

ELEMENTOS DE INSTITUCIONALIZAÇÃO DO *BALANCED SCORECARD* NA OBRA A ESTRATÉGIA EM AÇÃO: UM OLHAR BASEADO NA TEORIA INSTITUCIONAL

PASCHOAL TADEU RUSSO

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

CLAUDIANE BARBOSA DE ALMEIDA

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

EVANDIR MEGLIORINI

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

CLAUDIO PARISI

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

Resumo:

O *Balanced Scorecard* - BSC é uma metodologia que possibilita aos gestores definir e implementar um conjunto de indicadores, financeiros e não financeiros, de forma balanceada para avaliação do desempenho de uma organização sob quatro perspectivas. Entretanto, muitas empresas não obtêm êxito em sua implementação, o que pode ser atribuído a diferentes fatores como: problemas estratégicos, falhas no planejamento, definição de objetivos e metas mal formuladas. Parcela do insucesso pode ser atribuída a não institucionalização de hábitos e rotinas. Este trabalho tem como objetivo, com base na Teoria Institucional, identificar se na obra *A Estratégia em Ação - Balanced Scorecard*, de Kaplan e Norton, há evidências de que o modelo do BSC foi estruturado de forma a possibilitar a formação de hábitos que serão transformados em rotinas e estas auxiliarão a formação da institucionalização (ou seja, o BSC institucionalizado dentro das organizações). Nesta obra foram identificadas 160 evidências, com base em critérios definidos neste artigo que mostram que a obra teve preocupação prioritária em apresentar os aspectos técnicos da metodologia e do comportamento dos agentes, representando respectivamente 61% e 13% dos achados, ficando os demais vetores de institucionalização pouco evidenciados na obra, o que pode de certa forma justificar a grande dificuldade encontrada por muitos que tentam implantar esta metodologia.

1. Introdução

No momento atual o nível de competitividade entre empresas, países, blocos mundiais é extremamente alto e as relações entre cada um dos agentes econômicos é de grande complexidade. Como resultado desse processo tem-se o aumento da disponibilidade de recursos de tecnologia de informação e principalmente de comunicação. Por consequência os tempos e os custos de transações caíram abruptamente forçando as empresas e pessoas físicas a acelerarem os processos para as tomadas de decisões. Essa alta complexidade pode ser verificada em diferentes contextos. A título de exemplo, tem-se a crise financeira que se acelerou a partir da falência do Banco Lehman Brothers em agosto de 2008, porém, já

apresenta sinais de enfraquecimento como mostram os principais indicadores econômicos mundiais ao final do ano de 2009.

Dentro desse contexto de alta complexidade, evidencia-se a necessidade das empresas possuírem instrumentos, que facilitem a definição, acompanhamento e alinhamento das suas estratégias de forma rápida e adequada a cada nova situação. Para tanto faz-se necessário que as empresas adotem métodos para a gestão que possam satisfazer tais requisitos. No âmbito da gestão estratégica o BSC tem o potencial de reduzir os efeitos adversos do contexto citado.

De acordo com Silva, Santos e Prochnik (2008, p.2) diversas empresas têm encontrado dificuldades na implantação do BSC, ou mesmo fracassaram em suas tentativas. O mesmo tipo de questionamento pode também ser encontrado nas pesquisas de Pessanha e Prochnik (2004); Soares Junior e Prochnik (2004); Goldszmidt e Profeta (2004); Carvalho, Dias e Prochnik (2005); Beber, Ribeiro e Kliemann Neto (2006) e Pietro et al (2006). Isso corrobora o que dizem Kaplan e Norton (2001, p. 371) de que várias empresas “apesar de considerável esforço, e em alguns casos, de vastos recursos não conseguiram implantar” o BSC.

Refletindo sobre a baixa aderência a adoção de novas práticas de gestão por parte das empresas, Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p.10) formulam alguns questionamentos:

- (i) Por que as empresas não utilizam com mais intensidade os novos modelos conceituais (adequados) propostos na teoria?
- (ii) Por que um conjunto significativo de conceitos teóricos inadequados para gestão empresarial continua a ser utilizado na prática?
- (iii) Quais modelos conceituais teóricos de Contabilidade Gerencial propostos dentro da abordagem neoclássica são realmente eficazes para a gestão das empresas?

O pressuposto da racionalidade do agente econômico que busca tomar ações orientadas para o lucro, bem como a eficiência de mercado, que simultaneamente são as pressuposições importantes da Teoria Econômica Neoclássica, não parecem explicar tais questões (GUERREIRO, FREZATTI e CASADO, 2006, p. 9). Na busca de identificar teorias que ajudem a obter respostas a esses questionamentos encontram-se diversas pesquisas em contabilidade as quais apóiam-se na Teoria Institucional para levantar hipóteses, entre as quais citamos: Adson et. al (2005); Guerreiro et al. (2005); Cavalcante (2007); Reis e Pereira (2007); Reis (2008); Guerreiro, Frezatti e Casado (2006); Zan (2006), Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008); Boff, Beuren e Guerreiro (2008) e Rezende (2009).

A Teoria Institucional, segundo Burns e Scapens (2000, p.4) tem possibilitado diversas abordagens em estudos organizacionais. Os autores destacam três enfoques desta teoria que podem ser observados na literatura contábil:

1. Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics – NIE*);
2. Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics – OIE*) e
3. Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology – NIS*).

A NIE realiza estudos com foco nos conceitos dos custos de transação. A NIS é utilizada para o estudo de macro-instituições analisa as relações entre as organizações e o ambiente no qual elas estão inseridas e a OIE tem o foco direcionado para as chamadas micro-instituições, tratando das relações entre indivíduos no interior das organizações. (REIS, 2008, p.27).

De acordo com Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p.10-11) pela abordagem da teoria institucional a contabilidade gerencial deve ser enfocada como uma instituição que dá sentido a determinado grupo social. Essa teoria parte do pressuposto de que hábitos são transformados em rotinas e essas formam instituições. Esses hábitos podem ser formados intencionalmente ou não e eles podem ser modificados, apesar de que muitos deles estejam nas esferas pessoais,

porém, como as rotinas envolvem um grupo de pessoas, podem agir como formadoras das instituições. Sintetizando essa idéia os autores dizem:

Em outras palavras, as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados, incorporando comportamentos orientados por regras, sendo que se fortalecem pelo processo de repetição de ações para o atendimento das regras. Representam formas de pensar e agir que são habitualmente adotadas por um grupo de indivíduos de forma inquestionável. (GUERREIRO, FREZATTI E CASADO, 2006, p.11).

1.1 Problema, Objetivo de Pesquisa e Metodologia.

Esse trabalho tem como objetivo, com base na Teoria Econômica Institucional, verificar se na obra *A Estratégia em Ação - Balanced Scorecard*, de Kaplan e Norton, há evidências de que o modelo do BSC foi estruturado de forma a possibilitar a formação de hábitos que, uma vez assimilados pelo grupo de pessoas envolvidas com sua implantação, são transformados em rotinas, formando, assim, a base da institucionalização do BSC. Conforme a OIE, os hábitos, constituem a base das rotinas e das próprias instituições.

Busca-se neste trabalho responder a seguinte questão: na obra *A Estratégia em Ação - Balanced Scorecard* há evidências da existência dos elementos que favorecem a institucionalização do BSC no interior das empresas?

Pretende-se identificar nesta obra subsídios teóricos que evidenciem as orientações dos autores sobre procedimentos que contribuem para a institucionalização do BSC nas empresas. Para tanto será utilizada uma tabela de classificação desenvolvida neste trabalho, para classificação dos achados.

Desenvolveu-se uma pesquisa bibliográfica qualitativa que conforme Cerro e Bervian (2002, p. 65), procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas.

1.2. Contribuições do Estudo

Esse estudo tem como principal contribuição identificar se a obra *A Estratégia em Ação - Balanced Scorecard*, traz em seu interior, elementos que facilitam a institucionalização do BSC nas empresas, conforme preconizam Scapens (1994), Tolbert e Zucker (1999) e Burns e Scapens (2000).

2. Fundamentação Teórica:

2.1. A Teoria da Economia Institucional e a Teoria Econômica Neoclássica

A Teoria Econômica Neoclássica é assim descrita por Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p. 9):

A teoria neoclássica foi desenvolvida por economistas para ajudá-los a prever comportamentos, efetuar estudos e análises em nível da indústria e do mercado como um todo. Não havia intenção de explicar o comportamento de gestores dentro das firmas. Duas pressuposições importantes no âmbito da teoria neoclássica da firma são: (i) a maximização racional dos agentes econômicos e (ii) o equilíbrio geral proporcionado pelas forças de mercado.

Os pressupostos da Teoria Econômica Neoclássica foram desenvolvidos para serem considerados para uma economia como um todo, porém, pela influência da escola da racionalidade econômica dos indivíduos e dos agentes, foram transferidos para dentro das empresas. (GUERREIRO, FREZATTI e CASADO, 2006, p. 10).

Ainda questionando a vertente neoclássica como a base para o desenvolvimento das técnicas da contabilidade gerencial, Scapens (1994, p.302) diz que “essa teoria foi desenvolvida por economistas para ajudá-los a prever os comportamentos da indústria e analisar os níveis de mercado. Não foi pretendido como explicação dos comportamentos dos gerentes dentro das firmas”.

Guerreiro et al (2005, p.95) refletindo também quanto aos propósitos iniciais da teoria econômica neoclássica, bem como suas deficiências ao analisar os indivíduos dentro de uma perspectiva mais ampla, assim os descrevem:

O pressuposto da racionalidade econômica dos indivíduos considera que esses estarão sempre tomando individualmente decisões racionais. Assim, todas as demais dimensões que cercam o ser humano, principalmente a psicológica e a sociológica, são desconsideradas na análise econômica do modelo neoclássico. O equilíbrio do mercado é visto como uma consequência dos comportamentos econômicos individuais, considerando que o todo é formado pela soma das partes, e não considerando outras variáveis externas ao modelo da racionalidade econômica.

Como uma nova forma de pensar, vem sendo utilizada a Teoria Institucional. Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p.11) relatam que a primeira definição para esta teoria, no âmbito da OIE, foi dada por Veblen em 1919: “[...] um determinado modo de pensar para um conjunto de pessoas”. A aplicação desta teoria, conforme os autores ocorreu em 1932 por Walton Hamilton, que considerava a “instituição como uma forma de pensar ou agir de algo que prevalece e permanece, o qual está inserido nos hábitos de um grupo ou nos costumes de um povo”. Dentro deste enfoque a teoria institucional trata de hábitos que se transformam em rotinas, que são a base para a formação de instituições. A figura 01 apresenta o processo da institucionalização.

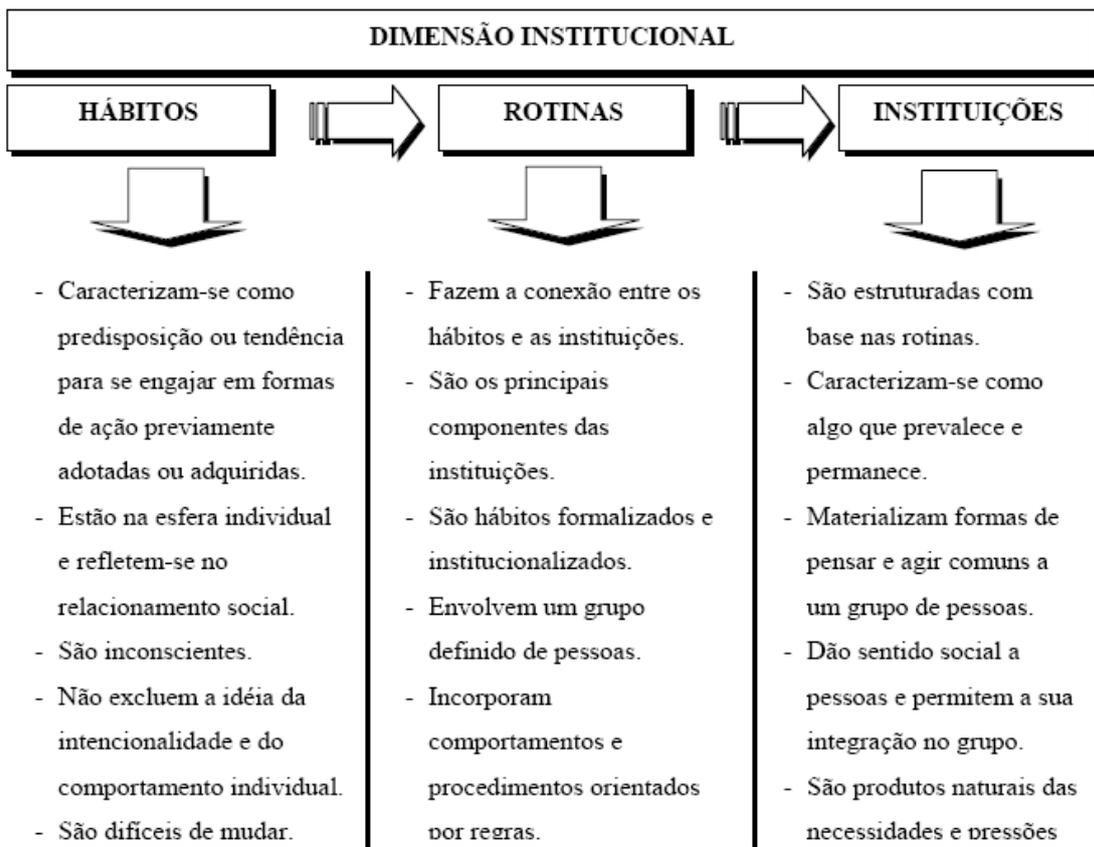


FIGURA 01: Dimensão institucional
 Fonte: Guerreiro, Pereira e Frezatti (2008, p. 48)

Ainda, analisando o processo de institucionalização Tolbert e Zucker (1999, p.205) contribuem dizendo que os:

[...] atores organizacionais distinguem-se por determinados números de propriedades [...] que, provavelmente, afetarão o modo pelo qual os processos institucionais são desempenhados, tanto entre as organizações como dentro delas. Deste modo, consideramos a extensão desta análise especificamente para fluxos institucionais entre organizações formais.

A figura 02 sintetiza a proposta desses autores.



FIGURA 02: Processos inerentes à institucionalização
 Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p.207)

O processo de institucionalização, observado na figura 02 tem como ponto de partida as forças de mercado, mudanças tecnológicas ou legislação. Estas levam a um processo de inovação. A inovação, com a repetição deverá levar a habitualização que iniciará a formação dos objetos (objetificação). Entre a habitualização e a objetificação encontram-se os elementos de monitoramento organizacional e de teorização. Visando chegar-se à sedimentação, onde se pode considerar que um processo levou a uma institucionalização, vê-se a necessidade de transpor as fases de impactos positivos, resistências de grupos contando com o apoio de grupos interessados em defender uma dada institucionalização.

Ainda, refletindo sobre os conceitos de institucionalização Lawrence, Winn e Jennings (2001) consideram que o processo de institucionalização é composto das seguintes fases: Inicial de inovação (que envolve poucos atores), seguidos pela rápida difusão das práticas que se pretende instituir seguido da fase de legitimação, com a qual chega-se à saturação e, em fim, à desinstitucionalização, conforme pode-se verificar na figura 03.

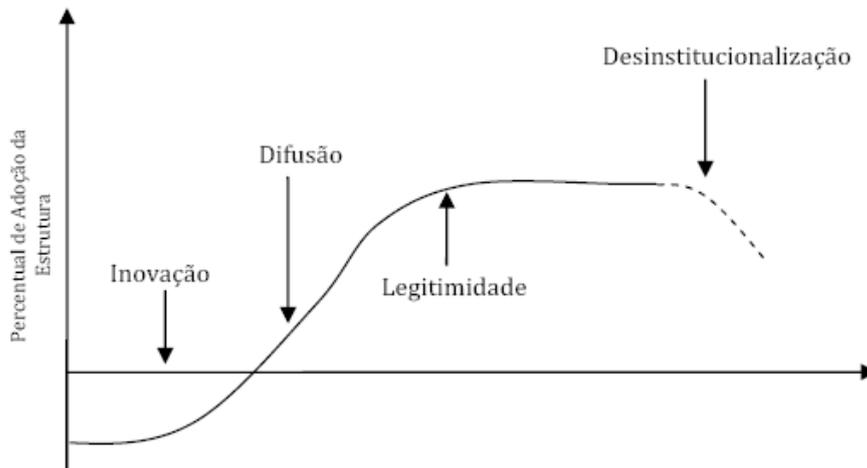


FIGURA 03: Processo de institucionalização e desinstitucionalização
Fonte: Lawrence, Winn e Jennings (2001, p.626)

Para Greenwood, Suddaby e Hinings (2002, p. 60) outras fases devem ser consideradas nesse processo proposto por Lawrence, Winn e Jennings (2001), conforme segue: precipitação abrupta que provoca distúrbio nas práticas existentes; desativação das práticas existentes e entrada de novos atores; pré-institucionalização onde surgem invasões organizacionais independentemente; teorização, onde novas convenções são apresentadas; difusão e re-institucionalização onde novas idéias, práticas, etc. tornam-se totalmente institucionalizadas, conforme demonstrado na figura 04.

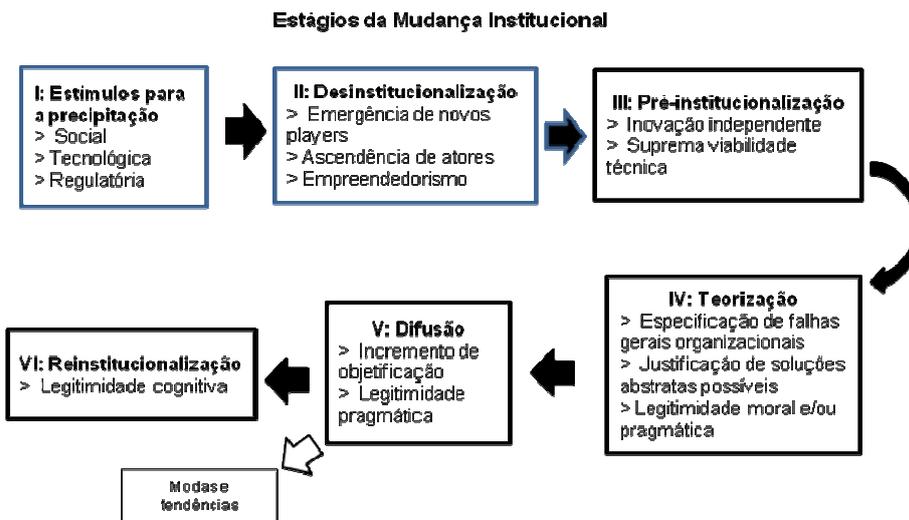


FIGURA 04: Estágios da Mudança Institucional

Fonte: Greenwood, Suddaby e Hinings (2002, p. 60) tradução nossa

Analisando o paradoxo da estabilidade dos sistemas em Contabilidade Gerencial, Guerreiro et al (2005, p. 103), apresentam alguns motivos pelos quais a Contabilidade Gerencial encontra dificuldades na implantação de novas metodologias. Nas suas observações encontra-se a institucionalização como base de novos conceitos que devem ser perseguidos. São esses os motivos citados por Guerreiro et al (2005, p.103):

- (i) fraca orientação normativa no sentido da implementação dos novos modelos; (ii) ausência de elementos facilitadores para o processo de repetição dos modelos, proporcionando certa estabilidade e gerando hábitos; (iii) baixo grau de compreensão dos sistemas pelas pessoas; (iv) baixo grau de percepção pelas pessoas das consequências da implantação dos modelos, no plano pessoal; (v) baixo grau de percepção pelas pessoas das consequências da implantação dos modelos, no âmbito do grupo; (vi) a não percepção pelas pessoas de que os novos modelos lhes conferem legitimidade, tanto no âmbito interno quanto externo; (vii) falta de sintonia dos sistemas com as crenças e valores aceitos e compartilhados pelos membros da organização; e (viii) os novos modelos não representam, efetivamente, como os indivíduos serão avaliados, não só institucionalmente, mas, também, subjetivamente pelos seus pares.

Buscando outras abordagens sobre o fenômeno da institucionalização encontra-se Frumkin e Kaplan (2000) apud Rezende (2009, p.127-133) com suas contribuições “sobre a sequência de eventos e ações que impliquem na formação de instituições e elementos constitutivos do processo institucional”. O modelo conceitual proposto pelos autores analisa a integração entre o nível micro (ações individuais) e o nível macro (fenômeno social) no processo institucional dentro de uma visão processual.

No nível macro o modelo indica que os processos têm início a partir de um disparo que é causado por motivações externas (conflito social ou político, crise de confiança, aparecimento de novos paradigmas ou mesmo por exigências do mercado). A partir daí, ocorrem manifestações simultâneas nas duas esferas (macro e micro).

Na esfera macro são iniciados os processos de convergência da estrutura macro e do pensamento, enquanto que na esfera micro, através de condutores do processo de institucionalização (governos, elites sociais e organizações associativas) são influenciadas as

práticas e crenças individuais de posicionamentos dos agentes. Estes podem ser ativos ou passivos contribuindo ou não na formação de hábitos e rotinas que possibilitarão chegar-se ao nível micro às práticas e crenças individuais institucionalizadas. Esse processo demandará mais ou menos tempo dependendo do resultado obtido pela ação macro de convergência de estruturas e de pensamentos. Cabe considerar que o processo de institucionalização por si só não permanece indefinidamente, pois este sofre pressões permanentes de diversas naturezas, que podem, inclusive, levar a desinstitucionalização. (REZENDE, 2000, p.133- 138). O *Balanced Scorecard* – BSC

Conforme Kaplan e Norton (2004, p. vii-xii) o BSC começou em 1990 como um projeto de pesquisa que envolvia diversas empresas, com objetivo de desenvolver novos meios de medir o desempenho organizacional. Os autores acreditavam que os meios convencionais provenientes da contabilidade financeira não eram capazes de traduzir medidas adequadas para ativos intangíveis, tais como, funcionários, bancos de dados, relacionamentos com clientes, entre outros. Eles também acreditavam que os gestores seriam movidos por sistemas que lhes proporcionassem medidas adequadas para suas necessidades. Com base nesse trabalho surgiu o conceito de um sistema balanceado de mensurações: o *Balanced Scorecard*.

Como consequência do uso deste novo sistema de mensuração, os executivos que o implantaram em suas organizações, perceberam, intuitivamente, que “um sistema de mensuração baseado na estratégia poderia resolver o problema de como comunicar e implementar a estratégia” (KAPLAN e NORTON, 2004, p. viii-ix). Com a implementação deste sistema nas empresas, os autores perceberam que estavam criando um novo sistema para a gestão estratégica. Nessa ocasião (1997) foi lançado o livro “A Estratégia em Ação” que formula as bases do BSC como sistema de mensuração e de gestão do desempenho estratégico. Com o uso dessa metodologia foram identificados os cinco princípios gerenciais para tornar uma “organização orientada para a estratégia”, que também é o título do segundo livro dos autores (lançado em 2001), listados a seguir:

- Traduzir a estratégia em termos operacionais.
- Alinhar a organização à estratégia.
- Transformar a estratégia em tarefa de todos.
- Converter a estratégia em processo contínuo.
- Mobilizar a mudança por meio da liderança executiva. (KAPLAN 2004, p. IX).

Com o desenvolvimento do aprendizado sobre o uso do BSC, também veio a percepção de que a empresa precisa estar focada em seus objetivos e que estes deveriam interligar-se em suas relações de causa e efeito. Com esta percepção veio o lançamento do livro “Mapas Estratégicos” (lançado em 2004), que trata do conceito de que a estratégia para ser bem sucedida depende de três componentes: descrição da estratégia, mensuração da estratégia e gestão da estratégia.

Segundo Kaplan e Norton (1997, p.2) o BSC “traduz a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de medidas de desempenho que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica”. O sistema de medição é feito sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado e crescimento.

A Figura 05 demonstra os conceitos que permitem que seja criada a estrutura necessária para que a estratégia seja transformada em termos operacionais.

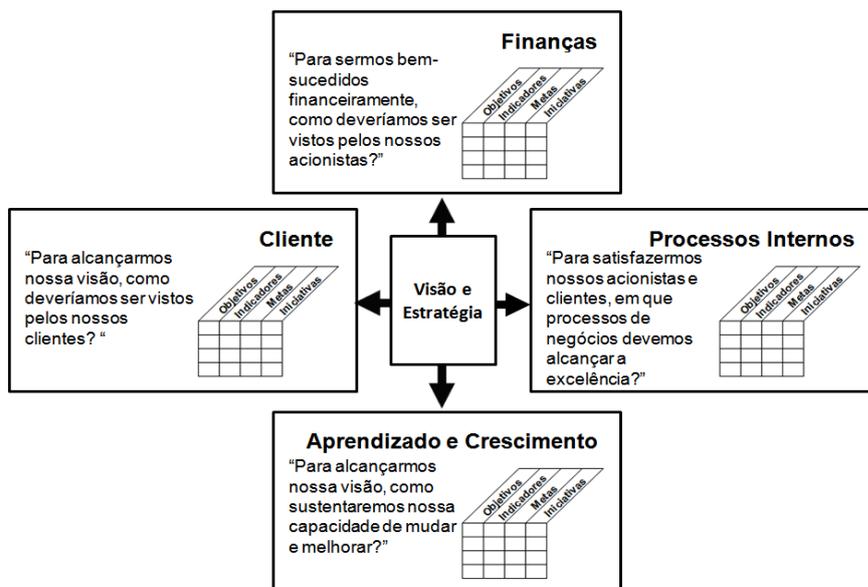


FIGURA 05: Linhas gerais dos conceitos do BSC
 Fonte: Kaplan e Norton (1997, p.10)

Observa-se que a partir da “Visão e Estratégia”, são desenvolvidas para cada uma das perspectivas do BSC (finanças, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento) um conjunto de ações estratégicas que passam a ser acompanhadas através dos painéis de indicadores.

A figura 06 demonstra como o BSC pode ser utilizado como estrutura para ação estratégica de uma empresa.

O processo representado na figura 06 inicia-se com o esclarecimento e formação do consenso sobre a estratégia e a visão, na sequência, são comunicados a todos os agentes da empresa. Estes são educados continuamente quanto à estratégia e à visão e passam a ser vinculados a elas através de recompensas que estão relacionadas com as medidas de desempenho. Elabora-se na sequência o plano de ações estratégicas, alinhando iniciativas, alocando recursos que são acompanhados a partir de marcos de referência.

Todo esse processo é constantemente revisto a partir de um processo de *feedback* que possibilita a articulação de uma visão partilhada bem como a revisão e o aprendizado estratégico.

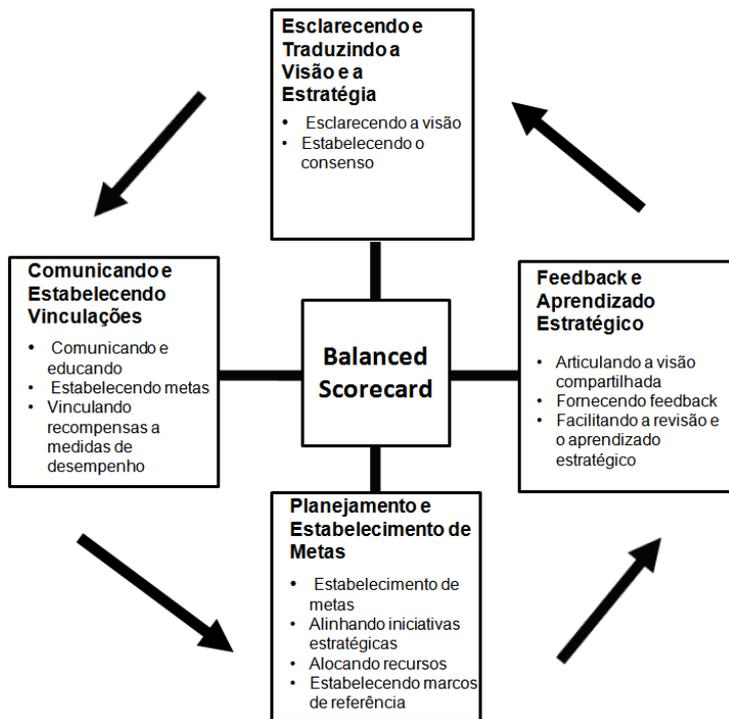


FIGURA 06: O *Balanced Scorecard* como estrutura para ação estratégica.
 Fonte: Kaplan e Norton (1997, p.12).

A figura 07 apresenta um mapa estratégico que contempla as quatro perspectivas para a execução de um BSC. É possível observar as relações de causa e efeito que ocorrem a partir de cada um dos objetivos estratégicos que são definidos para cada uma das perspectivas do BSC.

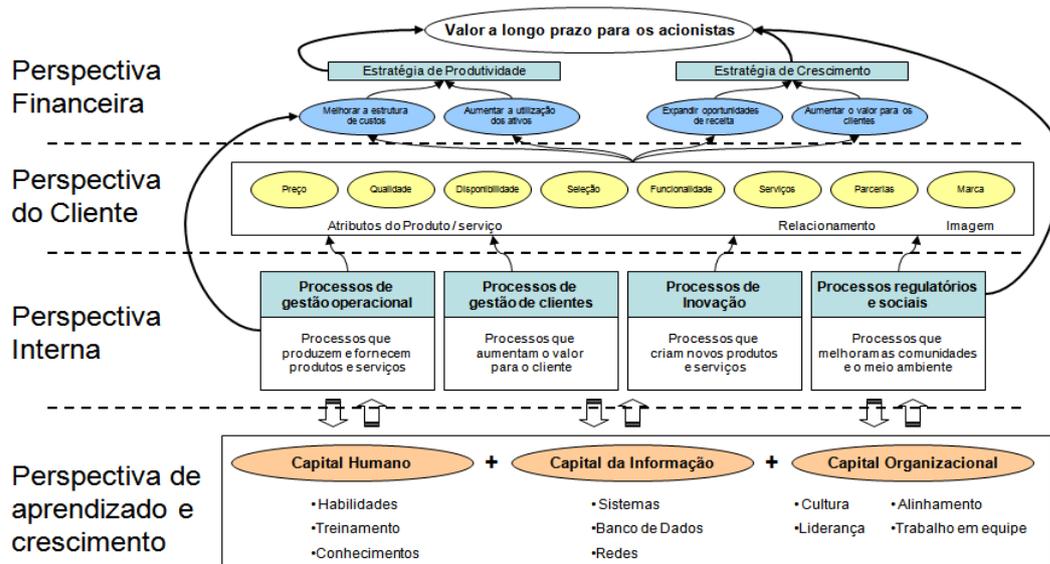


FIGURA 07: Mapa estratégico mostrando as quatro perspectivas do BSC
 Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2004, p. 54).

O uso do BSC deve ser feito de forma integrada com outros elementos de gestão de curto e longo prazo. A figura 08 exemplifica o uso do BSC aliado às ferramentas do planejamento estratégico, do planejamento e execução sendo acompanhado pelas ações de

feedback. Experiências de sucesso no uso do BSC em companhias brasileiras podem ser utilizadas como paradigmas. (DÓRIA; CAMARGO FILHO; BOSQUETTI. 2005.)

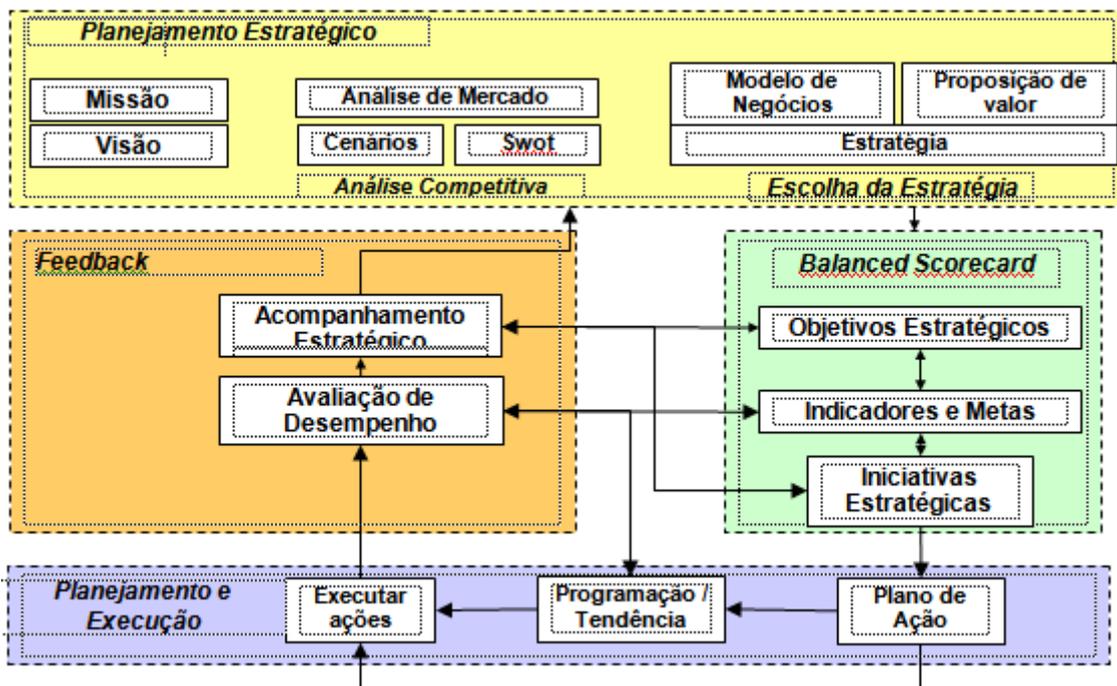


FIGURA 08: O processo de gestão estratégica

Fonte: Adaptado de (DÓRIA; CAMARGO FILHO; BOSQUETTI. 2005. p. 48)

3. Apresentação dos dados e discussão dos resultados

A obra *A Estratégia em Ação - Balanced Scorecard* foi analisada de forma detalhada e minuciosa com o objetivo de identificar evidências de institucionalização. Notadamente alguns princípios do BSC podem contribuir para sua própria institucionalização na medida que possibilita a formação de hábitos, que, por sua vez, são transformados em rotinas. Destacam-se entre eles os seguintes que são apresentados na obra *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard* (KAPLAN; NORTON. 1997).

- Tudo que não é medido não é gerenciado.
- Gerenciamento por Objetivos e Resultados.
- Planejamento Estratégico Contínuo com *feedback* formalizado (reunião de acompanhamento estratégico).
- Descentralização e Gestão por Responsabilidade com desdobramento de objetivos e metas do corporativo até o indivíduo.
- Orientação a Estratégia e Longo Prazo.
- Priorização de projetos (Iniciativas Estratégicas).
- Uso de *Drivers* Financeiros e Não Financeiros.
- Metas Focadas no Mercado.
- Remuneração Variável baseada no desempenho.

Para tanto, foi utilizado um instrumento que possibilitasse identificar e classificar tais evidências dentro de uma perspectiva de classificá-las na visão da Teoria Institucional, que está demonstrado no quadro 01, que foi elaborado com base nas proposições e elementos construtivos do processo institucional organizados por Rezende (2009, p.13) a partir das obras de Frumkin e Kaplan (2000) e Augusto (2007), bem como da relação dos motivos pelos quais a Contabilidade Gerencial encontra dificuldades na implantação de novas metodologias (GUERREIRO, et al; 2005, p.103).

CLASSIFICAÇÃO	DEFINIÇÃO	EXEMPLOS
Disparadores de processos	Fatores que desencadeiam a institucionalização	Conflito social e político, crise de confiança e novo paradigma e exigências de mercado
Condutores do processo de institucionalização	Condutores ou sustentadores do processo de institucionalização	Governo (através de leis), organizações de classe e normatizadoras, elites empresariais.
Agenciamento	Comportamento do agente frente ao processo de institucionalização	Ativamente, passivamente, de ambas as formas
Veículos interiorizadores dos processos nos indivíduos e nas organizações	Veículos responsáveis pelos processos de interiorização da institucionalização nos indivíduos e nas organizações	Normas, <i>new letters</i> , conferências, definição de processos, implantação de ferramentas de TI, <i>wokshops</i> , reuniões de acompanhamento, treinamentos entre outros.
Tempo de difusão	Tempo de difusão de cada um dos fatores de institucionalização nos indivíduos e organizações	Breve, moderado e longo
Grau de percepção das pessoas	Grau de percepção das pessoas a respeito da importância dos sistemas, das consequências sobre a implantação dos modelos propostos (no caso o BSC)	Comprometimento das pessoas na implantação e manutenção de processos e de ferramentas de TI, bem como na manutenção das práticas adotadas de forma a que se tornem hábitos que se transformarão em rotinas que serão as bases das instituições
Crenças e valores	Grau de percepção das pessoas a respeito da importância dos sistemas com as crenças e valores aceitos e partilhados pelos membros da organização.	Adequação das ferramentas e sistemas, bem como dos critérios de mensuração aos objetivos estratégicos.

QUADRO 01 - Classificação dos achados

Fonte: adaptado de Frumkin e Kaplan (2000) e Augusto (2007) apud Rezende e Guerreiro et al (2005, p.103)

A definição de uma evidência baseou-se na condição de que no texto fosse encontrada a expressão *Balanced Scorecard* e a palavra *scorecard*, ou que mesmo não citando tal expressão ou palavra, o conteúdo fizesse referência aos mesmos. A partir deste fato, buscou-se identificar frases, orações e parágrafos que pudessem definir um sentido específico e que pudesse estar relacionado a uma das classificações. No caso do trecho ter familiaridade com mais de um tipo de classificação, escolheu-se a classificação com base na situação de maior identidade.

A palavra institucionalização explicitamente surgiu em apenas uma das citações, nas demais, foram encontradas idéias, com maior ou menor clareza que expressavam tal preocupação.

A partir da leitura da obra referenciada e da classificação dos achados, a tabela 01 apresenta uma síntese das quantidades das citações realizadas por Kaplan e Norton na obra pesquisada.

TABELA 01 - Síntese quantitativa dos achados pesquisados

Classificação	Quantidade	%
Disparadores de processos	7	4%
Condutores do processo de institucionalização	7	4%
Agenciamento	21	13%
Veículos interiorizadores dos processos nos indivíduos e nas organizações	97	61%
Tempo de difusão	7	4%
Grau de percepção das pessoas	11	7%
Crenças e valores	10	6%
Total	160	100%

Fonte: Dos autores

Como pode ser observado na tabela 01, a classificação Veículos interiorizadores dos processos nos indivíduos e nas organizações foi a que mais se destacou, foi encontrada 97 vezes e representa 61% dos achados.

O quadro 02 apresenta a identificação da página que foi localizada cada classificação

Classificação	Páginas
Disparadores de processos	2, 14, 16, 132, 262 e 263.
Condutores do processo de institucionalização	IX, 9, 10, 11, 11,13, 14, 236 e 298.
Agenciamento	12, 14, 50, 52, 53, 68, 111, 203, 208, 218, 223, 237, 275-276, 281, 299, 300, 301, 302, 303 e 304.
Veículos interiorizadores dos processos nos indivíduos e nas organizações	2, 13, 14, 15, 16, 18, 21, 25, 28, 29, 30, 32, 35, 36, 37, 38, 39, 49, 50, 68, 72, 97, 99, 102, 104, 110, 112, 117, 118, 120, 121, 131, 135, 138, 140, 144, 145, 146, 148, 154, 157, 161, 171, 172, 175, 176, 177, 180, 183, 186, 187, 203, 206, 208, 210, 211, 211-214, 215, 216, 221, 226, 228, 231, 233, 234, 235, 236, 237, 240, 241, 242, 250, 251, 254, 258, 273, 274, 277, 279, 279, 280, 281, 281, 286 e 299.
Tempo de difusão	218, 219, 226, 232, 258, 264, 265 e 266.
Grau de percepção das pessoas	16, 202, 208, 210, 231, 237, 238, 256, 257, 266, 271, 273 e 281.
Crenças e valores	2, 9, 24, 25, 29, 200, 201, 202, 202, 231, 264 e 298.

Quadro 02: Localização dos achados pesquisados por tipos

Fonte: Dos autores

Com base nos achados, que totalizaram 160, pode-se afirmar que na obra *A estratégia em ação: Balanced Scorecard* há efetivamente evidências de que o modelo do BSC foi estruturado de forma a possibilitar a formação de hábitos que uma vez assimilados pelo grupo de pessoas envolvidas com sua implantação, poderão ser transformados em rotinas que serão a base da institucionalização do BSC conforme descrito pela OIE.

Apresenta-se no quadro 03 um texto extraído do livro para cada uma das classificações utilizadas na pesquisa a fim de que seja possível perceber o tipo de informação que é fornecida na obra *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard* a partir de um olhar baseado na teoria institucional.

Página	Classificação	Trecho Identificado na Obra
262	Disparadores de processos	Entretanto, as estratégias para as organizações da era da informação não podem ser tão lineares e rígidas. [...] Ocasionalmente precisam ser capazes de criar novas estratégias para aproveitar novas oportunidades, ou para neutralizar novas ameaças não previstas quando da elaboração do plano estratégico inicial.
14	Condutores do processo de institucionalização	O benchmarking pode ser usado para incorporar melhores práticas encontradas no mercado e verificar se as metas internas não aprisionam a unidade de negócios num nível de desempenho inaceitável
300-301	Agenciamento	Identificamos três papéis críticos a serem desempenhados durante as fases de construção e incorporação do BSC como um sistema de gestão estratégica: 1. Arquiteto, 2. Agente de mudanças e 3 Comunicador. O arquiteto é responsável pelo processo de construção [...] O agente de mudança deve se reportar diretamente ao executivo principal [...] O comunicador tem por responsabilidade compreender [...] os objetivos de conscientização e motivação.
215	Veículos interiorizadores dos processos nos indivíduos e nas organizações	Os folhetos, newsletters e BBS são as ferramentas de um programa de comunicação / educação. Para serem eficazes [...] Saberemos se a comunicação foi recebida?
264-266	Tempo de difusão	Por exemplo, quanto tempo será necessário para que a melhoria no treinamento de funcionários e a melhor disponibilidade de sistemas de informações permitam que os funcionários efetuem a venda cruzada de vários produtos financeiros para uma base maior de clientes? [...] Quanto tempo passará entre as melhorias da qualidade e o aumento da retenção de clientes?
231	Grau de percepção das pessoas	A conscientização e o alinhamento desses profissionais facilitará o estabelecimento de metas locais, o <i>feedback</i> e a responsabilidade pela orientação e a responsabilidade pela orientação estratégica da unidade de unidade de negócios.
25	Crenças e valores	O <i>Balanced Scorecard</i> traduz missão e estratégia em objetivos e medidas, organizados segundo quatro perspectivas diferentes: financeira, do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento

QUADRO 03: Identificação dos trechos na obra

Fonte: Dos autores

Quando, porém, efetua-se uma análise mais detalhada sobre os mesmos achados percebe-se que 61% deles referem-se especificamente à classificação: Veículos interiorizadores dos processos nos indivíduos e nas organizações. Ao ler estes achados, percebe-se que maior parte deles está situado na condição de formulação de processos de implantação e uso do BSC. O segundo maior grupo refere-se à classificação agenciamento com 21 achados, totalizando 13% dos achados, conforme pode ser visto no quadro 2. Quanto aos achados classificados em disparadores de processos (importantes para a percepção das motivações pelas quais o processo de institucionalização começa ocorrer), bem como dos condutores de institucionalização (que são os meios pelos quais novas instituições passam a ser percebidas) ambos importantes vetores, surgem apenas 7 vezes, representando 4% dos achados cada. Já os três restantes, tempo de difusão (com 7 achados equivalentes a 4%), grau de percepção das pessoas (com 11 achados equivalentes a 7%) e crenças e valores (com 10 achados equivalentes a 6%), também não têm grande expressividade entre as observações.

Pode-se com base na análise destas informações entender que o principal foco dos autores na realização deste trabalho foi o de fazer um livro que proporcionasse uma abordagem com foco principalmente voltado para a apresentação da metodologia e do papel do agente na aplicação desta metodologia.

4. Conclusões

Com base nos achados, que totalizaram 160, pode-se afirmar que na obra A estratégia em ação há efetivamente evidências de que o modelo do BSC foi estruturado de forma a possibilitar a formação de hábitos que uma vez assimilados pelo grupo de pessoas envolvidas com sua implantação, poderão ser transformados em rotinas que serão a base da institucionalização do BSC. Dessa forma, responde-se a questão de pesquisa.

De outro lado identifica-se que estes achados concretizam-se fortemente nas classificações: Veículos interiorizadores dos processos nos indivíduos e nas organizações, e Agenciamento, o que de certa forma pode explicar a dificuldade que diversas empresas encontram para aplicar tal metodologia, uma vez que ela não dá a devida ênfase aos demais vetores de institucionalização.

5. Referências Bibliográficas

ADSON, B.A. et al, Fatores determinantes no processo de institucionalização de uma metodologia de programação de orçamento implementada em uma unidade do SESC São Paulo. Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, 5a, 2005, São Paulo. **Anais eletrônicos**. Congresso USP. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos52005/169.pdf>>. Acesso em: 25/09/09.

BEBER, S. J. N.; RIBEIRO, J. L. D.; KLIEMANN NETO, F. J. Análise das causas do fracasso em implantações de BSC. **Revista Produção Online**. Florianópolis. v. 6, n. 2. ago. 2006.

BOFF, M.L.; BEUREN, I.M.; GUERREIRO, R.. Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina. **Revista Organizações e Sociedades**, Salvador, v.15, n-46 p.153-173 – jul./set. 2008.

BURNS, J.; SCAPENS, R.W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v.11, 2000.

CARVALHO, F. M.; DIAS, L. N. S.; PROCHNIK, V.. A utilização do Balanced Scorecard em hospitais: o caso do Hospital Nove de Julho. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis. **Anais ...** Florianópolis: Associação Brasileira de Custos, 2005.

CAVALCANTE, C.M.. **Análise metodológica da economia institucional**. 2007. 120f. Dissertação (Mestrado em Economia) Universidade Federal Fluminense, Niteroi, 2007.

CERVO, A.L.; BERVIAN P.A.. Metodologia Científica. 5ª Ed. São Paulo: Ed. Prentice Hall, 2002.

DÓRIA, R.J.; CAMARGO FILHO, E.M.; BOSQUETTI, M.A.. Estudo de Caso: A liderança participativa na construção do mapa estratégico da COPEL. In: Gestão estratégica – Experiências e lições de empresas brasileiras. Editora Campus, 2005.

GOLDSZMIDT, R. G. B.; PROFETA, R. A. Implementação da estratégia: um estudo de casos comparativo ao arcabouço conceitual do *Balanced Scorecard*. In: SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DE PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS – SIMPOI, 7., 2004, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: FGV-EAESP, 2004.

GREENWOOD, R.; SUDDABY, R. and HININGS, C.R., “*Theoring change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields*”, **The Academy of Management Journal**, 45, 2002, 58-80

GUERREIRO, R.; et. al.. O Entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Revista Organizações e Sociedades**, Salvador, v.12, n-35 p.91-106 – out./dez. 2005.

_____; FREZATTI, F., CASADO, T.. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos de psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**. São Paulo, p.7-21. set. 2006.

_____; PEREIRA, C.A.; FREZATTI, F.. Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da Contabilidade Gerencial. **Revista Organizações e Sociedades**, Salvador, v.15, n-44 p.45-62 – jan./mar. 2008.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P.. **A estratégia em ação – Balanced scorecard**. 10 ed. Rio de Janeiro. Campus, 1997.

_____; NORTON, D.P.. **Organização orientada para a estratégia**. 1 ed. Rio de Janeiro. Campus, 2001.

_____; NORTON, D.P.. **Mapas estratégicos – convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. 8 ed. Rio de Janeiro. Campus, 2004.

LAWRENCE, T. B.; WINN M. I.; JENNINGS, P. D. *The temporal dynamics of institutionalization*. Academy of Management, **The Academy of Management Review**. v. 26. n. 4, p. 624-644, 2001

PESSANHA, D.S.; PROCHNIK, V. Obstáculos à implantação do *Balanced Scorecard* em três empresas brasileiras. In: XXVIII ENAMPAD 2004. Curitiba. 2004

PIETRO, Vanderli C. *et al.* Fatores críticos na implantação do *Balanced Scorecard*. **Revista Gestão & Produção**. v. 13, n. 1, p. 81-92, jan./abr., 2006.

REIS, L. G. **A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial**: Um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional. 2008. 187f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

_____; PEREIRA, C.A.. Uma análise das teorias organizacionais para o estudo da Contabilidade Gerencial. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7, 2007, São Paulo. **Anais eletrônicos**. São Paulo: FEA – USP. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/486.pdf>> acesso em: 23 maio 2009.

REZENDE, A.J. Um Estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras. 2009, 206f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

SCAPENS, R.W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, n.5, p.301-321, 1994.

SILVA, P.D.A; SANTOS, O.M.; PROCHNIK, V. Percepções quanto aos fatores críticos à implantação e uso do *Balanced Scorecard*: A experiência da Petrobrás. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade. 2008. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/504.pdf> acesso em: 8 nov. 2009.

SOARES JUNIOR, H; PROCHNIK, V. Experiências comparadas de implantação do *Balanced Scorecard* no Brasil. In: CONGRESSO LATINO AMERICANO DE ESTRATÉGIA, 17., 2004, Santa Catarina, Anais... Santa Catarina: SLADE, 2004.

TOLBERT, P.S.; ZUCKER, L.G. A Institucionalização da Teoria Institucional, In: Clegg, S., Hardy, C. & Nordy, W. *Handbook de Estudos Organizacionais*. Atlas, pp. 196-219. Tradução de Humberto F. Martins e Regina Luna S. Cardoso V.1, São Paulo: Atlas, 1999.

ZAN, A.. Mudanças da Contabilidade Gerencial de uma Organização: Estudo de caso com diagnóstico institucional. 2006, 116f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.