, 2015.
100 folhas : il. 30 cm.

Orientador: Prof. Cláudio de Araújo Wanderley, PhD.
Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2015.
Inclui referências e apêndices.

1. Indústria petrolífera - contabilidade. 2. Sistemas de alta-fidelidade. 4. Contabilidade gerencial. I. Wanderley, Cláudio de Araújo (Orientador). II. Título.

657 CDD (22.ed.)

UFPE (CSA 2015 – 028)



Programa de Pós-Graduação
Mestrado em Ciências Contábeis

Coordenação



"O PROCESSO DE ADAPTAÇÃO DO BALANCED
SCORECARD NUMA EMPRESA DISTRIBUIDORA
DE COMBUSTÍVEL."

Omar José Evangelista de BARROS

Dissertação submetida ao Corpo Docente do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco e aprovada em 20 de fevereiro de 2015.

Banca Examinadora:

Orientador/Presidente: Cláudio de Araújo Wanderley (Dr.)

Examinador Interno: Aldemar Santos de Araújo (Dr.)

Examinador Externo: Antônio André Cunha Callado (Dr.)

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço a Deus, pai todo poderoso, que por suas mãos têm traçado o meu destino. Estou sempre à disposição, Senhor, para que se cumpra a Tua vontade!

Agradeço a minha mãe e amiga, Maria Thereza, que com suas palavras de fé me ajudou a persistir na caminhada. Sempre tão presente em minha vida, mesmo que para isso tivesse que renunciar em alguns momentos da sua.

Agradeço a minha segunda mãe, minha avó Francisca, *in memoriam*, que com sua simplicidade e humildade me ensinou valores que conservo até hoje. Certamente as coisas que se passam por aqui no plano terreno já não fazem mais parte de sua realidade no mundo espiritual, mas dedico-te esse momento tão especial em minha vida que é a realização de me tornar mestre em contabilidade.

Agradeço a todos os mestres que passaram por minha vida acadêmica desde a graduação ao mestrado. Mestres que contribuíram com preciosas horas doadas em forma de conhecimento e experiências em prol de minha formação.

Em especial quero agradecer ao prof. PhD Cláudio Wanderley pela oportunidade de desenvolver um estudo de caso associando teoria e prática, e acima de tudo, pela valorosa orientação desde a etapa de elaboração do projeto à escrita final da dissertação. Agradeço também ao meu co-orientador, o prof. Dr. Jeronymo Libonati, quem me iniciou no campo das pesquisas acadêmicas. A esses dois mestres, meu eterno agradecimento.

Agradeço aos colegas do mestrado pela convivência e aprendizado. Certamente tudo se torna mais difícil quando não temos pessoas especiais como vocês em nossa companhia.

Agradeço à direção da Cia Petrolífera pela oportunidade de realização desse estudo de caso, aos gestores participantes das entrevistas, em especial, ao amigo André que generosamente abraçou o estudo e facilitou o acesso aos demais gestores.

Agradeço a todos que cooperam para o funcionamento do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFPE, aos nossos coordenadores, prof. Dr. Aldemar Araújo e a prof.^a Dr^a Umbelina Lagioia, ao Sebastião Luciano, nosso secretário, e aos bolsistas que sempre nos dão o apoio necessário na parte administrativa.

Me disperso desta instituição não com um adeus. Mas sim com um até breve, brevíssimo. Obrigado UFPE.

“Entrega o teu caminho ao Senhor; confia nele, e ele tudo fará”.

(Sl 37:5)

“Agindo Deus, quem impedirá?”

(Is 14:27)

RESUMO

O presente estudo de caso se caracteriza como uma pesquisa qualitativa conduzida numa empresa distribuidora de combustível cognominada de Cia Petrolífera, com a finalidade de oferecer resposta à questão de pesquisa: como foi o processo de adaptação do *Balanced Scorecard* difundido numa distribuidora de combustível? O objetivo desse estudo foi analisar o processo de adaptação do *Balanced Scorecard* na Cia Petrolífera a partir do modelo teórico de Ansari *et al.* (2010). Esse tipo de estudo classifica-se como explicativo por buscar a compreensão das variações a que foi submetido o BSC quando adotado na Cia Petrolífera. Os dados foram coletados a partir de 12 entrevistas semi-estruturadas, observação não-participante e a análise documental. Os dados coletados foram analisados a partir da técnica de Miles e Huberman (1994), que consistiu em três procedimentos: redução dos dados, elaboração das categorias de análise e extração dos significados dos dados. O contexto específico da Cia Petrolífera foi analisado a partir do modelo teórico de Ansari *et. al* (2010) com a finalidade de explicar o processo de adoção do *Balanced Scorecard*, e os possíveis ajustes técnicos, culturais e políticos oriundos da implementação. Os resultados evidenciaram que o BSC adotado na Cia Petrolífera é compatível com outras tecnologias presentes na organização. O BSC adotado se enquadra na definição do tipo I, por conservar as características de um sistema de mensuração de desempenho. Apresenta compatibilidade técnica com outras tecnologias presentes na organização e alta fidelidade em relação ao modelo desenvolvido por Kaplan e Norton. No que diz respeito ao aspecto cultural, houve um baixo ajuste da prática em relação à cultura organizacional, ao passo que a análise do aspecto político não evidenciou desajustes. O BSC apresentou como característica ser um sistema apolítico e na Cia Petrolífera ele foi implantado segundo as diretrizes do conselho de planejamento estratégico, ou seja, uma abordagem *top down*, apresentando alta fidelidade e baixa extensão em relação ao modelo presente na literatura. No geral, pode-se dizer que o BSC implantado na Cia Petrolífera seguiu um baixo padrão de adaptação, apresentando fidelidade alta ao modelo presente na literatura e baixa extensão. Como contribuição teórica do estudo destaca-se a aproximação da teoria e da prática, à medida que buscou a partir de um estudo de caso verificar a aplicação das proposições de um modelo teórico. Além disso, contribuiu para o crescimento da pesquisa interpretativa em contabilidade gerencial, que ainda é tão fortemente influenciada pela abordagem tradicional.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard*; fidelidade e extensão; ajuste técnico, cultural e político;

ABSTRACT

The present study is a qualitative research, developed a fuel distributor called Oil company to answer the research question: how the Balanced Scorecard varies when imported from inter-organizational environment for intra-organizational environment? This type of study is classified as explanatory for seeking understanding of changes it has undergone the BSC when adopted in Cia Oil. Data were collected from 12 semi-structured interviews conducted face to face. The interviews were conducted at the company headquarters, but two made by Skype. Other techniques used corresponded to non-participant observation and document analysis. Data were analyzed from the Miles and Huberman technique (1994), consisting of three steps: data reduction, development of the categories of analysis and extraction of the meanings of the data. The specific context of the Oil Company was analyzed from the theoretical model of Ansari et. al (2010) in order to explain the process of adoption of the Balanced Scorecard, and possible technical adjustments, cultural and political coming of implementation. The results showed that the BSC adopted is compatible with other technologies present in the organization. The BSC adopted falls into the definition of type I, to preserve the characteristics of a performance measurement system. Presents technical compatibility with other technologies present in the organization and high fidelity compared to the model developed by Kaplan and Norton. As regards the cultural aspect, there was low circulation of adjustment in relation to the organizational culture, while the analysis of political point showed no mismatches. The BSC presented as characteristic be an apolitical system and was implemented according to the guidelines of the strategic planning advice, ie a top down approach, with high fidelity and low extension in relation to this model in the literature. Overall, it can be said that the BSC implanted in Oil Company followed a low standard of adaptation, with high fidelity to this in the literature and low extension model. The theoretical contribution of the study highlight the approach of theory and practice, as sought from a case study to verify the application of the propositions of a theoretical model. In addition, contributed to the growth of interpretative research in management accounting, which is still so strongly influenced by the traditional approach.

Keywords: Balanced Scorecard; fidelity and extension; setting technical, cultural and political;

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estágios do processo de decisão-inovação.....	23
Figura 2 - O processo de institucionalização	29
Figura 3 - Adaptação da prática em resposta a falta de adequação técnica	36
Figura 4 - Adaptação da prática em resposta a falta de adequação cultural	37
Figura 5 - Adaptação da prática em resposta a falta de adequação política.....	39
Figura 6 - Mapa estratégico de Kaplan e Norton	46
Figura 7 - Mapa estratégico da Cia Petrolífera.....	72
Figura 8 - Organograma	99

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Perfil dos Entrevistados	57
Tabela 2 - Objetivos estratégicos / fatores críticos de sucesso da Cia Petrolífera.....	74

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Características técnicas, culturais e políticas do Balanced Scorecard	51
Quadro 2 – Características técnicas, culturais e políticas da Cia Petrolífera.....	63

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – *Activity Based Costing* (Custeio Baseado por Atividade);

AGM – Avaliação Gerencial Mensal;

ANP – Agência Nacional do Petróleo;

BI – *Business Intelligence* (Inteligência de negócios ou inteligência empresarial)

BNDES – Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social;

BSC – *Balanced Scorecard*;

CIA – Companhia;

ERP – *Enterprise Resource Planning* (Planejamento de recursos empresariais);

FDC – Fundação Dom Cabral;

GEROT – Gerenciamento da Rotina do Trabalho;

NIS – *New Institutional Sociology* (Nova Sociologia Institucional);

NIE – *New Institutional Economics* (Nova Economia Institucional);

OIE – *Old Institutional Economics* (Velha Economia Institucional);

PAEX – Programa Parceiros pela Excelência;

PDD – Programa de Desenvolvimento de Dirigentes;

PDDA – Programa de Desenvolvimento de Dirigentes Avançados;

PPGCC – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis;

SWOT – *Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats* (Forças, fraquezas, oportunidades e ameaças)

UFPE – Universidade Federal de Pernambuco;

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO	14
1.1 INTRODUÇÃO	14
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA.....	16
1.3 OBJETIVO GERAL	17
1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	17
1.5 JUSTIFICATIVA.....	17
1.6 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	18
1.7 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	19
CAPÍTULO 2 – O PROCESSO DE DIFUSÃO E ADAPTAÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	21
2.1 INTRODUÇÃO	21
2.3 MODELO TEÓRICO	30
2.3.1 TEORIA INSTITUCIONAL	30
2.3.2 MODELO DE ANSARI et al. (2010).....	34
2.4 RESUMO E CONCLUSÃO	41
CAPÍTULO 3 – O <i>BALANCED SCORECARD</i>	43
3.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO.....	43
3.2 AS QUATRO PERSPECTIVAS DE DESEMPENHO	46
3.2.1 PERSPECTIVA FINANCEIRA	46
3.2.2 PERSPECTIVA DOS CLIENTES	48
3.2.3 PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS.....	48
3.2.4 PERSPECTIVA DE APRENDIZAGEM E CRESCIMENTO	49
3.3 CARACTERÍSTICAS TÉCNICAS, CULTURAIS E POLÍTICAS DO <i>BALANCED SCORECARD</i>	49

3.4 RESUMO E CONCLUSÃO	51
CAPÍTULO 4 - METODOLOGIA.....	54
4.1 INTRODUÇÃO	54
4.2 A EMPRESA DO ESTUDO DE CASO.....	55
4.3 COLETA DOS DADOS	56
4.4 ANÁLISE DOS DADOS.....	57
4.5 OPERACIONALIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO.....	59
CAPÍTULO 5 – ADAPTAÇÃO DO <i>BALANCED SCORECARD</i> NA CIA PETROLÍFERA	61
5.1 CARACTERÍSTICAS TÉCNICAS, CULTURAIS E POLÍTICAS DOMINANTES NA CIA PETROLÍFERA.....	61
5.2 RAZÕES PARA ADOÇÃO DO BALANCED SCORECARD.....	63
5.3 IMPLEMENTAÇÃO E USO DO BALANCED SCORECARD.....	66
5.4 ADAPTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD NA CIA PETROLÍFERA	78
6. CONCLUSÕES	84
6.1 LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	87
REFERÊNCIAS	89
APÊNDICE 1 – PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO	95
APÊNDICE 2 – ESTRUTURA ORGÂNICA	99

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

1.1 INTRODUÇÃO

O presente estudo de caso foi desenvolvido numa empresa distribuidora de combustível brasileira, com atuação no Norte e Nordeste do país, que por razões de confidencialidade decidiu-se cognominá-la de Cia Petrolífera. A referida empresa atua no segmento de distribuição de combustíveis líquidos, sólidos e gasosos, e junto com outras quatro empresas formam um grupo empresarial que fatura R\$ 1,5 bilhões de reais anualmente.

O objetivo desse estudo foi analisar e descrever o processo de adaptação do *Balanced Scorecard* na Cia Petrolífera a partir do modelo teórico de Ansari *et al.* (2010), cujo principal argumento é o de que existe um padrão de adaptação relacionado ao ajuste adequado das características da prática gerencial implementada com as características da empresa adotante.

A adoção dessa prática gerencial contou com o auxílio da Fundação Dom Cabral, escola de negócios que atua no desenvolvimento e capacitação de executivos. Essa Fundação ficou responsável pela coordenação da adoção do Programa Parceiros pela Excelência, metodologia que aliou teoria e prática com a finalidade de elaboração do planejamento estratégico, e juntamente com esse programa trouxe consigo o *Balanced Scorecard* para auxiliar no monitoramento da execução da estratégia.

Um aspecto que merece destaque nesse estudo é a difusão dessa inovação gerencial numa organização familiar. Segundo Bernhoeft (1991), existe um conflito entre família e negócios, muitas vezes, motivado por interesses pessoais e pela interferência das relações familiares, afetando o processo de profissionalização e consequentemente o processo de gestão. Esse autor entende ainda que existe na empresa familiar uma contradição resultado da interação entre dois sistemas opostos: o familiar, marcado pela afetividade e o profissional decorrente do baixo envolvimento pessoal e interesses específicos do trabalho.

Nesse contexto, justifica-se a escolha de uma empresa familiar para a realização do estudo, vez que a questão cultural e política são mais fortes em organizações familiares, o que pode se refletir no processo de adaptação da prática difundida.

Justifica-se a escolha do BSC como prática gerencial do caso, pois dentre todas é a que apresenta maior durabilidade nas organizações após a implementação, além de ter se espalhado ao redor do mundo com um índice de usabilidade em 47% das companhias conforme destacam Rigby e Bilodeau (2011). De acordo com Qu *et al.* (2010), o sucesso do

BSC pode ser atribuído ao fato de que o seu conceito genérico e práticas podem ser adaptados de acordo com as necessidades de cada usuário.

Nesse estudo optou-se por investigar a adaptação do *Balanced Scorecard* na Cia Petrolífera por intermédio de um estudo de caso, em contraposição ao paradigma tradicional das pesquisas em contabilidade gerencial, que por muitos anos se dedicou ao estudo das mudanças do ponto de vista quantitativo com a notável influência da teoria econômica neoclássica.

Segundo Burrell e Morgan (1979), o paradigma funcionalista assume que a sociedade tem existência concreta e segue uma ordem determinada. Por esse entendimento, os cientistas analisam os fenômenos pelo rigor e a técnica do método científico, assumindo a existência de padrões universais da ciência os quais determinam o que constitui uma explicação adequada do que é observado.

Ao focalizar a prática gerencial como uma “receita” pronta a ser seguida, o paradigma confere às pesquisas em contabilidade o mesmo tratamento dado às pesquisas experimentais realizadas nas ciências exatas, nas quais os resultados são previsíveis e as variáveis controláveis.

Para Costa (2006), o BSC não cabe em todo tipo de empresa e não pode ser implantado como uma “receita de bolo”. As experiências de implantação mostraram um conjunto de equívocos que devem e podem ser evitados. Não se deve implantar o BSC como um projeto padronizado, pois cada organização tem que ter a sua estratégia.

O modelo sociológico argumenta que as organizações estão preocupadas com a sua reputação, portanto cedem às pressões sociais para obtenção de conformidade. Dentre esses modelos sociológicos destaca-se a “moda e modismo” de Abrahamsom (1991; 1996). Segundo o autor, ao invés de uma escolha racional das práticas gerenciais as organizações tendem a imitar umas as outras.

Tolbert e Zucker (1983), desenvolveram o modelo dos dois estágios que faz a integração entre o modelo sociológico e do ator racional. Esse modelo sugere que os inovadores ao adotarem a prática estão em busca de ganho de eficiência, enquanto os seguidores estão em busca de legitimação. De acordo com esse modelo as primeiras organizações adotantes de uma prática buscam ganho de eficiência e, a partir da adoção por outras organizações, a busca por eficiência cessa, tornando-se algo institucionalizado.

Segundo entendem Burns *et al.* (1999), as mudanças a partir da introdução de novas práticas de contabilidade gerencial podem ocasionar resistências e problemas. Num primeiro momento as adoções objetivam melhorar a qualidade da informação prestada ao gestor e

subsidiá-lo no processo de tomada de decisão, entretanto, é frequente a ocorrência de falhas por desajuste entre essas inovações gerenciais e a organização.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

As pesquisas na área de contabilidade gerencial têm estudado a difusão de práticas gerenciais a partir do modelo clássico, tratando o assunto como um processo de transmissão e disseminação de uma inovação sem investigar o que acontece com as práticas durante a adoção das mesmas, por considerá-las imutáveis e que as organizações as aceitarão ou as rejeitarão passivamente (BURKERT e LUEG, 2013).

De acordo com Suddaby (2010), a falta de explicação entre o relacionamento das instituições e práticas organizacionais representa uma caixa-preta. Nesse aspecto, o presente estudo se utilizou da teoria institucional e do quadro teórico de Ansari *et al.* (2010), com a finalidade de solucionar a seguinte questão de pesquisa: *como foi o processo de adaptação do Balanced Scorecard difundido numa distribuidora de combustível?*

Essa questão de pesquisa teve origem na percepção de que o modelo clássico de difusão apresenta uma limitação ao supor que uma prática é imutável quando difundida (MARCH, 1981; STRANG e SOULE, 1998; ANSARI *et al.*; 2010). Aliado a isso, a literatura não tem investigado de forma compreensiva o que ocorre com uma prática durante e após a adoção, pois tem focalizado os aspectos técnicos do processo de difusão, faltando uma junção dos fatores intra-organizacionais (cultura e relações de poder dentro da organização) e inter-organizacionais (pressão ambiental por conformidade) que exercem influências no processo de difusão. Embora existam autores como Ax e Bjornenak (2007), que buscam entender as condições inter-organizacionais que se relacionam com o contexto em que as práticas gerenciais são difundidas, ainda prevalece uma lacuna teórica no que diz respeito a adaptação e variação dessas práticas nas organizações.

Diferente de muitos autores e modelos Ansari *et al.* (2010), entendem que a adaptação relaciona-se ao ajuste adequado entre as características da prática (inovação) com as características da empresa adotante. Esse quadro teórico analisa a adequação da prática na organização, levando em consideração aspectos técnicos, culturais e políticos. Com isso, tentaram explicar as variações internas a partir da análise da consistência entre as características da prática com as necessidades, objetivos e estrutura da empresa adotante.

A partir desse entendimento, esta pesquisa buscou aprimorar a compreensão sobre o processo de adaptação das práticas de contabilidade gerencial a partir do caso de implementação do *Balanced Scorecard* numa distribuidora de combustível que atua no Norte e Nordeste do Brasil.

1.3 OBJETIVO GERAL

O objetivo desse estudo é analisar e descrever o processo de adaptação do *Balanced Scorecard* numa distribuidora de combustível com atuação no Norte e Nordeste do Brasil, a partir do modelo teórico de Ansari *et al.* (2010).

1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

A consecução do objetivo geral passa pelo desenvolvimento dos seguintes objetivos específicos:

- (a) Descrever o projeto de adoção do BSC na organização;
- (b) Identificar as características técnicas, culturais e políticas do BSC;
- (c) Identificar as características técnicas, culturais e políticas da empresa estudo de caso;
- (d) Explicar as customizações do *Balanced Scorecard* na organização;

1.5 JUSTIFICATIVA

Essa pesquisa encontra justificativa, pois sem o adequado ajuste do BSC à realidade organizacional da Cia Petrolífera do estudo é possível que o mesmo caia em descrédito e desuso. Ademais, a consciência dos indivíduos na organização é de extrema importância para o sucesso da prática em questão, do contrário podem ocorrer resistências e a prática não vingando ocasionando desgaste na equipe, perda de tempo e dinheiro.

Por trás da prescrição que Kaplan e Norton (1997), fazem do BSC como sistema de monitoramento da estratégia, existem fatores intra-organizacionais (características técnicas, culturais e políticas) que podem entrar em conflito com as características do BSC. Esse desajuste pode provocar atrasos no processo de difusão, ou até mesmo, inviabilizá-lo, por isso

faz-se necessário que haja uma maior adequação da prática difundida com as características da organização.

Segundo Potter (2005), muitos estudos têm abordado a contabilidade como uma prática social e institucional. Em geral esses trabalhos buscam interrogar as condições reais que se associam com o desenvolvimento e aplicação das práticas contábeis, se preocupando em compreender os processos e as consequências da mudança contábil em contextos específicos, notadamente, nas organizações ou sociedades que são pioneiras na adoção de práticas contábeis.

Tolbert e Zucker (1983), argumentam que os primeiros usuários que adotaram inovações gerenciais, as fizeram preocupados com a eficiência e utilidade das mesmas, enquanto os adotantes posteriores estão mais preocupados com as pressões de conformidade, ou seja, buscam adotar práticas que já foram testadas e legitimadas por adotantes anteriores, das quais possam se valer de um *status quo* que seus similares desfrutam. Nesse último caso, não necessariamente buscam por eficiência gerencial.

O modelo de Kennedy e Fiss (2009) faz uma integração da perspectiva racional e sociológica do processo de difusão. Quando a motivação é racional, ou seja, os adotantes adotam a prática em busca de eficiência nos processos organizacionais, todavia, quando a motivação é de ordem sociológica, os adotantes o fazem em busca de ganhos sociais e conformidade.

Segundo Steen (2011), muitas dessas práticas que são adotadas nas organizações são para assegurar a legitimidade externa, o que provoca uma diferenciação nas reais práticas que são utilizadas no dia-a-dia. Para Wanderley (2013), a diferenciação entre a prática difundida e a que de fato é utilizada na organização pode ser consequência da falta de adequação entre a prática adotada e as necessidades (objetivos técnicos, culturais e políticos) da empresa adotante.

1.6 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O estudo foi realizado por intermédio de um caso único numa distribuidora de combustível pernambucana, com atuação no Norte e Nordeste brasileiro. A escolha da Cia Petrolífera justifica-se pela conveniência de acessibilidade ao grupo e também pelo fato de a mesma recentemente ter implantado com o auxílio da Fundação Dom Cabral o *Balanced Scorecard*.

A pesquisa se reveste de um cunho prático ao buscar a compreensão de como foi o processo de adaptação/ customização do BSC na Cia Petrolífera. Com isso, contribui para o entendimento dos gestores e consultores organizacionais de como a adoção poderia ser bem mais sucedida a partir da adequação da prática introduzida com as características da organização.

Como o estudo buscou compreender a adaptação do BSC ao contexto particular da Cia Petrolífera, foi utilizado o quadro teórico de Ansari *et al.* (2010), para explicar os ajustes técnicos, culturais e políticos sofridos pela prática em questão durante o processo de difusão.

1.7 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta dissertação está estruturada em 6 capítulos, a saber: introdução; o processo de difusão e adaptação de práticas de contabilidade gerencial; o *Balanced Scorecard*; metodologia; adaptação do *Balanced Scorecard* na Cia Petrolífera; conclusões.

No capítulo 1, é introduzida a temática em estudo de modo a possibilitar ao leitor o entendimento da proposta de investigação e sua relevância.

No capítulo 2, por intermédio da revisão da literatura buscou-se evidenciar as mudanças na contabilidade gerencial como objeto de estudo das teorias institucionais. Para tanto, evidencia-se o processo de difusão e adaptação de práticas de contabilidade gerencial, utilizando como modelo teórico a Teoria Institucional e o quadro teórico de Ansari *et al.* (2010).

No capítulo 3, destacam-se os aspectos relativos à origem e evolução do *Balanced Scorecard*; características técnicas, culturais e políticas, bem como, as quatro dimensões utilizadas na medição do desempenho organizacional.

No capítulo 4, evidencia-se o caminho pelo qual a pesquisa foi delineada começando pela apresentação da empresa estudo de caso; procedimentos de coleta de dados; perfil dos entrevistados; análise dos dados; operacionalização do estudo de caso.

No capítulo 5, procedeu-se a análise da adaptação do *Balanced Scorecard* na Cia Petrolífera. Essa análise teve início com a apresentação das características técnicas, culturais e políticas dominantes na Cia Petrolífera; das razões para a adoção do *Balanced Scorecard*; da implementação e uso do BSC; da adaptação do *Balanced Scorecard*;

No capítulo 6, para responder à questão de pesquisa, apresenta-se a conclusão do trabalho. Além disso, são evidenciadas as limitações da pesquisa, bem como, sugestões para

pesquisas futuras. Na seção posterior, são apresentadas as referências utilizadas para a consecução da pesquisa, e em seguida colocou-se à disposição do leitor os apêndices com o protocolo do estudo de caso e o organograma da empresa.

CAPÍTULO 2 – O PROCESSO DE DIFUSÃO E ADAPTAÇÃO DE PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

2.1 INTRODUÇÃO

Entende-se por difusão o processo pelo qual uma inovação é transmitida aos membros de um sistema social. Também pode ser compreendido como um processo em que novas ideias surgem e impulsionam a mudança numa organização (ROGERS, 1995, p.6).

Embora a definição admita a expressão nova ideia, não necessariamente precisa ser algo novo para que seja considerado uma inovação, bastando que seja reconhecida pelos adotantes como tal. Rogers descreveu da seguinte maneira: “Uma inovação é uma ideia, prática ou projeto que é percebido como novo por um indivíduo ou outra unidade de adoção” (ROGERS, 1995, p. 12).

Segundo Tidd *et al.* (2005), consideram que uma inovação não se resume apenas em uma nova ideia, mas compreende colocá-la em prática, exigindo da administração esforços e competências para que sua adoção seja completa na organização, ao contrário de Rogers (1995) que negligencia o aspecto de como as inovações são implementadas.

De acordo com Rogers (1995), a expressão difusão surgiu em meados da década de 1940, atribuída aos antropólogos europeus adeptos do difusionismo que iniciaram as pesquisas sobre difusão de inovações. Os primeiros trabalhos foram nas áreas de antropologia e sociologia, alcançando a área de administração e marketing na década de 1940. Os adeptos do difusionismo pregavam que o processo de introdução de inovações e sua difusão constituíam-se as bases da mudança social.

Por volta de 1962, Everett M. Rogers lançou o seu primeiro livro sobre difusão de inovações com o objetivo de descrever um modelo que fosse único para guiar as pesquisas nesse campo. A partir de então, as pesquisas sobre difusão têm sido levadas a uma tendência à multi-disciplinarização, unificando metodologias e descobertas entre as diferentes linhas de estudo. De acordo com esse autor as pesquisas têm buscado responder em quais aspectos uma inovação difere entre os primeiros adotantes e os seguidores, bem como, se comporta a curva de adoção de uma inovação.

Davis e Marquis (2005) fornecem duas explicações para o processo de difusão de práticas gerenciais nas organizações. A primeira explicação tem suas raízes na economia e se

baseia no modelo do ator racional que faz escolhas eficientes e concentra sua atenção nos benefícios presumidos da adoção de uma determinada prática gerencial.

A segunda explicação tem uma perspectiva mais sociológica e um foco na inserção social dos atores, assumindo que as organizações frequentemente imitam umas as outras em busca de legitimação. Outros fatores como a cultura e expectativas normativas podem influenciar a adoção de modelos que estão na moda e que são considerados bem-sucedidos (Abrahamson, 1991; DiMaggio e Powell, 1983).

A difusão de uma inovação requer um processo comunicativo que se estabelece entre os participantes que criam e compartilham informações com a finalidade de chegar a um entendimento. Ou seja, trata-se de um processo de convergência entre as visões dos indivíduos envolvidos que interagem entre si, com a finalidade de manter uma aproximação que os ajudem a captar como cada um percebe e dar significação aos eventos. No caso da adoção de uma prática gerencial, um agente de mudanças, que pode ser o consultor, tentará convencer o seu cliente a adotar determinada prática como forma de solucionar um problema da organização. Na busca por solucionar a questão, o agente e o cliente estarão trocando informações várias vezes.

De acordo com Rogers (1995), quatro elementos explicam o processo de difusão:

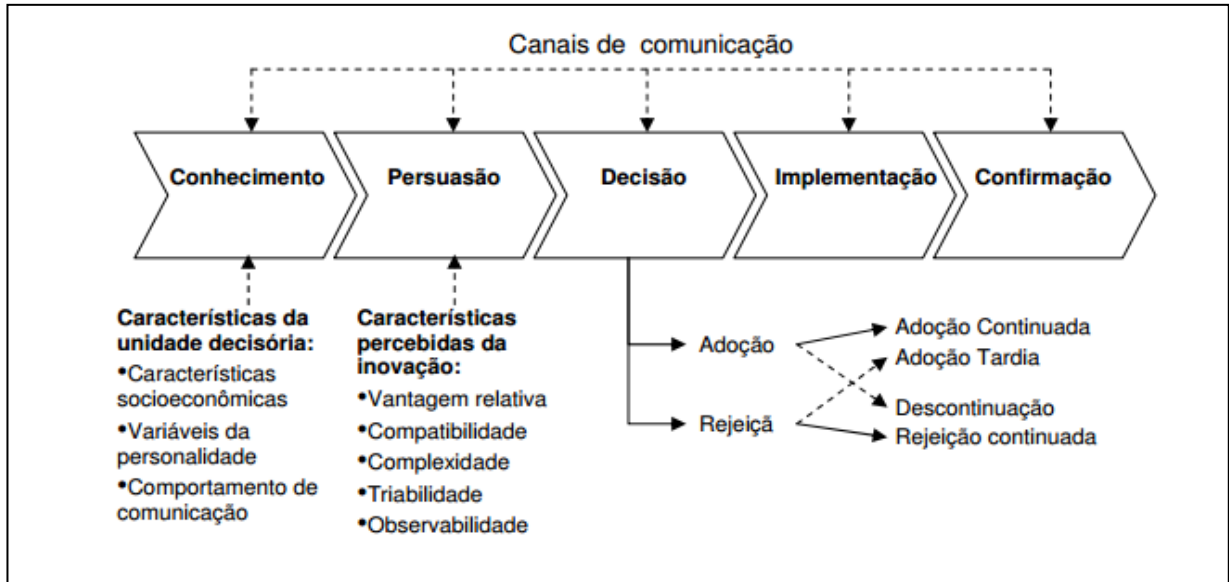
- A inovação, os custos e benefícios de sua adoção;
- Os canais de comunicação pelos quais os indivíduos trocam mensagens;
- O tempo que o indivíduo leva do primeiro contato com a inovação até a sua adoção ou rejeição;
- O sistema social em que ocorre a difusão;

De acordo com Hagerstrand (1967), o processo de difusão divide-se nas seguintes etapas: o estágio primário, quando os líderes adotam a inovação; o estágio da difusão, período caracterizado pelo crescimento rápido em que as inovações são introduzidas em novas áreas; no estágio de condensação as últimas áreas são alcançadas; no estágio de saturação, os processos de difusão diminuem, surgindo outras inovações em substituição as anteriores. Analisando as etapas descritas acima, percebe-se que esse autor entende ser o processo de difusão algo cíclico que se inicia logo após o estágio de saturação.

Até decidir se adotam ou rejeitam uma inovação, os adotantes em potencial passam por vários estágios, a saber: **conhecimento, persuasão, decisão, implementação e**

confirmação. Esses estágios tipicamente seguem uns aos outros de uma maneira ordenada no tempo, conforme ilustra a figura 1.

Figura 1- Estágios do processo de decisão-inovação



Fonte: Rogers (1995, p.20)

- **Conhecimento** - os indivíduos tomam consciência de que a inovação existe e buscam entender o que ela representa e como funciona (ROGERS, 1995, p. 21);
- **Persuasão** - ocorre quando o indivíduo tem uma atitude negativa ou positiva em relação à inovação, mas “a formação de uma atitude favorável ou desfavorável para uma inovação nem sempre leva direta ou indiretamente a uma aprovação ou rejeição” (ROGERS, 1995, p. 176);
- **Decisão** - na fase de decisão o indivíduo escolhe aprovar ou rejeitar a inovação. Embora a adoção refira-se ao “uso completo de uma inovação como o melhor curso de ação disponível”, rejeição significa “não adotar uma inovação” (ROGERS, 1995, p. 177);
- **Implementação** – a inovação é posta em prática. Entretanto, a incerteza sobre os resultados da inovação ainda pode ser um problema nesta fase, o que requer a assistência dos agentes de mudança para reduzir o grau de incerteza sobre as consequências, ou até mesmo, fazer algumas adaptações na inovação (ROGERS, 1995, p. 180);

- **Confirmação** – a decisão já foi tomada, contudo na fase de confirmação o indivíduo busca apoio para sua decisão, que pode ser revertida se o indivíduo estiver exposto às mensagens conflitantes sobre a inovação.

A descontinuidade de uma inovação pode ocorrer durante essa última fase de duas maneiras. Em primeiro lugar, o indivíduo rejeita a inovação para substituí-la por uma inovação melhor. Esse tipo de decisão é chamada de interrupção de substituição. O outro tipo de decisão é a interrupção de desencanto. Nesse caso, o indivíduo rejeita a inovação porque não está satisfeito com o seu desempenho, ou a mesma não atende suas necessidades.

2.2 MUDANÇAS NA CONTABILIDADE GERENCIAL

Nesta seção será abordado o que se entende por mudanças na contabilidade gerencial, o motivo pelo qual elas ocorrem, estabelecendo uma relação entre as ações humanas e as instituições, demonstrando como as regras e rotinas ajudam a moldar os processos da contabilidade gerencial.

No presente estudo considerou-se como mudança na contabilidade gerencial a reestruturação, redefinição, adaptação, customização e modificação do *Balanced Scorecard*. Na literatura a adaptação relaciona-se ao processo em que são criados esforços para um melhor ajuste entre uma prática externa e uma organização adotante, com a finalidade de aumentar a “zona de aceitação” de uma prática durante a implantação (RADNOR, FELLER e ROGERS, 1978; LEWIS e SEIBOLD, 1993).

De acordo com Kaplan e Norton (1997), o surgimento do BSC requer compatibilidade com outras ferramentas gerenciais presentes na organização para o correto alinhamento da estratégia e o estabelecimento das metas empresariais. Entendem ainda, que ao ser implementado o BSC na organização precisa-se vencer a inércia organizacional e, nesse contexto, surgem três tipos de papéis que o agente de mudanças exerce.

O primeiro papel é o de arquitetar a incorporação do BSC ao sistema gerencial, tendo como atribuição orientar e auxiliar na tradução da estratégia em objetivos e medidas específicas. O segundo papel é o de inserir o *scorecard* aos processos de gerenciamento vigentes na organização, assumindo uma posição de *staff*. O terceiro e último papel crítico é

o de comunicar a todos os membros da organização, dos níveis hierárquicos mais elevados até os funcionários de linha de frente.

De acordo com Lukka (2007), na visão de estudiosos americanos as mudanças na contabilidade gerencial podem ser entendidas como a introdução de novas técnicas, tais como foram a introdução do ABC e do BSC. Outro entendimento é o de que as mudanças na contabilidade gerencial correspondem ao processo de alteração da forma como estão sendo utilizadas as técnicas tradicionais e as novas. Dessa forma, não necessariamente precisam surgir novas técnicas, mas a forma como são utilizadas deve mudar.

O final da década de 1980 popularizou o debate entre os pesquisadores da contabilidade gerencial, principalmente após a publicação do livro *Relevância Perdida: ascensão e queda da contabilidade gerencial*, de Johnson e Kaplan (1987). Nesse livro argumentaram que a contabilidade gerencial não sofreu mudanças suficientes nas suas técnicas para acompanhar as mudanças nos ambientes organizacionais e a demanda crescente por informações. As críticas feitas por esses dois autores impulsionaram o surgimento de novas técnicas que foram desenvolvidas e introduzidas nas organizações.

Segundo Ax e Bjornenak (2007), as principais técnicas introduzidas nas organizações ocorreram na década de 1990, a saber: *custeio baseado em atividades (ABC)*, *gestão baseada em atividades (ABM)*, *ciclo de vida dos custos*, *custeio-meta*, *qualidade de custos*, *análise funcional de custo*, *contabilidade de ganhos*, *contabilidade de gestão estratégica*, *valor econômico agregado (EVA)*, *balanced scorecard (BSC)* e *gestão da cadeia de suprimentos (SCM)*.

De acordo com Moll *et al.* (2006), as mudanças na contabilidade gerencial podem ser estudadas a partir da influência sofrida do ambiente externo e interno na modelagem de novas práticas. Outro sim, a partir da influência que exerce na modelagem desses ambientes. Muitos estudos sobre difusão de inovações na contabilidade defendem a visão de que a contabilidade gerencial exerce um papel importante no processo de mudança organizacional, sendo moldada pelo ambiente inter e intra-organizacional (AX e BJORNENAK 2007).

Wanderley *et al.* (2013), em seu artigo revisou as mudanças na contabilidade gerencial destacando um estudo realizado por Perera *et al.* (2003), sobre preços de transferência numa empresa estatal do governo australiano com a finalidade de explicar a introdução, o abandono e a re-introdução dos preços de transferência ao longo de um período de 10 anos. Como resultado constatou-se: (i) os preços de transferência foram introduzidos como resultado da pressão do governo; (ii) fatores intra-organizacionais, como: valores, normas e experiências passadas dos atores da organização exerceram influências; (iii) uma

prática gerencial pode gerar mudanças nos modos de pensar, de se comportar e no clima e cultura da organização.

Innes e Mitchell (1990), realizaram um estudo no setor eletrônico e destacaram que as mudanças ocorrem como resposta às pressões de mercado, leis governamentais, expectativas do consumidor, novas tecnologias, pressões políticas internas, ou mudanças na dinâmica da organização e etc; outros fatores são a estrutura organizacional; a tecnologia da produção; a estrutura de custos dos produtos; a influência da gestão; deteriorização do desempenho financeiro.

Nas pesquisas em contabilidade gerencial têm sido utilizadas muitas abordagens e teorias. De acordo com Burns e Vaivio (2001), muito ainda precisa ser desenvolvido e entendido sobre mudanças na contabilidade gerencial, para isso, precisa-se levar em consideração três aspectos: a natureza epistemológica da mudança; a lógica da mudança; e a gestão da mudança.

A natureza epistemológica da mudança busca entender o que se pode considerar uma mudança organizacional? Burns e Vaivio (2001), destacam a importância da distinção entre mudanças normativas e mudanças como evidências de fenômenos empíricos. A primeira é resultado de influências de novas normas que surgem e impulsionam à mudança, ao passo que a segunda é fruto de fenômenos que ocorrem espontaneamente na organização. Evidenciam ainda, que a mudança na contabilidade gerencial pode significar um progresso ou regresso no ambiente organizacional. A mudança progressiva implica na alteração de certos aspectos da vida organizacional, ao passo que a mudança regressiva é cerimoniosa, restringe a mudança institucional e via de regra conserva as estruturas de poder existentes (MODELL, 2007).

No que diz respeito à lógica da mudança, essa perspectiva busca compreender a razão e motivação para a realização da mudança no contexto organizacional. Burns e Vaivio (2001), categorizaram a lógica da mudança gerencial como formal e informal. No primeiro caso a mudança ocorre de forma planejada pelos atores da organização, ao passo que na informal ela não é premeditada.

A lógica da contabilidade gerencial pode ser classificada também como linear ou não-linear. A mudança linear exige uma alteração sistemática com objetivos explícitos, etapas ordenadas e procedimentos acordados, enquanto a não-linear é imprevisível, com objetivos ambíguos e fases de desenvolvimento indesejadas.

Na perspectiva da gestão da mudança, Burns e Vaivio (2001), destacam que a mudança é resultado de um esforço central em que a gestão de topo desempenha um papel

fundamental. Essa perspectiva lida com questões internas envolvendo relações de poder, política e cultura organizacional impactam sobre a mudança na contabilidade gerencial.

Busco *et al.* (2007), esclareceram duas questões: o que faz a mudança acontecer? O quê e quem está mudando? Para responder essa primeira pergunta levou-se em consideração as questões de agência e estrutura. Como fatores de mudança foram identificadas ações humanas e não humanas, nesse aspecto a teoria dos atores em rede contribuiu para superar a dicotomia entre estrutura e agência no estudo das mudanças na contabilidade gerencial.

A segunda questão relaciona-se com a epistemologia e ontologia do problema da mudança. A partir da posição epistemológica a natureza do objeto pode adquirir significados diferentes para cada indivíduo, assim como, na visão ontológica o processo de mudança é inerentemente complexo porque as pessoas o interpretam de forma diferente.

Na dimensão forma e razão da mudança, os autores discutem como e porque a mudança acontece. Essa questão atenta para o processo pelo qual novas ideias são criadas e implementadas. Muitas dúvidas prevalecem na literatura sobre como as técnicas de contabilidade gerencial conseguem engajar profissionais que são motivados por agendas opostas. Outra dimensão lida com a questão: quando e onde a mudança acontece? Essa questão é a mais complicada de ser respondida, pois a tarefa de determinar o ponto de partida é um exercício de especulação. Isso porque a mudança não segue uma linha do tempo, mas sim, uma rede de relações que criam vários espaços e tempos difíceis de explicar.

De acordo com Ax e Bjornenak (2007), muitas barreiras são impostas as mudanças na contabilidade gerencial, dentre elas as culturais. Nesse aspecto, fatores como idioma, fatores profissionais e institucionais explicam essas barreiras e resistências. Um exemplo disso é o uso do *Balanced Scorecard* na França, cuja falta de interessados pôde ser justificada pelas diferenças culturais e a existência do *Tableau de Bord*, ferramenta genuinamente francesa, que serviu de inspiração para o desenvolvimento do *Balanced Scorecard*.

Segundo Moll *et al.* (2006), as mudanças na contabilidade gerencial têm sido objeto de estudo das teorias institucionais, com o objetivo de incluir a dimensão social nos ambientes organizacionais. Guerreiro, Frezatti e Casado (2004), entendem que o ambiente social e empresarial são fatores indutores de mudanças. Ou seja, as empresas são induzidas a adotarem mudanças profundas na sua forma de atuação, no seu modelo de gestão e nos instrumentos gerenciais.

Alguns estudos têm se dedicado a estudar a relação entre as características das organizações como forma de prever as mudanças na contabilidade gerencial (CHENHALL, 2003; MERCHANT, 1981). Nessa relação são elencadas as incertezas ambientais, levando-se

em consideração risco, imprevisibilidade, flutuação, ambiguidade, hostilidade, diversidade de produtos, clientes e recursos, complexidade tecnológica (DUNCAN, 1972).

Segundo Innes e Mitchel (1990), embora se tenha conhecimento de alguns exemplos de mudanças na contabilidade gerencial, ainda são poucas as explicações sobre a maneira como as inovações gerenciais são adaptadas a contextos específicos. Não são exploradas as origens, especificidades da empresa, a mecânica e as consequências das alterações na contabilidade gerencial e, por isso, pouca compreensão é dada sobre o porquê a mudança ocorreu na organização. Os supracitados autores entendem que as especificidades compreendem um conjunto de variáveis contingentes que incluem o ambiente da empresa, sua tecnologia e estrutura organizacional.

Dentre as razões que motivam a mudança nas práticas de contabilidade gerencial Angonese e Lavarda (2014) destacam: o poder como motivador da mudança, a rentabilidade financeira das organizações, competição de mercado e pressão social do ambiente. O poder é caracterizado como a capacidade que um indivíduo tem de fazer prevalecer suas ideias e vontades, utilizando-o para impor uma nova prática ou uma mudança no sistema de contabilidade gerencial em uso.

No entendimento de Steen (2011), quando uma organização goza de boa situação financeira, isso acaba sendo um fator para que não haja mudança na contabilidade gerencial, pois como a empresa é rentável não se tem motivação de implantar novos sistemas gerenciais. Destaca também que se a empresa atua num mercado monopolístico, isso acaba criando um ambiente desfavorável ao surgimento de novas práticas gerenciais. Na visão de Scapens e Roberts (1993), o aumento do número de competidores força que as organizações atentem para a necessidade de redução de custos e essa atitude motiva a promoção de mudanças visando uma atuação organizacional mais eficiente.

Autores como Meyer e Rowan (1977), evidenciam que o governo, instituições representativas de classes, entidades de ensino cooperam para o surgimento de regras institucionais, levando as organizações a adotarem regras institucionalizadas a fim de obterem legitimidade. Essa adoção ocasiona mudanças nas regras organizacionais, com o surgimento de novas rotinas e procedimentos que são reproduzidos e transmitidos pelos colaboradores ao longo do tempo.

De acordo com Morgan (1986), a resistência às mudanças não ocorrem tão somente de forma negativa e calculista, mas na forma de desprezo e indiferença. Dessa forma, mudanças impostas tendem a ser frustrada, pois as organizações são mini-sociedades com padrões distintos de cultura.

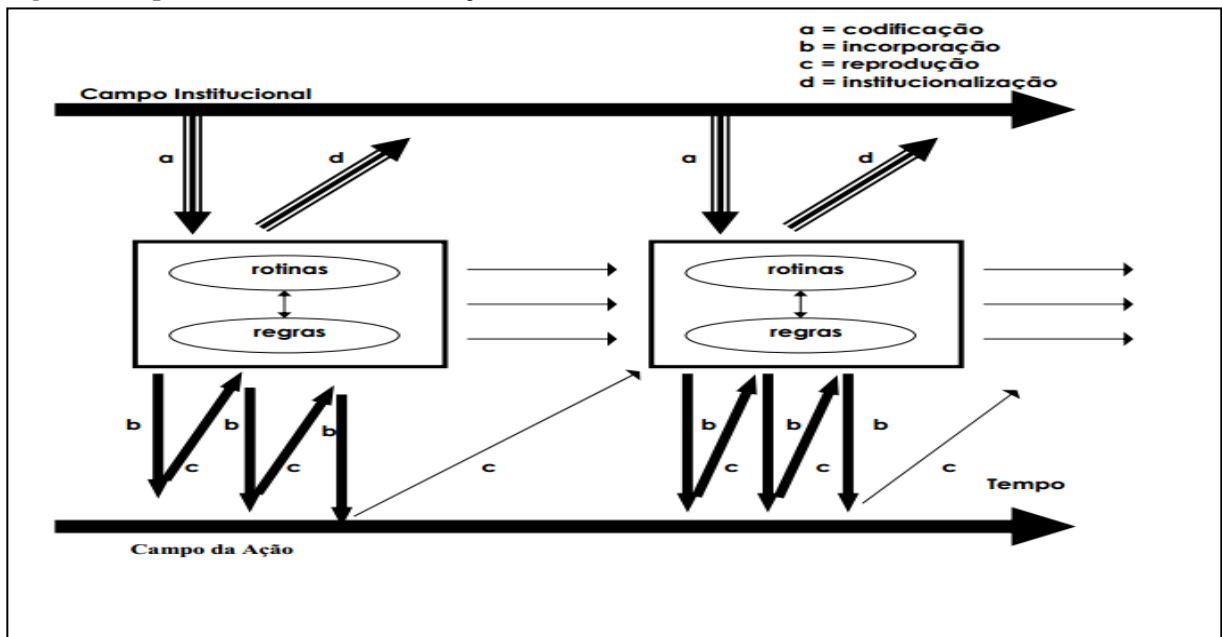
Autores como Hernandez e Caldas (2001), entendem que a resistência à mudança é decorrente do comportamento individual ao invés de uma abordagem massificada na organização. Esses autores creditam a expressão resistência à mudança a Kurt Lewin (1947), que vislumbrava as organizações em equilíbrio e que as mudanças ocorreriam quando forças opostas deslocassem esse equilíbrio organizacional para um novo patamar.

Kasurinen (2002), entende que a estratégia de inserção dos usuários é ineficaz na superação do problema de rejeição, vez que a resistência à mudança está relacionada aos fatores estruturais (cultura organizacional e distribuição de poder), ao invés de fatores relacionados à estratégia e a tática de adoção do sistema.

Willians e Seaman (2001), destacam que aspectos culturais afetam as mudanças organizacionais e que não é possível generalizar um modelo de predição de mudanças para todos os setores da economia, pois eles apresentam diferentes características. Ou seja, não tem como adotar a mesma mudança em contextos diferentes e obter o mesmo resultado.

Burns e Scapens (2000) explicaram os quatro processos de mudança nas etapas representadas na figura 2:

Figura 2 - O processo de institucionalização



Burns e Scapens (2000, P.9)

O primeiro processo representado pela seta a, diz respeito à codificação dos princípios institucionais a partir das suposições embasadas nas regras e rotinas. As rotinas correntes codificam os princípios institucionais formando novas regras, que por sua vez, levam à construção das rotinas.

O segundo processo envolve os atores articulando as rotinas (regras) que codificam os princípios institucionais (seta b, figura 2). O terceiro processo ocorre quando um comportamento repetido conduz a uma reprodução das rotinas. Essa reprodução pode conter mudança consciente ou inconsciente (seta c, figura 2).

O quarto e último processo é a institucionalização de rotinas e regras que foram reproduzidas pelos agentes individuais (seta d, figura 2). Ou seja, as regras e rotinas formam as instituições. Essas instituições, por sua vez, serão codificadas em normas e rotinas que irão moldar novas regras.

Burns e Scapens (2000) fazem distinção entre mudança formal e informal com a possibilidade de ser intencional e não intencional. Por mudança formal, entendem a que ocorre por *design* consciente, ou seja, por intermédio da introdução de novas regras ou através de um grupo de indivíduos. Já a mudança informal ocorre implicitamente através de novos procedimentos que vão sendo incorporados ao longo do tempo para mudar o funcionamento organizacional.

2.3 MODELO TEÓRICO

Nessa seção serão abordados o modelo teórico de Ansari *et al.* (2010) e a Teoria Institucional, sendo apresentadas as três vertentes: Nova Sociologia Institucional (New Institutional Sociology – NIS), Nova Economia Institucional (New Institutional Economics – NIE) e Velha Economia Institucional (Old Institutional Economics – OIE).

Embora sejam apresentadas as três abordagens, maior foco será dado à Nova Sociologia Institucional, que se concentra em evidenciar os fatores externos (sócio-político-econômicos) que influenciam as práticas gerenciais adotadas nas organizações. Essa vertente teórica defende que na adoção de estruturas e práticas gerenciais, as organizações não devem considerar apenas aspectos econômicos, pois muitas dessas adoções decorrem do processo de legitimação (DIMAGGIO e POWELL, 1983).

2.3.1 TEORIA INSTITUCIONAL

Nesse estudo, a teoria institucional foi utilizada para explicar as razões da adoção do *Balanced Scorecard* como sistema de monitoramento da estratégia na Cia Petrolífera. A lógica institucional dessa empresa foi analisada por intermédio das crenças e valores

desdobrados em três categorias: técnica, cultural e política, o que permitiu a possibilidade da aplicação do modelo de Ansari *et al.* (2010), bem como, a compreensão do processo de adaptação do BSC no momento da difusão para o nível intra-organizacional.

A prática em questão foi tratada como uma instituição, com crenças e valores próprios e, a partir da sua adoção no contexto específico da organização, buscou-se verificar a possível ocorrência de novas rotinas e regras, bem como, se a adoção respondeu às expectativas institucionais do ambiente intra-organizacional, ou se a “moda e modismo” influenciaram a aplicação da prática em questão, e se a mesma é utilizada no dia-a-dia da organização.

Teóricos como Meyer e Rowan (1977), entendem que os comportamentos organizacionais resultam de ideias, crenças e valores originadas no contexto institucional e que para as organizações sobrevivam são levadas a atender às expectativas institucionais, mesmo que se distanciem ou em nada tenham a ver com a eficiência no desempenho.

A Teoria Institucional possui duas suposições fundamentais, a saber: a primeira propõe que as organizações não adotam novas práticas apenas em função de pressões técnicas, mas também em função de expectativas sociais. A segunda, por sua vez, evidencia que havendo a ocorrência de adaptação de novas práticas em virtude de pressões institucionais que sejam contrárias a busca pela eficiência interna, os adotantes afirmam que utilizam essas práticas, quando na verdade em seu dia-a-dia não as utilizam (Boxenbaum e Jonsson 2008).

Embora sejam apresentados os três enfoques dessa teoria, o que mais se adequa a proposta do estudo é a Nova Sociologia Institucional, pois estabelece que as organizações não levam em consideração apenas aspectos econômicos nas decisões de adoção de estruturas e práticas gerenciais, mas que muitas dessas adoções decorrem do processo de legitimação (DIMAGGIO e POWELL, 1983).

A Nova Economia Institucional – NIE, tem as suas origens no trabalho Williamson datado de 1975 (Moll *et al.*, 2006). A essa vertente estão associadas um conjunto de teorias e sub-teorias que partilham concepções teóricas comuns, em particular, o interesse pelo estudo das instituições baseando-se nas teorias econômicas neoclássicas (Burns, 2000; Moll *et al.*, 2006; Scapens, 2006), compreendendo as concepções de racionalidade econômica e das regras de mercado.

A NIE tenta explicar como as pressões externas de natureza econômica influenciam a forma como as organizações são estruturadas e geridas (Scapens, 2006). Nesse entendimento, apenas os comportamentos racionais que são orientados pela busca da eficiência e otimização, é que podem explicar as escolhas e decisões dos atores nas organizações. Os estudiosos dessa

perspectiva descrevem a contabilidade e o controle de gestão como uma forma de minimizar os custos e aumentar a eficiência (Moll *et al.*, 2006).

Muitas críticas têm sido feitas à NIE por tratar os indivíduos como sendo racionais e autônomos não influenciáveis por aspectos institucionais ou sociais, bem como, por adotar uma visão reducionista do indivíduo e não ser capaz de explicar o processo de mudança. Essa vertente teórica focaliza apenas o resultado da mudança ignorando como e o porquê das coisas acontecerem. Scapens (2006), critica a NIE por justificar o comportamento dos gestores por critérios de racionalidade, oportunismo e interesse próprio.

A Velha Economia Institucional – OIE, por sua vez, evidencia a mudança contábil como se tratando de aspectos de alteração no procedimento de rotina da contabilidade, incluindo ou não, crenças e suposições que na organização são consideradas corretas. Embora se utilize da teoria econômica, a OIE entende que as instituições moldam o comportamento econômico, pensamento totalmente antagônico a teoria neoclássica. Ou seja, não concorda com a estática teorização econômica. A NIE, por sua vez, converge na estática, enquanto a OIE tenta explicar os processos que levam as coisas a se tornarem como são.

O principal objeto de análise da OIE é a instituição, ao contrário da NIE que tem por foco o comportamento racional e maximizador dos tomadores de decisão. Conforme destaca Burns (2000), essa vertente teórica considera a instituição como uma forma de pensar e agir que está inserido nos hábitos e costumes de um povo. Por lidar com o surgimento, a continuidade e a mudança das instituições, busca explicar o porquê as coisas se tornam o que são ao longo do tempo.

Os pressupostos neoclássicos da OIE que os indivíduos maximizam o seu comportamento tem sido severamente criticado pelos pesquisadores. Wanderley (2010), enumera as principais razões: os decisores não têm acesso a todas as informações para tomar uma decisão; os indivíduos têm restrições de tempo e restrições de processamento de informações; a informação é muitas vezes imperfeitamente percebida.

Enquanto a OIE incide sobre o poder do domínio organizacional, a Nova Sociologia Institucional – NIS se preocupa com as pressões oriundas do ambiente externo. Dentre as características da NIS, Powell (1991) destaca: rejeição ao modelo do ator racional; um interesse em instituições como variáveis independentes; explicações cognitivas e culturais.

Major e Ribeiro (2008), destacam o conceito de *decoupling* como se tratando de um elemento central na NIS. Afirmam que esse conceito foi desenvolvido por Meyer e Rowan na década de 70 a partir de trabalhos empíricos. Concluíram a existência de uma separação entre os sistemas e procedimentos de natureza formal e os de natureza informal. Os autores

afirmaram que esse *gap* relaciona-se com a busca das organizações por legitimação, pondo de lado os aspectos relacionados com a sua eficiência.

As principais críticas à NIS são: negligência de questões relacionadas ao poder e interesse nas organizações; dicotomia de fatores de índole econômica (ou eficiência) de fatores institucionais associados à legitimidade; incapacidade para explicar a mudança, principalmente as divergentes (Scott, 2001 *apud* Major e Ribeiro 2008).

Guerreiro, Pereira e Lopes (2004, p. 7), explicam que “a institucionalização refere-se a um processo adaptativo através do qual as expectativas sociais da forma mais apropriada de se organizar e de se comportar leva em conta determinadas regras vigentes”.

As práticas gerenciais via de regra resultam das interações que ocorrem no campo organizacional. Segundo DiMaggio e Powell (1983, p. 148), entende-se por campo organizacional “organizações que, em conjunto, constituem uma área reconhecida da vida institucional. Por sua vez, Scott (1991, p. 117), define como um “conjunto de organizações que operam num mesmo domínio, que são identificadas pela similaridade de seus serviços, produtos ou funções, juntamente com aquelas organizações que influenciam criticamente o desempenho das organizações focais”.

De acordo como DiMaggio e Powell (1983), o conceito de isomorfismo traz consigo o processo de homogeneização organizacional. Esse processo força uma unidade no campo organizacional, fazendo com que uma organização se assemelhe a outra que esteja exposta às mesmas condições ambientais.

Esses autores destacaram dois tipos de isomorfismo, a saber: o que decorre das pressões de mercado, das mudanças de nicho e das medidas de adequação, a esse chama-se de isomorfismo competitivo; e o institucional, que decorre das forças que exercem pressões nas organizações para que caminhem em direção a adaptação ao mundo exterior, incluindo a busca por legitimidade. DiMaggio e Powell (2005), classificaram os mecanismos de mudanças isomórficas e os denominaram como: coercitivo, mimético ou normativo.

O isomorfismo coercitivo resulta das pressões formais e informais exercidas por outras organizações e pela sociedade na qual as empresas atuam (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Ao passo que no isomorfismo mimético as organizações copiam umas as outras, e isso pode ser percebido nos modelos de qualidade e excelência copiados de outras organizações como uma maneira de minimizar as incertezas tecnológicas, objetivos conflitantes e exigências institucionais (PASSALONGO; ICHIKAWA; REIS, 2004).

Por último, o isomorfismo normativo é associado à profissionalização. DiMaggio e Powell (1983), evidenciam que “os atores externos podem induzir uma organização a se

conformar com seus pares ao exigir o desempenho de uma tarefa particular e especificar a profissão responsável por esse desempenho”.

As organizações adotam inovações gerenciais que em seu bojo carregam características divergentes de sua realidade técnica, cultural e política. Diferentemente de algo controlável, universal e perfeitamente replicável sem necessidade de promoção de ajustes, a difusão de uma prática gerencial exige que haja um processo de adaptação entre a prática e a organização.

2.3.2 MODELO DE ANSARI *et al.* (2010)

O conceito de ajuste traçado no modelo teórico de Ansari *et al.* (2010), leva em consideração os fatores que influenciam as práticas organizacionais, dos quais são destacados três formas que afetam os processos de adoção: ajuste técnico, cultural e político. Incompatibilidades técnicas, culturais e políticas desencadeiam diferentes mecanismos e padrões de adaptação.

Ansari *et al.* (2010), ao considerar a natureza dinâmica do processo de difusão destaca que os primeiros inovadores tendem a viver incertezas quanto à utilidade e características da prática gerencial difundida, o que torna mais provável a ocorrência de desajustes em face da pouca familiaridade e desconhecimento da inovação, levando a uma maior necessidade de adaptação para os inovadores.

Ao longo do tempo a incerteza quanto à utilidade da prática diminui à medida que são realizadas comparações com decisões tomadas anteriormente e após a adoção da prática gerencial. O maior envolvimento com o processo de implantação permite que futuramente os adotantes evitem práticas gerenciais que apresentem um baixo grau de ajuste com as suas necessidades.

O modelo teórico de Ansari *et al.* (2010), está baseado nas dimensões de fidelidade e extensão que são analisadas a partir da adequação das perspectivas técnica, cultural e política. A dimensão fidelidade relaciona-se ao grau em que uma prática difundida se assemelha ou se desvia das características de sua versão original. Portanto, relaciona-se ao alcance e o significado se a prática implementada apresenta uma adaptação verdadeira ou distante em comparação com a versão prototípica.

A dimensão extensão, por sua vez, avalia se o grau de implementação da prática é maior ou menor do que a versão original. Esse entendimento está baseado em pesquisas que

sugerem que as organizações implementam versões de maior ou menor extensão. A extensão, portanto, indica até que ponto a adaptação da inovação representa os esforços para uma aplicação irrestrita.

Ansari *et al.* (2010), entendem que ocorre a adaptação plena e verdadeira quando uma prática é implementada de modo a conservar suas características de alta fidelidade e extensão, ou seja, fiel à sua primeira versão e de forma abrangente. Por sua vez, a adaptação sob medida ocorre quando a prática apresenta um nível de extensão maior, ao passo que a sua fidelidade é menor, significando que a organização está utilizando os seus recursos para implementar uma versão mais extensa e ao mesmo tempo mais adequada à sua realidade, resultando numa versão menos fiel a anterior.

A adaptação distante ocorre com a conjugação dos baixos níveis de fidelidade e extensão, pois ao passo que é menos fiel a versão original está sendo implementada com menor extensão. Nesse entendimento, a adequação das perspectivas técnica, cultural e política, tem reflexos nas dimensões fidelidade e extensão de uma prática implementada em relação a sua versão original.

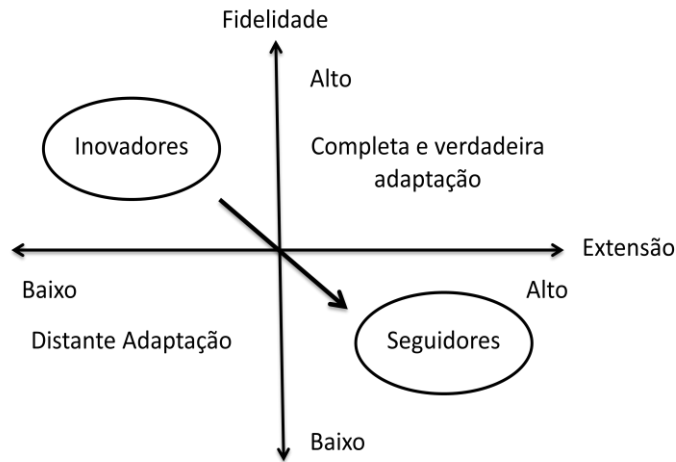
O modelo de difusão clássico parte do pressuposto de que uma inovação gerencial quando ela é trazida do campo organizacional não se altera quando implementada no ambiente intra-organizacional. É como se a mesma fosse universalmente aceita, sem que houvesse necessidade de atentar para as especificidades de cada organização.

Segundo Ansari *et al.* (2010), quando as organizações experimentam um desajuste entre as características da inovação gerencial difundida e a organização, a tendência é que as mesmas reduzam os custos com a implementação. Esses autores destacam que um maior grau de incerteza em relação à prática gerencial leva os adotantes iniciais a implementarem uma versão mais fiel, evitando fazer experimentos, portanto menos extensa. Entretanto, quando esses inovadores fazem ajustes de acordo com as suas particularidades, a prática gerencial torna-se mais variável e menos fiel à versão original.

Quando a incerteza sobre a prática gerencial diminui, o conhecimento sobre a mesma aumenta, e os adotantes tardios desfrutam de maiores possibilidades no processo de implementação. A tendência é que os seguidores desenvolvam versões cada vez mais divergentes com o protótipo original, com a finalidade de reduzir o desajuste provocado pelo choque das características culturais, políticas e técnicas da prática com as características da organização.

As figuras 3, 4 e 5 são utilizadas para explicar os padrões de adaptação.

Figura 3 – Adaptação da prática em resposta a falta de adequação técnica



Fonte: adaptado de Ansari *et al.* (2010, p. 77)

Por ajuste técnico, entende-se o grau em que as características de uma inovação gerencial são compatíveis com as tecnologias em uso nas organizações. Os fatores de nível organizacional que afetam o ajuste técnico incluem tanto a base tecnológica, quanto a capacidade de absorção e reconhecimento do valor de uma inovação, bem como, a capacidade de aplicá-la da forma como originalmente fora concebida.

O ajuste técnico depende de um alinhamento entre os atributos da prática gerencial e da organização adotante. Para minimizar a possibilidade de ocorrência de desajustes técnicos, faz-se necessário que as organizações sejam capazes de compatibilizá-las com os sistemas organizacionais existentes. O conhecimento sobre a prática a ser difundida é um fator-chave que influencia os esforços de adaptação.

- **Proposição 1** - quando os inovadores experimentam baixa adequação técnica entre as características da prática gerencial e da organização, vão implementar versões de maior fidelidade ao passo que os seguidores vão implementar versões de baixa fidelidade (figura3);

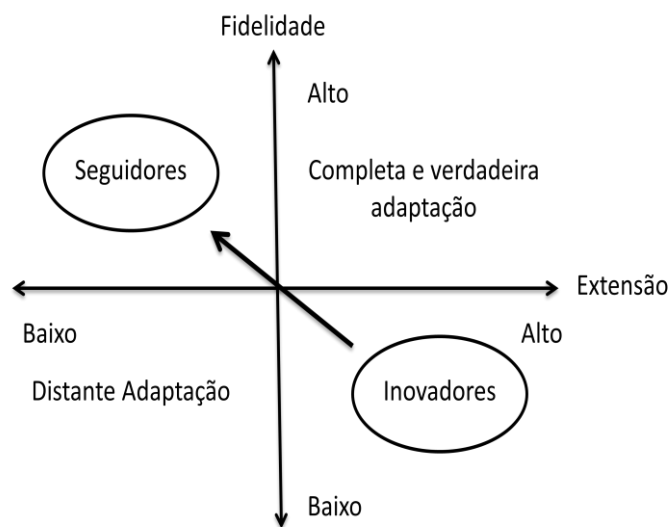
No entendimento dessa proposição, os inovadores geralmente experimentam uma falta de ajuste técnico entre as características da prática gerencial com a organização, e por isso tendem a implementar versões mais próximas da original, vez que possuem uma

capacidade limitada de reduzir o desajuste. Dessa forma, a falta de ajuste técnico sugere um padrão de baixa adaptação entre os primeiros adotantes e sob medida entre os seguidores.

- **Proposição 2** – quando os inovadores experimentam baixa adequação técnica entre as características da prática gerencial e da organização, vão implementar versões menos extensas, ao passo que os seguidores vão implementar versões mais extensas (figura 3);

As incertezas sobre a prática que os inovadores vivenciam, bem como, a falta de ajuste técnico provoca o contraste entre as dimensões fidelidade e extensão. Dessa forma, quanto mais fiel ao seu protótipo original menos extensa será a adoção de uma prática e, por conseguinte, mais baixo será o padrão de adaptação, o que se traduz numa extensão menor.

Figura 4 – Adaptação da prática em resposta a falta de adequação cultural



Fonte: adaptado de Ansari *et al.* (2010, p. 77)

Quando a inovação gerencial é compatível com os valores, cultura e crenças vigentes na organização, diz-se que houve um ajuste cultural. As inovações não se difundem num vazio cultural, pelo contrário, quando importadas numa organização se deparam com atores e papéis definidos, comportamentos institucionalizados e legitimados. Esse desajuste inicial pode se constituir num obstáculo ao processo de difusão.

De acordo com Ansari *et al.* (2010), ao ajuste cultural pouca atenção tem sido dada nos estudos sobre difusão de inovações gerenciais. As organizações apresentam culturas

corporativas, valores, crenças, estilos de comunicação, missão e orientação filosófica que podem ser impactados pela implementação de uma prática gerencial, que em si carregam características, estruturas de significado e valores culturais próprios.

Os inovadores de uma prática não sofrem pressões de conformidade, gozando de mais liberdade para experimentá-la, defini-la e adaptá-la de modo que se adeque as suas características organizacionais. Entretanto, ao final do processo de difusão quando já existem modelos estabelecidos, as pressões de conformidade aumentam ocasionando a restrição na capacidade de os seguidores adaptarem e reduzirem o desajuste.

É possível que os seguidores implementem a prática gerencial de forma cerimoniosa e simbólica com o objetivo de mostrar conformidade com o meio externo, entretanto, no dia-a-dia da organização ela não seja utilizada. Esses adotantes mais tardios, são mais propensos a implementar versões de menor extensão.

- **Proposição 3** – quando os inovadores experimentam baixa adequação cultural entre as características da prática gerencial e da organização, vão implementar versões de baixa fidedignidade, ao passo que os seguidores vão implementar versões de alta fidedignidade (figura 4).

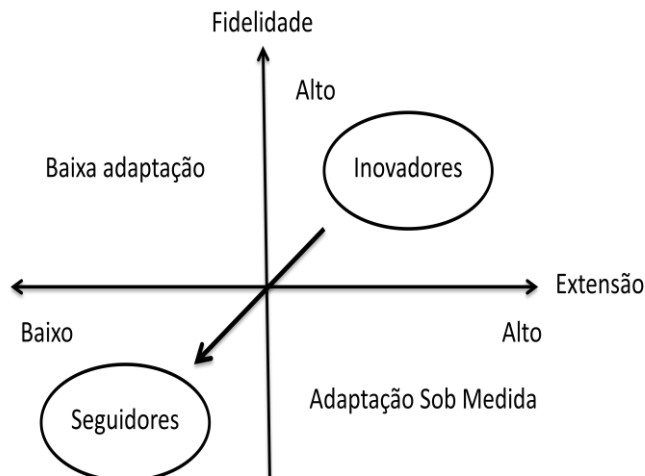
Os inovadores são capazes de reduzir o desajuste por serem mais propensos a implementar a inovação gerencial de forma mais ampla, em face de sofrerem menos pressões de conformidade durante o estágio inicial, pois nesse estágio existe uma redução na necessidade de obtenção de benefícios. Os seguidores, por sua vez, em face das pressões de conformidade estarão menos envolvidos com o processo de redefinição da prática, aceitando-a da forma original, mesmo que o desajuste afete a implementação.

- **Proposição 4** – quando os inovadores experimentam baixa adequação cultural entre as características da prática gerencial e da organização, vão implementar versões mais extensas, ao passo que os seguidores tendem a implementar versões menos extensas (figura 4).

Nesse entendimento, os últimos a implementar a prática gerencial, os seguidores, não gozam de tanta liberdade para ajustá-la, vez que são pressionados a adotarem versões fiéis à original, o que proporciona pouca variação no processo de difusão. Nesse aspecto, a

adequação cultural sugere um padrão que é o inverso para o ajuste técnico, com adaptação sob medida entre inovadores e baixa adaptação entre os seguidores.

Figura 5 – Adaptação da prática em resposta a falta de adequação política



Adaptado de Ansari *et al.* (2010, p. 77)

Quando os interesses e agendas dos dirigentes da organização são compatíveis com as características normativas implícitas ou explícitas da inovação, diz-se que houve um ajuste político.

- **Proposição 5** – quando os inovadores experimentam baixo ajuste político entre as características da prática gerencial e da organização, vão implementar versões de maior fidelidade, ao passo que os seguidores vão implementar versões de baixa fidelidade (figura 5);

Em face do número crescente de adeptos, o controle da aplicação da prática gerencial torna-se menos viável, o que permite aos seguidores adaptá-la reduzindo o desajuste com a organização. Diferentemente dos inovadores que adotam a prática gerencial fielmente à versão original.

- **Proposição 6** – quando os inovadores experimentam baixo ajuste político entre as características da prática e da organização, vão implementar versões mais extensas, ao passo que os seguidores tendem a implementar versões menos extensas (figura 5).

A crescente maturação tornam os mecanismos de aplicação menos rigorosos, o que proporciona para os seguidores maiores oportunidades de implementar versões menos extensas da prática. Diferentemente dos inovadores que adotam a prática gerencial mais extensamente.

Essas proposições de Ansari *et al.* (2010), foram aplicadas no caso da Cia Petrolífera para verificação da adequação técnica, cultural e política do *Balanced Scorecard* implementado. Considerou-se na perspectiva técnica se houve compatibilidade do BSC com os recursos tecnológicos e outras inovações gerenciais existentes na organização. Como a Cia Petrolífera enquadra-se como uma organização seguidora, buscou-se confrontar as dimensões de fidelidade e extensão enunciadas nas proposições acima em relação à versão prototípica.

Outrossim, foi verificado se as quatro perspectivas foram implantadas integralmente, se os indicadores utilizados para mensuração da performance conservam ligação com a versão prototípica apresentada na literatura e, quais ajustes foram feitos ao processo de adaptação do BSC, o que auxilia no entendimento do grau de extensão que essa ferramenta foi adotada na empresa do caso em comento.

Considerou-se na perspectiva cultural os valores, crenças e cultura vigentes na Cia Petrolífera que se enquadra como um adotante seguidor do BSC, buscando verificar se o fato de a empresa ser familiar influenciou no processo de difusão e adaptação dessa prática gerencial.

No aspecto político foram analisadas as características normativas implícitas ou explícitas da prática e sua compatibilidade com os interesses e agendas dos dirigentes, analisando de que modo a difusão do BSC afetou as relações de poder, distribuição de recursos, normas e estruturas da organização.

Considerou-se como pressão de aplicação, a pressão de controle exercida sobre os adotantes que são incapazes de se adaptar e reduzir o desajuste. Assim, implementam versões mais verdadeiras ou de alta fidelidade e o desajuste político persiste. O compromisso, por sua vez, caracterizou-se como uma resposta que acomoda as demandas políticas de um ambiente heterogêneo, levando a implementação a formas menos fiel e menos extensas da prática.

2.4 RESUMO E CONCLUSÃO

A contabilidade gerencial e as mudanças contábeis têm sido objeto de estudo das teorias institucionais, com o objetivo de incluir o social e as dimensões institucionais das organizações e seus ambientes. Essa teoria tem sido largamente utilizada nos estudos organizacionais na compreensão de como a mudança contábil ocorre dentro de contextos organizacionais específicos (Moll *et al.*, 2006).

As práticas gerenciais adotadas nas organizações podem ser explicadas não apenas em função das pressões técnicas, mas também em função das expectativas sociais. Muitas vezes, os adotantes envolvidos por pressões institucionais afirmam utilizarem essas práticas gerenciais, quando na verdade no seu dia-a-dia não as utilizam.

As mudanças na contabilidade gerencial podem ser entendidas como a introdução de novas técnicas, ou alteração da forma como estão sendo utilizadas as técnicas tradicionais e as novas. Dessa forma, não necessariamente precisam surgir novas técnicas, mas que haja uma alteração na forma como são utilizadas.

De acordo com Moll *et al.* (2006), as mudanças na contabilidade gerencial podem ser estudadas a partir da influência sofrida do ambiente externo e interno na modelagem de novas práticas. Outrossim, a partir da influência que exerce na modelagem desses ambientes. Muitos estudos sobre difusão de inovações na contabilidade defendem a visão de que a contabilidade gerencial exercem um papel importante no processo de mudança organizacional, sendo moldada pelo ambiente inter e intra-organizacional (AX e BJORNENAK, 2007).

Autores como Meyer e Rowan (1977), evidenciam que o governo, instituições representativas de classes, entidades de ensino cooperam para o surgimento de regras institucionais, levando as organizações a adotarem regras institucionalizadas a fim de obterem legitimidade. Essa adoção ocasiona mudanças nas regras organizacionais, com o surgimento de novas rotinas e procedimentos que são reproduzidos e transmitidos pelos colaboradores ao longo do tempo.

Ansari *et al.* (2010), entendem por adaptação o processo pelo qual uma organização que está implementando uma inovação se esforça para aumentar a sua zona de aceitação por intermédio de um melhor ajuste entre a prática e as necessidades dos adotantes. Em seu quadro teórico os supracitados autores analisam a adequação da prática adotada na organização, levando em consideração aspectos técnicos, culturais e políticos.

Esses autores entendem que ocorre um padrão de adaptação pleno e verdadeiro quando uma prática é implementada de modo a conservar suas características de alta fidelidade e extensão, ou seja, fiel à sua primeira versão e de forma abrangente. Por sua vez, o padrão de adaptação sob medida ocorre quando a prática apresenta um nível de extensão maior, ao passo que a sua fidelidade é menor, significando que a organização está utilizando os seus recursos para implementar uma versão da prática mais extensa e ao mesmo tempo mais adequada à sua realidade, resultando numa versão menos fiel a anterior.

O padrão de adaptação distante ocorre com a conjugação dos baixos níveis de fidelidade e extensão, pois ao passo que é menos fiel a versão original está sendo implementada com menor extensão. Nesse entendimento a adequação das perspectivas técnica, cultural e política, gera reflexos nas dimensões fidelidade e extensão de uma prática implementada em relação a sua versão original.

Nesse entendimento, o processo de mudança na contabilidade gerencial para inserção de novas práticas gerenciais na organização requer que sejam analisadas as dimensões sociais da organização, e principalmente, as características técnicas, culturais e políticas da prática difundida e as da organização. Havendo um desajuste entre a organização e a inovação gerencial, a mesma terá que ser adaptada ao contexto em que está sendo implementada, do contrário, corre-se o risco de que a implementação seja mal-sucedida, ou que até mesmo, a seja implementada, mas no dia-a-dia da organização não seja utilizada.

CAPÍTULO 3 – O BALANCED SCORECARD

3.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO

O *Balanced Scorecard* remonta ao ano de 1990, quando um estudo denominado “*Medidas de Desempenho nas Organizações do Futuro*”, foi desenvolvido pelo Instituto Nolan e Norton em diversas empresas. A crença que norteava o estudo era que a medição do desempenho organizacional em sua maioria apoiava-se em indicadores financeiros, que eram insuficientes e prejudicavam a capacidade da organização criar valor econômico para o futuro. (KAPLAN e NORTON, 1997, P. 7).

O BSC é um veículo que facilita o entendimento e a implementação de estratégias. Segundo Kaplan e Norton (1997, p.9), “os altos executivos utilizam-no como a principal ferramenta organizacional para importantes processos gerenciais: estabelecimento de metas individuais e de equipe, remuneração, alocação de recursos, planejamento e orçamento, *feedback* e aprendizado estratégico”.

O nome *Balanced Scorecard* reflete o equilíbrio de indicadores de curto e de longo prazo, reunindo medidas financeiras e não-financeiras. “Há um equilíbrio entre as medidas de resultado – as consequências dos esforços do passado – e as medidas que determinam o desempenho futuro (KAPLAN e NORTON, 1997)”.

“O Balanced Scorecard traduz a missão e a estratégia em objetivos e medidas, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento. O scorecard cria uma estrutura, uma linguagem, para comunicar a missão e a estratégia, e utiliza indicadores para informar os funcionários sobre os vetores do sucesso atual e futuro. Ao articularem os resultados desejados pela empresa com os vetores desses resultados, os executivos esperam canalizar as energias, as habilidades e os conhecimentos específicos das pessoas na empresa inteira, para alcançar as metas de longo prazo (KAPLAN e NORTON, 1997, p. 25)”.

O primeiro artigo sobre o tema “*Measures That Drive Performance*” foi publicado na *Harvard Business Review* (HBR) em 1992. Nessa fase o BSC era visto como um Sistema de Medição de Desempenho, e muitos executivos solicitaram ajuda aos autores para implementá-lo em suas empresas. Após essa primeira publicação os autores procuraram enfrentar a questão sobre como escolher as métricas a serem utilizadas na elaboração de um *Balanced Scorecard* a partir da percepção de que muitas empresas que já trabalhavam com

indicadores não alinhavam suas medidas à estratégia, portanto não conseguiam identificar os seus processos estratégicos.

O segundo artigo “*Putting the Balanced Scorecard to Work*”, publicado em 1993 na mesma revista, focalizou a importância dos indicadores ligados à estratégia do negócio, sendo exemplificados os casos da Rockwater, Apple Computers e da Advanced Micro Devices (AMD). A publicação desse segundo artigo refletiu a percepção de que a maioria das empresas não alinhavam as medidas às suas estratégias (KAPLAN e NORTON, 2004a).

A segunda geração do BSC está relacionada ao artigo publicado na HBR em 1996 intitulado “*Using the Balanced Scorecard as Strategic Management System*”, onde a partir de então os executivos passaram a utilizá-lo como principal ferramenta organizacional em importantes processos gerenciais (KAPLAN e NORTON, 1997). Na 3ª geração, o conceito do BSC evoluiu para um sistema de gestão da estratégia quando introduzidos quatro novos processos gerenciais, a saber: tradução da visão; comunicação e conexão; planejamento de negócios; *feedback* e aprendizado.

Segundo Kaplan e Norton (1997), o principal objetivo do BSC está no alinhamento do planejamento estratégico por meio de quatro visões (KAPLAN e NORTON, 1997, 11-15):

- **Esclarecer e traduzir a missão:** a tradução da missão estratégica deve ser feita através de um conjunto de objetivos e indicadores. Os últimos têm por finalidade aferir se os objetivos traçados foram executados de acordo com o planejamento estratégico;
- **Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas:** os gestores comunicam a estratégia, ligando os objetivos empresariais aos departamentais e individuais;
- **Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas:** as estratégias devem ser transformadas em indicadores para os planos dos gestores divisionais;
- **Melhorar o *feedback* e o aprendizado:** esse processo está concentrado na empresa, seus departamentos e empregados, avaliando a estratégia adotada para o alcance das metas individuais que anteriormente haviam sido alçadas;

No ano 2000 foi publicado um artigo intitulado “*Having Trouble With Your Strategy? Then Map It*”, o que tornou popular o conceito de mapa estratégico. Segundo Norton (2010), o mapa estratégico fornece uma representação visual dos diferentes itens do

BSC, estabelecendo uma relação de causa e efeito entre indicadores de tendência e ocorrência. O mapa estratégico ajuda a visualização da estratégia organizacional de maneira mais coesa, integrada e sistemática.

O BSC deve está alinhado com as metas traçadas no planejamento estratégico, com o objetivo de aferição dos resultados percebidos e identificação das falhas durante a execução das atividades. Kaplan e Norton (1997, p. 231), entendem que “a construção de um *Balanced Scorecard* que ligue a missão e a estratégia de uma unidade de negócios a objetivos e medidas explícitos é apenas o começo da utilização do *Scorecard* como sistema gerencial”.

As experiências realizadas em setores de algumas organizações revelaram que os executivos utilizavam o BSC não apenas para comunicar e esclarecer a estratégia, mas também para gerenciá-la. Isso fez com que essa ferramenta deixa-se de ser um sistema de medição aperfeiçoado para se transformar em um sistema monitoramento da estratégia.

O desenvolvimento de um *Balanced Scorecard* deve levar em consideração os objetivos específicos de cada unidade de negócio. Isso não significa dizer que esses objetivos não possam estar alinhados a uma estratégia corporativa, apenas que essa estratégia deve respeitar os fatores críticos de cada unidade.

Autores como Lee e Yang (2011) e Speckbacher *et al.* (2003), têm classificado o BSC em três tipos distintos.

- **TIPO I:** esse é o estágio inicial do BSC numa organização, combinando medidas financeiras e não financeiras, englobando as quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento). Esse tipo de BSC é utilizado para avaliação do desempenho organizacional, podendo estabelecer indicadores que apresentem uma relação de causa e efeito;
- **TIPO II:** além de considerar as medidas financeiras e não-financeiras, descreve a estratégia e as medidas que utilizam as relações de causa e efeito. Nesse tipo de BSC a realização dos objetivos estratégicos é recompensado em termos de valores pelo cumprimento das metas financeiras e não-financeiras;
- **TIPO III:** esse é o último estágio do BSC quando ele atinge a fase de maturação. É caracterizado por um sistema que se concentra na estratégia, incluindo um sistema de medição de desempenho baseado em recompensas, estabelecendo uma relação de causa e efeitos entre as medidas;

3.2 AS QUATRO PERSPECTIVAS DE DESEMPENHO

A resposta as seguintes questões expressas no mapa estratégico da figura 6, resulta num diagnóstico da situação da empresa em relação aos seus processos críticos, demonstrando o que deve ser feito para tornar factíveis a estratégia e o alcance da visão da organização. A elaboração de um BSC requer a tradução da estratégia em medidas, o que se faz necessário atentar para os três princípios que viabilizam sua integração com a estratégia: relações de causa e efeito, vetores de desempenho e relações com os fatores financeiros.

“A vinculação entre as medidas das quatro perspectivas mostra claramente que os scorecard não é um agregado de aleatórios de duas dúzias de medidas que executivos misturam e escolhem ao acaso. Ao contrário, num bom Balanced Scorecard, as medidas devem ser interligadas para comunicar um pequeno número de temas estratégicos amplos, como o crescimento da empresa, redução dos riscos e aumento de produtividade (KAPLAN e NORTON, 1997, p.44)”.

Figura 6 – Mapa estratégico de Kaplan e Norton



Fonte: Kaplan e Norton (1997, p.10)

O mapa estratégico ilustrado na figura 6 traz uma associação entre a estratégia da organização e as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*. Na perspectiva financeira, o sucesso financeiro depende da estratégia traçada de como aparecer para os investidores. Na perspectiva dos clientes, o valor criado a partir da percepção a cerca dos produtos e serviços prestados pela organização cooperam para o atingimento da visão. Na perspectiva de

aprendizado, a organização tem que desenvolver uma capacidade de acompanhar as mudanças no ambiente que atua. Por fim, a perspectiva dos processos internos dar sustentação as demais, à medida que evoca a organização a focalizar os processos internos em que deve sobressair. A seguir, serão apresentadas cada uma das perspectivas do *Balanced Scorecard*.

3.2.1 PERSPECTIVA FINANCEIRA

O *Balanced Scorecard* deve servir de incentivo para que as unidades departamentais vinculem os seus objetivos financeiros à estratégia organizacional, sendo assim, a perspectiva financeira serve de foco para os objetivos e medidas das outras perspectivas do *scorecard*, de modo que as ações que precisam ser tomadas em relação aos processos financeiros, dos clientes, internos, funcionários e sistemas, produzam no longo prazo o desempenho desejado.

As medidas financeiras devem estar adequadas à estratégia da organização e desempenhar um duplo papel: definir o desempenho financeiro esperado da estratégia e servir de meta principal para os objetivos e medidas de todas as outras perspectivas do *scorecard* (KAPLAN e NORTON, 1997, p. 50).

A maioria das organizações tem por foco a melhoria do desempenho financeiro, seja por intermédio do aumento de receita, melhoria dos custos ou da produtividade. Entretanto, adotam objetivos comuns para todas as divisões de maneira que elas ficam obrigadas a obtenção dos mesmos retornos financeiros, quando poderiam utilizar estratégias diferentes.

Segundo evidenciaram Kaplan e Norton (1997, p.50), existem três fases do ciclo de vida de uma empresa, a saber: crescimento, sustentação e colheita. A fase do crescimento coincide com os estágios iniciais do ciclo de vida, na qual os produtos e serviços apresentam um significativo potencial de crescimento. Para aproveitar esse potencial de crescimento são realizados investimentos consideráveis para o desenvolvimento de novos produtos e serviços.

Na fase de sustentação os objetivos financeiros das unidades de negócios dizem respeito à lucratividade, podendo ser expressos em medidas contábeis, tais como, receita operacional e margem bruta. A última fase, a da colheita, caracteriza-se pela etapa do ciclo em que a empresa busca colher os investimentos realizados (KAPLAN e NORTON 1997, p.51).

3.2.2 PERSPECTIVA DOS CLIENTES

Consoante essa perspectiva, as organizações fazem a identificação dos segmentos e clientes pelos quais desejam competir. Esses segmentos correspondem às origens que propiciarão as fontes das receitas que foram objetivadas na perspectiva financeira do BSC.

“Antes, as empresas podiam se concentrar em suas capacidades internas, enfatizando o desempenho dos produtos e a inovação tecnológica. Porém, as empresas que não compreenderam as necessidades dos clientes acabaram constatando que os concorrentes lhe tomavam mercado oferecendo produtos ou serviços melhor alinhados às preferências desses clientes. Por isso, as empresas hoje estão voltando seu foco para fora, para os clientes (KAPLAN e NORTON, 1997, p.67)”.

O crescimento financeiro de longo prazo está diretamente relacionado à capacidade da organização em criar e oferecer produtos e serviços pelos quais os clientes reconheçam valor e estejam dispostos a pagar.

3.2.3 PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS

Nessa perspectiva, os processos mais críticos são identificados para a realização dos objetivos dos clientes e acionistas. Comumente as organizações desenvolvem objetivos e medidas para essa perspectiva após a formulação de objetivos e medidas para as perspectivas financeira e do cliente.

“recomendamos que os executivos definam” uma cadeia de valor completa dos processos interno que tenha início com o processo de inovação – identificação das necessidades atuais e futuras dos clientes e desenvolvimento de novas soluções para essas necessidades -, prossiga com os processos de operações – entrega dos produtos e prestação dos serviços aos clientes existentes – e termine com o serviço pós-venda – oferta de serviços pós-venda que complementem o valor proporcionado aos clientes pelos produtos ou serviços de uma empresa (KAPLAN e NORTON, 2004, p. 97-98).

Os objetivos e medidas para a perspectiva dos processos internos são derivados das estratégias que estão voltadas para o atendimento às expectativas dos acionistas e clientes-alvo. Essa análise costuma revelar processos internos que a empresa deve buscar excelência.

3.2.4 PERSPECTIVA DE APRENDIZAGEM E CRESCIMENTO

Na perspectiva financeira, do cliente e dos processos internos, os objetivos que foram estabelecidos revelam onde a empresa deve se destacar para a obtenção de um desempenho excepcional. A perspectiva de aprendizado e crescimento proporciona, por sua vez, o suporte para a consecução dos objetivos dessas outras perspectivas.

O BSC destaca a importância de visualizar o futuro, portanto, focaliza em investimento não apenas em áreas tradicionais, mas também, em novos equipamentos, pesquisa e desenvolvimento de novos produtos. Os investimentos em equipamentos e Pesquisa e Desenvolvimento – P&D, não são suficientes por si só, pois as empresas devem investir, inclusive, na infra-estrutura – pessoal, sistemas e procedimentos –, se quiserem alcançar objetivos ambiciosos de crescimento financeiro a longo prazo. (KAPLAN e NORTON, 1997, p 132).

3.3 CARACTERÍSTICAS TÉCNICAS, CULTURAIS E POLÍTICAS DO *BALANCED SCORECARD*

Dentre as principais características da versão prototípica do BSC destacam-se: combinação de medidas financeiras e não-financeiras; relações de causa e efeito (fatores críticos de sucesso); concentração na comunicação e implementação da estratégia. Então, para que o BSC implantado na Cia Petrolífera fosse considerado alta similaridade deveria reunir os quatro elementos supracitados, ao passo que uma adoção de baixa similaridade BSC não consideraria às quatro características e o nível de modificações seria elevado. Para caracterizar a prática em questão como extensa ou não foram levadas em consideração também as quatro características do BSC anteriormente citadas.

O BSC é uma ferramenta de planejamento estratégico que sofreu uma forte influência da literatura sobre gestão de negócios americana, em parte justificada por sua origem ligada aos estudos desenvolvidos por Kaplan e Norton na década de 1990 em Harvard. Recentemente Kaplan (2010), em sua revisão das bases conceituais do BSC destacou a influência de escritores americanos como Michael Porter, Peter Drucker e Robert Anthony.

A ideologia que prevalece no BSC é bastante consistente com o estilo gerencial adotado nas organizações americanas, vez que conserva uma relação entre superiores e

subordinados baseada na individualidade e meritocracia (Bourguignon *et al.*, 2004; Norreklit, *et al.*, 2006).

Segundo Wanderley *et al.* (2013), os princípios básicos do BSC derivaram da lógica gerencial americana que pode ser percebida nos seguintes aspectos: qualificação dos administradores que agem para maximizar o valor para os acionistas e proprietários; racionalidade e neutralidade da gestão; minimização de custos, maximização dos lucros e da produtividade; os gestores agem de acordo com o bem comum e são instrumentos do capitalismo; as técnicas de gestão são utilizadas para resolver os problemas e aumentar a eficiência organizacional.

O *Balanced Scorecard* apresenta as seguintes características técnicas: os processos seguem uma abordagem linear, ou seja, passo-a-passo; é um sistema que apresenta compatibilidade com outras ferramentas gerenciais presentes na organização, além de contar com um forte apoio dos sistemas de TI para que seja possível o monitoramento da execução da estratégia por áreas da organização e a mobilidade dos *scorecards* da alta direção a outros níveis organizacionais.

Os estudos de Kaplan e Norton sobre o BSC ao longo dos 20 anos, seguiram uma abordagem normativa, prevalecendo o passo-a-passo para sua implementação. Então, nesses estudos o BSC tem uma organização geral que segue cinco etapas: mobilização da mudança por meio da liderança executiva; tradução da estratégia; alinhamento da estratégia com a organização; motivação dos funcionários na execução do trabalho diário; governança para tornar a estratégia um processo contínuo (KAPLAN, 2010; KAPLAN e NORTON, 2001).

O BSC por se tratar de uma tecnologia aberta deve ser integrado com outras ferramentas gerenciais como: *Shareholder Value Analysis* (SVA) e *Economic Value Added* (EVA); the *European Foundation for Quality Management* (EFQM); *Business Excellence Model*; *Activity Based Costing* (ABC) e etc.

No que diz respeito às características culturais do BSC, destacam-se quatro aspectos: o BSC como sistema de planejamento e controle da gestão, que engloba tanto medidas financeiras de curto prazo e medidas não-financeiras de longo prazo (Kaplan, 2010); alinhamento do desempenho da gestão com os objetivos estratégicos primordiais da organização; foco no longo prazo na maximização de valor para os acionistas; concentração na gestão das relações de causa e efeito entre os vetores de desempenho. Outro aspecto cultural do BSC é o foco dos atores na maximização de valor para os acionistas no longo prazo. Embora seja um sistema que reconheça as outras partes interessadas é voltado para o acionista.

Como característica política Modell (2012), destaca que o BSC apresenta uma abordagem apolítica e um sistema hierárquico *top down*, ou seja, todas as diretrizes são elaboradas pelo nível estratégico da organização. A elaboração de um sistema de indicadores é retratado como um exercício politicamente neutro em que não há muito questionamento sobre o poder dos gerentes para executá-los.

Quadro 1 – Características técnicas, culturais e políticas do *Balanced Scorecard*

Categorias	Características do BSC
Técnica	- processo seguido por etapas; - integração com outros sistemas; - forte apoio de sistemas de TI;
Cultural	- equilíbrio entre medidas financeiras e não-financeiras - alinhamento dos objetivos estratégicos; - voltada para o lucro;
Política	- abordagem apolítica; - sistema hierárquico top-down; - gerentes maximizadores de valor;

Fonte: Wanderley *et al.* (2013)

3.4 RESUMO E CONCLUSÃO

Neste capítulo buscou-se discutir o *Balanced Scorecard*, como um sistema que permite o monitoramento da estratégia a partir de quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos, aprendizagem e crescimento), envolvendo métricas de desempenho tanto financeiras quanto não-financeiras.

O *Balanced Scorecard* remonta ao ano de 1990, quando um estudo denominado “Medidas de Desempenho nas Organizações do Futuro”, foi desenvolvido pelo Instituto Nolan e Norton em diversas empresas. A crença que norteava o estudo era que a medição do desempenho organizacional em sua maioria apoiava-se em indicadores financeiros, que eram insuficientes (KAPLAN e NORTON, 1997, p. 7).

O BSC deve está alinhado com as metas traçadas no planejamento estratégico, com o objetivo de aferição dos resultados percebidos e identificação das falhas durante a execução das atividades. Kaplan e Norton (1997, p. 231), entendem que “a construção de um *Balanced Scorecard* que ligue a missão e a estratégia de uma unidade de negócios a objetivos e medidas explícitos é apenas o começo da utilização do *Scorecard* como sistema gerencial”.

Os objetivos por trás da adoção do BSC compreendem: esclarecer e traduzir a missão; comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas; planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas; melhorar o *feedback* e o aprendizado organizacional.

Os indicadores da perspectiva financeira demonstram se a estratégia contribui para melhorar os resultados financeiros, em especial o lucro líquido, o retorno sobre o investimento, a criação de valor econômico e a geração de caixa.

Na perspectiva dos clientes, por sua vez, alinham-se medidas de resultados associadas aos clientes, satisfação, fidelidade, retenção, captação e lucratividade, com segmentos específicos de clientes e mercados.

Na perspectiva dos processos internos busca-se identificar os processos considerados críticos para a realização dos objetivos dos clientes e acionistas. As organizações comumente desenvolvem objetivos e medidas para essa perspectiva após a formulação de objetivos e medidas para as perspectivas financeira e do cliente. Por fim, para que uma organização aprenda e cresça, faz-se necessário que haja investimentos em novos equipamentos, pesquisa e desenvolvimento de novos produtos.

O BSC apresenta como características técnicas: os processos seguem uma abordagem linear e apresenta compatibilidade com outras ferramentas gerenciais presentes na organização. No que diz respeito às características culturais do BSC, destacam-se quatro aspectos: uso de medidas financeiras de curto prazo e medidas não-financeiras de longo prazo; alinhamento do desempenho da gestão com os objetivos estratégicos primordiais da organização; foco no longo prazo na maximização de valor para os acionistas; gestão das relações de causa e efeito entre os vetores de desempenho.

Como característica política Modell (2012), destaca que o BSC apresenta uma abordagem apolítica e um sistema hierárquico *top down*, ou seja, todas as diretrizes são elaboradas pelo nível estratégico da organização. A elaboração de um sistema de indicadores é retratado como um exercício politicamente neutro em que não há muito questionamento sobre o poder dos gerentes para executá-los.

O BSC evoluiu de um simples modelo de mensuração de performance para um sistema de monitoramento da estratégia, que conserva estreita relação com o planejamento estratégico. Portanto, a elaboração de um BSC bem feito requer um bom planejamento estratégico que alinhe os objetivos à estratégia da organização. Aliado a isso, existem três características particulares dessa ferramenta: técnica, cultural e política. Essas características, por sua vez, têm impacto no processo de adoção à medida que a organização adotante dessa

ferramenta apresente características técnicas, culturais e políticas que sejam desfavoráveis ao BSC.

CAPÍTULO 4 - METODOLOGIA

4.1 INTRODUÇÃO

O presente estudo se caracteriza como uma pesquisa qualitativa, desenvolvida por intermédio de um estudo de caso único, com a finalidade de oferecer resposta à questão de pesquisa: como foi o processo de adaptação do *Balanced Scorecard* difundido numa distribuidora de combustível?

A questão de pesquisa foi solucionada a partir do estudo da implementação do *Balanced Scorecard* numa distribuidora de combustível do Norte e Nordeste brasileiro. Esse tipo de estudo, portanto, classifica-se como explicativo por buscar a compreensão das variações a que foi submetido o BSC quando adotado na Cia Petrolífera. Para tanto, utilizou-se a teoria institucional e o modelo teórico do Ansari *et al.* (2010) para facilitar a compreensão desse processo.

Em Ciências Sociais existem diversas maneiras de realização de pesquisa, envolvendo experimentos, levantamentos, histórias e etc. A escolha por um ou outro método está relacionada com o tipo de questão de pesquisa, controlabilidade sobre os eventos comportamentais e o enfoque aos eventos contemporâneos (YIN, 2009, p.22).

Os estudos de casos se mostram mais viáveis quando o tipo de questão de pesquisa envolve perguntas do tipo: “como” ou “por que” determinada situação se processa de tal forma; quando o investigador tem pouco ou nenhum controle sobre os eventos e o estudo focaliza fenômenos da realidade.

Segundo Moll *et al.* (2006 b) o propósito do estudo de caso é identificar e explicar algo que permanece inexplorado. Limita-se, portanto, a um estágio em específico do período organizacional. De acordo com Yin (2009), a riqueza do fenômeno e a extensão da realidade que se traduzem em inúmeras variáveis de interesse, muitas vezes, exige do pesquisador utilizar múltiplas fontes de evidência que permitam a convergência dos dados de maneira triangular.

4.2 A EMPRESA DO ESTUDO DE CASO

A Cia Petrolífera é uma sociedade empresária LTDA, com 17 anos de atuação no segmento de comercialização e distribuição de combustíveis líquidos, sólidos e gasosos, contando com 230 colaboradores diretos em todo grupo, sendo 96 deles lotados na área comercial. A empresa tem atuação em todo o Norte e Nordeste do país com mais de 170 postos de combustíveis espalhados por mais de 100 cidades nordestinas, estando 60% deles localizados no estado de Pernambuco. Possui base de armazenamento no Porto de Suape em PE, Cabedelo – PB e Guamaré – RN.

A empresa do caso atua como uma *holding*, sendo composta por cinco empresas que somam um faturamento anual de aproximadamente R\$ 1,5 bilhões de reais. Embora possa ser considerada pela classificação do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, BNDES, como de grande porte, conserva o seu controle acionário familiar.

Nesse estudo, por razões de confidencialidade decidiu-se cognominá-la de Cia Petrolífera. Das cinco empresas que compõem o grupo, duas são do segmento de distribuição de combustíveis, carro-chefe do grupo, contando com duas distribuidoras, uma no Norte e outra no Nordeste do país. As outras três empresas são negócios que dão sustentação a atividade de distribuição: uma administradora de cartões de abastecimento, um terminal fluvial na região Norte e uma multinacional de revenda de coque de Petróleo.

A Cia petrolífera já foi eleita entre as 150 melhores empresas para se trabalhar no Brasil (Revistas *Você SA* e *Exame*) e entre as 15 melhores do Estado de Pernambuco pelo Instituto *Great Place to Work*, que é uma empresa global de pesquisa, consultoria e treinamento, que aplica uma metodologia com a finalidade de identificar as melhores empresas para se trabalhar. A Cia Petrolífera foi campeã nos anos de 2010, 2011 e 2012. No ano de 2013 a pesquisa de clima organizacional apresentou uma média de 78, enquanto no mercado a média está em torno de 70. Isso significa dizer que o índice de satisfação dos colaboradores está acima da média do mercado.

4.3 COLETA DOS DADOS

Na coleta de dados foram utilizadas entrevistas e análise de documentos. As entrevistas foram agendadas por e-mail de acordo com a conveniência e disponibilidade de cada entrevistado, sendo realizadas entre junho e setembro de 2014 na sede da empresa no Recife, com duração média de 42m. Elaborou-se um guia básico, vide apêndice 1, todavia fora utilizado de forma flexível e diferenciado de acordo com as funções dos entrevistados. Cada vez que ficava evidente que assuntos importantes não estavam sendo contemplados promovia-se alterações no guia, ao passo que se um assunto mostrava-se irrelevante era descartado com possibilidade de recuperá-lo posteriormente.

Foram realizadas 12 entrevistas semi-estruturadas face a face de acordo com a linha de investigação refletida no protocolo, não apenas com os gestores que participam do conselho de planejamento estratégico, mas com todos que pudessem fornecer informações sobre fatores culturais, técnicos e políticos da organização. Participaram a gestora do RH, o gestor financeiro, a gestora de logística, o gestor comercial, o gestor contábil-fiscal, o gerente de TI, o diretor de operações do Norte, o Analista de Controladoria, o professor da FDC, o filho do diretor- presidente e o controlador em duas ocasiões.

Utilizou-se como recurso auxiliar um gravador de voz e uma caderneta de anotações. Por questões geográficas duas entrevistas foram feitas por Skype, uma com o diretor da filial de Manaus e outra com o professor da Fundação Dom Cabral.

A análise documental consistiu na reunião do maior número de informações sobre a empresa estudo de caso. Portanto foram analisados atas de reuniões, registros internos, recortes de notícias que apareceram na mídia sobre a empresa e, para cada análise realizou-se anotações para a elaboração do relatório de pesquisa. As anotações foram feitas com a finalidade de garantir que as análises estejam documentadas para que outros pesquisadores possam examinar o caminho percorrido até chegar aos resultados.

Na tabela abaixo, são relacionados os entrevistados, escolaridade, formação, cargo, tempo na empresa, modalidade da entrevista e o tempo de gravação.

Tabela 1 – Perfil dos Entrevistados

ENTREV	ESCOLARIDADE	FORMAÇÃO	CARGO	TEMPO	MODAL.	TEMPO
				EMPRESA	ENTREV.	GRAV.
E1	Pós-graduação	Ciências Contábeis	Controller	4 anos	PRESENCIAL	00:40:28
E2	Pós-graduação	Administração	Gestora RH	3 anos	PRESENCIAL	00:35:00
E3	Pós-graduação	Ciências Contábeis	Gestor Financeiro	5 anos	PRESENCIAL	00:49:13
E4	Pós-graduação	Administração	Gerente Logística	11 anos	PRESENCIAL	00:36:25
E5	Graduação	Administração	Analista Controladoria	7 meses	PRESENCIAL	00:44:39
E6	Graduando	Gestão de TI	Gestor de TI	12 anos	PRESENCIAL	00:28:13
E7	Pós-graduação	Ciências Contábeis	Gerente Contábil	17 anos	PRESENCIAL	00:26:38
E8	Pós-graduação	Administração	Gerente Comercial	19 anos	PRESENCIAL	00:29:36
E9	Pós-graduação	Engenharia	Consultor Externo - FDC	-	SKYPE	01:13:12
E10	Pós-graduação	Engenharia	Diretor Acionista	-	PRESENCIAL	00:52:04
E11	Graduação	Administração	Diretor de Operações	12 anos	SKYPE	00:50:00
E12	Pós-graduação	Ciências Contábeis	Controller	4 anos	PRESENCIAL	00:40:28
TOTAL						08:32:04

Fonte: elaborado pelo autor

Todos os entrevistados são pós-graduados e estão na empresa há no mínimo três anos. A área de formação dos gestores e dirigentes é diversa, 3 são formados em Ciências Contábeis, 5 em Administração, 2 em Engenharia e 1 em Gestão de TI. É importante ressaltar a participação do Controller em duas oportunidades, e que apenas as entrevistas com o professor da Fundação Dom Cabral e com o Diretor de Operações de Manaus foram realizadas via Skype por questões geográficas. As entrevistas duraram em média 42 m, totalizando ao todo 08 h e 32 m de áudio gravado.

4.4 ANÁLISE DOS DADOS

Segundo Creswell (2010), a fase da análise dos dados corresponde a um processo permanente que envolve reflexão contínua ao longo da realização do estudo. Destaca ainda que a análise qualitativa é algo que ocorre ao mesmo tempo em que os dados são coletados, por intermédio da interpretação e redação dos relatórios.

Foram utilizados nesse estudo três procedimentos da técnica de Miles e Huberman (1994), a saber: o primeiro tratou-se da redução dos dados através do resumo das transcrições das entrevistas, notas de campo, observações, descartando-se dados irrelevantes, porém garantindo-se a possibilidade de recuperá-los quando necessário.

Para o desmembramento do conteúdo em temas relacionados ao objeto da pesquisa foram estabelecidas 6 categorias de análise a partir das entrevistas transcritas:

- C1** - razões para implementar o BSC;
- C2** - implementação e uso do BSC;
- C3** - disseminação do BSC na Cia Petrolífera;
- C4** - características técnicas, culturais e políticas da organização;
- C5** - ajustes na adoção do BSC;
- C6** - fidelidade e extensão ao modelo prototípico.

Essas categorias foram identificadas nos discursos dos sujeitos pesquisados levando-se em consideração aspectos de similaridade. As unidades de significados, por sua vez, são parte da descrição cujas frases se relacionam umas com as outras indicando momentos. A análise das entrevistas permitiu a identificação de 6 unidades de significação:

- U1** - Porque um BSC?;
- U2** - quais foram as etapas da implementação?;
- U3** - qual a Fundação Dom Cabral nesse processo de implementação?;
- U4** - como foi a adaptação do BSC na organização?;
- U5** - quais foram os ajustes técnicos, culturais e políticos feitos no BSC?;
- U6** - qual o grau de fidelidade e extensão do modelo implementado na Cia Petrolífera?;

O passo seguinte consistiu em extrair significados dos dados, a partir do confronto dos resultados encontrados com a literatura para elaboração do desenho da conclusão / verificação do estudo. Para tanto o contexto específico da Cia Petrolífera foi analisado a partir do modelo teórico de Ansari *et al.* (2010), com a finalidade de explicar o processo de adoção do *Balanced Scorecard* e os possíveis ajustes técnicos, culturais e políticos oriundos da implementação.

4.5 OPERACIONALIZAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

Segundo Ansari *et al.* (2010), as práticas que são adotadas nas organizações podem ser analisadas a partir de características: técnicas, culturais e políticas. Dessa forma, fez-se nesse estudo uma análise das características do BSC com as características da empresa.

O BSC foi analisado como uma instituição que conserva lógica institucional particular. Atribui-se a Scapens (1994), os primeiros estudos sobre práticas gerenciais como instituições no artigo, “*Never mind the gap – towards an institutional perspective on management accounting practice*”. O entendimento desse autor é que as práticas gerenciais são instituições que devem ser estudadas isoladamente em lugar de compará-las a um ideal teórico.

As características do BSC foram assimiladas a partir de Kaplan e Norton, estudiosos de Harvard, que na década de 1990 pesquisaram e desenvolveram por intermédio do Instituto Nolan Norton casos sobre mensuração de desempenho que culminaram mais tarde no *Balanced Scorecard*, organizado em quatro perspectivas: financeira, clientes, interna, aprendizagem e crescimento.

A partir da análise da obra “*Estratégia em Ação: Balanced Scorecard*” e dos estudos semanais sobre a temática, buscou-se apreender as características do BSC tal como foi concebido e prescrito pelos autores, para posteriormente confrontar com as características do modelo adotado na Cia Petrolífera com a finalidade de evidenciar quais foram os ajustes realizados, e se os mesmos podiam ser compreendidos e explicados pelo quadro teórico proposto por Ansari *et al.* (2010).

No caso em questão, para que o BSC fosse considerado com uma alta similaridade ao modelo de Kaplan e Norton (1992), levaram-se em consideração quatro características fundamentais:

- (1) se o sistema combina medidas financeiras e não-financeiras;
- (2) se está estruturado em quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento;
- (3) se baseia-se nas relações de causa e efeito entre as medidas que ligam as quatro perspectivas;
- (4) se concentra na comunicação e implementação da estratégia.

A baixa similaridade, por sua vez, foi representada pela ausência dessas quatro características e pela presença de muitas customizações.

Para caracterizar a prática em questão como extensa ou não, levou-se em consideração também as quatro características do BSC anteriormente citadas. Dessa forma, considerou-se como uma adaptação de alta extensão, caso todas as perspectivas do BSC tivessem sido adotadas de modo a estabelecer uma relação de causa e efeito entre as medidas de desempenho, bem como, possuir um sistema de recompensas atrelado à consecução das metas; enquanto de baixa extensão, caso a implementação não tivesse ocorrido de forma abrangente na organização, o que caracterizaria a adoção de um BSC do tipo I, ao passo que uma adaptação de alta extensão levaria ao BSC do tipo III.

CAPÍTULO 5 – ADAPTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* NA CIA PETROLÍFERA

5.1 CARACTERÍSTICAS TÉCNICAS, CULTURAIS E POLÍTICAS DOMINANTES NA CIA PETROLÍFERA

Quando foram abordadas as características técnicas do BSC foi dito que apresenta compatibilidade técnica com outras ferramentas e um forte apoio dos sistemas de TI. Na empresa estudo de caso, a principal característica técnica identificada foi o uso de diferentes ferramentas gerenciais, compreendendo desde as que auxiliam no monitoramento do planejamento estratégico à elaboração de relatórios.

Atualmente a organização dispõe de um sistema ERP, o MEGA Corporativo, que recentemente passou por um processo de reimplantação para que fosse possível a integração de todas as unidades do grupo. Embora as empresas estivessem adotando o mesmo ERP, por um erro de implantação, apresentavam muitos processos desintegrados no sistema, pois em cada unidade existia um plano de contas, um cadastro de produtos e clientes diferente das demais. Então, se um empregado fosse transferido para outra unidade do grupo, esse não saberia utilizar o ERP.

A remodelação do MEGA Corporativo partiu da percepção dos gestores de que a última versão implantada em 2004, já estava uma década ultrapassada e não permitia a extração de informações confiáveis, o que poderia sim, ter reflexos na tomada de decisão, conforme a afirmação:

“eles tiveram que remodelar o Mega porque eles não tinham confiabilidade nos seus dados financeiros, porque a gente fala o seguinte, toda gestão é pautada em dados que são resultados dos indicadores. Quais são as características de qualquer indicador? A primeira delas é que eles sejam confiáveis, por quê? O indicador é uma informação quantitativa que é utilizada para tomada de decisão... se a informação não é confiável não serve para nada. (ENTREVISTADO 9)”

Além do ERP, a Cia Petrolífera possui uma ferramenta de Business Intelligence - BI, o *Clikview*. Esse último teve seu início no comercial para obtenção da visualização dinâmica das operações. Esse tipo de BI apresenta uma espécie de tabela dinâmica do Excel que permite a consulta a qualquer hora, fazer cruzamentos por região, por período, ver o mix de compras do cliente por região, conforme constatação:

[...] iniciou pelo comercial e hoje nosso grande case é a tela de BI para resultado financeiro... você sai abrindo, fechando posições, cruzando com o mês anterior, enfim, é muito bacana mesmo (ENTREVISTADO 10).

Com a adoção do *Balanced Scorecard* a Fundação Dom Cabral forneceu o *estratus* para auxiliar no monitoramento dos indicadores estratégicos e operacionais. O *estratus* é o *software* que está gerenciando e dando suporte ao BSC, ou seja:

“[...] nessa ferramenta a gente controla o desempenho de todas as áreas, tanto operacional quanto estratégica. Então, no operacional a gente controla os setores e no estratégico as quatro perspectivas do BSC, finanças, clientes e mercado, processos e pessoas. Então a gente mapeia desde o estratégico até o operacional (ENTREVISTADO 5)”.

A Cia Petrolífera é uma empresa que atua no mercado competitivo, por isso tem buscado a eficiência nos processos com a finalidade de maximizar o resultado entregue aos proprietários. As características culturais que predominam são de uma organização familiar que está passando por um processo de profissionalização com a contratação de um corpo gerencial especializado com formação superior e pós-graduação em diversas áreas, embora os dirigentes sejam membros das duas famílias que detém o capital.

Burnes (2004, p. 602), define cultura organizacional como “pressupostos básicos, valores, normas e artefatos que são compartilhados e influenciam o comportamento dos membros da organização”, conforme a informação:

“as pessoas gostam da empresa, porém nós estamos vivendo esse momento de transformação e toda transformação gera desconforto. Então, hoje a nossa cultura... é um clima muito amistoso, porém existe uma pressão normal de qualquer empresa que está passando por esse processo de mutação, de transformação (ENTREVISTADO 2)”.

A análise do aspecto político revelou que a gestão da Cia Petrolífera conserva um estilo autocrático e *top-down*. Segundo Pfeffer (1981), a política é vista como o exercício de poder. Já Bournes (2004), entende a política como sendo o esforço para ganhar apoio a favor ou contra políticas, normas, metas ou outras decisões em que os resultados terão efeitos sobre os envolvidos.

No caso da implementação do BSC, a decisão e a implementação esteve ligada diretamente ao conselho de planejamento estratégico, ou seja, foi implantado seguindo uma abordagem *top-down*. Isso significa dizer que os gestores de níveis mais baixos não tiveram participação no processo de decisão e implementação. Além disso, na Cia Petrolífera

prevalecem as características de uma gestão autocrática em que as decisões estão centralizadas no núcleo estratégico familiar.

Quadro 2 – Características técnicas, culturais e políticas da Cia Petrolífera

Categorias	Características da Cia Petrolífera
Técnica	- uso de diferentes ferramentas; - gerência de TI na sede do grupo; - presença de profissionais especializados;
Cultural	- empresa privada (mercado competitivo); - orientada para o lucro; - predomina relações em família; - profissionalização em curso;
Política	- gestão top-down; - gestão autocrática;

Fonte: dados de pesquisa (2014)

5.2 RAZÕES PARA ADOÇÃO DO *BALANCED SCORECARD*

Nas entrevistas realizadas na Cia Petrolífera não ficou evidente o porquê da escolha do *Balanced Scorecard* como prática gerencial, sendo possível apenas compreender o contexto ao qual a ferramenta foi inserida, o passo-a-passo até que a mesma pudesse estar montada e apta a funcionar.

Embora a razão da escolha não esteja revestida de uma justificativa contundente associada a uma busca por eficiência, ou a uma característica particular da prática, chegou-se ao entendimento de que a Fundação Dom Cabral exerceu forte influência na adoção do BSC por ser uma ferramenta que está dentro do programa Parceiros Pela Excelência – PAEX, adotado por essa empresa.

Em muitos casos as organizações adotam o BSC por moda, apenas para legitimar a sua gestão perante o campo organizacional em que atuam, conforme informação:

“tem muita organização que implementa o Balanced Scorecard por moda. Muitas organizações implementam para ter a gride da Dom Cabral atrelada à sua gestão. Mas não acreditam que a implementação vai ajudar a melhorar resultados. Fazem isso para chancelar a organização e não porque acreditam que vai dar resultado. Isso não ocorre apenas com a Fundação Dom Cabral, mas com qualquer outra organização que desenvolve esse tipo de trabalho. (ENTREVISTADO 9)”

Nas entrevistas ficou evidente que a ideia era fazer uma grande reestruturação organizacional na empresa, entretanto, não se sabia ao certo o que deveria ser feito primeiro, se era redefinir a estrutura, se era planejar ou se era elaborar o orçamento. Surgiram iniciativas para definir missão, ideologia, mas existia certa dificuldade interna de como colocar isso no papel. Nesse contexto, surgiu a Fundação Dom Cabral conforme evidenciado no relato:

“foi quando surgiu a Fundação Dom Cabral que é uma instituição de negócios que está à frente das demais. Foi quando veio esse programa, o PAEX, que nem é uma consultoria nem é uma academia..., então, acabou casando de uma forma muito positiva. Então, porque BSC? Porque é a ferramenta que eles utilizam para definir, monitorar e controlar o planejamento estratégico (ENTREVISTADO 1)”.

Num estudo desenvolvido por Barbosa (2013), numa empresa familiar do setor de serviços, que cognominou de Alfa um dos principais motivos para a implantação do BSC foi à contratação da diretora, filha do proprietário. Como influência na implantação do BSC, Barbosa (2013), constatou a dificuldade de a Alfa mudar a cultura de empresa familiar, com uma visão menos administrativa e mais voltada para o comercial.

De acordo com um estudo conduzido por Oliveira (2007), em 5 empresas, sendo 4 do ramo de serviços e 1 do ramo industrial, com a finalidade de compreender os motivos que levaram as empresas a optarem pela adoção do *Balanced Scorecard*, foram constatados os seguintes fatores:

- necessidade da empresa apresentar-se mais eficiente;
- acompanhamento do crescimento imposto pelo mercado;
- necessidade de profissionalização da administração empresarial;
- evolução das empresas frente à utilização de técnicas adequadas;
- necessidade de mudança da cultura organizacional da empresa;
- necessidade da utilização de metodologias de gestão que auxiliassem na identificação da visão, missão e valores; melhoria da comunicação interna da empresa.

De acordo com o estudo desenvolvido por Wanderley (2010), numa distribuidora de energia elétrica brasileira, cognominada de Cia Electra, a adoção do BSC de início foi motivada por razões de ordem técnica e, posteriormente, por razões de legitimidade. O BSC foi implantado em 2005 quando os sistemas de contabilidade gerencial introduzidos na

organização após a privatização já tinham sido institucionalizados, ou seja, aceitos e utilizados no dia-a-dia.

No caso da Cia Electra, constatou que não houve contradições institucionais, tais como, inadaptabilidade ou eficiência. Defende-se que o BSC foi motivado por razões de legitimidade, o que não permitiu a substituição do sistema de desempenho anterior, que foi introduzido após a privatização (WANDERLEY, 2010, p.353).

Segundo Abrahamson (1996), os modismos são produtos culturais produzidos para serem comercializados pelos seus seguidores. O referido autor ainda defende que os consultores se utilizam de uma retórica apelativa trazendo “novidades gerenciais” para convencer os gestores contratantes.

No caso da Cia Petrolífera, o BSC, tem sido essa “novidade gerencial” apresentado pela Fundação Dom Cabral como o sistema que vai auxiliar no monitoramento da estratégia da organização, conforme constatado na afirmação:

“surgiu da necessidade de se encontrar uma ferramenta que desse auxílio à visualização dos resultados..., então, na época surgiu a Fundação Dom Cabral, onde o Balanced Scorecard era a ferramenta que eles utilizavam e nós gostamos muito da ferramenta. Existem outros métodos, outras ferramentas? Existem. Mas naquele momento não tínhamos nenhuma (ENTREVISTADO 10)”

Ao que se pôde constatar, o BSC foi incentivado por um dos agentes de mudança que participa do conselho de planejamento estratégico, que ao longo de sua experiência profissional teve contato com a referida ferramenta. Aliado a isso, é a ferramenta que a Fundação Dom Cabral costuma adotar quando realiza suas consultorias nas organizações.

Dimaggio e Powell (1983), questionaram quais são os motivos que levam as organizações serem tão parecidas, e sugeriram que os principais mecanismos que respondem pela racionalização das organizações deslocaram-se de uma dimensão competitiva para institucional. Ou seja, ao invés de as organizações buscarem se diferenciar adotando uma estratégia competitiva, são influenciadas por valores culturais, crenças, ideologias e costumes que são íntimos ao ambiente.

Nesse entendimento, as organizações mudam estruturalmente por influência dos campos organizacionais que tornam os processos similares. Ou seja, existe uma interação entre as organizações, muitas informações trocadas e o reconhecimento de que pertencem ao mesmo grupo. Essas mudanças ocorrem na organização, sem que necessariamente haja um aumento correspondente da eficiência.

No caso da Cia Petrolífera, não se pôde constatar nenhuma pressão formal ou informal que pudesse levar a crer que o *Balanced Scorecard* tenha sido adotado como resposta a uma imposição legal, expectativas do ambiente externo ao qual a Cia está inserida, ou mudanças de cenário organizacional. Descartou-se portanto, o isomorfismo coercitivo como motivo para a adoção dessa ferramenta gerencial.

Ao que se pôde constatar, o isomorfismo mimético teve influência no processo de adoção do *Balanced Scorecard*, vez que a Fundação Dom Cabral costumeiramente tem incentivado a adoção dessa prática gerencial nas organizações em que presta consultoria. Portanto, a adoção do BSC seguiu um tendência observada nas organizações, que têm buscado copiar modelos gerenciais que lhes parecem sucedidos e lhes conferem legitimidade no ambiente organizacional em que atuam.

Em relação ao isomorfismo normativo não se pôde constatar nenhuma influência. O isomorfismo normativo, segundo DiMaggio e Powell (1983), é resultado de uma profissionalização coletiva de membros de uma mesma classe que buscam a capacitação para sua ocupação organizacional, recebem mesmo conhecimento e reproduzem-no nas atividades que exercem dentro de diversas organizações.

5.3 IMPLEMENTAÇÃO E USO DO *BALANCED SCORECARD*

A Fundação Dom Cabral não utiliza a expressão consultoria, mas em comparação ao mercado é como se fosse. O professor vai a cada empresa implantar o programa Parceiros pela Excelência - PAEX, com o objetivo de fornecer subsídios para a elaboração do planejamento estratégico e o desenho dos *scorecards*.

Na Cia Petrolífera, a elaboração do mapa estratégico ficou concentrada no Conselho de Planejamento Estratégico, composto pelo Diretor de Novos Negócios de Manaus, o Controller, o Diretor Financeiro, o Gerente Geral do Terminal Fluvial de Manaus e o professor da Fundação Dom Cabral.

A adoção do *Balanced Scorecard* na Cia Petrolífera fez parte do Programa Parceiros pela Excelência – PAEX, que diz respeito a uma metodologia da Fundação Dom Cabral de associação de teoria e prática na elaboração de um modelo de gestão, que possibilite melhoraria nos resultados e aumento da competitividade. A construção desse novo modelo acontece gradativamente por intermédio de discussões sobre o uso de novas práticas e ferramentas gerenciais estratégicas na organização. Nesse aspecto foi realizado na Cia

Petrolífera o Plano de Desenvolvimento de Dirigentes para dar suporte à elaboração do planejamento estratégico, conforme constatação:

“a gente desenha a estratégia da organização e existe uma série de outros componentes que vão apoiar a execução da estratégia. Nesses componentes a gente tem os chamados Programa de Desenvolvimento de Dirigentes, que são aulas explanadas para alguns representantes da empresa em conjunto (ENTREVISTADO 9)”.

Num primeiro momento, os dirigentes da Cia Petrolífera participaram dessas aulas ministradas pela Fundação Dom Cabral (finanças, processos, marketing, Gestão de Pessoas, Gestão de Projetos, Logística), um conjunto que apoiam as quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*. Posteriormente fizeram uma grande *SWOT* identificando as forças, fraquezas, oportunidades e ameaças do grupo.

Esse trabalho foi desenvolvido integrando o Porter, o Kaplan e o Norton. Ou seja, toda a reflexão desenvolvida à luz de Porter, para identificação do cenário tanto interno como externo, de forma que o *Balanced Scorecard* foi desenhado de acordo com o cenário atualizado. À medida que esse cenário foi identificado aplicou-se uma matriz *SWOT* qualitativa e quantitativa, cuja vantagem é que são selecionadas as coisas que são consideradas mais importantes de acordo com as partes interessadas, conforme apontado:

“a gente fez uma grande SWOT, analisando os pontos fracos, fortes, as ameaças e as oportunidades. E com base na SWOT, a gente foi definindo o que a gente queria ser... a missão, visão e os valores... e começou a desdobrar isso na metodologia do BSC (ENTREVISTADO 1)”.

As forças e fraquezas foram analisadas considerando as partes interessadas. Dessa forma, foram analisadas em relação aos acionistas, as pessoas, aos fornecedores e a sociedade. Depois, quando da elaboração do planejamento estratégico a organização focou a parte financeira, clientes e mercados, assim dito:

“já que existe as partes interessadas a gente desenha a estratégia de maneira a fazer um balanceio dos indicadores e nem sempre aquele peso que você deu permanece o mesmo, ele pode variar no tempo em função do cenário que você está analisando. Então, a gente fez isso em relação às forças e fraquezas, e as oportunidades e ameaças a gente analisou em função de macro e micro-fatores (ENTREVISTADO 9)”.

As oportunidades foram avaliadas segundo a probabilidade de ocorrência verificando-se se correspondiam a pequenas vantagens, vantagens razoáveis ou grandes

vantagens. Nas ameaças, tentou-se dimensionar o tamanho dos problemas, se eram pequenos, medianos, grandes ou enormes.

Após a reflexão feita por intermédio da análise *SWOT*, a estratégia foi desenhada: *“Não desenhemos a estratégia querendo sacar, inventar alguma coisa. Uma vez sido feita a matriz SWOT, a gente a priorizou e identificou o que tem que ser tratado, e esse tratamento foi dado pelo BSC (ENTREVISTADO 9)”*.

O BSC implantado na Cia Petrolífera difere dos demais por aplicar os fatores críticos de sucesso. Na obra “Estratégia em Ação”, Kaplan e Norton (1997), evidenciaram a necessidade de utilização dos indicadores de tendência e ocorrência, todavia quando desenharam o mapa estratégico ressaltaram apenas os objetivos estratégicos, o que tem influenciado as organizações a desenharem sem a devida identificação das relações de causa e efeito, ou seja:

“quando você faz a análise de desempenho e tem um indicador que não está atingindo a meta, você vai ter sempre um fator crítico de sucesso, com um indicador correspondente que vai estar apoiando ele como causa. Então, se você desenha bem a estratégia com objetivos estratégicos e fatores críticos, você tem para cada objetivo pelo menos um fator crítico como causa (ENTREVISTADO 9)”

De acordo com um estudo realizado por Cavarolo (2004), numa multinacional do ramo de engenharia elétrica e eletrônica, a implementação do *Balanced Scorecard* ocorreu a partir da elaboração de um projeto-piloto em uma das unidades de negócio do grupo obedecendo as seguintes etapas: (i) entendimento da estratégia; (ii) identificação de grandes desafios e objetivos; (iii) construção do mapa estratégico; (iv) determinação de indicadores e alinhamento das metas; (v) alinhamento das iniciativas prioritárias; (vi) plano de implementação (concepção do modelo); (vii) realização de um workshop.

Em outro caso estudado por Bernardi (2010), o BSC foi implementado numa empresa fornecedora de peças e sobressalentes nas seguintes etapas: (i) definição da missão, visão e objetivos estratégicos; (ii) apresentação da missão e da visão, e responsabilização de cada colaborador; (iii) levantamento dos pontos críticos; (iv) criação das metas para acompanhamento periódico e motivação dos funcionários; (v) elaboração dos indicadores de desempenho; (vi) realização de treinamentos diversos aos colaboradores; (vii) divulgação dos resultados nos murais da fábrica e da administração; (viii) verificação dos motivos do não alcance das metas e indicação das melhorias; (ix) aplicação de questionário aos colaboradores e opiniões sobre a utilização do BSC.

Segundo Kaplan e Norton (1993), a última etapa de construção do BSC é a revisão periódica. As revisões são feitas por um grupo de funcionários, previamente selecionados, com uma periodicidade definida pela organização durante a construção do BSC. Nessa etapa são preparados relatórios para os níveis estratégicos e táticos da organização, bem como, são revisados o planejamento anual, métricas, alocação de recursos dentre outros assuntos, conforme disse o entrevistado:

“[...] a gente deve está entrando no final de setembro ou outubro, na revisão do planejamento estratégico que foi feito ano passado com o auxílio da Fundação Dom Cabral para os próximos cinco anos (ENTREVISTADO 10)”.

O programa PAEX tem a AGM (Avaliação Gerencial Mensal), que utiliza no mínimo quatro horas por mês com a presença do professor da Fundação Dom Cabral. Na Cia Petrolífera são realizadas duas reuniões mensalmente, uma para verificar o resultado dos indicadores operacionais e outra para ver a condução da estratégia. Para que essas reuniões aconteçam são realizadas as pré-AGM, reuniões que antecedem para tratar daqueles indicadores que estão em vermelho com um resultado não tão satisfatório.

Segundo o professor da Fundação Dom Cabral:

“além da presença do professor as pessoas têm que se preparar, aplicar a metodologia na análise da solução do problema, para ver porque não estão atingindo a meta, de maneira que identifiquem as ações ligadas fortemente as causas dos problemas e como gerar as ações para melhorar os resultados (ENTREVISTADO 9)”.

Essa parceria com a Fundação Dom Cabral, incluiu um sistema de gestão de indicadores, o *estratus*, que permite a comparação das metas com os resultados dos indicadores. Dessa forma, tem sido possível analisar as causas do mau desempenho e, sobretudo, promover ações corretivas cabíveis, conforme esta afirmação:

“o estratus foi desenvolvido especialmente para a Fundação Dom Cabral segundo as suas necessidades. Existem muitas ferramentas que são melhores ou piores que o estratus, mais ele é totalmente aderente à metodologia que é aplicada nas organizações (ENTREVISTADO 9)”.

Ao final do mês os gestores enviam o resultado de suas respectivas áreas para que seja alimentado no *estratus*. Para cada indicador no *estratus* existe a meta e o realizado, e de acordo com o resultado a diretoria avalia o desempenho de cada área da organização, assim dito:

“o estratus é uma ferramenta que costumamos chamar de árvore de natal, porque a gente abre os indicadores estratégicos e vai mostrando o desempenho de cada indicador dentro das perspectivas. Então, cada vez que a gente vai desdobrando esses indicadores a árvore vai se formando, ficando mais fácil mapear o detalhe e todo o contexto (ENTREVISTADO 5)”.

Analisando o *Balanced Scorecard* da Cia Petrolífera à luz de Rogers (1995), o mesmo encontra-se na fase de adoção. Nesse estágio, a inovação está sendo posta em prática, todavia com a incerteza dos resultados, por isso tem contado com a assistência da Fundação Dom Cabral.

No geral, o grau de participação dos gerentes entrevistados no processo de adoção foi mínimo, mas a expectativa é que na 2ª etapa do processo de implantação o *Balanced Scorecard* desça para o nível intermediário, foi constatado:

“... cada gestor a gente deu a tarefa de pensar alguma forma de trabalhar as quatro perspectivas... então, foi dada a missão para que eles desenvolvessem os indicadores deles nas quatro perspectivas (ENTREVISTADO 10)”.

De acordo com Kaplan (1999a), um problema frequente é quando os executivos delegam o processo de adoção do BSC aos gerentes de nível intermediário. No entendimento desse autor, esses gerentes podem não estar preparados para compreender a estratégia e o projeto como um todo, não tendo conhecimentos necessários para uma adoção bem sucedida. No caso em comento os gestores que participaram do processo de implementação ficaram responsáveis por identificar como a área sob sua responsabilidade geram reflexos nas quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*, e elaborar indicadores de medição de desempenho.

Kaplan (1999b), destaca que existe um risco grande quando consultores externos ficam responsáveis pela adoção do BSC, pois afirma que o risco de se produzir um sistema sofisticado, mas que não prioriza as necessidades de gestão do executivo sênior é alto. Um sistema sofisticado é de suma importância, mas ele tem que vir após a gestão ter finalizado o trabalho estratégico inicial, criando os objetivos, medidas, metas, iniciativas e *scorecards* interligados para toda a empresa.

No caso da Cia Petrolífera, o *estratus*, tecnologia que dar sustentação ao BSC já veio incluso no pacote do programa PAEX, assim constatado:

*“a participação da Fundação Dom Cabral é total, porque primeiro ela fornece o software... você fazer *Balanced Scorecard* sem software é praticamente impossível no tamanho que a gente está hoje. Então, você querer fazer em planilha de Excel, você não faz, não roda. Então, a Dom Cabral apresentou um softwarezinho que se chama *estratus* e passamos a rodar (ENTREVISTADO 11)”.*

Na Cia Petrolífera, ficou evidente a heterogeneidade a cerca do conhecimento dos gestores sobre o *Balanced Scorecard*. Muitos tinham conhecimento teórico sobre a ferramenta, entretanto, não tiveram participação expressiva no processo de adoção, tendo em vista que o processo foi *top-down*, ou seja, foi decidido pelo conselho de planejamento estratégico que é composto pelos diretores.

Um dos membros do Conselho de Planejamento Estratégico evidenciou que o BSC ainda está em disseminação na Cia Petrolífera, existindo pessoas mais aderentes, enquanto outras com um pouco mais de dificuldade, o que julga ser normal assim dito:

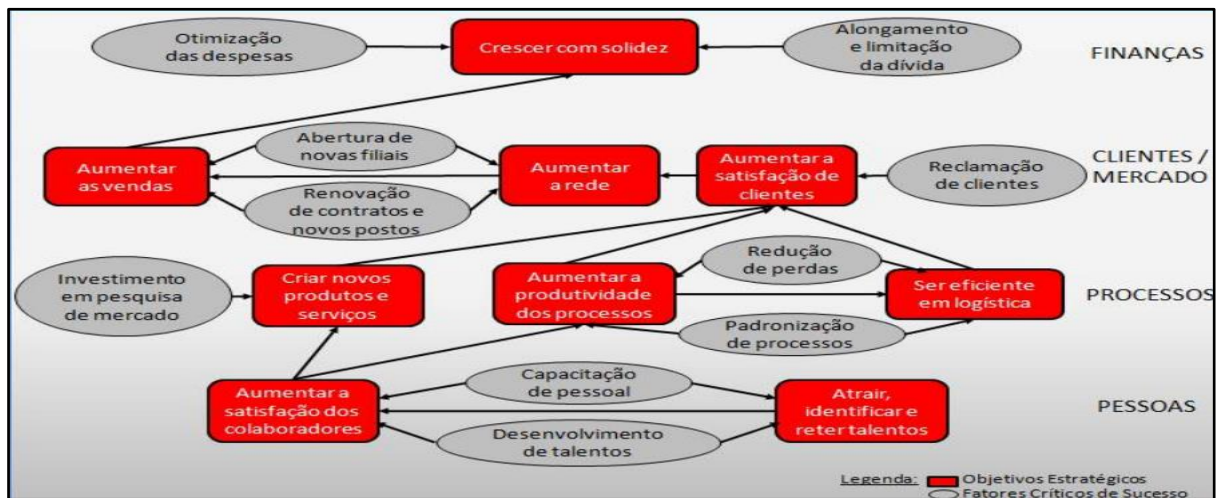
“o BSC eu diria ainda está em disseminação. Você tem pessoas que já compreenderam a ferramenta, você tem pessoas que já trabalham com o estratus que é o software que está gerenciando e dando suporte ao BSC. Mas tem gente ainda com um pouco de dificuldade e isso é normal. Tem gente que tem facilidade, tem gente que pega o assunto rápido... existem pessoas que estão mais aderentes, outras vamos dizer assim mais devagar, mas faz parte do processo. (ENTREVISTADO 10)”.

Outro membro do Conselho de Planejamento Estratégico destacou que nesse primeiro ano o BSC está centrado na diretoria, o que explica o fato de alguns gestores terem apresentado pouco conhecimento sobre essa ferramenta recém-adotada, afirmou:

“o primeiro ano ele é rodado praticamente na diretoria. Porque se você não conscientiza a diretoria não adianta você passar para o resto do grupo. Esse negócio de começar de baixo para cima não funciona. Ou a diretoria abraça e passa a fazer análises mensais do Balanced Scorecard ou não funciona. (ENTREVISTADO 11)”.

O mapa estratégico da Cia Petrolífera foi desenvolvido de acordo com o livro Projeto Empresarial do professor Lobão Mendes. Dentro de cada perspectiva do *Balanced Scorecard* da Cia Petrolífera, foram elencados objetivos estratégicos, indicadores resultantes, fatores críticos de sucesso de modo a estabelecer uma relação de causa e efeito: *“A Fundação Dom Cabral trouxe o fator crítico de sucesso (a causa e o efeito) como algo que ela trabalhava e que algumas empresas de consultoria não costumavam trabalhar (ENTREVISTADO 10)”*.

Figura 7 – Mapa estratégico da Cia Petrolífera



Fonte: Cia Petrolífera, (2014).

- **Missão** – distribuir combustíveis com eficiência e rentabilidade em toda cadeia, superando as expectativas dos consumidores e valorizando os seus colaboradores;
- **Visão** – crescer 15% ao ano até 2015, mantendo a rentabilidade e qualidade nos processos;

Valores:

- **Pessoas** – comprometidas e motivadas, cultivando relações e condutas éticas, em clima de confiança e comunicação aberta a partir da diversidade de ideias e opiniões, com inovação e empreendedorismo;
- **Qualidade** – total em tudo que faz, envolvendo fornecedores, clientes externos e internos e consumidores finais;
- **Sustentabilidade, rentabilidade e crescimento** – visando a perenidade, atuando de forma responsável com atitudes, estratégias inovadoras e planejadas, com execuções diferenciadas.

A análise do mapa estratégico da Cia Petrolífera evidenciado na figura 7, estabelece uma relação entre objetivos estratégicos e fatores críticos de sucesso. Nas entrevistas realizadas ficou claro que o fator crítico de sucesso era o diferencial do *Balanced Scorecard*

na empresa estudo de caso. Embora Kaplan e Norton (1997) abordem os indicadores de tendência e ocorrência, ao elaborar o mapa estratégico elencam apenas os objetivos estratégicos sem clarificar as causas que cooperam para o atingimento ou não dos indicadores estratégicos.

Na perspectiva dos clientes elencaram-se os objetivos estratégicos, aumentar as vendas e a rede de distribuição, o que se faz necessário sanar os fatores críticos abertura de novas filiais e renovação de contratos de postos, vez que uma maior presença de postos credenciados aumenta a área de atuação da Cia Petrolífera no mercado e ajuda alavanca as vendas. Para que haja uma satisfação dos clientes e diminuição do número de reclamações, exige-se que haja concomitantemente um aumento da produtividade nos processos e uma logística mais eficiente. Nesse aspecto, há uma relação direta entre as perspectivas de clientes e processos.






















Na perspectiva dos processos, o aumento da produtividade tem uma associação direta com a eficiência em logística, vez que sem um apoio logístico eficiente ocorrem atrasos no processo produtivo por problemas na cadeia de abastecimento e distribuição, assim como, perdas de matérias-primas e produtos acabados. Percebe-se que os objetivos estratégicos, aumento da produtividade e eficiência em logística comunicam-se e apresentam em comum os fatores críticos redução das perdas e padronização dos processos. A criação de novos produtos e serviços, por sua vez, tem como causa o investimento em pesquisas de mercado.














Na perspectiva financeira o objetivo crescimento com solidez requer a satisfação de dois fatores críticos, a redução das despesas e modificação do perfil da dívida. Nesse aspecto, o crescimento com solidez tem uma clara associação com a mudança da estrutura de capital da organização, com a mudança de perfil de curto para longo prazo e a respectiva limitação do montante da dívida.

Na perspectiva de pessoas são evidenciados os objetivos aumento da satisfação dos clientes e atração de talentos, fazendo-se necessário a capacitação de pessoal para que se desenvolvam novos talentos. Nesse aspecto, para reter talentos é preciso identifica-los, desenvolvê-los para que posteriormente sejam retidos.

OBJETIVOS ESTRATÉGICOS / FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO

Tabela 2 - Objetivos estratégicos / fatores críticos de sucesso da Cia Petrolífera

CAMPO DE RESULTADO	Nº	INDICADOR	DIREÇÃO	UM	PERIODIC.	DIA LIMITE
			INDICADOR	MEDIDA		
FINANÇAS	1	Margem de Contribuição		%	Mensal	12º dia útil
	2	Margem de Ebitda		%	Mensal	12º dia útil
	3	Margem Líquida		%	Mensal	12º dia útil
	4	Rentabilidade		%	Mensal	12º dia útil
	5	Ciclo Operacional		dias	Mensal	12º dia útil
	6	Ciclo Financeiro		dias	Mensal	12º dia útil
	7	WACC		%	Mensal	12º dia útil
Alongamento e Limitação da Dívida	8	Grau de Endividamento		%	Mensal	12º dia útil
	9	Grau de Endividamento de Curto Prazo		%	Mensal	12º dia útil
Otimização de Despesas	11	Despesa Fixa Por Litro		R\$	Mensal	12º dia útil
CLIENTES E MERCADO	Nº	INDICADOR	DIREÇÃO INDICADOR	MEDIDA	PERIODIC.	DIA LIMITE
Aumentar as Vendas	12	Volume de Vendas		Litros	Mensal	1º
	13	<i>Marketshare</i>		%	Mensal	-
Aumentar a Rede	14	Número de cliente ativos		Unidade	Bimensal	1º
	15	Venda contratada		%	Mensal	1º
Aumentar a Satisfação do Cliente	16	Índice de Satisfação dos Clientes		%	Anual	-
Abertura de Novas Bases e Filiais	17	Nº de Bases e Filiais		Unidade	Anual	1º
Renovação de Contratos e Novos Contratos	18	Taxa de Contratos Renovados		%	Mensal	1º
	19	Número Novos Contratos		Unidade	Mensal	1º
Reclamação de Clientes	20	Reclamações de Clientes Tratadas		%	Mensal	1º
PROCESSOS	Nº	INDICADOR	DIREÇÃO INDICADOR	MEDIDA	PERIODIC.	DIA LIMITE
Aumentar a produtividade dos processos		Despesa com pessoal por litro vendido		R\$ / Lt	Mensal	1º Dia Útil
		Gere. da Rotina		%	Mensal	13º Dia Útil

Ser eficiente em logística	20	Custo logístico por litro vendido		R\$ / Lt	Mensal	12º Dia Útil
Criar novos Produtos / Serviços	21	Novos produtos criados		Quant.	Semestral	1º
Padronização dos processos		% de ações tratadas de não conformidades da ISO's		%	Mensal	1º Dia Útil
Redução de perdas	22	% de perdas de produto		%	Mensal	5º Dia Útil
		Provisão para crédito de liquidação duvidosa (PCLD)		R\$	Mensal	12º Dia Útil
		Inadimplência de curto prazo - Privado		%	Mensal	5º Dia Útil
		Inadimplência de curto prazo - Governo		%	Mensal	5º Dia Útil
Investimento em pesquisa de mercado	23	% investimento em pesquisa de mercado		%	Mensal	12º Dia Útil
PESSOAS	Nº	INDICADOR	DIREÇÃO INDICADOR	MEDIDA	PERIODIC.	DIA LIMITE
Aumentar a satisfação dos colaboradores	24	Índice de satisfação dos colaboradores		%	Anual	30 de Setembro
Atrair, identificar e reter talentos	25	<i>Turnover</i>		%	Mensal	3º dia útil
	26	Absenteísmo		%	Mensal	3º dia útil
Capacitação de pessoal e desenvolvimento de talentos	27	Hora de Treinamento por colaborador		HH	Anual	3º dia útil
	28	% de colaboradores Treinados		%	Mensal	3º dia útil

Fonte: Cia Petrolífera (2014)

Os indicadores da perspectiva financeira estão relacionados com os objetivos estratégicos: crescimento com solidez, alongamento e limitação da dívida, otimização das despesas. Associados a esses objetivos têm-se indicadores comuns encontrados em livros de análise financeira das demonstrações. Boa parte dos indicadores financeiros são medidos em percentual, com exceção, do ciclo operacional e financeiro, que é medido em dias, e com a periodicidade mensal.

Nota-se que os indicadores margem de contribuição, Ebitda, margem líquida e rentabilidade possuem os vetores direcionados para cima e na cor verde, pois o objetivo é

aumenta-los, ao passo que o ciclo operacional, financeiro, WACC, grau de endividamento, grau de endividamento de curto prazo e despesa fixa por litro são direcionados para baixo, em vermelho, pois a intenção é reduzi-los.

Na perspectiva dos clientes, os indicadores estão relacionados aos seguintes objetivos estratégicos: aumento das vendas, aumento da rede, aumento e satisfação dos clientes, abertura de novas bases e filiais, renovação de contratos e novos contratos, reclamação de clientes. Boa parte dos indicadores são mensurados com a periodicidade mensal, com exceção do número de clientes ativos, índice de satisfação dos clientes e número de bases filiais, sendo o primeiro bimestralmente e os dois últimos anualmente. Com exceção do indicador reclamações de clientes, cujo vetor está em vermelho e voltado para baixo, os demais são voltados para cima, pois o objetivo é maximizá-los.

Na perspectiva de processos, os indicadores estão relacionados aos objetivos estratégicos: aumento da produtividade dos processos, eficiência em logística, criação de novos produtos e serviços, padronização dos processos, redução das perdas e investimento em pesquisa de mercado. Os indicadores são medidos em litro, quantidade, percentual e dinheiro, com uma periodicidade mensal. Boa parte dos vetores estão vermelhos e direcionados para baixo, com exceção de três indicadores que estão verdes e voltados para cima: gerenciamento da rotina, novos produtos criados, ações tratadas de não conformidades da ISO's, investimento em pesquisa de mercado, cujo objetivo é maximizá-los.

Na perspectiva de pessoas os indicadores estão associados aos objetivos: aumento da satisfação dos colaboradores, atração, identificação e retenção de talentos, capacitação de pessoal e desenvolvimento de talentos. O índice de satisfação dos colaboradores, hora de treinamento por colaborador e percentual de colaboradores treinados, possuem vetores voltados para cima, pois objetiva-se maximizá-los, ao passo que o *turnover* e o absenteísmo possuem vetores em vermelho e para baixo, pois a intenção é reduzi-los.

Analisando o conjunto de indicadores estratégicos da Cia Petrolífera apresentados na tabela 2, percebe-se que a maior parte é comum ao que se encontra na literatura acadêmica. Sobre o assunto, Kaplan e Norton (1997, p. 156), evidenciam que todo o *Balanced Scorecard* se utiliza de medidas genéricas que refletem estruturas semelhantes entre as organizações. Consideram como genéricas as medidas de ocorrência como lucratividade, participação de mercado, satisfação dos clientes, retenção de clientes e habilidade dos funcionários.

Esses autores entendem que os indicadores específicos refletem a singularidade da estratégia de cada organização. No caso da Cia Petrolífera, o *Balanced Scorecard* foi implantado no segmento de distribuição em Recife e Manaus, embora os indicadores sejam os

mesmos existe uma diferenciação nas metas em face das peculiaridades da região Norte. Existem casos de balsas que passam quarenta e cinco dias navegando para começar a vender, o que é uma realidade diferente da distribuição no Nordeste em que no máximo no outro dia pela manhã o caminhão chega ao local da entrega, conforme a informação:

“os indicadores são praticamente universais, muda pouca coisa, até de negócio para negócio você consegue adaptar. Muitas vezes você muda o negócio, mas não muda o indicador. (ENTREVISTADO 11)”.

Existe uma série de marcos no mapa estratégico da Cia Petrolífera traçados para que seja possível o alcance da visão de ser uma das maiores e melhores distribuidoras do país, sendo referência em gestão e satisfação dos clientes, ou seja,

“o fato de a gente querer ser uma das maiores não significa dizer que queremos ser a número um. Tem uma colocação que queremos atingir em marketshare, em faturamento e volume. Para tanto, existe um menu de indicadores de que eu posso está utilizando (ENTREVISTADO 1)”.

Tomando como exemplo a perspectiva de pessoas, para o objetivo estratégico aumentar a satisfação dos colaboradores o indicador que vai medir a satisfação dos colaboradores é a pesquisa do *Great Place to Work*. O *turnover* e absenteísmo, por sua vez, vão medir se a empresa está atraindo, identificando e retendo talentos, que é o segundo objetivo estratégico da Cia Petrolífera dentro da perspectiva de pessoas. Então, estabelecendo uma relação de causa e efeito para o objetivo estratégico elencado no exemplo acima, constatou-se:

“eu só consigo ter colaboradores satisfeitos, se eu tiver colaboradores capacitados e desenvolvendo talentos. Entenda que, se eu tiver colaboradores capacitados e estiver em constante desenvolvimento dos meus talentos, fatalmente eu vou conseguir reter e identificar os talentos (ENTREVISTADO 1)”.

Da mesma forma é estabelecida uma relação de causa e efeito para os objetivos relacionados nas perspectivas de processos, clientes, mercados e finanças, pois tudo está muito atrelado, vez que *“eu só consigo ter um objetivo estratégico dentro de uma perspectiva se eu tiver uma causa. E para que eu tenha uma causa, eu preciso ter um indicador que meça a causa e o efeito (ENTREVISTADO 1)”*.

5.4 ADAPTAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* NA CIA PETROLÍFERA

O *Balanced Scorecard* implantado na Cia Petrolífera foi analisado a partir da versão prototípica presente na literatura com a finalidade de averiguar semelhanças e diferenças que pudessem indicar uma possível adaptação dessa ferramenta gerencial. Ansari *et al.* (2010), entende por adaptação, o processo pelo qual uma organização implementa uma inovação e se esforça para aumentar a sua zona de aceitação por intermédio de um melhor ajuste entre a prática e as necessidades dos adotantes.

A análise das características da versão adotada na empresa estudo de caso revelou compatibilidade com o BSC do tipo I, pois na oportunidade em que fora estudado estava implementado apenas há 6 meses, encontrando-se, portanto, no estágio inicial na organização, além do que as perspectivas utilizadas (financeira, clientes, processos internos, aprendizagem e crescimento) são as mesmas que Kaplan e Norton (1992) enunciaram no 1º artigo publicado na *HBR (Harvard Business Review)*; portanto, o BSC da Cia Petrolífera está mais próximo de um sistema de mensuração do desempenho organizacional, conceito esse, utilizado na 1ª geração dessa ferramenta, muito embora, tenha-se dito por alguns gestores tratar-se de um sistema de monitoramento da estratégia.

A passagem do BSC para o ambiente intra-organizacional evidenciou pouca customização, o que significa dizer que da forma como originalmente é encontrado na literatura foi implementado na organização, com pouca atenção às questões de variedade interna na difusão da prática. Como o presente estudo buscou entender a mudança na contabilidade gerencial a partir dos sinônimos, redefinição, adaptação, customização e modificação do *Balanced Scorecard*, chegou-se ao entendimento de que a adoção do BSC não resultou em mudanças profundas na Cia Petrolífera.

A análise das dimensões de fidelidade e extensão que foram utilizadas para apreender a adequação das perspectivas técnica, cultural e política, revelou que a prática difundida apresenta-se verdadeira em comparação com a versão prototípica, assim como, a extensão do BSC evidenciou poucas adaptações, o que levou a crer que houve um esforço mínimo para uma aplicação irrestrita, com customizações e adequações à realidade da organização.

No confronto das características do BSC e da Cia Petrolífera, a versão adotada apresentou compatibilidade técnica com as outras tecnologias presentes na organização e alta fidelidade em relação ao modelo desenvolvido por Kaplan e Norton (1992). Como não houve

desajuste entre as características técnicas da organização com as da prática em questão, as proposições 1 e 2 do modelo teórico de Ansari *et al.* (2010), não se aplicaram ao caso em comento. Por essas duas proposições, quando os adotantes seguidores experimentassem o desajuste entre as características da prática com as da organização, implantariam uma versão menos fidedigna e mais extensa da prática.

Não houve desajustes técnicos porque a ferramenta foi montada a partir dos indicadores de desempenho que já existiam na empresa e que eram comuns aos presentes na literatura e utilizados em muitas organizações. Entretanto, houve uma pequena adaptação com a elaboração de indicadores para mensuração da rotina do operacional, cognominado de Gerenciamento da Rotina, ou apenas GEROT, baseado na leitura de Vicente Falconi.

A adaptação técnica do *Balanced Scorecard* levou em consideração os procedimentos da organização. Nesse aspecto, os indicadores do operacional que existiam na Cia Petrolífera foram transformados em indicadores estratégicos, conforme evidenciado no trecho de entrevista abaixo:

“a gente criou um Balanced Scorecard chamado GEROT, que é gerenciamento da rotina, onde a gente mapeia cada área. Então cada setor tem os seus próprios indicadores... esses indicadores operacionais não se misturam com o estratégico (ENTREVISTADO 5)”

No aspecto cultural houve um desajuste entre as características do BSC e da organização, pois se trata de uma empresa familiar que não tinha em sua agenda o planejamento estratégico, ou seja:

“a empresa está num momento de adolescência... todo mundo que trabalha aqui é muito bom, mas não tinha essa cultura de colocar no papel, ou seja, rodar um PDCA. Executava-se, sem ter direito ao planejamento que estava na cabeça das pessoas (ENTREVISTADO 1)”

Nesse aspecto, observou-se a aderência das proposições 3 e 4 do modelo teórico de Ansari *et al.* (2010), ao caso em comento. Por essas proposições, quando um adotante seguidor sofre um desajuste a tendência é que seja implementada uma versão que apresenta alta fidelidade e baixa extensão.

O desajuste cultural ocorreu porque antes do planejamento estratégico predominavam na organização uma relação pautada nos laços de amizade típicos de um ambiente familiar e, a adoção do BSC trouxe consigo uma cultura mais profissional ao mensurar o resultado entregue pelos gestores, mexendo na zona de conforto de algumas pessoas, portanto:

“a cultura organizacional teve de ser adaptada ao desejo do grupo por profissionalização. Então, hoje as pessoas aqui trabalham com um foco maior em resultados... tem gente que está se adaptando melhor... tem gente que está sendo levado. (ENTREVISTADO 10)”.

Não existia planejamento, controle e monitoramento da execução da estratégia, pois o entendimento era que os indivíduos possuíam um notório saber adquirido ao longo dos anos na organização e que por isso não precisavam ser avaliados. Com o BSC tudo caminha para ser medido, avaliado, descrito, o que obriga os gestores saírem da zona de conforto, conforme afirmação:

“[...] às vezes a ignorância é boa. A gente de um modo geral está descobrindo uma forma diferente de trabalhar e, isso mexe na zona de conforto, mas de uma forma positiva. Antes a gente executava, agora, a gente tem que pensar se está concatenando com a estratégia. Então, há um desconforto nesse sentido que é muito positivo (ENTREVISTADO 1)”.

As entrevistas evidenciaram que a adoção do *Balanced Scorecard* foi dificultada pelo fato de o grupo ser familiar e isso se refletir numa centralização das decisões. Segundo entendem Bernhoeft e Gallo (2003), a descentralização da gestão acontece com a finalidade de delegação das atividades para um corpo gerencial contratado, sendo ele conhecido ou não da família, conforme constatado:

“empresa familiar ainda tem um vínculo de centralização muito grande, se você disser que não tem é completamente utópico... mas ao longo desse último ano com a Fundação Dom Cabral, com esse know how de estudo a tendência é que haja a descentralização... a empresa familiar no Brasil e no Nordeste do Brasil infelizmente é muito centralizadora (ENTREVISTADO 7).”

O líder tem um papel central nas transformações que ocorrem na organização. Segundo entende Segrè (2009), o líder ao permanecer no poder por muitos anos forma a cultura de acordo com suas preferências e estilos. Dessa forma, os novos colaboradores que entram na organização assimilam como funciona a cultura organizacional. Segundo o professor da Fundação Dom Cabral:

“o líder é quem leva a organização para qualquer lado. Se os líderes não abraçarem a causa de implementação do Balanced Scorecard, por mais que você tenha pessoas que queiram fazer eles vão ter muita dificuldade. Isso vale seja para empresa familiar, seja para multinacional (ENTREVISTADO 9)”.

Na Cia Petrolífera o BSC foi implantado apenas no segmento de distribuição de combustíveis que é o carro-chefe do grupo, mas inicialmente está centrado no conselho de

planejamento estratégico que é composto, em sua maioria, pelos diretores- proprietários. Segundo relatos de um dos membros do Conselho de Planejamento Estratégico:

“uma coisa que a gente tem percebido muito, inclusive, vem sendo verbalizado pela própria diretoria é que tem mudado a forma deles pensarem. Antes era só fazer... fazer... fazer. Estava tudo na cabeça deles. Agora está no papel, existe uma discussão, existe uma estratégia e a própria diretoria está falando que está reaprendendo a trabalhar de uma forma mais inteligente (ENTREVISTADO 1).”

Segundo Kaplan e Norton (1997), a adoção da estratégia deve começar pela capacitação e desenvolvimento das pessoas que ficam responsáveis por executá-la. “Algumas organizações mantêm suas estratégias em segredo, compartilhando-as apenas entre a alta administração. A adoção é feita de modo centralizado, no estilo militar de comando e controle (KAPLAN NORTON, p.207, 1997)”. No caso da Cia Petrolífera a estratégia está concentrada na alta direção, assim dito:

“eu entendo que a estratégia ela vai chegar ao chão-de-fábrica de uma forma traduzida. Não adianta chegar, por exemplo, e falar para uma pessoa que está na base, na área de armazenagem, e dizer que o EVA tem que ser X..., se a gente conseguir desdobrar e dizer qual é a meta daquela pessoa ela estará contribuindo... estar claro na cabeça do estratégico o que a gente quer ser, os indicadores, agora esse movimento de desdobramento da estratégia para todo mundo é um negócio que acontece durante muito tempo, não é da noite para o dia que a gente consegue (ENTREVISTADO 1).”

Na Cia Petrolífera, o professor da Fundação Dom Cabral relatou que o conhecimento a cerca do BSC é bastante heterogêneo, pois existem pessoas que só ouviram falar, outras, entretanto, já haviam tido experiências com o BSC, mas considera que isso seja normal, conforme relatado:

“[...] tem gente que só ouviu falar e nunca viu nada, agora tem gente que já havia participado, estudado na academia, na graduação, pós-graduação... normalmente as organizações têm toda sua heterogeneidade de conhecimento na hora de implementar o Balanced Scorecard. É impossível uma organização está totalmente afinada, existir uma homogeneidade de conhecimento (ENTREVISTADO 9).”

No entendimento de Kaplan e Norton (1996), existe uma dificuldade entre a formulação da estratégia e a adoção efetiva do BSC, pois muitas vezes as organizações não conseguem transmitir a visão e a estratégia de modo a torná-la compreensíveis e realizáveis. A dificuldade principal percebida nesse processo de adoção é engajar as pessoas. Cada

empregado tem um objetivo específico que não necessariamente está alinhado aos objetivos corporativos, então, o grande desafio é fazer com que as pessoas entendam a necessidade de contribuir para que o planejamento estratégico seja posto em prática, conforme afirmação:

“[...] o Balanced Scorecard você tem que querer. É por isso que a Dom Cabral começa pela diretoria. Para você mudar, a primeira coisa que o Balanced Scorecard te exige é cultura de reunião (ENTREVISTA 11)”.

O professor da Fundação Dom Cabral explicou que nas empresas familiares muitas pessoas conseguem manter-se na organização pela relação de amizade com algum proprietário, mas a adoção do BSC e os mecanismos de monitoramento da estratégia deixam essas pessoas ameaçadas, pois a falta de habilidade de algumas pode ser descoberta, ou seja:

“[...] tem muitas pessoas que sobrevivem no seu nível de incompetência que não aflora porque é amigo do presidente, isso é muito comum em empresa familiar. Tem muita gente boa que faz parte desse relacionamento com a família, mas tem os incompetentes que sobrevivem pela relação forte que têm, e aí é uma dificuldade que os próprios empresários têm de separar as coisas. Então, com a implementação do BSC essas pessoas ficam com o receio de perder o poder... a incompetência deles ainda não foi aflorada, pois ele é amigo do homem... e aí ele começa a perceber que a inteligência dele não capta tudo e as fraquezas dele vão aparecer. Isso acontece em todas as organizações. Na familiar é mais fácil de acontecer. Sempre tem aquela turminha que sobrevive de amizade e que vai acabar com o Balanced Scorecard porque é do contra (ENTREVISTADO 9)”

A análise do aspecto político não evidenciou desajustes entre as características do BSC e da organização, portanto as proposições 5 e 6 de Ansari *et al.* (2010), não se aplicaram ao caso em comento. Por essas proposições quando um adotante seguidor experimenta o desajuste entre as características políticas da organização e do BSC adotam uma versão de baixa fidelidade e extensão.

Não houve desajustes políticos porque a adoção do BSC foi decidida pelos proprietários da organização seguindo as diretrizes do conselho de planejamento estratégico, ou seja, numa abordagem *top down*, porém não houve unanimidade, pois existem dirigentes descrentes em relação ao BSC, conforme constatado:

“na Cia Petrolífera tem dirigentes que acreditam piamente no BSC e alguns que estão ainda como São Tomé, querendo ver para crer. É lógico que o resultado quando aparecer..., afinal de contas ninguém implanta nada só para dizer que tem, o que eles querem é melhorar resultado..., vão começar a defender (ENTREVISTADO 9)”.

O estilo de gestão da Cia Petrolífera conserva características autocráticas. Os gestores possuem uma autonomia assistida, embora tenha havido nos últimos três anos um esforço pela profissionalização da gestão com a contratação de profissionais com experiência de mercado, elaboração do orçamento empresarial para as empresas do grupo, contratação da Fundação Dom Cabral para elaboração do painel estratégico e adoção do BSC, quem toma a decisão e dar a última palavra são os proprietários. *“eu e os demais gestores sempre tivemos poder de decisão até determinado limite, depois é com a diretoria (ENTREVISTADO 7)”*.

“... eu não vejo mais poder para a área A ou B. Até porque as decisões com um pouco de dilema, ou uma opinião que não seja consenso são levadas para a reunião de diretoria que acontece a cada 15 dias (ENTREVISTADO 11)”.

Na Cia Petrolífera houve uma alteração no organograma com a aglutinação de algumas áreas (contábil e fiscal) e a segregação de outras (logística e comercial), assim como a criação da diretoria de Novos Negócios e Operações do Norte. Essas mudanças na estrutura orgânica vieram em resposta à necessidade de segregação das funções e áreas de responsabilidade, assim relatado:

“precisávamos dessa reformulação no organograma da empresa... acho que precisa de mais um amadurecimento. Eu não entendo um gerente ser gestor de outro gerente. Acho que gerente é para liderar supervisores, analistas e assistentes (ENTREVISTADO 3)”.

O novo organograma permitiu o detalhamento dos cargos e funções na empresa, vez que no organograma antigo persistia uma confusão no que diz respeito às áreas de responsabilidade, muitas vezes, os gestores tinham que se reportar para mais de um diretor, ou até mesmo, existiam gerentes com um caráter apenas consultivo, sem subordinados. Como não existia um cargo de consultor interno, dentro plano de cargos e salários, o salário dele se compatibilizava com o cargo de um gerente, então, era chamado de gerente, assim dito:

“eu acho que ficou definido quem fica responsável por cada departamento. Alguns setores já foram definidos e ficou claro a quem a gente vai procurar quando quiser alguma resposta (ENTREVISTADO 4)”

No geral, pode-se dizer que o BSC implantado na Cia Petrolífera sofreu poucas adaptações, apresentando fidelidade alta e extensão restrita ao modelo presente na literatura, destacando-se como variação o uso de indicadores para gerenciamento da rotina do operacional.

6. CONCLUSÕES

O presente estudo de caso teve por questão de investigação: *como foi o processo de adaptação do Balanced Scorecard difundido numa distribuidora de combustível?* Essa questão buscou conhecer o processo de adaptação do BSC na Cia Petrolífera, em face da ausência na literatura de um quadro teórico que fornecesse explicações de como uma prática gerencial se adapta quando é difundida.

O primeiro aspecto observado é que não existiu uma motivação clara que justificasse a escolha do BSC como ferramenta de planejamento estratégico. O que ficou evidente é que a gestão da Cia Petrolífera vinha de muitas tentativas mal-sucedidas de implantação do orçamento, aliado a isso, buscava-se promover uma reestruturação no grupo de modo a torná-lo mais profissional. E a implantação do BSC veio como consequência da contratação da Fundação Dom Cabral que tem como metodologia o Programa PAEX – Parceiros Pela Excelência.

Um aspecto relacionado com a adoção do BSC é a moda e o modismo de práticas gerenciais, pois muitas consultorias costumam vendê-las como soluções gerenciais. Abrahamson (1996), defende ainda que os consultores se utilizam de uma retórica apelativa trazendo “novidades gerenciais” para convencer os gestores contratantes. No caso em questão a Dom Cabral costuma trabalhar com o PAEX que traz consigo o BSC.

O BSC ainda não está institucionalizado na Cia Petrolífera. O que reforça a afirmação é o fato de não se ter o mapeamento dos processos, tampouco alterações profundas nas regras e rotinas, o que seria comum numa organização após implementação dessa ferramenta. Em todas as entrevistas prevaleceu o discurso de que a empresa está passando por um processo de mudanças, mas em termos práticos não ficou evidente como o BSC tem auxiliado a gestão.

A ferramenta *estratus* que dar sustentação ao modelo em alguns casos é confundido com o próprio BSC. Sem dúvidas essa ferramenta é importante, mas para dizer que seu uso está institucionalizado na Cia Petrolífera, seria preciso assimilar o quanto tem sido levado em consideração o resultado dos indicadores extraídos e que estão atreladas à estratégia do grupo. Sabe-se que mensalmente são realizadas reuniões para avaliar o resultado dos indicadores alimentados no *estratus*, todavia, não foi possível captar se a diretoria leva em consideração essas informações no processo decisório.

As entrevistas revelaram que existia certa resistência de alguns diretores ao BSC, pois tinham uma cultura de analisar resultado a partir das demonstrações financeiras. Então, a

mudança de foco para uma contabilidade pautada na informação gerencial ocasionou certo descrédito em alguns membros da diretoria, que por sua experiência de mercado e por deter a propriedade do capital resistem em utilizar as informações extraídas do *Balanced Scorecard*.

A metodologia do BSC não sofreu nenhuma pressão normativa do ambiente externo ao qual a Cia faz parte no processo de implementação, assim como, não ficou evidenciado nenhuma característica coercitiva que levasse a crer que o BSC tivesse sido implementado por imposição.

O BSC foi implementado seguindo uma abordagem *top down*, estando centrado no conselho de planejamento estratégico. Os gestores de níveis inferiores tiveram participação apenas nos processos de definição das tarefas pontuais e operacionais. É importante ressaltar que os gestores ficaram responsáveis por relacionarem como a sua área contribui para as quatro perspectivas do BSC (clientes, finanças, processos internos, aprendizagem e crescimento).

O projeto de adoção do BSC teve início a partir do Programa Parceiros pela Excelência. Num primeiro momento os dirigentes participaram de monitorias realizadas por professores da Fundação Dom Cabral em que foram ministrados módulos de finanças, logística, marketing e etc., a ideia era prover todos os membros de uma visão holística da empresa. Após essa fase a Dom Cabral aplicou um questionário com a finalidade de que os gestores estipulassem metas e valores para as áreas da organização. Por fim, definiu-se a missão, a visão e os valores da Cia desdobrando-se no mapa estratégico.

Os indicadores foram estabelecidos a partir de uma relação de causa e efeito. Muitos dos índices financeiros utilizados na Cia Petrolífera foram tirados do orçamento que fora implantado após inúmeras tentativas mal-sucedidas. Muitos indicadores da área operacional foram transformados em indicadores estratégicos e são comuns aos que estão presentes na literatura.

O BSC implementado apresenta tecnicamente compatibilidade com outras ferramentas gerenciais e recursos tecnológicos presentes na organização, tais como: *Clikview*, o ERP Mega Corporativo e o *Estratus*, além de apresentar alta similaridade com a versão prototípica presente na literatura.

A versão do BSC adotada se conservou fiel à sua versão prototípica vez que combina medidas financeiras e não-financeiras; está estruturado nas quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento; baseia-se nas relações de causa e efeito e é um sistema que se concentra na comunicação e implementação da estratégia.

A extensão da implementação do BSC foi pequena, vez que a única variação do modelo de Kaplan e Norton (1997), ocorreu com a adoção do uso de indicadores operacionais para o gerenciamento da rotina do operacional. Aliado a isso, nem todos os setores sofreram mudanças, pois algumas áreas, a exemplo logística, ao que se pôde notar não havia criado os seus indicadores estratégicos até o momento das entrevistas, o que impossibilita o pleno funcionamento do BSC e compromete a mensuração do resultado da área.

Em face de não ter sido constatado nenhum desajuste entre as características técnicas do BSC com as características técnicas da organização, as proposições 1 e 2 do modelo teórico de Ansari *et al.* (2010), não se aplicaram ao estudo de caso em comento. Um das razões para não ter havido um desajuste é que a ferramenta não foi institucionalizada nas rotinas da organização, ela existe, foi “copiada” da literatura, mas na realidade da organização não está funcionando como um verdadeiro sistema de monitoramento da estratégia, mas sim, como um conjunto de métricas isoladas relacionadas a um sistema de mensuração de desempenho.

A Cia Petrolífera se caracteriza por um adotante seguidor que ao sofrer um desajuste entre as características culturais do BSC com as da organização apresentou uma versão fidedigna e menos extensa. Nesse aspecto, observou-se a aplicação das proposições 3 e 4 do modelo teórico de Ansari *et. al* (2010), ao caso em comento. Por essas proposições, quando uma adotante seguidor sofre um desajuste a tendência é que seja implementada uma versão que apresenta alta fidelidade e baixa extensão. A baixa extensão se caracteriza por um baixo padrão de adaptação em que a prática sofre pouca ou nenhuma alteração em relação à sua versão original.

Culturalmente a adoção do BSC sofreu um impacto, pois a organização foi obrigada a profissionalizar a gestão e, isso pôde ser percebido na busca pela eficiência nos processos com a redução dos custos e aumento nos lucros. Como a organização experimentou desajuste cultural a tendência observada foi de um baixo padrão de adaptação conjugado com alta fidelidade.

A divergência cultural ocorreu porque a empresa encontra-se na fase da adolescência e conserva as características inatas de uma empresa familiar, o que acaba comprometendo a realização de uma gestão mais técnica e mais formal. O BSC de certo modo endossou a necessidade de profissionalização da gestão e como não se tinha uma cultura de planejamento e de avaliação de resultado, a adoção do BSC mexeu na zona de conforto de muita gente na organização. Como resposta a essa divergência, buscou-se adotar a prática fielmente a versão prototípica.

A extensão ficou restrita à versão original, pois como os adotantes seguidores sofrem pressões de conformidade, a tendência é que ocorrendo o desajuste, busquem minimizá-lo com uma adoção de forma cerimoniosa e simbólica com o objetivo de mostrar conformidade com o meio externo, entretanto no dia-a-dia da organização ela não seja levada em consideração.

O aspecto político do BSC não revelou desajuste com as características da organização. Portanto, as proposições 5 e 6 não se aplicaram ao caso em comento. Não houve desajuste político porque o BSC apresenta como característica ser um sistema apolítico, ao passo que na Cia Petrolífera ele foi implantado segundo as diretrizes do conselho de planejamento estratégico, ou seja, uma abordagem *top down*. Dessa forma, o BSC só foi implementado porque o núcleo estratégico familiar avalizou a atuação da Fundação Dom Cabral.

Como contribuição teórica do estudo destaca-se a aproximação da teoria e da prática, à medida em que buscou a partir de dados empíricos verificar a aplicação das proposições do modelo teórico de Ansari *et al.* (2010). Outrossim, o estudo contribuiu para o crescimento da pesquisa interpretativa em contabilidade gerencial, que ainda é tão fortemente influenciada pela abordagem tradicional.

6.1 LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Como limitação para o estudo destaca-se o tempo de adoção do *Balanced Scorecard* na Cia Petrolífera. Buscou-se durante alguns meses sem sucesso uma organização que houvesse implantado o modelo há mais ou menos cinco anos para que fosse possível a realização do estudo, todavia algumas empresas contactadas ora não apresentavam disponibilidade, ora não apresentavam a ferramenta.

Após algumas tentativas sem sucesso, o estudo fora viabilizado na Cia Petrolífera que apresentava como limitação o fato de ter implantado o BSC há mais ou menos 6 meses, o que justifica o fato de muitos gestores terem apresentado pouca familiaridade, assim como, haver uma centralização maior no nível estratégico e ainda o modelo não ter sido institucionalizado na organização.

Outro fator limitante foi o número de diretores entrevistados. O agente de mudanças que facilitou o acesso à empresa foi categórico em não permitir o acesso aos diretores

acionistas, justificando que os mesmos estão na maior parte do tempo viajando a trabalho e, quando presentes na sede em Recife estão sobrecarregados de compromissos.

Dessa forma, foram entrevistados apenas dois diretores, um da filial de Manaus e o filho do diretor-presidente que tem na organização *status* de diretor. A maior parte das entrevistas, portanto, foram concentradas nos gestores intermediários, sendo que participantes do conselho de planejamento estratégico foram entrevistados apenas quatro, o controlador juntamente com os dois diretores anteriormente citados e o professor da Fundação Dom Cabral que participa das reuniões mensais de avaliação da estratégia.

Fica como sugestão que sejam realizados estudos posteriores na organização envolvendo todos os diretores, de preferência após três anos da adoção do BSC, com a finalidade de verificar se o modelo foi institucionalizado nos processos, rotinas e regras da organização, se de fato é utilizado ou se por algum motivo fora descontinuado na organização. Outra sugestão é que sejam feitos trabalhos na linha quantitativa, com o uso das proposições de Ansari *et al.* (2010), num contexto geral de um determinado setor visando uma generalização quantitativa. Portanto, devem ser levadas em consideração outras práticas gerenciais, assim como, a mesma base teórica utilizada nesse estudo.

REFERÊNCIAS

ABRAHAMSON, Eric. *Managerial Fads and Fashions: The Diffusion and Rejection of Innovations*. The Academy of Management Review, 1991. p: 586-612, v.16, n.3.

_____. *Management fashions*. The Academy of Management Review, 1996. p: 254-285, v.21, n.3.

ANGONESE, Rodrigo.; LAVARDA, Carlos E. Facin. Fatores Motivadores da Mudança em Sistemas de Contabilidade Gerencial: Análise da Implementação de Sistemas Integrados de Gestão, 2014.

ANSARI, Shahzad M.; FISS, Peer C.; ZAJAC, Edward J. *Made to fit: How practices vary as they diffuse*. Academy of Management Review, 2010. p.67-92, v.35, n.1.

AX, Christian; BJORNENAK, Trond. *Management Accounting Innovations: Origins and Diffusion*. In: Hopper, T., Scapens, R.W. and Northcott, D. (eds). *Issues in management accounting*. Harlow: Financial Times Prentice Hall, 2007, p. 458.

BARBOSA, Clóvis. Aplicação do balanced scorecard em empresa familiar do setor de serviços: um estudo de caso. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2013.

BERNARDI, Talite. Implantação do Balanced Scorecard: Estudo de Caso em uma Empresa Fornecedora de Sistema de Limpeza de Caldeiras. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Metodista de Piracicaba, Santa Bárbara D'Oeste, 2010.

BERNARDO, Cláudio Gonçalves. A resistência a mudanças em uma organização, uma análise à luz do processo controle integrado de mudanças do PMBOK3, Revista eletrônica do Centro Universitário Ibero-Americano – Unibero de produção Científica, set/2005.

BERNHOEFT, Renato. Empresa familiar: sucessão profissionalizada ou sobrevivência comprometida. 2. ed. São Paulo: Nobel, 1991.

_____. GALLO, Miguel. Governança na Empresa Familiar: gestão, poder, sucessão. 4 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

BOURGUIGNON, Annick; MALLERET, Véronique; NØRREKLIT, Hanne. *The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension*. Management Accounting Research 15, 2004. p: 107–134.

BOXENBAUM, Eva; JONSSON, Stefan. *Isomorphism, diffusion and decoupling*. In: Greenwood, R., Suddaby, R., Oliver, C. and Sahlin-Anderson, K. (eds). *Handbook of Organizational Institutionalism*. New York: Sage, 2008. p: 78-98.

BURKERT, Michael; LUEG, Rainer. *Differences in the sophistication of Value-based Management - The role of top executives*. Management Accounting Research, 2013. p:3-22, v.24, n.1.

BURNES, Bernard. *Managing Change: A Strategic Approach to Organisational Dynamics*. Harlow, Financial Times. Prentice Hall, 2004.

BURNS, John; VAIVIO, Juhani. *Management accounting change*. *Management Accounting Research*, 2001. p:389-402.

_____, John; EZZAMEL, Mahmoud; SCAPENS, Robert. *Management accounting change in the UK*. *Management Accounting*. Mar, 1999.

_____, John.; SCAPENS, Robert. W. *Conceptualizing management accounting change: an institutional framework*. *Management Accounting Research*, 2000. p: 3 - 25, , v.11.

BURRELL, Gibson.; MORGAN, Gareth. *Sociological paradigms and organizational analysis*. London: Heinemann, 1979.

CANEVAROLO, Maria Estela A. Pisani. *Experiências sobre a Implementação do Balanced Scorecard em Empresas no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade de São Carlos, São Carlos, 2004.

CASSOL, Maurício. *Uma Proposta de Balanced Scorecard e Mapa Estratégico para a Gestão Estratégica de Uma Instituição de Ensino Superior Privada*. Uma dissertação submetida a Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, janeiro de 2006, 189 p.

CHENHALL, Robert. H. *Management control systems design within its organisational context: findings from contingency – based research and directions for the future*. *Accounting, Organizations and Society*, 2003. p:127-168, v.28.

COSTA, Ana. P. Paulino. *Balanced Scorecard: conceitos e guia de implementação*. São Paulo: Atlas, 2006.

CRESWELL, John W. *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. – 3ª. ed. – Porto Alegre: Artmed, 2010.

DAVIS, Gerald F.; MARQUIS, Christopher. *Prospects for organization theory in the twenty-first century: Institutional fields and mechanisms*. *Organization Science*, 2005. p: 332–343.

DIMAGGIO, Paul.J; POWELL, Walter W. *The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*. *American Sociological Review*, 1983. p: 147–160.

DUNCAN, Robert B. *Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty*. *Administrative Science Quarterly*. p: 313-327, 1972, v. 17, n.3. <disponível internet>

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATTI, Fábio; CASADO, Tânia. *Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial*. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4. Anais. São Paulo, FEA/USP, 2004.

_____.; PEREIRA, Carlos. A.; LOPES, Alexsandro Broedel. Uma contribuição ao entendimento da estabilidade e da mudança da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. In: XVIII EnAnpad, Curitiba, 2004.

HAEGERSTRAND, Torsten. *Innovation as a Spatial Process*. Chicago, IL: The University of Chicago Press, 1967, 334 p. <disponível internet>

HERNANDEZ, José. M. Costa; CALDAS, Miguel P.; Resistência à mudança: uma revisão crítica. *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, abril-junho de 2001, v.1, n.2. p:31-45.

INNES, J.; MITCHELL, Falconer; *The process of change in management accounting: some Field study evidence*. *Management Accounting Research*, 1990, v.1, p:3-19.

JOHNSON, H. Thomas., KAPLAN, Robert. S. *The Relevance Lost: the rise and fall of management accounting*. Boston, MA: Harvard Business School. 1987.

KAPLAN, Robert S. and Norton, David. P. *The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance*. *Harvard Business Review*, 1992, p: 71-91.

_____. *Putting the Balanced Scorecard to Work*. *Harvard Business Review*, 1993.

_____. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into action*. Boston, MA, Harvard Business School Press, 1996.

_____. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997, p: 1-231.

_____. *The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press, 2001.

_____. *Kaplan & Norton na Prática*, 3ª reimpressão Rio de Janeiro: ed. Elsevier, 2004-a.

KAPLAN, Robert. S. *Can bad things happen to good scorecards? Harvard Business School Press: Balanced Scorecard: insight, experience and ideas for strategy focused organization report*. 1999a.

_____. *Can bad things happen to good scorecards?Part II of mplementation pitfalls. Harvard Business School Press: Balanced Scorecard: Insight, experience and ideas for strategy - focused organization report*. 1999b.

_____. *Having Trouble With Your Strategy? Then map it*. *Harvard Business Review*, Sept./Oct. 2000a. p: 167-176, v. 78, n.5.

_____. *Conceptual foundations of the Balanced Scorecard*. Harvard Business School, Working Paper, 2010, p:10-74.

KASURINEN, Tommi; *Exploring management accounting change: the case of balanced scorecard implementation*. *Management Accounting Research*, 2002, p:323-343, v. 13.

KENNEDY, Mark T.; FISS, Peer C. *Institutionalization, framing, and diffusion: The logic of TQM adoption and implementation decisions among U.S. Hospitals*. *Academy of Management Journal*, 2009, p: 897-918, v.52, n.5.

LEE, Chia-Ling; YANG, Huan-Jung. *Organization structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance*. *Management Accounting Research*, 2011, p:84-104.

LEWIN, Kurt. *Frontiers in group dynamics*. *Human Relations*. New York, 1947, p: 5-41, v. 1, n. 1. <disponível internet>

LEWIS, Laurie. K.; SEIBOLD, David. R. *Innovation modification during intraorganizational adoption*. *Academy of Management Journal*, 1993, p: 322–354.

LUKKA, Kari. *Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action*. *Management Accounting Research*, 2007, p: 76-101.

MAJOR, Maria. J.; RIBEIRO, João. A teoria institucional na investigação em Contabilidade. In M. J. Major e R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, Escolar Editora, Lisboa, Portugal, 2008, p: 35-59.

_____. MAJOR, Maria J.; HOQUE, Zahirul. *The Qualitative Research Tradition*. In: Hoque, Z. (ed). *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. (London: Spiramus), 2006b, p: 375-398.

MARCH, James. G. *Footnotes on organizational change*. *Administrative Science Quarterly*, 1981, p: 563–577.

MENDES, Luis A. Lobão. *Projeto Empresarial*. 1ª Edição, Saraiva, 2011.

MERCHANT, Kenneth. A. *The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance*. *The Accounting Review*, 1981, vol, nº 4.

MEYER John W.; ROWAN, Brian. *Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*. *American Journal of Sociology*. Sep., 1977, p: 340-363, vol. 83, nº. 2.

MILES, Mattew B; HUBERMAN, A. Michael. *Qualitative data analysis: an expanded sourcebook*. Thousand Oaks, Calif.; London: Sage, 1994. <disponível internet>

MODELL, Sven. *The politics of the balanced scorecard'*. *Journal of Accounting & Organizational Change*. 2012, p: 475-489.

MOLL, Jodie; BURNS, Jonh; MAJOR, Maria J. *Institutional Theory*. In: Hoque, Z. (Ed.) *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. (London: Spiramus), 2006a, p: 183-205.

MORGAN, Gareth. *Images of Organization*, California, Sage Publications, Inc; 1986.

MUSSAK, Eugenio. *Metacompetência: uma nova visão do trabalho e da realização pessoal*. São Paulo: Editora Gente, 2003.

NORREKLIT, Hanne; NORREKLIT, Lennart. and MELANDER, P., US 'Fair Contract' Based Performance Management Models in a Danish Environment. *Financial Accountability & Management*, 2006, p: 13-233.

OLIVEIRA, Raquel. F. *Motivos que levam a empresa a optar pela implementação do Balanced Scorecard*. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017.

PASSALONGO, Cristini; YOSHIE, Elisa; REIS, Luciano G. Contribuições da teoria institucional para os estudos organizacionais: o caso da Universidade Estadual de Londrina. *Revista de Negócios*, Blumenau, jan./mar. 2004, p: 19-26, v. 9, n. 1.

POTTER, Bradley. N. *Accounting as a Social and Institutional Practice: Perspectives to Enrich our Understanding of Accounting Change*. ABACUS, 2005, Vol. 41, No. 3.

QU, Sandy. Q.; COOPER, David J.; EZZAMEL, Mahmoud. *Creating and popularising a global management accounting idea: The case of the Balanced Scorecard*. Research executive summary series, 2010, p.1-5, v.6, n.13.

RADNOR, M., FELLER, I., E ROGERS, E. (Eds.). *The diffusion of innovations: An assessment*. Evanston, IL: Center for the Interdisciplinary Study of Science and Technology, Northwestern University, 1978.

RIGBY, Darrell; BILODEAU, Barbara. *Management tools and trends*: Boston, MA: Bain & Co., 2011.

ROGERS, Everett M. *Diffusion of innovations*. 3ª ed. New York. The Free Press, 1983. 453 p.

SCAPENS, Robert W. *Understanding management accounting practices: A personal journey*. *British Accounting Review*, 38, 2006, p: 1-30.

SCOTT, W. Richard. *Unpacking institutional arguments*. In: POWELL, W. W.; DIMAGGIO, P. J. (Eds.). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press, 1991, p: 143 – 163.

SEGRÈ, Gino. *The Family Business*. *Technology Review*, Cambridge, 2009, n. 2, p. 5, v. 112.

SPECKBACHER, Gerhard., BISCHOF, Jurgen; PFEIFFER, Thomas; *A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries*. *Management Accounting Research*, 2003, p:361-388.

STEEN, Martijn Van Der. *The emergence and change of management accounting routines*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2011, p. 502-547, v. 24, n. 1.

STRANG, David; SOULE, Sarah A. *Diffusion in organizations and social movements: From hybrid corn to poison pills*. Annual Review of Sociology, 1998, p: 265–290.

SUDDABY, Roy. *Challenges for institutional theory*. Journal of Management Inquiry, 2010, p:14-20, v.19, n.1.

TIDD, Joe; BESSANT, John; PAVITT, Keith. *Managing innovation: integrating technological, market and organizational change*. 3. ed. Chichester: John Wiley & Sons Inc, 2005.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. *Institutional sources of change in the formal structure of organizations: The diffusion of civil service reform, 1880 – 1935*. Administrative Science Quarterly, 1983, p: 22-39.

WANDERLEY, Cláudio A. *Privatisation and Management Accounting Change in a Brazilian Electricity Distribution Company*. A thesis submitted to the University of Sheffield for the degree of Doctor of Philosophy in the Faculty of Social Sciences. July, 2010, 394 p.

_____; CULLEN, John ; TSAMENYI, Mathew . *Diffusion and Variations in Management Accounting Practices: The Balanced Scorecard Adaptation*. In: Management Control Association Conference, 2013, Nyeronde. Anais do The 9th International Management Control Research Conference, 2013

WILLIAMS, John J.; SEAMAN, Alfred E. *Predicting change in management accounting systems: National culture and industry effects*. Accounting, Organizations and Society, 2001, 26 (4-5): 443-460.

YIN, R. K. *Estudo de Caso: Planejamento e métodos*. 4ª Ed. São Paulo: Bookman, 2009. 248 p.

APÊNDICE 1 – PROTOCOLO DO ESTUDO DE CASO

1) Visão geral do projeto de estudo de Caso e Plano Dissertativo

a) Título do Trabalho: **O Processo de Adaptação do *Balanced Scorecard* numa Empresa Distribuidora de Combustível;**

b) Objetivo do Estudo: entender e explicar o processo de adaptação do *Balanced Scorecard* na Cia Petrolífera;

2) Procedimentos de Campo

b) Unidades de Análise: os membros do conselho de planejamento estratégico envolvidos com a implementação do *Balanced Scorecard* e os demais gestores da organização;

c) Fontes de Evidência: entrevistas semi-estruturadas, observação não-participante e análise de documentos: atas de reuniões, relatórios e registros internos, recortes de notícias e artigos que aparecerem na mídia de massa sobre a empresa;

d) Principais instrumentos de coleta de dados:

1. Entrevistas face a face com os gestores da Cia Petrolífera;
2. A observação não-participante;
3. Análise documental;

e) Executor da pesquisa: Omar José Evangelista de Barros (autor da dissertação)

f) O tempo de coleta dos dados necessários e observação será de 03 meses.

3) Questões de Pesquisa

a. Contextualização da empresa: nome, como está estruturada, missão, organograma, clima organizacional e mecanismos de controles internos;

b. Dados dos entrevistados: nome, cargo, função e outras evidências;

c. Questões específicas do estudo:

1. Explicar o projeto de adoção do *Balanced Scorecard* na organização;
2. Analisar o caso a partir do quadro teórico de Ansari *et al.* (2010) relacionando com as características da prática gerencial adotada na empresa estudo de caso;
3. Identificar as mudanças organizacionais que ocorreram a partir da implantação do *Balanced Scorecard* na Cia Petrolífera;

4) Roteiro de entrevista

I. Informações sobre o Entrevistado:

- (1) Você pode descrever a sua formação e experiência profissional?
- (2) Quais são as suas responsabilidades e funções na Cia Petrolífera? (Falar um pouco sobre a carreira na Cia Petrolífera)

II. Informações Gerais sobre a Cia Petrolífera

- (1) Você pode descrever o estilo gerencial adotado pela Cia Petrolífera?
- (2) Quando você assumiu a controladoria, quais foram os principais aspectos que precisavam ser aprimorados?
- (3) Como surgiu a ideia de implantar um *Balanced Scorecard*?
(Lembrar de perguntar o porquê não outro sistema)
- (4) Antes do *Balanced Scorecard* como vocês mensuravam o desempenho organizacional?

III. O *Balanced Scorecard* como Sistema de Gerenciamento Estratégico

- (1) Como foi possível associar objetivos corporativos aos individuais de cada unidade de negócios na elaboração do *Balanced Scorecard*?
- (2) Quem participou do processo de definição de metas e objetivos?
- (3) Como os gestores responsáveis pelas áreas envolvidas com as perspectivas do *Balanced Scorecard* participaram no processo de implementação?
- (4) De que forma o *Balanced Scorecard* foi disseminado no grupo?
- (5) Qual é a importância do *Balanced Scorecard* para a Cia Petrolífera?
- (6) De que forma as perspectivas do *Balanced Scorecard* constituem uma relação de causa e efeito?
- (7) Quais dificuldades encontradas na implementação do *Balanced Scorecard*?

(Lembrar: o fato de ser uma organização familiar facilitou ou dificultou o processo de implementação?)
- (8) Em que consistiu a participação da Fundação Dom Cabral?
- (9) Quais alterações foram feitas nas rotinas, regras e processos internos da organização? E por quê?

IV. Informações Específicas sobre a difusão do *Balanced Scorecard*

- (1) Os envolvidos na implementação conheciam ou já tinham alguma experiência com a metodologia do *Balanced Scorecard*?

(Lembrar: o grau de conhecimento dos participantes em relação à prática gerencial em adoção gerou reflexos no processo de implementação?)
- (2) Como os participantes do processo de implementação foram treinados?

- (3) Como foi a aceitação dos gestores e empregados em relação à prática?
(Lembrar: Receio de perder o emprego; oportunidade de promoção; reengenharia de processos)
- (4) Quais foram os ajustes realizados em relação ao modelo desenvolvido por Kaplan e Norton?
(Lembrar: ver mapa estratégico e indicadores)
- (5) Você considera que a implementação do *Balanced Scorecard* provocou mudanças estruturais na organização?
(centralização, descentralização, padronização, especialização e interdependência)
- (6) Houve conflitos oriundos da implementação do *Balanced Scorecard*? Caso sim, como foram superados?
- (7) Como você avalia a adaptação da prática à cultura e valores da organização?
(Possibilidade de choque e descontinuidade)
- (8) Como você avalia a adaptação dos empregados e gestores à prática?
- (9) Quais mudanças tecnológicas foram necessárias para dar suporte à implementação do *Balanced Scorecard*

<p>Lembrete: Pedir informações de contato (telefone e e-mail) e perguntar se eu posso entrar em contato para obter esclarecimentos sobre algum ponto pendente.</p>

APÊNDICE 2 – ESTRUTURA ORGÂNICA

Figura 8 - Organograma

Fonte: Cia Petrolífera (2014)