

# Evidências de elementos de institucionalização do *Balanced Scorecard* na obra “A estratégia em ação”: um olhar baseado na teoria institucional

## *Evidence of institutionalizing elements in the Balanced Scorecard in the book strategy in action: a view based on institutional theory*

### **Paschoal Tadeu Russo – Brasil**

Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, Brasil  
E-mail: ptrusso@terra.com.br

### **Claudio Parisi - Brasil**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, Brasil  
Professor-pesquisador da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, Brasil  
E-mail: claudio.parisi@fecap.br

### **Evandir Megliorini - Brasil**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo, Brasil  
Professor Adjunto da Universidade Federal do ABC, Brasil  
E-mail: evandir.megliorini@ufabc.edu.br

### **Claudiane Barbosa de Almeida – Brasil**

Graduanda do curso de Ciências Contábeis da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, Brasil  
Professora Auxiliar da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, Brasil  
E-mail: claubalmeida@gmail.com

Recebido em 23.9.2010 - Aceito em 24.11.2010 - 4ª. versão aceita em 24.11.2011

## 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. Muitas empresas que investem em sua implantação não obtêm o êxito esperado, situação essa que pode ser atribuída a diferentes fatores, como: problemas estratégicos, falhas no planejamento, definição de objetivos e metas mal formuladas. Entretanto, parcela do insucesso pode ser atribuída a não institucionalização de hábitos e rotinas. Nesse sentido, neste trabalho, objetiva-se, com base na Teoria Institucional, verificar, na obra “A Estratégia em Ação – *Balanced Scorecard*”, se existem evidências de que o modelo do BSC proposto pelos autores (Kaplan & Norton) possui elementos que favoreçam a sua institucionalização. Para isso, foi desenvolvida uma pesquisa bibliográfica qualitativa. Identificaram-se 404 evidências, classificadas conforme processos inerentes à institucionalização desenvolvidos por Tolbert e Zucker e à legitimação / legitimidade proposta por Scott. Com base nesses achados, depreende-se que a obra tem preocupação prioritária em legitimar o artefato junto às organizações, apresentando-o como um instrumento consagrado de gestão. 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.

**Palavras-chave:** BSC. Teoria institucional. Gestão. Estratégias.

## ABSTRACT

The *Balanced Scorecard* (BSC) is a methodology that allows managers to define and implement a set of financial or nonfinancial indicators in a balanced way to assess an organization's performance from four viewpoints. Many companies are unsuccessful in their implementation of the BSC. This lack of success may be attributed to different factors, such as strategic problems, planning failures, and poorly defined targets and goals. However, the failed implementation may be attributed in part to the failure to institutionalize habits and routines. In this regard, this objective of this paper is to use institutional theory to determine whether the book *Strategy in Action: Balanced Scorecard* contains evidence that the BSC model proposed by the authors (Kaplan & Norton) includes elements that favor the model's institutionalization. For this purpose, a qualitative bibliographic survey was prepared. The survey revealed 404 clues that were rated according to Tolbert and Zucker's description of the processes inherent to institutionalization and to Scott's proposed framework of legitimation/legitimizing. These findings suggest that the book primarily legitimizes the BSC by examining organizations and describes it as an acknowledged management instrument. The aspects supporting the semi-institutional stage (26% of the findings) and the total institutionalization stage (10% of findings) suggest that the authors intended to propose a tool without focusing on the institutionalization process, which may partly explain the great difficulty faced by companies attempting to implement this methodology.

**Keywords:** BSC. Institutional theory. Management. Strategy.

## 1 INTRODUÇÃO

Há muito tempo se pesquisa sobre a utilidade efetiva do *Balanced Scorecard* (BSC) como ferramenta de apoio ao processo de gestão de desempenho. Atkinson (2006, p. 1442) cita estudos comprovando o uso do BSC pela maioria das grandes empresas do mundo já no final da década de 90 do século passado. Também sintetiza estudos de outros pesquisadores, mostrando a necessidade de adaptações do BSC e do uso conjunto de outras ferramentas para solução da gestão de desempenho pelas organizações.

Por outro lado, Speckbacher, Bischof, & Pfeiffer (2003), ao pesquisar a implantação e o uso do BSC em empresas de países de idioma alemão, atestam que apenas 9% das 174 empresas pesquisadas implantaram BSC em toda organização e 17% somente em unidades de negócio.

Algumas pesquisas como a de Lewy e du Mee (1998) já apontavam as falhas na implementação do instrumento com altas taxas de fracasso. Kong (2010) afirma que o BSC é inadequado conceitualmente para certas organizações, particularmente aquelas sem fins lucrativos.

No Brasil, a temática sobre o BSC tem despertado interesse da área de contabilidade gerencial, tendo sido realizadas várias pesquisas sobre o tema envolvendo a sua implantação e seu uso. Como exemplos, Giuntini (2003) apresentou estudo sobre o uso do BSC na Alcoa; Silva, Santos e Prochnik (2008) sobre a implantação do BSC na Petrobrás; Dietschi e Nascimento (2008) a aderência do BSC para as empresas de capital aberto e de capital fechado; e Russo (2011) sobre a institucionalização do BSC na Sabesp.

A implantação e o uso do BSC como ferramenta de gestão devem ser vistos sob uma perspectiva de mudança dos sistemas de contabilidade gerencial. A relevância do assunto e a mudança nos sistemas de contabilidade gerencial têm sido tão grandes que, em 2001, a revista acadêmica *Management Accounting Research* dedicou uma edição completa à publicação de artigos versando sobre essa temática (Guerreiro et al., 2005).

No Brasil, diversos trabalhos tratando dos processos de mudança em contabilidade gerencial com base na Teoria Institucional vêm sendo realizados nos últimos anos (Guerreiro et al., 2005; Guerreiro, Frezatti, & Casado, 2006; Reis & Pereira, 2007; Frezatti, Aguiar, & Resende, 2007; Reis, 2008; Rezende, 2009; Guerreiro, Pereira, & Frezatti, 2008; Takahashi, Almeida, & Almeida, 2004; Kuniyoshi, 2008; Boff, Beuren, & Guerreiro, 2008).

Apesar da importância que a literatura dedica e da grande quantidade de empresas que de algum modo internalizaram conceitos do BSC, pesquisadores têm investigado as dificuldades e os fatores críticos sobre sua implantação e uso (Silva, Santos, & Prochnik, 2008; Beber, Ribeiro, & Kliemann Neto, 2006; Pietro et al., 2006; Frezatti, Relvas, & Junqueira, 2010).

Isso corrobora o que dizem Kaplan e Norton (2001, p. 371): várias empresas “apesar de considerável esforço, e em alguns casos, de vastos recursos não conseguiram implantar” o BSC. Henri (2004) mostra que os resultados obtidos

em diferentes pesquisas sobre o BSC são conflitantes.

Ao refletir sobre a baixa aderência à adoção de novas práticas de gestão por parte das empresas, Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p. 9-10) formulam alguns questionamentos sobre os reais motivos que dificultam sua implantação nas organizações: o pressuposto da racionalidade do agente econômico que busca tomar ações orientadas para o lucro e a eficiência de mercado, que simultaneamente são as pressuposições importantes da Teoria Econômica Neoclássica, não parecem explicar tais questões.

De outro lado, a Teoria Institucional, segundo Burns e Scapens (2000, p. 4), tem possibilitado diversas abordagens em estudos organizacionais. Os institucionalistas afirmam que as organizações buscam legitimidade em suas ações (mesmo que essas ações não lhes confirmem ganhos de eficiência) e, dessa forma, buscam instrumentos (artefatos) que lhes confirmem essa legitimidade (Tolbert & Zucker, 1999; Meyer & Rowan, 1991). E esse fenômeno também é apontado na análise de Norreklit (2003, p. 614) sobre a obra “A Estratégia em Ação” de Kaplan e Norton.

Dentro dessa ótica, com este artigo, objetiva-se analisar a obra “A Estratégia em Ação” de Kaplan e Norton, assumindo o pressuposto de que é um marco de referência para a legitimidade do BSC como prática de gestão para as organizações (Scott, 2001; Norreklit, 2003). Além desse papel para a institucionalização do BSC, foram investigadas evidências de que os autores tenham incluído outros elementos que também auxiliem o processo da institucionalização do BSC por empresas adotantes dessa metodologia. Tais processos de institucionalização foram identificados a partir dos elementos teóricos contidos na *New Institutional Sociology* (NIS) ou mesmo aqueles citados por Scott (1987), em suas terceira e quarta linhas de pensamento sobre a Teoria Institucional.

Como método de tratamento das evidências, foram aplicadas técnicas de análise de conteúdo (Bardin, 2004), permitindo a identificação de categorias, questões investigativas, variáveis e indicadores de mensuração com base nas forças críticas causais dos processos inerentes à institucionalização, propostos por Tolbert e Zucker (1999, p. 207) e Scott (2001).

E, nesse contexto, busca-se responder à seguinte questão: Como a obra “A Estratégia em Ação – *Balanced Scorecard*” contribui com a institucionalização do modelo proposto pelos autores (Kaplan e Norton) pelas empresas?

Ademais, objetiva-se, com base na Teoria Institucional, verificar na obra “A Estratégia em Ação – *Balanced Scorecard*” se existem evidências de que o modelo do BSC proposto pelos autores (Kaplan e Norton) possui elementos que favoreçam a sua institucionalização. Os objetivos específicos do trabalho são: propor uma abordagem de análise para literatura de BSC baseada na Teoria Institucional e identificar críticas ao modelo BSC.

Na pesquisa em questão, foi adotado o referencial teórico com base prioritariamente no pensamento da NIS e na

terceira e quarta correntes de pensamento de Scott (1987). Não se pretende analisar e discutir as diferenças entre a NIS e as demais correntes da Teoria Institucional, nem mesmo se há pontos de divergência ou ruptura entre elas.

Este estudo tem como principal contribuição clarificar a utilidade da obra “A Estratégia em Ação - *Balanced Scorecard*” para a institucionalização do BSC pelas empresas. A clarificação das contribuições permitirá aos usuários do BSC e leitores da obra compreender os seus limites como referência conceitual para implantação do BSC por

meio das evidências de elementos institucionais, incentivando os interessados a procurar outras referências acadêmicas e técnico-profissionais que atendam aos elementos com baixa frequência na obra, mas que influenciam o grau de sucesso na implantação do BSC.

Para tanto, foi desenvolvida uma abordagem de análise que pode ser aplicada não apenas para o objeto de pesquisa deste artigo, mas também para análise de outras obras sobre BSC ou sobre outros elementos institucionais, desde que devidamente fundamentados teoricamente.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 Teoria institucional

A Teoria Institucional tem se destacado por oferecer uma abordagem diferenciada para os estudos em Contabilidade Gerencial. Por sua amplitude, pode ser classificada em três diferentes vertentes: Nova Economia Institucional (*New Institutional Economics* – NIE), Velha Economia Institucional (*Old Institutional Economics* – OIE) e Nova Sociologia Institucional (*New Institutional Sociology* – NIS) (Burns & Scapens, 2000).

A primeira é utilizada para as análises das macroinstituições, estudando as relações entre as organizações e o ambiente em que estão inseridas (Guerreiro et al, 2005; Steen, 2005); a segunda tem seu foco nas instituições e microinstituições, trata das relações entre indivíduos no interior das organizações e tem sido utilizada para identificar como o processo de mudanças institucional acontece; e a última é utilizada para o estudo de macroinstituições, analisando as relações entre as organizações e o ambiente em que estão inseridas. Analisa também o comportamento de seus atores institucionais, pesquisando suas decisões no sentido de aumentar a sua legitimidade, o que pode explicar o surgimento de práticas como: orçamentos, custeio *Activity Based Costing* (ABC), BSC, entre outros (Guerreiro et al., 2005; Steen, 2005).

Diferentemente de Burns e Scapens (2000), Scott (1987) apresenta uma classificação dos pensamentos institucionais em quatro correntes:

- a) Institucionalização como um processo de induzir valor;
- b) Institucionalização como um processo de criação de realidade;
- c) Sistemas institucionais como uma classe de elementos; e
- d) Instituições como distintas esferas da sociedade.

Na primeira corrente, o foco está na percepção da existência de distinção entre “organização” e “instituição”, e que o processo de institucionalização é importante pela introdução de valores (Selznick, 1996; Rezende, 2009; Dimaggio & Powell, 1983; Meyer & Rowan, 1991). Na segunda, identifica-se a formação das objetificações como sendo o resultado da cristalização das instituições formadas entre dois indivíduos (atores individuais), e da institucionalização, como sendo o processo de transmissão desse objeto, já sedimentado, para as novas gerações (Rezende, 2009).

Na terceira, o foco está nas estruturas formais de insti-

tucionalização nas organizações criadas a partir de mitos racionais ou de um sistema de partilha de crenças, ou seja, nas prescrições impessoais, racionalizadas e que atendem a propósitos específicos, de forma semelhante às regras, e também atendem a toda a organização, independentemente do juízo do participante individual (Rezende, 2009; Meyer & Rowan, 1991).

A quarta e última trata de instituições e descreve o processo de institucionalização, enfatizando a existência em todas as sociedades de normas e sistemas cognitivos diferenciados e de atividades humanas padronizadas, que são originadas e tendem a persistir (Scott, 1987; Friedland & Alford, 1991; Dimaggio & Powell, 1983; Meyer, Scott, & Strang, 1987; Tolbert & Zucker, 1983).

Os elementos institucionais, tais como estruturas, ações e papéis, são transmitidos para novos entrantes nas organizações e mantidos por longos períodos de tempo. Esses elementos surgem de dentro da organização ou da imitação de outras organizações similares (Zucker, 1987).

Como elementos institucionais, enquadram-se as novas metodologias em Contabilidade Gerencial, como o custeio ABC e o BSC (Chenhall, 2003; Ittner, Larger, & Meyer, 2003; Wickramasinghe & Alawattage, 2007). Há trabalhos que mostram novas metodologias em Contabilidade Gerencial, entre as quais: Custeio Baseado em Atividades, Gestão Baseada em Atividades, Contabilidade de Ganhos, Custeio do Ciclo de Vida do Produto, *Balanced Scorecard*, *Economic Value Added* (EVA) e Gestão Econômica (GECON). Esses trabalhos também citam o fato de que essas metodologias podem apresentar baixa aderência ou mesmo dificuldades em sua implementação (Coad, 1999; Kaplan & Norton, 2001, 2004).

#### 2.1.1 O processo de institucionalização

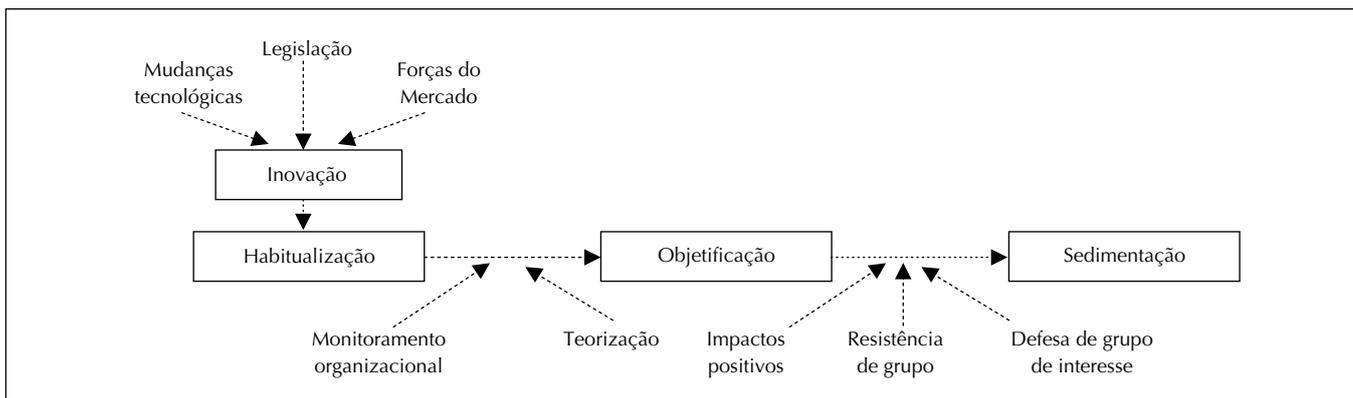
O sentido de institucional, segundo Zucker (1987), está associado a duas ideias. A primeira vem de regras, como padrões sociais de ações organizadas. A segunda vem da percepção de algo que está inserido nas estruturas formais e não está vinculado a atores ou situações particulares. Para Tolbert e Zucker (1983), institucionalização também se refere ao processo pelo qual componentes de uma estrutura formal são largamente aceitos como apropriados e necessários, servindo para legitimar a organização.

Para Scott (2001), a legitimidade é alcançada nas instituições quando conseguem agir de forma racional e eficiente, ou constroem modelos mentais que dizem o que é ou não ser eficiente de acordo com a visão de valores dos atores sociais envolvidos. A partir do compartilhamento dos sentidos e significados pelos atores, obtém-se a legitimação das estruturas e sua consequente institucionalização. A legitimação também pode ser obtida a partir daquilo que é amplamente aceito pela sociedade, notadamente quando a empresa adota soluções consideradas como panaceias (Tolbert & Zucker, 1999; Dimaggio & Powel, 1983).

Meyer e Rowan (1991) propõem duas classificações para os ambientes em que as organizações, os atores e seus arte-

fatos coabitam: o ambiente técnico, que trata dos produtos e serviços prestados pela organização por meio de sua relação econômica com a sociedade, e o ambiente institucional, onde são elaborados e disseminados os sistemas (culturais, sociais e legais) que exercem pressão sobre a ação das organizações; quando atendem as expectativas dos atores institucionais, proveem legitimidade às instituições.

Para Tolbert e Zucker (1999, p. 203), a criação de uma nova estrutura demanda um esforço considerável da ação humana para a sua produção. Na Figura 1, abaixo, as autoras apresentam um diagrama com uma visão sumarizada a respeito das forças causais críticas sobre o processo inerente à institucionalização.



**Figura 1** Processos Inerentes à Institucionalização

Fonte: Tolbert e Zucker (1999, p. 207)

Para um melhor entendimento desse diagrama, é necessário o uso de outro conceito também proposto por Tolbert e Zucker (1999) sobre os estágios de institucionalização, em que a institucionalização pode ser observada em diferentes estágios ou níveis. Para elas, o processo de institucionalização se dá em três estágios (ou fases) distintos: pré-institucional, semi-institucional e total institucionalização.

No estágio pré-institucional, explicando a Figura 1, estão as forças causais externas à organização, provenientes de mudanças de tecnologias, de legislações e das forças de mercado, as quais podem induzir à introdução de inovações nas organizações. Essas forças podem levar à criação de novos hábitos.

DiMaggio e Powel (1983) identificam estímulos não oriundos exclusivamente de forças externas. Na visão desses autores, as organizações competem também por poder político e legitimidade institucional, tanto para o bem social como econômico.

Nessa fase inicial dos processos de mudança, chamada de habitualização, os estímulos são percebidos por diversos agentes dentro das organizações, e cada qual, de forma individual, responde a esses estímulos propondo soluções. O resultado disso é que, nessa fase, há muitos adotantes de novas soluções, porém poucos com soluções equivalentes, ou seja, há poucos atores organizacionais que adotam o mesmo tipo de solução.

Como consequência, as organizações no contexto inicial dos processos de institucionalização (habitualização) têm baixo nível de teorização acerca das novas estruturas

propostas. Quando se analisa a forma como as soluções são encontradas, vê-se que há uma grande variância, em razão da diversidade de abordagens realizadas pelos agentes individuais. O resultado final é que, nessa fase, há uma alta taxa de fracasso dos processos de institucionalização.

O estágio de semi-institucionalização caracteriza-se pela objetificação do novo elemento institucional, ou seja, torna-se mais disperso e permanente dentro da organização (Tolbert & Zucker, 1999). Isso ocorre porque as organizações nesta fase já se valem de informações dos resultados das implementações em outras organizações, o que é obtido a partir de um monitoramento do que ocorre nos concorrentes e de esforços para aumentar suas competências relativamente às de seus competidores. Isso ocorre também a partir de um monitoramento interno dos resultados produzidos pelas novas estruturas.

Com a evolução do estágio de semi-institucionalização, novos adotantes de inovações nas organizações são comumente dirigidos pelo desejo de melhorar o desempenho e acrescentar valor à organização (Selznick, 1996). De outro lado, estratégias aparentemente racionais para organizações individuais podem não ser racionais se adotadas por grande quantidade de organizações (Dimaggio & Powel, 1983).

Dentro desse contexto, DiMaggio e Powel (1983) observam que esse fenômeno faz com que as organizações tornem-se cada vez mais parecidas umas com as outras. Os autores veem com surpresa o fato de que empresas tão diferentes (em origem, propósitos e história) tornem-se tão parecidas ao longo do tempo. Percebem que, quando as

empresas se encontram em sua fase de vida inicial, existe considerável diferença entre elas, porém, à medida que um determinado segmento de mercado fica bem estabelecido, há uma inexorável tendência para a homogeneização. Nesse momento, forças poderosas emergem (burocracia) e as levam a ser semelhantes às outras, mas não necessariamente mais eficientes.

DiMaggio e Powel (1983) identificam três mecanismos por meio dos quais a mudança isomórfica institucional ocorre: 1) Isomorfismo coercivo, que se propaga da influência política e do problema de legitimidade (leis, governo e pressões de grupos de interesse); 2) Isomorfismo mimético, que se dá como resultado de respostas de padrões para incertezas (com a identificação de resoluções de seus problemas, por meio de soluções encontradas por outras organizações); 3) Isomorfismo normativo, que está associado com a profissionalização (que pode acontecer pela ação de profissionais – consultores, definindo a escolha do elemento institucional, notadamente nos casos de serem campeões - panaceias). O surgimento de panaceias terá maior probabilidade de ocorrer quanto maior for um mercado para uma inovação potencial (Tolbert & Zucker, 1999). Quando essas surgem, tornam-se *taken-for-granted*, e é vantajoso para as organizações se conformarem a elas, pelo menos de forma simbólica (Strang & Meyer, 1993).

Dessa forma, quanto mais empresas adotarem as mesmas soluções, haverá maior probabilidade de que os tomadores de decisão percebam a favorabilidade de aceitar uma dada solução, e que isso contribuirá para melhorar o equilíbrio relativo entre os custos e benefícios de implantar a referida solução.

Estruturas que passam pelo processo de objetificação tornam-se razoavelmente bem difundidas. O processo de difusão do novo elemento que se pretende institucionalizar na organização nessa fase (semi-institucional) ocorre prioritariamente pela normatização, havendo uma redução dos processos de imitação. Isso possibilita que um grupo maior de novos adotantes (independentemente de suas crenças iniciais) possa ter acesso ao novo elemento, tornando o grupo de adotantes mais heterogêneo.

Cabe observar, contudo, que, para os conceitos que sustentam o novo elemento que se pretende institucionalizar sejam adequadamente difundidos, são necessárias duas tarefas de teorização: a) a definição de um problema organizacional genérico e a definição dos atores organizacionais caracterizados pelo problema; b) a justificação de um arranjo estrutural formal, com bases lógicas. A primeira atividade envolve o reconhecimento público da existência de um problema ou insatisfação a ser resolvida, e a segunda depende do desenvolvimento de teorias que diagnostiquem as fontes das insatisfações ou de fracassos e apresentem uma solução ou tratamento singular (Tolbert & Zucker, 1999; Strang & Meyer, 1993).

Por fim, o estágio de total institucionalização é associado ao processo de sedimentação, conforme mostrado na Figura 1. Para Tolbert e Zucker (1999, p. 209), a total institucionalização se dá pela continuidade do uso e da manutenção da estrutura por meio de sua sobrevivência ao longo

de gerações sucessivas de membros nas organizações. A sedimentação se caracteriza pela propagação virtualmente completa das estruturas por todo o grupo e pela perpetuidade, por um período consideravelmente longo de tempo.

Para Tolbert e Zucker (1999, p. 209), “a identificação dos fatores que afetam a medida da difusão e a retenção a longo prazo para a referida estrutura são, portanto, a chave para a compreensão do processo de sedimentação”. As autoras argumentam que um dos fatores que tem sido apontado em grande número de estudos é o papel de oposição que muitos atores assumem legislar e se mobilizar contra os novos artefatos.

De outro lado, também argumentam que, em algumas ocasiões, há ausência de oposição direta, porém a falta de resultados demonstráveis, associados às novas estruturas, ou seja, a existência de uma relação fraca entre os resultados desejáveis e a estrutura, pode ser suficiente para afetar a difusão, seja pela redução dos esforços de seus defensores, seja pela redução dos esforços de teorização e de promoção. Em muitas situações, há grandes dificuldades em associar os benefícios às novas estruturas, assim sendo, a institucionalização total depende, provavelmente, de efeitos conjuntos de diversas naturezas.

## 2.2 O *Balanced Scorecard* (BSC)

Kaplan e Norton (2004, pp. vii-xii) descrevem que o BSC começou a ser estruturado em 1990, como um projeto de pesquisa envolvendo diversas empresas, com o 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. 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 desse 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 & Norton, 2004, pp. viii-ix). Com a implementação desse sistema nas empresas, os autores perceberam que estavam criando um novo modelo para a gestão estratégica.

Nessa ocasião, foi lançado o livro “A Estratégia em Ação”, em que são formuladas as bases do BSC como sistema de mensuração e de gestão da estratégia (Kaplan & Norton, 1997). Por meio 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 & Norton, 2004, p. IX)

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

Apesar dessa aparente densidade conceitual, pesquisadores têm constatado dificuldades na implantação e no uso do BSC e a falta de evidências do impacto do uso desse instrumento na melhoria de desempenho. Ao analisar as críticas, verifica-se que parte delas está relacionada com

aspectos funcionais do BSC, mas outras questões estão relacionadas ao comportamento das pessoas, às lideranças e à cultura organizacional.

Para melhor entendimento das críticas e de sua relação com o BSC, propõe-se uma classificação das críticas por natureza, a saber: aspectos de funcionalidade – críticas identificadas diretamente ao desenvolvimento, qualidade da informação e uso do modelo funcional do BSC pelas organizações; e os aspectos de pessoas e lideranças – aspectos relacionados ao comportamento dos usuários do BSC, provavelmente influenciados pela cultura da organização.

A Tabela 1, abaixo, sintetiza as principais críticas encontradas por autor(es). As pesquisas foram selecionadas a partir de sua aderência em relação aos assuntos tratados na obra em análise.

**Tabela 1** Críticas ao *Balanced Scorecard*

<b>Crítico / Aspecto</b>	<b>Aspectos de funcionalidade</b>	<b>Aspectos de pessoas e lideranças</b>
Hispanol e Rodrigues (2006)	Dificuldade para seleção dos indicadores de desempenho alinhados a estratégias e fatores críticos.	a) Falta de comprometimento dos colaboradores com a avaliação de desempenho. b) Problemas de interesses da agenda da alta administração. c) Pressão por resultados de curto prazo dificultando a consolidação do modelo.
Paranjape, Rossiter e Pantano (2006)	a) Problemas para selecionar, desenvolver e implantar as medidas na prática. b) Problemas para manter as medidas relevantes para as mudanças organizacionais. c) Não existem evidências concretas de melhoria de desempenho pelo uso de BSC.	
Pietro, Pereira, Carvalho e Laurindo (2006)	a) Quatro perspectivas não balanceadas. b) BSC como único evento e não como processo contínuo.	a) Falta de comprometimento da alta administração. b) Discussões não claras e pouco frequentes. c) Não definir papéis e responsabilidades.
Bourne e Neely (2002)	a) Estimativa de horas para implantação inadequada. b) Problemas no acesso às informações e aos sistemas de informações das empresas	a) Impactos políticos e pessoais gerados pelas medidas. b) Falta de comprometimento da alta administração. c) Excesso de intervenção da matriz nas controladas em organizações transnacionais
Otley (1999)	a) Metodologia de implementação detalha pouco sobre como selecionar os indicadores de desempenho. b) Existem poucas orientações sobre como construir as relações de causa-efeito, gerando simplificações da realidade. c) O processo de estabelecimento de metas também é pouco detalhado na literatura sobre o assunto. d) Os programas de recompensas também não são bem explicados.	
Malina e Selto (2001)	a) As medidas são imprecisas ou subjetivas. b) A comunicação sobre o BSC é de uma única forma (por exemplo: de cima para baixo e não participativa). <i>Benchmarks</i> são inadequados, mas utilizados para avaliação.	
Iltner, Larcker e Meyer (2003)	a) Subjetividade na ponderação das medidas para efeito de bonificação. Foco no desempenho financeiro. b) Ignora as medidas mais preditivas do desempenho futuro da empresa.	Gera conflitos entre os gestores na avaliação de desempenho.
Dietschi e Nascimento (2008)	Importância para as empresas de outras perspectivas com destaque para: a) relação com fornecedores, b) relação com a sociedade e c) relação com meio ambiente.	Ênfase dos gestores das empresas de capital aberto em indicadores financeiros.
Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003)	a) Algumas empresas usam mais do que as 4 perspectivas; b) dificuldade em estabelecer as relações de causa-efeito; e c) algumas empresas com dificuldade de desenvolver os planos de ações.	
Henri (2004)	a) ausência de procedimentos para mapeamento do relacionamento meio-fim; b) negligência a ligação com estrutura de remuneração; c) considera como certa a disponibilidade de sistemas de informações e processos de <i>feedback</i> ; d) problemas para definição de metas, e) dimensão de tempo; f) estabelecimento das relações entre as medidas, e g) as interdependências das quatro dimensões não destacam as contribuições de funcionários, fornecedores e a comunidade.	Os gestores não prestam a devida atenção às medidas não financeiras.
Norreklit (2000)	a) dificuldade de estabelecer a efetiva relação de causa-efeito, principalmente para aquelas que possam expressar o aumento do resultado financeiro; b) o BSC é concebido para uma implementação dentro de um modelo hierárquico do tipo top-down, o que pode ser impactado fortemente conforme o relacionamento que se estabelece entre a gestão e os empregados; c) o BSC não se mostra suficientemente dinâmico para as necessidades da gestão no dia a dia.	
Basso e Pace (2010)	Quando olhado de forma científica, não há como comprovar as causalidades das relações de causa e efeito propostas por Kaplan e Norton.	

Nota-se que parte das críticas torna evidente a dificuldade de as organizações tratarem assuntos relacionados aos aspectos de funcionalidade; porém, essas mesmas críticas podem ser entendidas à luz da teoria institucional, como consequência de um tratamento inadequado nos processos de implementação da metodologia, por falhas nos processos de difusão e de teorização.

Verifica-se ainda que os aspectos de pessoas e lideranças também foram bastante citados pelos críticos, levando a refletir se podem estar ocorrendo conflitos entre a cultura das organizações usuárias e a proposta do BSC. Nesse contexto, ou o BSC se adapta à organização, deixando de ser a proposta original de Kaplan e Norton, ou dificilmente se consolidará como instrumento de gestão de desempenho para essas organizações. Essas críticas evidenciam o papel desempenhado pelos grupos de apoio e resistência ao processo que possibilita a transição da fase de objetificação à sedimentação do BSC.

As críticas também contribuem para a relevância desta pesquisa de se analisar as evidências para institucionalização do modelo na obra de Kaplan e Norton, pela concentração nos aspectos de funcionalidade que, aparentemente, são o foco da literatura sobre BSC e, principalmente, pelas críticas de Otley (1999) sobre a falta de detalhamento, na literatura sobre BSC, de como os objeti-

vos, meios e fins devem ser relacionados analiticamente, e de Norreklit (2003, p. 610), de que as “analogias e metáforas empregadas no BSC, juntamente com a carga de adjetivos e metonímia são excelentes para persuadir, mas eles não são convincentes”.

A partir da estrutura de atributos da contabilidade gerencial, Frezatti, Relvas e Junqueira (2010) comprovaram nas empresas onde o BSC é conhecido e utilizado que essas possuíam dois atributos de contabilidade gerencial que as diferenciavam das demais empresas pesquisadas: disponibilidade de informações financeiras para avaliação de desempenho e informações com escopo futuro.

Segundo os autores, esses atributos permitem compreender o BSC como uma evolução da utilização madura do planejamento e representam antecedentes para a organização demandar processos de planejamento mais bem estruturados. Infere-se que as organizações sem tais atributos tendem a não alcançar os benefícios do uso do BSC, incorrendo nas críticas apontadas pelos autores constantes na Tabela 1.

Outra análise de tal situação diz respeito se a motivação dessas empresas que não apresentam os atributos de contabilidade gerencial para o sucesso de implantação do BSC está relacionada aos isomorfismos mimético e normativo, conforme argumenta Norreklit (2003) na análise da obra em foco.

### 3 METODOLOGIA

Esta é uma pesquisa descritiva e qualitativa. Desenvolveu-se, primeiramente, uma pesquisa bibliográfica que, conforme Cervo e Bervian (2002, p. 65), procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas. Aplicaram-se técnicas de análise de conteúdo, observando as proposições metodológicas de Bardin (2004), adequadas para aplicação de análise de comunicações de massa, tais como: jornais, livros e literatura; e, no caso em questão, a obra “A Estratégia em Ação – *Balanced Scorecard*”. De acordo com o mesmo autor, as etapas do processo de análise de conteúdo devem contemplar: pré-análise, codificação, categorização e inferência.

A fase de pré-análise foi composta pelos procedimentos de leitura preliminar, formulação de questões investigativas e variáveis de interesse, relacionando o BSC com a Teoria Institucional a partir da fundamentação teórica, para direcionamento da fase de codificação.

Quanto à fase de codificação, foram definidas as regras de recorte do texto a partir da forma metodológica, para o que seria considerada uma evidência de contribuição para a institucionalização do BSC nas organizações adotantes desse artefato. Isso ocorreria quando: a) fosse encontrada no texto a expressão *Balanced Scorecard* e/ou a palavra *scorecard*, ou então, mesmo não citando tal expressão ou palavra, o conteúdo fizesse referência a estas; b) fossem identificadas frases, orações e parágrafos que

pudessem definir um sentido específico e que pudessem estar relacionados a uma das questões e variáveis constantes na Tabela 2.

Conforme o roteiro sugerido por Bardin (2004, p.101), definiu-se como regra de enumeração a frequência de ocorrências em cada uma das categorias tratadas seguindo as respectivas regras de codificação, conforme descrito no parágrafo anterior.

Como complemento da explicação da Tabela 2 e como procedimento de categorização, cada uma das evidências identificadas na obra foi classificada de acordo com as forças causais críticas, que são os esforços que contribuem para o estabelecimento dos estágios de institucionalização.

Para o entendimento adequado das evidências e de suas classificações nessas categorias, apresentam-se os questionamentos que moveram a atenção no processo de leitura definidos na fase de pré-análise na busca de evidências que podem contribuir para o processo de institucionalização do BSC nas organizações.

Também na Tabela 2, apresentam-se as variáveis que evidenciam o que se pretendeu buscar na leitura e, por fim, a base teórica que forneceu os subsídios necessários para identificação dos elementos da Teoria Institucional que auxiliam na compreensão de como se deu o entendimento do texto lido e da sua classificação em um dos estágios. Abaixo, segue o referido quadro:

**Tabela 2** Classificação dos Achados

Categorias	Estágios de Institucionalização	Questões	Variáveis	Teoria Institucional
Processos de Inovação (Disparadores e condutores dos processos de institucionalização)	Pré-institucional	<ul style="list-style-type: none"> <li>Quais são os fatores que desencadeiam, conduzem e sustentam a institucionalização?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Conflito social e político, crise de confiança e novo paradigma e exigências de mercado, governo (através de leis), organizações de classe e normatizadoras, elites empresariais.</li> </ul>	Tolbert e Zucker (1999), DiMaggio e Powell (1983)
Monitoramento, Teorização e o Processo de Difusão	Semi-institucional	<ul style="list-style-type: none"> <li>Quais veículos são responsáveis pelos processos de interiorização da institucionalização nos indivíduos e nas organizações (difusão)?</li> <li>Qual é o tempo de difusão dos fatores de institucionalização nos indivíduos e organizações?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Normas, <i>news letters</i>, conferências, definição de processos, implantação de ferramentas de TI, <i>workshops</i>, reuniões de acompanhamento, treinamentos entre outros.</li> <li>Breve, moderado e longo.</li> </ul>	Tolbert e Zucker (1999), Strang e Meyer (1993), Meyer e Rowan (1991).
Impactos positivos, resistências de grupos, defesas de grupos (O papel dos agentes)	Total institucionalização	<ul style="list-style-type: none"> <li>Como se comporta o agente frente ao processo de institucionalização?</li> <li>Qual é o grau de percepção das pessoas a respeito da importância dos sistemas, das consequências sobre a implantação dos modelos propostos (no caso o BSC)?</li> <li>Qual é o grau de percepção das pessoas a respeito da importância de se manter a sintonia dos sistemas com as crenças e valores aceitos e partilhados pelos membros da organização?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Ativamente, passivamente, de ambas as formas.</li> <li>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.</li> <li>Adequação das ferramentas e sistemas, bem como dos critérios de mensuração aos objetivos estratégicos.</li> </ul>	Tolbert e Zucker (1999), DiMaggio e Powell (1983)
Legitimidade e Legitimação	Todas	<ul style="list-style-type: none"> <li>Quais atores institucionais contribuem com a legitimação e legitimidade da obra?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Referências a empresas, partes de empresas, dados de empresas, executivos, instituições de ensino e pesquisa.</li> </ul>	Scott (2001)

Fonte: os autores, com base em Tolbert e Zucker (1999, p. 207), DiMaggio e Powell (1983); Strang e Meyer (1993), Meyer e Rowan (1991) e Scott (2001).

Com o intuito de exemplificar os achados, apresenta-se na Tabela 3, a seguir, os textos extraídos do livro para cada uma das classificações utilizadas na pesquisa, a fim

de que seja possível perceber o tipo de informação fornecida na obra a partir de um olhar baseado na teoria institucional.

**Tabela 3** Identificação dos Trechos na Obra

Página	Categorias	Estágio de Institucionalização	Trecho identificado na Obra
14 e 262	Processos de Inovação (Disparadores e condutores dos processos de institucionalização)	Pré-institucional	<ul style="list-style-type: none"> <li>O <i>benchmarking</i> 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.</li> <li>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.</li> </ul>
215 e 264-266	Monitoramento, Teorização e o Processo de Difusão	Semi-institucional	<ul style="list-style-type: none"> <li>Os folhetos, <i>newsletters</i> e BBS são as ferramentas de um programa de comunicação / educação. Para serem eficazes [...] saberemos se a comunicação foi recebida?</li> <li>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?</li> </ul>
25, 231 e 300-301	Impactos positivos, resistências de grupos, defesas de grupos (O papel dos agentes)	Total institucionalização	<ul style="list-style-type: none"> <li>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.</li> <li>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 negócios.</li> <li>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 mudanças deve se reportar diretamente ao executivo principal [...]. O comunicador tem por responsabilidade compreender [...] os objetivos de conscientização e motivação.</li> </ul>
45 e IX	Legitimidade e Legitimação: Atores que contribuem com a legitimação / legitimidade da obra	Todas	<ul style="list-style-type: none"> <li>Do início ao fim do livro ilustramos práticas inovadoras de medição estratégica adotadas por muitas empresas. Mas a utilização completa dos <i>Balanced Scorecards</i> é descrita através das experiências de cinco empresas que viemos acompanhando de perto nos últimos cinco anos: Rockwater, Metro Bank, Pioneer Petroleum, National Insurance e Kenyon Stores.</li> <li>Resumimos essa evolução num terceiro artigo, "Using the <i>Balanced Scorecard</i> as a strategic management system", Harvard Business Review - janeiro-fevereiro de 1996.</li> </ul>

Por fim, na fase de inferência, procurou-se dar significado às medidas de frequência, articulando os dados cole-

tados e as variáveis de interesse inferidas com a fundamentação teórica.

#### 4 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A obra "A Estratégia em Ação - *Balanced Scorecard*" foi analisada quanto aos termos e expressões nela contidos, com o objetivo de identificar evidências que possam contribuir

com o processo de institucionalização do BSC pelas empresas adotantes de tal artefato. Na Tabela 4, apresenta-se a localização (por página) de cada achado, classificado por tipos:

**Tabela 4** Localização dos achados pesquisados por tipos

Categorias	Estágios de Institucionalização	Páginas
Processos de Inovação (Disparadores e condutores dos processos de institucionalização)	Pré-institucional	IX, 2, 9, 10, 11, 13, 14, 16, 132, 236, 262, 263 e 298.
Monitoramento, Teorização e o Processo de Difusão	Semi-institucional	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, 218, 219, 221, 226, 228, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 240, 241, 242, 250, 251, 254, 258, 264, 265, 266, 273, 274, 277, 279, 279, 280, 281, 281, 286 e 299.
Impactos positivos, resistências de grupos, defesas de grupos (O papel dos agentes)	Total Institucionalização	2, 9, 12, 14, 16, 24, 25, 29, 50, 52, 53, 68, 111, 200, 201, 202, 203, 208, 210, 218, 223, 231, 237, 238, 256, 257, 264, 266, 271, 273, 275-276, 281, 298, 299, 300, 301, 302, 303 e 304.
Legitimidade e Legitimação	Todas	VII, VIII, IX, X, XI, 34, 37, 38, 39, 40, 45, 45, 47, 54, 56, 57, 62, 64, 69, 70, 71, 72, 73, 75, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 91, 93, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 104, 106, 108, 109, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 126, 127, 128, 133, 134, 135, 138, 141, 143, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 170, 172, 173, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 186, 188, 189, 190, 191, 192, 194, 197, 200, 206, 211, 214, 215, 216, 217, 219, 220, 226, 228, 230, 238, 239, 241, 242, 244, 245, 256, 248, 249, 250, 252, 253, 254, 256, 266, 267, 268, 269, 270, 274, 276, 277, 281, 287, 289, 291, 292, 293, 295, 296, 309, 310, 311, 312.

A partir da leitura da obra e da classificação dos achados, esses foram compilados na Tabela 5: Síntese quantitativa dos achados pesquisados, que possibilitou

apresentar a frequência das evidências dos elementos institucionais identificadas na obra pesquisada por estágio de institucionalização.

**Tabela 5** Síntese Quantitativa dos Achados Pesquisados

Categorias	Estágios de Institucionalização do BSC	Quantidade	Percentual
Processos de Inovação (Disparadores e condutores dos processos de institucionalização)	Pré-institucional	14	3%
Monitoramento, Teorização e o Processo de Difusão	Semi-institucional	104	26%
Impactos positivos, resistências de grupos, defesas de grupos (O papel dos agentes)	Total Institucionalização	42	10%
Legitimidade e Legitimação	Todas	244	60%
Total		404	100%

Conforme a Tabela 5, 3% das evidências estão relacionadas ao estágio pré-institucional, ou seja, das motivações para o início dos processos de implantação do BSC; outros 26% de evidências referem-se especificamente ao estágio de semi-institucionalização; 10% ao estágio de total institucionalização e 60% às forças de legitimidade e legitimação, que podem estar associadas a qualquer um dos estágios de institucionalização.

A maior parte dos achados está relacionada aos esforços de legitimidade e legitimação, estando aderente à análise feita por Norreklit (2003) sobre a mesma obra. É

possível estabelecer uma relação entre a valorização da legitimidade encontrada na obra e a abordagem de ambiente institucional proposta por Meyer e Rowan (1991), entendendo que a obra faz parte da estratégia de disseminação do BSC, apresentando-o como uma prática bem sucedida, buscando exercer pressão sobre as organizações quanto à sua aceitação.

Para complementar a questão da legitimidade, em conformidade com a visão de DiMaggio e Powell (1983), a obra atua com base nos elementos do isomorfismo mimético e normativo. O isomorfismo mimético

acontece quando a obra suscita elementos que induzem que o BSC possa ser “copiado” por outras empresas. O isomorfismo normativo se dá, mais acentuadamente, quando a obra age sobre determinado perfil de profissional (altos executivos, vice-presidentes, presidentes, renomadas instituições de ensino e pesquisa), fazendo com que as profissões e as universidades ajam como fator indutor da isomorfia.

Por fim, essa preocupação pela legitimação na obra busca transmitir à sociedade que o BSC é algo amplamente aceito e, nesse aspecto, Kaplan e Norton acabam apresentando o artefato como uma panaceia (Tolbert & Zucker, 1999; Dimaggio & Powel, 1983). Na visão de Norreklit (2003), a obra não apresenta nenhuma teoria nova, mas os leitores podem ser influenciados pela retórica e pela abordagem isomórfica contida na argumentação.

A segunda maior frequência está relacionada à fase de semi-institucionalização que foca os processos de implantação e uso do BSC, ou seja, dos processos relacionados à objetificação. A partir do conceito de teorização proposto por Strang e Meyer (1993) e Tolbert e Zucker (1999), é possível identificar na obra as duas tarefas de teorização: a) Kaplan e Norton localizaram um problema organizacional que, num primeiro momento, tratou do uso de indicadores de desempenho para a gestão da estratégia, considerando que as empresas tinham dificuldade em implementar suas estratégias e que tudo o que não é medido não é gerenciado; b) a obra lança as bases lógicas do BSC, principalmente em sua primeira parte, intitulada “medindo a estratégia”, mas muito focada nos aspectos de sistema de medição e não de processo de gestão da estratégia. Seja como for, a preocupação com a teorização e, portanto, com os aspectos de funcionalidade do BSC, é significativa na obra.

O terceiro maior grupo refere-se ao estágio de total-institucionalização e as ações relacionadas à sedimentação do BSC, o qual tem percentual três vezes menor do que a que trata dos processos que levam à objetificação.

É possível, com base na análise dessas informações, considerar que o principal foco dos autores na realização desse trabalho foi escrever um livro que proporcionasse uma abordagem com foco principalmente voltado à legitimidade do BSC e, em um segundo plano, apresentasse uma abordagem com foco na metodologia, não uma preocupação efetiva em proporcionar elementos que estivessem voltados a todas as fases do processo de institucionalização. Também, por ser o primeiro livro, apresentou de fato e foram relatadas pelos autores cinco experiências de utilização completa do BSC, o que permite inferir que não existiam outras experiências, ou tais experiências não foram autorizadas pelas organizações adotantes, limitando a discussão dos aspectos de sedimentação do modelo na obra.

O quarto grupo, que tem a menor frequência, é o relativo ao estágio de pré-institucionalização. Na obra, o BSC já é apresentado como um instrumento consagrado, resultado de uma pesquisa empírica, envolvendo as

organizações e com base teórica para fundamentá-lo como instrumento de medição e gestão da estratégia, não como algo incipiente ou preocupado em apresentar as motivações que levariam ao seu uso, concentrando boa parte do discurso relativo a isso nos dois capítulos introdutórios.

Com base nos achados, que totalizaram 404, pode-se afirmar que, na obra “A Estratégia em Ação: *Balanced Scorecard*”, há efetivamente evidências de elementos que favorecem a institucionalização do modelo do BSC. A análise realizada sobre a obra permite compreender que foi concebida de forma a possibilitar a obtenção da legitimidade do BSC, influenciando e sustentando a decisão pela adoção de tal metodologia pelas organizações. A partir disso, inicia-se a formação de hábitos, os quais, uma vez assimilados pelo grupo de pessoas envolvidas com sua implantação, poderão ser transformados em objetos que serão a base da institucionalização do BSC (do novo elemento institucional que será sedimentado).

Entretanto, as críticas feitas ao BSC, em particular aquelas relacionadas aos aspectos funcionais, conduzem a uma reflexão sobre a eficácia dos elementos conceituais propostos por Kaplan e Norton, o que pode influir diretamente em seu processo de institucionalização. As questões relacionadas à seleção, ao desenvolvimento e à implantação de indicadores e medidas (Paranjape, Rossiter, & Pantano, 2006; Bourne & Neely, 2002; Malina & Selto, 2001; Ittner, Larcker, & Meyer, 2003), além dos problemas relacionados à organização de processos (Paranjape, Rossiter, & Pantano, 2006; Pietro et al., 2006; Malina & Selto, 2001), sustentam a afirmação de Otley (1999, p. 375) quanto à falta de detalhamento dos conceitos do BSC para apoiar a sua prática e a argumentação de Norreklit (2003) sobre as ambiguidades contidas no texto de Kaplan e Norton, concluindo que a validade da teoria se baseia principalmente na racionalidade do modelo construído pelo leitor.

No estágio de total institucionalização, a obra também pouco contribui para responder as críticas relacionadas à falta de comprometimento da alta administração e colaboradores (Hispangnol & Rodrigues, 2006; Pietro et al., 2006; Bourne & Neely, 2002), à geração de conflitos entre gestores (Ittner, Larcker & Meyer, 2003; Hispangnol & Rodrigues, 2006; Pietro et al., 2006; Bourne & Neely, 2002), às distorções de uso do modelo com foco no desempenho financeiro (Ittner, Larcker, & Meyer, 2003), à pressão por resultados no curto prazo (Hispangnol & Rodrigues, 2006) etc. No entanto, a obra analisada aborda o papel dos agentes para implantação do instrumento.

Desse modo, sugere-se aos leitores desta obra que busquem, em outras obras de Kaplan e Norton e nos trabalhos dos críticos citados por esta pesquisa, elementos que complementem a abordagem metodológica e que possam auxiliar nos processos de institucionalização do BSC, notadamente se a eles forem adicionadas preocupações quanto às questões de sua teorização e difusão.

## 5 CONCLUSÕES

Alcançado o objetivo geral desta pesquisa, verificou-se na obra “A Estratégia em Ação: *Balanced Scorecard*” a existência de evidências que contribuem para a institucionalização do BSC pelas empresas adotantes dessa metodologia.

Quanto aos objetivos específicos, alcançou-se a proposta de análise para literatura sobre o BSC por meio da abordagem metodológica para a leitura, identificação e classificação dos achados contidos na Tabela 2, baseada na Teoria Institucional e que sustentou o processo de análise das contribuições da obra em questão; e materializou-se o objetivo de identificar críticas ao BSC na Tabela 1, e sua reflexão levou a segregar as críticas em dois grupos: aspectos de funcionalidade e aspectos de pessoas e lideranças. Ademais, contribuíram como referencial para complementar a avaliação das evidências dos elementos de institucionalização encontradas na obra analisada.

Quanto à resposta do problema, a obra em análise contribui com a obtenção da legitimação e legitimidade do BSC como artefato aceito pelas organizações, por meio de referências que os autores fazem a organizações, funções executivas e entidades de ensino. Conclui-se também que: a) a obra pouco se preocupou com os aspectos do estágio de pré-institucionalização, e as críticas feitas ao modelo não abordaram claramente os fatores externos relacionados à sua escolha, exceto pelo forte apelo de legitimidade fornecido pela própria obra; b) a contribuição técnica processual mais efetiva da obra “A Estratégia em Ação: *Balanced Scorecard*” está no estágio de semi-institucionalização; no entanto, a maior parte das críticas também se refere aos as-

pectos dessa fase, evidenciando que ainda há necessidade de um nível maior de aprofundamento de sua base lógica do que provavelmente está registrado na obra; e c) os aspectos ligados ao estágio de total institucionalização ficaram restritos apenas ao papel dos agentes na obra analisada.

Evidencia-se a colaboração limitada que essa obra oferece, pois os autores preocuparam-se mais em buscar a legitimidade do BSC e em propor um artefato, do que com os elementos que poderiam contribuir com a efetiva institucionalização do BSC pelas organizações, o que pode, de certa forma, contribuir com a grande dificuldade encontrada por muitas empresas que tentam implantar essa metodologia.

Para o campo de conhecimento de contabilidade gerencial, a principal contribuição deste trabalho foi buscar clarificar a utilidade da obra sobre o BSC para a sua institucionalização, permitindo aos usuários e leitores a compreensão dos limites da obra como referência conceitual para implantação do BSC. Como forma de contribuição para a sedimentação do BSC pelas organizações, sugere-se que os leitores da obra “A Estratégia em ação: *Balanced Scorecard*” complementem seus estudos sobre o BSC a partir das outras obras de Kaplan e Norton e das pesquisas dos críticos do BSC.

Como sugestão para futuras pesquisas, propõe-se replicar esta abordagem de análise para as demais obras centrais de Kaplan e Norton relativas à implantação e ao uso do BSC, levando a uma conclusão final sobre a preocupação dos autores com a institucionalização desse artefato.

## Referências

- Atkinson, H. (2006). Strategy implementation: a role for the balanced scorecard? *Management Decision*, 44 (10).
- Bardin, L. (2004). *Análise de conteúdo*. (3a. ed.) Lisboa: Edições 70.
- Basso, L. F. C., & Pace, E. S. U. (2003, jan-jun). Uma análise crítica da direção da causalidade no *Balanced Scorecard*. *RAE-Eletrônica*, 2 (1). Recuperado em 25 janeiro, 2010 de <http://www16.fgv.br/rae/eletronica/index.cfm?FuseAction=Artigo&ID=1363&Secao=CONT R%20GER&Volume=2&Número=1&Ano=2003>.
- Beber, S. J. N., Ribeiro, J. L. D., & Kliemann Neto, F. J. (2006, ago). Análise das causas do fracasso em implantações de BSC. *Revista Produção Online*, Florianópolis, 6 (2).
- Boff, M. L., Beuren, I. M., & Guerreiro, R. (2008, jul-set). Institucionalização de hábitos e rotinas da controladoria em empresas do Estado de Santa Catarina. *Revista Organizações e Sociedades*, 15 (46), 153-173.
- Bourne, M., & Neely, A. (2002). The success and failure of performance measurement initiatives: perceptions of participating managers. *International Journal of Operation & Production Management*, 22 (11).
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11.
- Cervo, A. L., & Bervian, P. A. (2002). *Metodologia científica* (5a. ed.). São Paulo: Prentice Hall.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Coad, A. F. (1999). Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. *Management Accounting Research*, 10, 109-135.
- Dietschi, D. A., & Nascimento, A. M. (2008, jan-abr). *Revista de Contabilidade e Finanças – USP*, 19 (46), 73-85.
- Dimaggio, P. J., & Powel, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48 (2), 147-160.
- Frezatti, F., Aguiar, A. B., & Rezende, A. J. (2007, out-dez). Respostas estratégicas às pressões institucionais e sucesso no atingir metas no orçamento: um estudo em uma empresa multinacional. *Revista Organizações e Sociedades*, 14 (43), 141-158.
- Frezatti, F., Relvas, T. R. S., & Junqueira, E. (2010). BSC e a estrutura de atributos da Contabilidade Gerencial: uma análise no ambiente brasileiro. *RAE*, 50 (2), 187-198.
- Friedland, R., & Alford, R. R. (1991). Bringing society back in: symbols, practices, and institutional contradictions. In Powell, W. W., & Dimaggio, P. (Org.). *The new institutionalism in organizational analysis* (pp. 232-263). Chicago: The University of Chicago Press.
- Giuntini, N. (2003). *Contribuição ao estudo de utilidade do Balanced Scorecard: um estudo de caso de uma empresa siderúrgica e metalúrgica operando no Brasil*. Dissertação de mestrado, Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo - Fapesp da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, SP, Brasil.
- Guerreiro, R. et al. (2005, out-dez). O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. *Revista Organizações e Sociedades*, 12 (35), 91-106.
- Guerreiro, R., Frezatti, F., & Casado, T. (2006, set). 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*, 41 (5), 7-21.
- Guerreiro, R., Pereira, C. A., & Frezatti, F. (2008, jan-mar). Aplicação do modelo de Burns e Scapens para avaliação do processo de institucionalização da Contabilidade Gerencial. *Revista Organizações e Sociedades*, 15 (44), 45-62.

- Henri, J. (2004). Performance measurement and organizational effectiveness: bridging the gap. *Managerial Finance*, 6. Recuperado em 09 novembro, 2011 de <http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=865934&show=abstract>.
- Hispaniol, G. M., & Rodrigues, A. L. (2006). Implantação do BSC em operações brasileiras: estamos prontos? *Anais do Simpósio de Administração de Produção, Logística e Operações Internacionais – SIMPOI*, São Paulo, FGV-EAESP, 9.
- Ittner, C., Larcker, D., & Meyer, M. (2003). Subjectivity and weighting of performance measures: evidence from a balanced scorecard. *The Accounting Review*, 3 (78), 725-758.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação. Balanced scorecard* (10a. ed.). Rio de Janeiro: Campus.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). *Organização orientada para a estratégia*. Rio de Janeiro: Campus.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2004). *Mapas estratégicos – convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis*. (8a. ed.) Rio de Janeiro: Campus.
- Kong, E. (2010). Analyzing BSC and IC's usefulness in nonprofit organizations. *Journal of Intellectual Capital*, 11 (3).
- Kuniyoshi, M. S. (2008). *Institucionalização da gestão do conhecimento: um estudo das práticas gerenciais e suas contribuições para o poder de competição das empresas do setor elétrico-eletrônico*. Tese de doutorado, Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Lewy, C., & du Mee, L. (1998, April). The ten commandments of balanced scorecard implementation. *Management Control and Accounting*.
- Malina, M. A., & Selto, F. H. (2001). Communicating and controlling strategy: an empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, 13 (1), 47-90.
- Meyer, J., Scott, W. R., & Strang, D. (1987). Centralization, fragmentation, and school district complexity. *Administrative Science Quarterly*, 32 (2).
- Meyer, J. W., & Rowan, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. In Powell, W. W.; Dimaggio, P. (Org.) *The new institutionalism in Organizational Analysis* (pp. 41-62). Chicago: The University of Chicago Press.
- Norreklit, H. (2000). The balance on the balanced scorecard: a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11, 65-88.
- Norreklit, H. (2003). The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 2, 591-619.
- Otley, D. (1999, December). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10 (4), 363-382.
- Paranjape, B., Rossiter, M., & Pantano, V. (2006). Insights from the balanced scorecard performance measurement systems: successes, failures and future – a review. *Measuring Business Excellence*, 10 (3), 4-14.
- Pietro, V. C. et al. (2006, jan-abr). Fatores críticos na implantação do Balanced Scorecard. *Revista Gestão & Produção*, 13 (1), 81-92.
- Reis, L. G. (2008). *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.
- Reis, L. G., & Pereira, C. A. (2007). Uma análise das teorias organizacionais para o estudo da Contabilidade Gerencial. *Anais Eletrônicos do Congresso USP Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, FEA/USP. Recuperado em 23 maio, 2009 de <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos72007/486.pdf>.
- Rezende, A. J. (2009). *Um estudo sobre o processo de desinstitucionalização das práticas contábeis de correção monetária em empresas brasileiras*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Russo, P. T. (2011). *A institucionalização do BSC pelas organizações – O Caso Sabesp*. Dissertação de mestrado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, SP, Brasil.
- Scapens, R. W. (1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5, 301-321.
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32 (5), 493-511.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations*. (2nd ed.) Thousand Oaks, Calif.: Sage Pub.
- Selznick, P. (1996, June). Institutionalism "old" and "new". *Administrative Science Quarterly*, 41 (2); p. 270-277.
- Silva, P. D. A., Santos, O. M., & Prochnik, V. (2008). Percepções quanto aos fatores críticos à implantação e uso do *Balanced Scorecard*: a experiência da Petrobrás. *Congresso Brasileiro de Contabilidade*. Recuperado em 08 novembro, 2009 de [http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos\\_1/504.pdf](http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/504.pdf).
- Speckbacher, G., Bischof, J., & Pfeiffer, T. (2003). A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, 14, 361-387.
- Steen, M. P. (2005). *Human agency in management accounting change: a cognitive approach to institutional theory*. Labyrinth Publications. The Netherlands.
- Strang, D., & Meyer, J. W. (1993). Institutional conditions for diffusion. *Theory and Society*, 22 (4), 487-511.
- Takahashi, A. R. W., Almeida, F. R., & Almeida, M. I. R. (2004). Ambiente e estratégias segundo a teoria sistêmica e teoria institucional: Estudo comparativo de casos em escolas públicas. *XVII Congresso Latino-Americano de Estratégia – SLADE*, Itapema – SC, SLADE.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1983). Institutional sources of change in the formal structure of organizations: The diffusion of civil service reform, 1880 – 1935. *Administrative Science Quarterly*, 28 (1), 22-39.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). 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.
- Zucker, L.G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence. *American Sociological Review*, 42 (5), 726-743.
- Zucker, L.G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual Review of Sociology*, 13, 443-464.
- Wickramasinghe, D., & Alawattage, C. (2007). *Management accounting change: approaches and perspectives*. New York: Routledge.