

IMPACTO DO *BALANCED SCORECARD* NA GESTÃO DAS INDÚSTRIAS DE RÁFIA*IMPACT OF BALANCED SCORECARD IN MANAGEMENT OF INDUSTRIES RAFFIA*

Cristian Baú Dal Magro¹
Leonardo Roberto Grellmann²
Fabricia Silva Da Rosa³

RESUMO: As organizações têm buscado novas formas de gerenciamento para enfrentar o ambiente globalizado de alta competitividade. Tratar da contabilidade e do processo de mensuração dos resultados, baseando-se apenas em indicadores contábeis e financeiros, não é mais suficiente. O BSC complementa as medições baseadas apenas em indicadores financeiros, com outros três componentes chamados de perspectivas: clientes, processos internos e aprendizado e crescimento. O estudo foi desenvolvido para explicar quais as principais vantagens da implantação do BSC, a realidade do BSC no contexto estudado, as principais dificuldades de implantação, as razões que levaram a sua utilização como sistema de gestão, sua coesão com o modelo teórico e determinar seu nível de institucionalização. O procedimento da pesquisa quanto aos objetivos caracteriza-se como exploratório, quanto aos procedimentos utilizou-se a entrevista semiestruturada e quanto à abordagem do problema, é de cunho qualitativo. Conclui-se que a dificuldade encontrada em ambas as empresas, foi ensinar a estratégia a todo o quadro funcional, desenhando objetivos específicos a cada funcionário. Verificou-se que na implantação do BSC não foram feitas modificações no modelo de Kaplan e Norton. Conclui-se que as vantagens da implantação do BSC foram o alcance dos objetivos e metas propostos no planejamento estratégico e aumento no aprendizado organizacional.

PALAVRAS CHAVE: Teoria Institucional. Balanced Scorecard. Planejamento Estratégico. Impacto na Gestão.

ABSTRACT: *Organizations have sought new forms of management to face the highly competitive globalized environment. Address the accounting and measurement of the results process based only on accounting and financial indicators is not enough anymore. The BSC complements measurements based only on financial indicators, with three other components called perspectives: customers, internal processes, learning, and growth. The study was designed to explain what the main advantages of the BSC implementation, the reality of the BSC in the studied context, the main difficulties of implementation, the reasons for its use as a management system, its cohesion with the theoretical model and determine its level of institutionalization. The research procedure regarding the goals is characterized as exploratory as to the procedures used the semi - structured interview and how to approach the problem, is a qualitative one. It is concluded that the difficulty in both companies, has been teaching the strategy to all staff, drawing specific goals to each employee. It was found that in the implementation of modifications to the BSC not the Kaplan and Norton model were made. It is concluded that the advantages of the BSC implementation were achieving the goals and targets in strategic planning and increase in organizational learning.*

KEYWORDS: *Institutional Theory. Balanced Scorecard, Strategic Planning. Impact on Management.*

1 Mestre em Ciências Contábeis (FURB). E-mail: cmagro@al.furb.br

2 Graduando em Ciências Contábeis (UCEFF). E-mail: leonardo_grellmann@hotmail.com

3 Doutora em Engenharia de Produção (UFSC). E-mail: fabriciasrosa@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

As organizações têm buscado novas formas de gerenciamento para enfrentar o ambiente globalizado de alta competitividade. Assim, tratar da contabilidade nas empresas e do processo de mensuração dos resultados, baseando-se apenas em índices de desempenho contábeis e financeiros, não é mais o suficiente. O desafio está em fornecer informações corretas e oportunas para que os gestores determinem as estratégias que tornem a organização mais lucrativa e competitiva.

É necessária a implantação de ferramentas de controle do desempenho que sejam capazes de gerar informações úteis e eficientes ao processo de tomada de decisões. Assim, sistemas de avaliação do desempenho baseados apenas em indicadores contábeis e financeiros vêm-se tornando insuficientes, prejudicando a capacidade da organização em agir de forma flexível as mudanças do ambiente (WENKER, 2004).

É preciso considerar a empresa como um sistema cujas partes devem estar inter-relacionadas e funcionando de forma ordenada, com o objetivo de disponibilizar informações para atender às demandas de planejamento, controle e tomada de decisões (PELEIAS, 2002). Dessa forma, os gestores vêm buscando instrumentos gerenciais que forneçam informações que interliguem os aspectos financeiros, operacionais e de mercado com adequação das estratégias e os objetivos organizacionais.

A contabilidade gerencial dispõe de alguns instrumentos voltados ao gerenciamento estratégico das organizações, dentre eles, pode-se citar o *Balanced Scorecard* (BSC). De acordo com Kraemer (2002) é uma ferramenta utilizada para gerenciar processos da gestão organizacional, por meio do estabelecimento de metas, remuneração, alocação de recursos, planejamento e orçamento, *feedback* e aprendizado estratégico.

O BSC tem sido implantado em diversas empresas dos Estados Unidos desde a década de 90, agregando um conjunto de análises financeiras e não financeiras. De acordo com Moraes e Campos (2004) não traz novos conceitos, mas atenta para pontos esquecidos e melhora a compreensão entre estratégia e operação.

Warren (2008) afirma que o BSC é uma ferramenta que auxilia os gestores a equilibrar as operações de curto e longo prazo. Mas, por vezes, alguma operação realizada, visando atingir uma meta proposta no planejamento estratégico de longo prazo pode acarretar em uma perda momentânea na lucratividade. Porém, se estiver justificada e fundamentada em oferecer um ganho futuro, será aceita pelos acionistas e proprietários.

Nesse contexto, levando em consideração a aplicabilidade do modelo de medição de desempenho vista as estratégias organizacionais, criou-se a seguinte questão para o desenvolvimento deste estudo: Quais os impactos do *Balanced Scorecard* - BSC na gestão das indústrias de rafia localizadas no Oeste de Santa Catarina? Para responder a presente questão de pesquisa, o estudo tem como objetivo identificar os impactos do *Balanced Scorecard* - BSC na gestão das indústrias de rafia localizadas no Oeste de Santa Catarina.

A escolha do estudo de caso em indústrias de rafia localizadas no Oeste de Santa Catarina justifica-se pela potencialidade agrícola da região. Dessa forma, as indústrias de rafia produzem embalagens que são utilizadas nos insumos agrícolas comercializados em grande parte no Oeste de Santa Catarina, e em diversas outras regiões potencialmente agrícolas.

Por fim, justifica-se que o avançado estágio (institucionalização) de implantação do sistema de medição de desempenho (BSC) pode fornecer evidências empíricas em relação ao impacto da sua implantação. Contudo, a aplicação da Velha Economia Institucional é relevante para explicar o processo de institucionalização do BSC nas organizações em estudo.

2 VELHA ECONOMIA INSTITUCIONAL (*OLD INSTITUCIONAL ECONOMICS*)

A Teoria Institucional na ótica *Old Institutional Economics* determina que a instituição é o principal objeto de análise, e não o comportamento racional e maximizador dos indivíduos tomadores

de decisões (REIS, 2008). Burns (2000) salienta que a Velha Economia Institucional focaliza no estudo das mudanças nas rotinas dos sistemas de gestão.

O conjunto de abordagens da Velha Economia Institucional fornece arcabouço intelectual ao entendimento dos sistemas de contabilidade gerencial. A abordagem das instituições é apresentada como uma estrutura válida para o entendimento das práticas de contabilidade gerencial como rotinas institucionalizadas (HUMPHREY; SCAPENS, 1996), (SCAPEN; ROBERTS, 1993).

Assim, a instituição é o principal objeto de análise na ótica da Velha Economia Institucional. Burns e Scapens (2000) definem a instituição como pressupostos compartilhados e aceitos de forma inquestionável, pelos quais identificam categorias de atores, suas atividades e relacionamentos apropriados. Burns (2000) salienta que a Velha Economia Institucional considera instituição como uma forma de pensar ou agir em algo que prevalece e permanece, o qual está inserido nos hábitos de um grupo.

As ideias de hábitos e instituições estão conectadas por meio do conceito de rotina. A caracterização de hábitos envolve uma tendência para se engajar em formas de ação anteriormente adotadas ou adquiridas, contudo, sua existência não inviabiliza a modificação nas organizações. Além disso, tem-se que as rotinas são hábitos formalizados e institucionalizados, incorporando comportamentos orientados por regras e repetição de ações (RUSSO et al., 2012).

As regras são as declarações formais de procedimentos, e as rotinas são os procedimentos efetivamente utilizados (BURNS; SCAPENS, 2000). De acordo com Bowman (1994), as rotinas podem atrapalhar o pensamento e a mudança estratégica e inibir a inovação das organizações. As rotinas fazem parte da experiência adquirida na interação com o trabalho empresarial.

Burns e Scapens (2000) sustentam a contabilidade gerencial como uma instituição, oferecendo conceitos como hábitos, rotinas e instituições, os quais permitem sugerir que as práticas contábeis se tornem rotineiras e, com o passar do tempo, façam parte de um conjunto de crenças inquestionáveis. Assim, a Velha Economia Institucional busca entender como os hábitos e as regras são transmitidas, replicadas e estruturadas em torno das atividades organizacionais ao longo do tempo (HODGSON, 1998).

De acordo com a Velha Economia Institucional, a adoção do *Balanced Scorecard* deve levar em consideração o contexto organizacional interno e externo. Assume que poderão existir lacunas entre as delimitações associadas ao BSC e as práticas institucionalizadas na organização, portanto, as ações dos indivíduos são influenciadas por regras e rotinas e não pelos princípios prescritos na literatura do BSC (SIMÕES; RODRIGUES, 2012).

A adoção do BSC pode ser uma potencial fonte de resistência e de conflito, se as mudanças desafiarem as rotinas e não forem consistentes com as instituições atuais. Contudo, o sucesso na implementação do BSC irá depender do seu nível de consistência com instituições atuais. Portanto, as normas e valores da implementação do BSC devem estar em conformidade com as normas e valores daqueles que vão implementar e usar o instrumento (SIMÕES; RODRIGUES, 2012).

Russo et al., (2012) comentam que o processo de institucionalização de um determinado artefato de gestão ocorre em três estágios distintos: a) pré-institucional, semi-institucional e total institucionalização. No estágio pré-institucional, os processos de institucionalização (habitualização) têm baixo nível de teorização sobre a proposta de novas estruturas.

O estágio de semi-institucionalização é caracterizado pela objetificação do novo elemento institucional, tornando disperso e permanente no interior da organização (TOLBERT; ZUCKER, 1999). Nesta fase, as organizações utilizam dos resultados de implementações em outras organizações, fazendo com que fiquem cada vez mais parecidas umas com as outras (DIMAGGIO; POWEL, 1983).

Por fim, o estágio de total institucionalização é associado ao processo de sedimentação (SIMÕES; RODRIGUES, 2012). A total institucionalização ocorre pela continuidade do uso e da manutenção da estrutura por meio de sua sobrevivência ao longo do tempo. Assim, a sedimentação é caracterizada pela propagação virtualmente completa das estruturas por todo o grupo e pela perpetuidade (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Dessa forma, a implementação de novas formas de gestão pode ser caracterizada como institucionalizada, quando se torna amplamente aceita na organização e quando se transforma

em um controle de gestão (HUMPHREY; SCAPENS, 1996), (SCAPEN; ROBERTS, 1993), (BURNS; SCAPENS, 2000).

3 *BALANCED SCORECARD* INTERADO COM A ESTRATÉGIA E A GESTÃO

A geração de informações para tomada de decisão é fundamental para as empresas que almejam crescimento e aumento de seus resultados. A gestão empresarial baseada apenas em controles financeiros e operacionais, preocupados em emitir relatórios sobre a situação atual ou passada da entidade, não é mais capaz de fornecer orientações adequadas à tomada das decisões (OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2010).

Igarashi et al., (2010) comentam que pesquisadores têm percebido que ferramentas tradicionais de gerenciamento não atendem a certas necessidades empresariais. Surgiu a necessidade de um instrumento que proporcione mais do que indicadores de desempenho, suporte as decisões estratégicas. O *Balanced Scorecard* (BSC) pode suprir essa lacuna por ser um sistema de gestão estratégica com propósitos de curto e longo prazo.

O BSC surgiu em 1990, diante da preocupação com as estratégias e com a medição do desempenho das organizações. Foi desenvolvido por dois pesquisadores, Roberto Kaplan e David Norton, quando o Instituto Nolan Norton, unidade de pesquisa da KPMG, patrocinou um estudo de um ano em diversas empresas, que buscou um novo método para a mensuração de desempenho (KAPLAN; NORTON, 1997).

Para Costa (2001), o conceito do BSC evoluiu em três diferentes momentos: a) em primeiro lugar, o BSC original reunia em um único relatório as medidas que indicavam o alcance de metas; b) posteriormente, algumas experiências de implantação do BSC mostraram um sistema eficiente para comunicar a estratégia das empresas para o alinhamento das atividades a essa estratégia; c) por fim, o uso do BSC como um instrumento de comunicação e alinhamento da estratégia apresentou diversas deficiências nos sistemas gerenciais tradicionais. Lima, Cavalcanti e Ponte (2004) corroboram que o BSC tornou-se um cobiçado modelo de gestão orientado para a estratégia empresarial.

No Brasil, a partir dos questionamentos de executivos e acionistas em relação aos métodos de mensuração do desempenho e da preocupação com uma gestão estratégica que proporcione melhores resultados. Muitas organizações têm adotado medidas e conceitos advindos de uma metodologia denominada *Balanced Scorecard* - BSC (CREPALDI, 2004).

O BSC parte do pressuposto de que as empresas constroem metas estratégicas, mas não desenvolvem um sistema de acompanhamento diário da empresa e dos gestores divisionais. Desta forma, o BSC surge como um sistema de acompanhamento do desempenho e da estratégia organizacional (PADOVEZE, 2004).

O *Balanced Scorecard* tem demonstrado que é altamente eficaz como um sistema que traduz a visão em um conjunto claro de objetivos das diversas unidades ou áreas de uma mesma empresa. Nesse contexto, a visão organizacional é transformada em estratégias que se desdobram em ações adequadas para o alcance dos resultados (CREPALDI, 2004).

De acordo com Kaplan e Norton (1997), a interação do BSC com a estratégia da organização depende que as diversas medidas de desempenho sejam articuladas com objetivos e medidas coerentes, atingindo o objetivo de comunicar a estratégia empresarial para todos os níveis da organização.

O *scorecard* precisa contar com um conjunto de relações de causa e efeito entre as variáveis de desempenho, incluindo indicadores de fatos, tendências e ciclos de *feedback*, que descrevam a trajetória da estratégia organizacional (SPESSATTO, 2009).

Para Kaplan e Norton (1997), o BSC pode servir como um incentivo para a vinculação dos objetivos financeiros à estratégia da empresa. “Qualquer medida selecionada deve fazer parte de uma cadeia de relações de causa e efeito que culminam com a melhoria do desempenho financeiro” (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 49).

Assim, a formulação das estratégias deve iniciar pelos objetivos financeiros de longo prazo e relacionar-se com as ações, que precisam ser tomadas nas perspectivas dos processos financeiros, dos clientes, dos processos internos e, por fim, dos funcionários e sistemas, afim de que, seja alcançado o desempenho almejado (KAPLAN; NORTON, 1997).

Por fim, Kaplan e Norton (1997) expõem que um bom BSC precisa associar as medidas de resultado aos vetores de desempenho. Essa associação permite aos gestores compreender os resultados alcançados e fornecer uma indicação de que a estratégia seja alcançada.

4 ASPECTOS CRÍTICOS RELACIONADOS À IMPLANTAÇÃO DO BSC

Muitas empresas, mesmo com uso significativo de recursos humanos e financeiros, encontram dificuldades ao implementar o BSC (MERCER, 1999), (SCHNEIDERMAN, 1999), (KAPLAN; NORTON, 2000).

Nesse paradigma, um dos problemas mais comuns ocorre quando os executivos passam a delegar toda a estratégia do processo de implementação do BSC ao nível hierárquico intermediário (PRIETO et al., 2006). Kaplan (1999) comenta que os gestores de nível intermediário podem não estar preparados para entender a estratégia e nem o projeto do BSC como um todo, não tendo a autoridade e conhecimento suficientes para a obtenção de sucesso.

Além disso, Kaplan (1999) enfatiza que a posição da alta administração deve ser a de dividir as funções e responsabilidades, evitando o possível isolamento de algum setor durante a implementação do sistema. Dessa forma, os *scorecards* devem ser atribuídos de forma gradual, distribuindo o esforço da implementação e também ajustando e refinando os objetivos e necessidades para todos os setores (KAPLAN, 1999).

Na implementação de um sistema de medida de *performance* existe o risco de se produzirem valores incompatíveis com o uso de modelos sem a devida caracterização (Prieto et al. 2006). Kaplan e Norton (1993) argumentam que as diferentes situações de mercado, segmentos de negócios, estratégias de produtos e ambiente de negócios demandam diferentes *scorecards*.

Hauser e Katz (1998) relatam que ao implementar um sistema de medida de *performance* é preciso evitar que a baixa capacidade de empregados e gerentes em diversificar riscos afete a escolha de projetos em função de métricas não claras que permitam a escolha pelo menor riscos, comprometendo possíveis resultados de longo prazo. Tal problema pode ser evitado com a escolha de valores que possam ser implementados a curto prazo, mas que estejam fortemente ligados aos objetivos e estratégias (HAUSER; KATZ, 1998).

Outro erro comum, que é apresentado por Kaplan e Norton (1999), consiste em considerar o BSC simplesmente como um projeto para desenvolver métricas, em vez de um projeto de mudanças estratégicas. Por fim, é importante que as pessoas envolvidas na condução do projeto BSC estejam estrategicamente posicionadas e integradas, de forma a analisar em detalhes a estratégia e os valores da empresa como um todo. É preciso evitar que a equipe seja formada apenas por especialistas em determinadas funções (Prieto et al., 2006).

5 ESTUDOS ANTERIORES CORRELACIONADOS

Foram selecionados estudos nacionais e internacionais relacionados ao processo de implementação, mudança na gestão e foco na estratégia, ocasionados pelo BSC (MORAES; CAMPOS, 2004), (PARISOTTO, 2005), (PRIETO et al., 2006) (CARPES; PERTUZATTI; MERLO, 2007), (ROCHA; CASTRO, 2008), (SPESSATTO, 2009), (IGARASHI et al., 2010), (ROCHA; LAVARDA, 2011). Assim, o quadro 1 demonstra os objetivos e as principais conclusões dos estudos selecionados.

Quadro 1: Estudos anteriores relacionados ao BSC

Autores	Objetivos	Principais Conclusões
Moraes e Campos (2004)	Identificaram quais as contribuições do BSC para a melhoria no nível informacional da contabilidade gerencial.	Concluíram que o BSC tem se revelado uma ferramenta capaz de atender as novas exigências relativas à gestão. Com a implementação do BSC a contabilidade gerencial pode adaptar-se às mudanças do ambiente e tornar-se um sistema de informação mais eficiente e eficaz.
Parisotto (2005)	Avaliou o desempenho voltado à estratégia em um supermercado, com a utilização do BSC.	Concluiu que a avaliação de desempenho realizada com o uso do BSC, conduz a empresa na otimização de seu processo de gestão, auxilia na identificação das oportunidades e fatores críticos, relacionado a satisfação dos funcionários com a eficiência dos processos e retenção dos clientes, assim como, a comunicação empresarial e a gestão participativa, induzindo ao questionamento e à formulação de ações corretivas e pró-ativas.
Prieto et al., (2006)	Investigaram os fatores críticos de sucesso na implementação do BSC, bem como o processo de mudança e as técnicas envolvidas nos bastidores da sua implementação.	Concluíram que alguns fatores críticos para o sucesso na implementação do BSC não são praticados, dentre eles, a falta de comprometimento da alta administração. Observaram que os processos de implementação que obtiveram sucesso possuíam uma estrutura formal e processos de comunicação bem definidos, atrelados ao forte alinhamento estratégico. Foram apontadas situações que prejudicam a implementação do BSC por parte das empresas de consultoria e das empresas usuárias do BSC: discussões não claras e pouco frequentes; quatro perspectivas não balanceadas; BSC como único evento e não como processo contínuo; e não divisão de papéis e responsabilidades.
Carpes et al., (2007)	Discutiram a importância do BSC como uma ferramenta de gestão que desafia a empresa e apresentar uma proposta de avaliação estratégica fundamentada no conceito de BSC.	Concluíram que as empresas encontram dificuldades em estabelecer suas estratégias e em deixar para segundo plano os objetivos secundários. Por esse motivo, existe a dificuldade de construir o planejamento estratégico para um período no mínimo de médio prazo. Assim, o BSC é importante para alinhar a empresa às suas estratégias e o seu sucesso está alinhado a uma cultura que visa acompanhar seu desenvolvimento e aprimoramento.
Rocha e Castro (2008)	Descreveram os fatores que facilitam ou dificultam a implantação do BSC, as razões que explicam sua utilização, o grau de coerência entre o modelo teórico e sua aplicação prática.	Os resultados apresentam que uma única empresa tem um modelo de BSC totalmente desenvolvido “tipo III” (um BSC totalmente desenvolvido que cumpre com as características nomeadas nas classificações I e II e que ajuda na implantação da estratégia tratando de influir no comportamento das pessoas e diminuindo a brecha que se produz entre a estratégia expressada e as ações do dia a dia.), das restantes 13 apresentavam um BSC “tipo II” (um sistema de medição do desempenho multidimensional que descreve a estratégia usando uma cadeia sequencial de causas e efeitos para ligar os diversos indicadores) e 2 empresas possuíam um BSC “tipo I” (um sistema de medição do desempenho multidimensional que combina medidas estratégicas financeiras e não financeiras).

Spessatto (2009)	Analisou o processo de implantação do BSC nas maiores empresas da Região Sul do Brasil.	Os resultados da pesquisa mostraram que o processo de implantação do BSC levou de um a quatro anos para ser concluído. O motivo apontado como mais relevante para a implantação foi alinhar a organização com a estratégia. A maior dificuldade enfrentada no processo foi mobilizar todos a trabalharem com o modelo. O impacto prevaleceu que as medidas de desempenho definidas no BSC são capazes de diferenciar a estratégia da empresa, tornando-a única e, como efeito mais significativo apontou o foco na estratégia.
Igarashi et al., (2010)	Propuseram a implantação do mapa estratégico e painel de desempenho como ferramenta gerencial.	Concluíram que a ferramenta implantada ofereceu à organização um método de apoio à tomada de decisão, melhorou o processo de tomada de decisão, o feedback, o aprendizado estratégico e permitiu a análise do desempenho operacional.
Rocha e Lavarda (2011)	Investigaram o uso do BSC como instrumento que facilita o planejamento e controle, especificamente no ajuste entre os objetivos estratégicos e planos operacionais, identificando as causas e efeitos.	Concluíram que os principais motivos que facilitam ou inibem a implantação do BSC são, a cultura organizacional, a preparação e motivação dos colaboradores, o empenho da alta administração e principalmente que o uso do planejamento estratégico facilita o processo de implantação de um sistema de medição de desempenho.
Russo et al., (2012)	Verificaram com base na Teoria Institucional se existem evidências de que o modelo do BSC (na obra <i>Estratégia em Ação</i>) possui elementos que favoreçam sua institucionalização.	Concluíram que a obra “Estratégia em Ação” tem preocupação prioritária em legitimar o artefato (BSC) junto as organizações, apresentando-o como um instrumento consagrado de gestão. Assim, os aspectos para suporte ao estágio de semi institucionalização (26% dos achados) e ao estágio de total institucionalização (10% dos achados) permitem concluir que os autores se preocupam em propor um artefato sem o foco efetivo em sua institucionalização, o que pode, de certa forma, justificar a grande dificuldade encontrada por muitas empresas que investem na implantação dessa metodologia.

Fonte: Dados da pesquisa.

6 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos utilizados no presente estudo tornam-se imprescindíveis para esclarecer como serão alcançados os propósitos. Assim, o estudo é caracterizado quanto aos objetivos, como uma pesquisa exploratória. De acordo com Raupp e Beuren (2008, p. 80), “por meio de estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”.

O procedimento adotado para a pesquisa foi o multicaso, por não se limitar a um único caso (TRIVIÑOS, 1987), mas em duas empresas pré-selecionadas. Segundo Yin (2001), o estudo multicaso proporciona uma maior abrangência dos resultados, não se limitando a informações de uma única organização.

A amostra da pesquisa foi intencional selecionada por acessibilidade aos dados e alinhamento com o objetivo da pesquisa, sendo composta de duas indústrias de rafia localizadas no Oeste de Santa Catarina. Ressalta-se que a escolha é pautada na particularidade de que tais

organizações possuem o sistema BSC implantado há mais de quatro anos. Portanto, as indústrias da amostra tornam-se propícias em fornecer dados precisos sobre os impactos do *Balanced Scorecard* (BSC) na gestão das organizações.

Quanto à abordagem do problema se dará de forma qualitativa que segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 61), “é caracterizada pela descrição, compreensão e interpretação de fatos e fenômenos”.

Para a coleta dos dados foi utilizada a entrevista semiestruturada, por meio da qual o entrevistador tem a liberdade para dar o direcionamento que considerar adequado com o objetivo de obter a maior quantidade de informações. Segundo Triviños (1987), a entrevista semiestruturada parte de certos questionamentos básicos, apoiados no referencial teórico, que provocam novos questionamentos no transcorrer da entrevista.

Foram aplicadas duas entrevistas, uma com o gestor responsável pelo setor de controladoria da “empresa A”, e outra com o gestor responsável pelo setor de controladoria da “empresa B”. Para a aplicação das entrevistas, primeiramente o pesquisador entrou em contato por telefone com os gestores com o objetivo de marcar a data e o horário. Assim, no dia 18 de outubro de 2012, o pesquisador se deslocou até a “empresa A” localizada no Município de Mondai/SC e, posteriormente, até a “empresa B” localizada no Município de Xaxim/SC com o objetivo de aplicar as entrevistas com respectivos gestores. Desse modo, as entrevistas foram gravadas e transcritas em documento eletrônico para dar maior confiabilidade e obtenção de interação suficiente com as informações obtidas.

Com a aplicação das entrevistas semiestruturadas buscou-se identificar: como está estruturado o planejamento estratégico da organização; como surgiu a intenção de implantar um sistema de gestão baseado na estratégia; qual foi a motivação para a escolha do *Balanced Scorecard* como um sistema de gestão baseado na estratégia; como ocorreu o processo de implantação do *Balanced Scorecard*; a estrutura de avaliação de desempenho do *Balanced Scorecard* está bem definida e todos os colaboradores estão informados sobre seu funcionamento; a organização utiliza das quatro perspectivas do BSC (financeira, do cliente, do processo interno e de aprendizado e crescimento), ou por achar conveniente fez alguma alteração; quais as melhorias e mazelas na gestão da organização com o pleno funcionamento do *Balanced Scorecard*.

7 APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS OBJETO DE ESTUDO

A amostra da pesquisa foi composta pelas duas empresas abaixo descritas, as quais serão apresentadas como “Empresa A” e “Empresa B”, a fim de preservar o nome e a divulgação dos dados das organizações. “Empresa A” é situada no Município de Mondai/SC e está no mercado desde março de 1970. Foi criada por um grupo de empreendedores com o objetivo de contribuir para o desenvolvimento econômico e a geração de empregos na região. A empresa explora a atividade de fabricação de embalagens de rafia e atualmente possui em seu quadro, aproximadamente 450 colaboradores.

A organização iniciou o processo de implantação do *Balanced Scorecard* em meados dos anos 2000. Ao iniciar a implantação do BSC, a empresa conscientizou seu quadro funcional com treinamentos e elaborou o planejamento operacional, para dar suporte à implantação do BSC. Desse modo, os gestores desenvolveram de forma correta a disseminação do propósito de implementação do BSC, adequando o princípio de habitualização e teorização da metodologia ao ambiente organizacional. Esse fato corrobora com as premissas do estágio de pré-institucional compreendido pela Velha Economia Institucional (RUSSO et al., 2012).

A “Empresa B” foi fundada em 1996, no Município de Xanxerê/SC, e após dois anos transferiu suas atividades para a cidade de Xaxim/SC, onde permanece até os dias atuais. A organização foi criada com o objetivo de levar a seus clientes o melhor produto à base de polipropileno. Atualmente, a empresa está entre as maiores do ramo, com aproximadamente 830 funcionários que

atuam em três fábricas. Dentre os produtos comercializados estão principalmente, às sacarias de rafia, *big bags* e tecidos derivados do polipropileno.

Por fim, destaca-se que a organização iniciou o processo de implantação do *Balanced Scorecard* em meados dos anos 1999. No processo de implantação do BSC, a empresa elaborou um procedimento de conscientização do quadro funcional e elaborou o planejamento operacional. Além disso, toda a gestão estava comprometida com o processo de implantação do sistema de gestão. O fato corrobora com as premissas do estágio de pré-institucional compreendido pela Velha Economia Institucional (RUSSO et al., 2012).

8 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Apresentam-se os resultados deste estudo, em que a primeira etapa da entrevista foi composta por quatro questões, que serviram para caracterizar os respondentes. Dessa forma, o quadro 2 demonstra os dados sobre cargo/função ocupados pelos respondentes, formação acadêmica dos respondentes, anos de atuação das organizações no mercado e número de funcionários que atuam nas organizações.

Quadro 2: Caracterização dos respondentes

Nº	Questões	Respostas “Empresa A”	“Respostas Empresa B”
01	Cargo/função	Gerente de Controladoria	Gerente de Controladoria
02	Formação acadêmica	Graduação em Ciências Contábeis; Especialização em Controladoria e Finanças.	Graduação em Ciências Contábeis; Especialização em Custos e Controladoria.
03	Anos de atuação no mercado	42	18
04	Número de funcionários	450	830

Fonte: Dados das entrevistas

Verifica-se no quadro 2 que os cargos ocupados pelos respondentes são de gerente de controladoria para a Empresa A e para a Empresa B. A formação acadêmica do respondente da Empresa A é graduação em Ciências Contábeis e especialização em controladoria e finanças, e do respondente da Empresa B é graduação em Ciências Contábeis e especialização em custos e controladoria.

A Empresa A atua a maior tempo no mercado, totalizando 42 anos e seu quadro funcional é de aproximadamente 450 funcionários. Em contrapartida, a Empresa B tem menor tempo de atuação no mercado, totalizando 18 anos, e um quadro funcional superior, com aproximadamente 830 funcionários. Ambos, respondentes destacaram que o número de funcionários pode variar de acordo com a necessidade de produção.

Em seguida, os entrevistados foram questionados sobre a forma de estruturação do planejamento estratégico na organização. Assim, de acordo com o respondente da empresa A e da empresa B, o planejamento estratégico está estruturado da seguinte forma:

A gente tem uma equipe de planejamento na empresa, que é formada por uma diretoria de planejamento e também pela área de qualidade e de controladoria que são as três áreas que hoje atuam no planejamento como um todo, mas com certeza o principal responsável é o próprio presidente da empresa que faz com que suas determinações sejam executadas (empresa A).

O planejamento estratégico funciona da seguinte maneira, para a parte de formação de preço de venda, existe um sistema instalado denominado BC, onde anualmente

passamos por uma revisão dentro dele, lá se tem roteiro de fabricação, ficha técnica (...) isso faz parte do planejamento estratégico. Além disso, são elaborados os orçamentos para cada setor, que envolve parte de mão-de-obra, depreciação e toda a parte de custos, que é revisado no orçamento (empresa B).

Verifica-se que na empresa A o Presidente é responsável pelas decisões que envolvem o planejamento. Por outro lado, existe uma equipe especializada que fornece suporte para que o planejamento estratégico seja elaborado de forma adequada. Na empresa B, o planejamento estratégico é baseado no orçamento empresarial, que é constantemente revisado. Por outro lado, na empresa B também existe uma equipe especializada que trabalha em conjunto com os sócios para que o planejamento estratégico seja exequível.

Levando em consideração a implantação do BSC, os resultados corroboram com Kaplan e Norton (1997), que relatam que o processo do *Scorecard* tem início com um trabalho de equipe da alta administração, visando traduzir a estratégia de sua unidade de negócios em objetivos estratégicos específicos; ao estabelecer metas, a equipe deve priorizar a receita e o crescimento e, assim, para cada perspectiva seus *Scorecards*. Rocha e Lavarda (2011) mencionam que cabe aos gestores a elaboração do planejamento organizacional, levando em consideração experiências anteriores, pesquisas de mercado, investigações, estatísticas e inferências advindas de pesquisas, entre outras.

Posteriormente, os entrevistados foram questionados sobre como surgiu a intenção de implementar um sistema de gestão baseado na estratégia, e qual motivação para a escolha do *Balanced Scorecard*. O respondente da empresa A e da empresa B mencionaram o seguinte:

[...] nós planejávamos períodos de ano em ano, no entanto chegou um momento em que a empresa precisava crescer, então buscamos ferramentas que pudessem dar um horizonte maior. Assim, trouxemos o planejamento estratégico, definindo missão, visão e os valores da empresa e algumas estratégias. Trabalhamos com o orçamento empresarial para um ano e o planejamento estratégico para cinco anos. No entanto, no decorrer desse ciclo de cinco anos, percebemos que as pessoas do chão de fábrica, não entendiam de forma adequada a estratégia da empresa. Procuramos as ferramentas de gestão existentes no mercado e encontramos o BSC. Buscamos uma consultoria, no sentido de explicar um pouco o que era o sistema e também para auxiliar na sua implementação. Então, no terceiro ano do planejamento, em 2005 ou 2006 implantamos o BSC. O BSC foi escolhido por ser um sistema que busca explicar uma relação de causa e efeito, sintetizando as informações relevantes dentro de uma figura que é o mapa estratégico. Com isso conseguimos alinhar causa e efeito, elegendo indicadores e itens de controle. Os indicadores de controle foram estabelecidos de uma forma simples, ou seja, em uma pequena folha foram descritas as estratégias e posteriormente levadas a todos os setores da empresa. Os funcionários ficaram cientes das suas responsabilidades no dia a dia com o alcance dos objetivos da organização (empresa A). A intenção de implantar o BSC surgiu do atual gerente de fábrica e de um terceiro que presta assessoria na área de controladoria, eles que montaram a estrutura existente. Cabe ressaltar que essa estrutura está atualmente toda em planilhas de Excel baseada em metas alocadas a cada setor, configurando dessa forma uma espécie de mapa estratégico, com indicadores para cada área. É feito fechamento mensal, porém o acompanhamento é diário tanto nas fábricas como no setor administrativo (empresa B).

Observa-se que na empresa A, a intenção de implantar o BSC surgiu devido à necessidade de uma visão de longo prazo e de um planejamento mais concreto para a execução das ações. Desse modo, como a empresa já elaborava o planejamento estratégico, somente necessitava de um sistema que traduzisse as estratégias em objetivos concretos. Os resultados demonstram que o planejamento estratégico era utilizado como um elemento disperso, estando semi-institucionalizado entre os membros do ambiente organizacional (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Por outro lado, na empresa B a intenção de implantar um sistema de gestão surgiu do setor de controladoria e com o auxílio de uma consultoria. A empresa escolheu o BSC pelo fato de ser um sistema que traduz as informações para acompanhamento diário em um conjunto abrangente de medidas de desempenho, alinhando a missão, os objetivos e as estratégias organizacionais. Contudo, verifica-se que as estratégias estavam dispersas e não alinhadas com as medidas de desempenho, a missão e aos objetivos organizacionais estando semi-institucionalizada no ambiente organizacional (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Oliveira et al., (2010), definem que os mais conceituados autores e pesquisadores da atualidade são unânimes em afirmar que os sistemas de gestão tradicionais serviram bem na era industrial, mas já não são apropriados para direcionar e avaliar competências que as empresas da era do conhecimento devem dominar. Assim, conclui-se que em ambas as organizações, a intenção de implementar o BSC surgiu pela não sedimentação do planejamento estratégico e das estratégias organizacionais

Na sequência, os entrevistados foram questionados sobre como ocorreu o processo de implantação do *Balanced Scorecard*. Para tanto, o respondente da empresa A e da empresa B destacaram que:

Primeiramente, foi necessário o entendimento da própria ferramenta, do que realmente se tratava. Entender bem a parte teórica, fugindo um pouco daqueles controles financeiros, de faturamento e de resultado. Em seguida partir um pouco para alguns indicadores que afetam a qualidade e a satisfação, todos direcionados para as perspectivas e planejamentos do mapa do BSC. Tivemos várias reuniões bem didáticas, trabalhamos no grande grupo os principais objetivos da empresa no sentido de buscar o que era diferente, o que a empresa tinha de pontos fortes e fracos, o que o mercado valorizava em termos de atuação de produtos, prazo de entrega, e fomos montando o que cada um achava em termos de objetivos. Esses objetivos foram, de certa forma, substituídos por outros, criando assim os itens de controle e os objetivos estratégicos elencados ao formato do *Balanced* (empresa A). Foi bem didático e participativo. O processo de implantação do BSC partiu da gestão como um todo e principalmente da controladoria que tem um papel na empresa não somente de levar as informações, mas também decidir. Se no primeiro momento o orçamento era suficiente, com o passar do tempo houve amadurecimento e precisávamos ter uma visão diferenciada. Buscamos a ferramenta de planejamento estratégico, mais ainda faltou aquela uma ligação com as pessoas, para ter uma visão mais clara, de onde e como queremos chegar. Por fim, é o amadurecimento da empresa que faz você buscar e aprofundar as informações, é essa sede por informações que faz você implementar novas ferramentas (empresa B).

Os resultados corroboram com as inferências de que o sucesso na implantação do BSC está associado ao empenho da alta administração, a preparação e motivação dos colaboradores e, principalmente, com o uso do planejamento estratégico (KAPLAN, 1999; PRIETO et al., 2006; ROCHA; LAVARDA, 2011). Spessatto (2009) contribui mencionando que o motivo mais relevante para a implantação do BSC é o alinhamento da organização com a estratégia.

Hubner et al., (2012) complementam que o BSC é a tradução da estratégia em ação, ou seja, a razão de ser é tirar do papel os planos e metas estratégicas das organizações e difundi-los por todos os níveis da organização, traduzidos em tarefas e objetivos específicos para cada funcionário. De acordo com os resultados, é possível concluir que em relação à primeira etapa da implantação do BSC, o período de pré-institucionalização foi altamente assertivo em ambas as empresas, houve um processo de teorização altamente disseminado entre os gestores e os demais membros da organização (RUSSO et al., 2012).

A próxima questão buscou verificar se a estrutura de avaliação de desempenho do *Balanced Scorecard* está bem definida e se todos os colaboradores estão informados sobre seu funcionamento. Os resultados das entrevistas com a empresa A e empresa B foram os seguintes:

Nós temos uma avaliação de *check* mensal, onde em reunião com os principais executivos da empresa, um grupo formado por aproximadamente trinta pessoas, são debatidos pontos do mapa estratégico, ali é que nós analisamos por meio de sinaleiras se nós estamos atendendo os objetivos, se estamos verde está ok, se está amarelo está dentro de uma tolerância e se for vermelho não estamos atendendo. Não atendendo algum objetivo, nós trabalhamos com planos de ação onde os responsáveis pelos respectivos objetivos, algumas vezes um só responsável por vários objetivos, verifica se está atingindo o objetivo principal e se não estiver, discutimos uma ação para melhorar o desempenho desse item específico. Nessas reuniões além de analisar o desempenho das perspectivas do *Balanced Scorecard* verificamos o orçamento e outros itens de controle, mas a prioridade são os objetivos que afetam a estratégia da empresa (empresa A).

Sim. Anualmente existe um processo de auditoria interna, onde é feita uma seleção de pessoas, tanto do chão de fábrica como do setor administrativo. É feito um treinamento com essas pessoas e elas passam a compor a equipe de auditoria interna. A partir daí, tem-se um mês de auditoria interna e no próximo mês temos a auditoria externa. No próprio processo de auditoria interna estão focadas algumas questões, por exemplo, ir até a fábrica e perguntar a algum funcionário se ele realmente sabe qual a sua meta, estando assim, todo o processo de planejamento e acompanhamento dos resultados ligado a auditoria, da mesma forma nos setores financeiro, comercial e demais (empresa B).

Verifica-se que a empresa A realiza mensalmente uma reunião, em que são discutidos os objetivos propostos para cada perspectiva. É analisado o percentual de atingimento da meta. Por meio do sistema, verifica-se numa escala de cor verde, amarela e vermelha o grau de atingimento dos objetivos e metas de cada perspectiva. Se o sistema apresenta a cor verde significa que foi atingindo de forma total, a cor amarela represente que a empresa atingiu algumas vezes os objetivos e metas, no entanto, merece atenção. Por fim, se apresentar a cor vermelha necessita de alguma modificação, pois não está atingindo a meta proposta.

Na empresa B o processo de acompanhamento da estrutura do *Balanced Scorecard* e de suas perspectivas é feito pela auditoria interna. Anualmente, é efetuada uma seleção de funcionários que integrarão uma comissão de auditoria, para avaliar todo o quadro funcional e o atingimento das metas propostas por funcionário.

É possível verificar que em ambas as empresas existem um processo de acompanhamento dos resultados. No entanto, a técnica utilizada para esse acompanhamento difere de uma para outra. Em contrapartida, Oliveira et al., (2010) alertam para o fato de que em muitas empresas o planejamento estratégico e a definição dos objetivos ficam na cabeça da alta administração, que não conseguem transmitir conceitos e metas específicas aos níveis mais baixos.

Além disso, é possível inferir que num segundo momento a empresa buscou tornar o elemento do sistema BSC altamente disseminado e permanente no interior da organização, estando em acordo com o estágio de semi-institucionalização do instrumento (TOLBERT; ZUCKER, 1999).

Na sequência, os entrevistados foram questionados se as empresas utilizam as quatro perspectivas do BSC como sugere o modelo teórico. Assim, observa-se a entrevista obtida com a empresa A, conforme segue:

As perspectivas são seguidas conforme a metodologia e os objetivos são criados dentro dessas perspectivas, sendo que hoje não vejo nenhuma forma de substituir. Elas contemplam exatamente o que se precisa verificar. A perspectiva financeira é o fim de onde se quer chegar, mas como se chega ao fim? Pelos meios, que é verificar o mercado, mas para você atingir os objetivos do mercado precisa de processos internos, e vai descendo, mas como atingir os objetivos dos processos internos? Dando educação, treinamento por exemplo. Começa pelas pessoas, processos da fábrica, processos comerciais e isso vai atingir o resultado financeiro, que é a sequência lógica da coisa, seguindo aquela cadeia de causa e efeito (empresa A).

Observa-se que na empresa A o modelo teórico do BSC é completo e traz uma visão abrangente da estrutura organizacional possibilitando um total monitoramento dos objetivos estratégicos. Do mesmo modo, é verificado na empresa B, que as perspectivas estão sendo utilizadas como propõe o modelo teórico do BSC, sendo monitoradas constantemente, por meio de indicadores distribuídos aos respectivos setores. Nesse mesmo sentido, Carpes et al., (2007) comentam que a relação de causa e efeito deve permear as quatro perspectivas do BSC, para combinar medidas de resultado essencial com os direcionadores de desempenho.

Dessa forma, para descrever a atuação das perspectivas no processo do BSC, são utilizados os mapas estratégicos, que demonstram de forma simples e objetiva os indicadores de desempenho adotados para cada perspectiva. Assim, Dietschi e Nascimento (2008) afirmam que um mapa estratégico adequado deve descrever o processo de transformar ativos intangíveis em resultados financeiros tangíveis.

Por fim, a última questão buscou identificar quais foram as melhorias e/ou mazelas na gestão da organização com o pleno funcionamento do *Balanced Scorecard*. Desse modo, verificam-se as entrevistas obtidas com a empresa A e empresa B, conforme segue:

Com certeza. Percebe-se pela questão do entendimento, amadurecimento das pessoas, o nível de aprendizado de pessoas que muitas vezes não tem faculdade. É outro nível de discussão hoje, a gente aborda assuntos/temas mais complexos onde o pessoal tem ferramentas para buscar e resolver problemas. Do mesmo modo o aumento da lucratividade e rentabilidade. Eu diria que não é somente devido à implementação do *Balanced*, mas é um conjunto de ferramentas. No entanto se você iniciar uma empresa hoje, pode ser que não tenha um resultado semelhante ao que tivemos, mas acredito que as ferramentas bem utilizadas, principalmente no momento certo, quando a empresa precisa dela e sabe o que quer, que resultado buscar, acho que é interessante (empresa A).

Foi um processo de amadurecimento. O mais interessante de ter um sistema estruturado dessa maneira é a flexibilidade que ele permite e o amadurecimento que se obtém. Hoje se tem uma determinada estrutura, mas amanhã percebe-se que ela deve ser melhorada, dessa forma, está em constante modificação, não sendo estática. É feita mensalmente uma reunião com todos os gerentes e responsáveis, onde é discutida nessa reunião além da questão de melhorias, rotatividade, produção e toda a estrutura dos indicadores. Na época que se iniciou com essas reuniões percebeu-se que as os responsáveis compareciam as reuniões despreparados, sabiam que tinham uma meta a cumprir, mas não faziam o acompanhamento mais efetivo, foi nesse momento que foi dada a liberdade para que os mesmos gerentes e responsáveis elaborassem a reunião e fizessem o gerenciamento. A partir desse momento já foi possível perceber amadurecimento, passaram a chegar às reuniões com o efetivo acompanhamento das metas e podendo sugerir alterações quando necessárias. Foi transferida a responsabilidade, não ficando centralizada somente no setor de controladoria. Tanto que se pensa em um próximo ano elaborar o orçamento chamando cada responsável por seu setor e definir os indicadores e o orçamento como um todo (empresa B).

Verifica-se que na empresa A as melhorias são visíveis, principalmente, na perspectiva de aprendizado e crescimento, em que é notório o amadurecimento dos funcionários. A discussão sobre assuntos e sobre estratégias de negócios, que antes eram complexos, depois da implantação do BSC passaram a ser entendidos de forma mais facilitada.

Na empresa B observa-se que as mudanças ocorreram, sobretudo, no amadurecimento dos funcionários. Os gestores passaram a ter mais autonomia para elaborar o orçamento de suas unidades de negócio e passaram a perceber que os objetivos no sistema BSC não são estáticos, podem e devem ser modificados constantemente para se adequar.

Assim, após a implantação do BSC verificou-se que o instrumento está totalmente institucionalizado em ambas as organizações, especialmente na perspectiva de aprendizado e

crescimento, visto que se tornou amplamente aceito pelas organizações e um controle de gestão inquestionável (SCAPENS, 1990), (HUMPHREY; SCAPENS, 1996), (SCAPEN; ROBERTS, 1993), (BURNS; SCAPENS, 2000).

De acordo com Atkinson, Banker, Kaplan e Young (2008), um das vantagens da utilização do BSC é que diferentemente dos outros sistemas de gestão, ele permite equilibrar as medidas de desempenho, considerando os resultados e as causas desse desempenho sobre os objetivos primários. Por fim, é percebido que nas duas empresas o *Balanced Scorecard* proporcionou um crescimento intelectual e amadurecimento de seus funcionários que, por meio do planejamento estratégico, passaram a valorizar o desempenho futuro.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo identificou que para as empresas estudadas o BSC é um sistema sedimentado e fundamentado no planejamento estratégico. Fornece dados importantes para a gestão, sendo considerada uma ferramenta fundamental. As empresas estudadas desenvolvem o acompanhamento das metas com base nas perspectivas do *Balanced Scorecard* e dos mapas estratégicos.

Diante do grau de coerência entre o modelo teórico que sustenta o BSC e sua aplicação na prática, conclui-se que ambas as organizações utilizam na íntegra o modelo teórico do BSC apresentado por Kaplan e Norton. E no primeiro momento da implantação buscaram conhecer bem o funcionamento do sistema para depois começar a utilizá-lo. Conforme relato dos entrevistados as teorias apresentadas pelo BSC foram totalmente aceitas e implantadas com sucesso.

Nas duas empresas estudadas o BSC trouxe melhorias na qualidade da gestão. Pontos como aprendizado dos funcionários e seu engajamento com os objetivos da empresa que antes estavam esquecidos, com a implantação do BSC, foram reestruturados e aperfeiçoados. Assim, diante da implantação dos indicadores de desempenho do *Balanced Scorecard* é possível manter um acompanhamento constante das estratégias da empresa e monitorar os processos internos, os serviços pós-venda e a satisfação dos clientes, a satisfação dos funcionários dentre outros fatores que estavam esquecidos antes da implementação do BSC.

Conclui-se que as vantagens da implantação do BSC foram o total e contínuo alcance dos objetivos propostos no planejamento estratégico das duas empresas e o aumento do aprendizado organizacional. Assim, os resultados sugerem que o BSC está totalmente institucionalizado nas organizações estudadas, principalmente, na perspectiva aprendizado e crescimento organizacional.

Além disso, a implantação do BSC não ocasionou em conflitos pela condução adequada na habituação (estágio pré-institucional) e na disseminação (estágio semi-institucional) dos gestores e colaboradores, e pela conformidade do sistema com as normas e valores da organização (SIMÕES; RODRIGUES, 2012). Por fim, os resultados refutam as inferências de que muitas organizações não conseguem alcançar o estágio de total institucionalização do BSC (RUSSO et al., 2012).

Recomenda-se que sejam realizados estudos com um maior número de empresas que tenham tentando implementar e que implementaram o *Balanced Scorecard*. Assim, será possível verificar com maior acurácia o processo de institucionalização do BSC, bem como sua efetividade na total instituição dentro das organizações.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Coord.). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, p. 15-38, 2002.

BURNS, J. The dynamics of accounting change. Interplay between new practices, routines, institutions,

- power and politics. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.
- BURNS, J.; SCAPENS, R. W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management accounting research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.
- CARPES, A. M. S.; PERTUZATTI, E.; MERLO, R. A. As melhores práticas de controladoria: *balanced scorecard* como ferramenta de gestão. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 6, n. 18, p. 9-24, ago/Nov, 2007.
- COSTA, A. P. P. D. **Contabilidade Gerencial: um estudo sobre a contribuição do Balanced Scorecard**. 2001. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2001.
- CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: Teoria e Prática**, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American sociological review**, p. 147-160, 1983.
- FERNANDES, B. H. R. **Competências e performance organizacional: um estudo empírico**. 2004. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.
- GOMES, L. V. C. **Adaptação do BSC para as MPE'S brasileiras: uma pesquisa-ação**. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdades Ibmecc, Rio de Janeiro, 2006.
- HAUSER, J.; KATZ, G. Metrics: you are what you measure! **European Management Journal**, v. 16, n. 5, p. 517-528, 1998.
- HERNANDES, C. A. M.; CRUZ, C. S.; FALCÃO, S. D. Combinando o balanced scorecard com a gestão do conhecimento. **Caderno de pesquisas em administração**, v. 1, n. 12, p. 1-9, 2000.
- HODGSON, G. M. What are institutions?. **Journal of Economic Issues**, v. 40, n. 1, p. 1-25, 1998.
- HUBNER, B. T.; TIECKER, S. S.; UTZIG, M. J. S.; MAGRO, C. B. D.; DITTADI, J. R.; LAVARDA, C. E. F. Proposta de Indicadores de Performance sob a Perspectiva do Balanced Scorecard: o caso de uma cooperativa de crédito. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v.11, n. 31, p-09, 2012.
- HUMPHREY, C.; SCAPENS, R. W. Methodological themes: theories and case studies of organizational accounting practices: limitation or liberation? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 9, n. 4, p. 86-106, 1996.
- IGARASHI, D. C. C.; IGARASHI, W.; FERREIRA, E. S.; JÚNIOR, J. B. H. Implantação do Mapa Estratégico e Painel de Desempenho em uma Empresa Comercial da Região Oeste do Paraná. **RIC - Revista de Informação Contábil**, v. 4, n. 4, p. 23-41, Out./Dez, 2010.
- KAPLAN, R. S. **Can bad things happen to good scorecards?** Harvard Business School Press: Balanced Scorecard: insight, experience e ideas for strategy-focused organization report. Article B9911D, 1999.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Putting the balanced scorecard to work. **Harvard Business Review**, v. 71, n. 5, p. 134-142, sep./oct., 1993.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Building a Strategy-Focused Organization**. Harvard Business School Press, 1999.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Having Trouble With Your Strategy? Then map it. **Harvard Business**

Review, v. 78, n. 5, p. 167-176, sep./oct, 2000.

KRAEMER, M. E. P. O balanced scorecard e seu impacto na contabilidade gerencial. **Contabilidade Vista e Revista**. Belo Horizonte, v. 13, n. 3, p. 53-70, dez, 2002.

LAVARDA, C. E. F. Proposta de indicadores de performance sob a perspectiva do Balanced Scorecard: O caso de uma cooperativa de crédito. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 11, n. 31, p. 9-22, dez./mar, 2012.

LIMA, A. C. C.; CAVALCANTI, A. A.; PONTE, V. Da onda da gestão da qualidade a uma filosofia da qualidade da gestão: Balanced Scorecard promovendo mudanças. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. SPE, p. 79-94, 2004.

MERCER, W. M. **Balanced scorecards determine employees rewards**. News Release. 5. New York: Willian M. Mercer, Inc., apr, 1999.

MORAES, D. D.; DE CAMPOS, F. C. Balanced Scorecard (BSC): Uma Contribuição à Contabilidade Gerencial. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 15, n. 2, p. 09-22, 2009.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria estratégica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLVE, N. G.; ROY, J.; WETTER, M. **Condutores de performance: um guia prático para o uso do "balanced scorecard"**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**, 4 ed. São Paulo: Atlas.

PARISOTTO, I. R. S. **Aplicação do Balanced Scorecard na avaliação em Supermercado**. Blumenau, 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – FURB, Universidade Regional de Blumenau, 2005.

PELEIAS, I. R. **Controladoria – gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PRIETO, V. C.; PEREIRA, F. L. A.; CARVALHO, M. M. D.; LAURINDO, F. J. B. Fatores críticos na implementação do *balanced scorecard*. **Gestão e Produção**, v. 13, n. 1, p. 81-92, 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**. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2008.

ROCHA, A. C. B. **Configuração de um sistema de avaliação de desempenho alicerçado no balanced scorecard para uma indústria de confecções de porte médio**. 2002.

Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

ROCHA, J. S. D.; CASTRO, M. R. (2008). Balanced Scorecard (BSC): a experiência das grandes empresas Chilenas do setor vinícola. Congresso ANPCONT. **Anais...** Salvador – BA, 2008.

ROCHA, I.; LAVARDA, C. E. F. Retrospectiva Bibliográfica sobre o *Balanced Scorecard* (BSC) como instrumento de Planejamento e Controle nas Empresas. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 16, n. 1, p. 19-34, 2011.

RUSSO, P. T.; PARISI, C.; MEGLIORINI, E.; ALMEIDA, C. B. D. Evidências de elementos de institucionalização do *Balanced Scorecard* na obra "A estratégia em ação": um olhar baseado na teoria institucional. **Revista de Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, V. 23, n. 58, p. 7-18, jan./fev./mar./abr, 2012.

SAMMARTINO, W. **A integração do sistema de gestão de recursos humanos com as estratégias**

organizacionais. 2002. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós- Graduação em Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

SCAPENS, R. W.; ROBERTS, J. Accounting and control: a case study of resistance to accounting change. **Management Accounting Research**, v. 4, n. 1, p. 1-32, 1993.

SCHNEIDERMAN, A. M. Why balanced scorecards fail. **Journal of Strategic Performance Measurement**, v. 2, n. S6, p. 11, 1999.

SIMÕES, A. M. D.; RODRIGUES, J. A. A abordagem da velha economia institucional na investigação em contabilidade e controle de gestão contributos teóricos. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión - RIGC**, v. 10, n. 19, enero/junio, 2012.

SPESSATTO, G. **Análise do processo de implantação do *Balanced Scorecard* nas maiores empresas da região sul do Brasil**. Blumenau, 2009. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – FURB, Universidade Regional de Blumenau, 2009.

TEIXEIRA, F. S. **Mensuração do grau de eficácia do *balanced scorecard* em instituição privada de ensino superior**. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2003.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional, In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORDY, W. **Handbook de estudos organizacionais** (pp. 196-219). Tradução de Humberto F. Martins e Regina Luna S. Cardoso, v.1. São Paulo: Atlas, 1999.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

WARREN, C. S. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2008.

WENKER, R. **Gestão de custos, uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. Tradução de Daniel Grassi. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.