

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE  
RIBEIRÃO PRETO  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

**ESTUDO DE FATORES QUE INFLUENCIAM A MUDANÇA NA CONTABILIDADE  
GERENCIAL COM ENFOQUE NA IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED  
SCORECARD – ESTUDO MULTICASOS**

**Lucileni Pereira da Silva**

**Orientadora: Profa. Dra. Rosana C. M. Grillo Gonçalves**

Ribeirão Preto

2007

Profa. Dra. Suely Vilela  
Reitora da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Rudinei Toneto Júnior  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Profa. Dra. Maisa de Souza Ribeiro  
Chefe do Departamento de Contabilidade

LUCILENI PEREIRA DA SILVA

**ESTUDO DE FATORES QUE INFLUENCIAM A MUDANÇA NA CONTABILIDADE  
GERENCIAL COM ENFOQUE NA IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED  
SCORECARD – ESTUDO MULTICASOS**

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo como requisito para a obtenção do título de Mestre em Contabilidade e Controladoria.

**Orientadora: Profa. Dra. Rosana C. M. Grillo Gonçalves**

Ribeirão Preto

2007

## FICHA CATALOGRÁFICA

Silva, Lucileni Pereira da

Estudo de fatores que influenciam a mudança na contabilidade gerencial com enfoque na implementação do *Balanced Scorecard* - estudo multicaseos. Ribeirão Preto, 2007.

165 p.; il.; 30 cm.

Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Área de concentração: Controladoria.

Orientadora: Gonçalves, Rosana C. M. Grillo.

1. Balanced Scorecard 2. Mudança na contabilidade gerencial 3. Teoria da Contingência

SILVA, L.P. **Estudo de fatores que influenciam a mudança na contabilidade gerencial com enfoque na implementação do *Balanced Scorecard* - estudo multicaseos.** Ribeirão Preto, 2007. 165 p.; il.; 30 cm.

## ERRATA

<b>Página</b>	<b>Referência</b>	<b>Onde se lê</b>	<b>Leia-se</b>
73	Quadro 4.2	tamanho grande	tamanho pequeno
73	Quadro 4.2	nível de pressão competitiva alto	nível de pressão competitiva baixo
91	Quadro 4.7	tamanho grande	tamanho médio
124	Quadro 4.12	nível de pressão competitiva alto	nível de pressão competitiva médio

## FOLHA DE APROVAÇÃO

Lucileni Pereira da Silva

Estudo de fatores que influenciam a mudança na contabilidade gerencial com enfoque na implementação do *Balanced Scorecard* - estudo multicaseos.

Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Mestre. Área de concentração: Controladoria.

Aprovado em:

Banca examinadora

Prof. Dr.: \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_ Assinatura \_\_\_\_\_

Prof. Dr.: \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_ Assinatura \_\_\_\_\_

Prof. Dr.: \_\_\_\_\_

Instituição: \_\_\_\_\_ Assinatura \_\_\_\_\_

A meus queridos pais, Wanderli e Luiz,  
que me ensinaram a lutar sempre por meus objetivos  
com honestidade, respeito, garra e amor.

Ao meu amor, Marcelo.

Agradeço a Deus, por permitir que eu tenha tanto a agradecer... e tão pouco a pedir.

Minha gratidão por meus pais é infinita, não tem como descrever, minha família é meu chão. Agradeço a eles e também a minha irmã Valquiria pelos ensinamentos de vida, pelo exemplo do que é uma família de verdade, e por amar, torcer e acreditar em mim sempre e incondicionalmente.

Agradeço ao Marcelo, pelo amor, pela amizade, pela eterna e gostosa companhia, por compreender minha ausência e pelo apoio.

Agradeço à Profa. Dra. Rosana C. M. Grillo Gonçalves, pela amizade, pela receptividade da orientação, pelas discussões que permitiram o enriquecimento do trabalho, pela flexibilidade, pela motivação, pela confiança depositada em mim, e por provar-me que sempre poderia ser melhor. Ao Prof. Dr. Silvio Hiroshi Nakao, pela amizade, pela motivação e pelas importantes observações que permitiram tornar o trabalho melhor. Ao Prof. Dr. Roni Cleber Bonizio, Prof. Dr. Roberto Vatan dos Santos, Profa. Dra. Máisa de Souza Ribeiro, Prof. Dr. Alexandre Assaf Neto, pela amizade, pelas oportunidades cuja importância eu não conseguiria descrever nessas linhas, e por tanta confiança depositada. Ao Prof. Dr. Josir Simeone Gomes, pelas contribuições no exame de qualificação dessa dissertação. Ao Prof. Dr. Francisco Anuatti pelo importante auxílio nos contatos para entrevistas.

Agradeço aos amigos do mestrado, pela amizade, união e apoio que nos fez mais fortes nessa jornada, pois sem esse companheirismo sincero teria sido muito mais difícil. E aos amigos que torceram e me rodearam de uma forte energia positiva, pelos momentos alegres que permitiram recuperar as energias.

Agradeço às empresas que concederam as entrevistas e principalmente aos respondentes, pela atenção e ímpeto em ajudar.

À CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior, pelo auxílio financeiro recebido.



"De tudo ficaram três coisas: a certeza de que estamos sempre começando, a certeza de que é preciso continuar e a certeza de que seremos interrompidos antes de terminar, portanto, devemos fazer da interrupção um caminho novo, da queda um passo de dança, do medo uma escada, do sonho uma ponte, da procura um encontro".

O encontro marcado

Fernando Sabino

## RESUMO

SILVA, L.P. **Estudo de fatores que influenciam a mudança na contabilidade gerencial com enfoque na implementação do *Balanced Scorecard* - estudo multicaseos**. 2007. 165 p. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2007.

Nessa pesquisa busca-se identificar se, em empresas em que as variáveis contextuais são mais favoráveis à mudança na contabilidade gerencial, é maior o nível de sofisticação do BSC implementado. Para tanto realizou-se estudos de casos em quatro empresas que implementaram essa ferramenta. Nelas são analisadas as características do BSC implementado e como essas estão associadas a determinadas variáveis contextuais: as características organizacionais e os fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudança na contabilidade gerencial, ambos analisados sob a perspectiva da abordagem contingencial. Embora não seja possível generalizar os resultados, o desenvolvimento do estudo dos casos permitiu confirmar a relação entre tais variáveis contextuais e o nível de sofisticação do BSC implementado nas empresas pesquisadas. Quanto às características organizacionais, observa-se que, de modo geral, conforme crescem o nível de pressão competitiva e o tamanho da empresa, mais sofisticado é o BSC implementado, havendo apenas uma exceção, onde o BSC mais desenvolvido foi explicado por outros fatores. Quanto aos fatores de estímulos para mudanças, três fatores se destacaram, possibilitando relevantes comparações quanto aos tipos de BSC implementados nas empresas: os objetivos específicos para mudança, as necessidades externas e o envolvimento da alta gestão. A análise do grau de comunicação incorporada ao estudo dos casos mostrou que, em empresas onde o BSC é mais desenvolvido, há maior grau de comunicação da estratégia.

1. *Balanced Scorecard* 2. Mudança na contabilidade gerencial 3. Teoria da Contingência

## ABSTRACT

SILVA, L.P. **Study of factors that influence the change in the managerial accounting with approach in the implementation of the Balanced Scorecard – multi-cases study.** 2007. 165 p. Dissertation (Master Degree). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2007.

This study aims to identify if, in companies where the variable contextual are more favorable to the change in the managerial accounting is higher the level of sophistication of the implemented BSC. Therefore, the studies of cases were done in four companies of which had implemented this tool. In these companies the characteristics of the implemented BSC are analyzed and how these are linked and established to the changeable contextual ones: the organizational characteristics and the factors that speed up or decelerate the process of management accounting change, were both analyzed under the perspective of the contingency approach. Although it is not possible to generalize the results, the development of the study of cases allowed to confirm the relation between such contextual variables and the level of sophistication of the BSC implemented in the studied companies. For the organizational characteristics, it is observed that, in general, as the level of competition and the growth of the company increases, more sophisticated are the implemented BSC. However there is only one exception; the BSC that is more developed was obtained by other factors. In the factors of stimulating changes, three factors stood out, allowing excellent comparisons to the types of BSC implemented in the companies: the specific objectives for change, the external necessities and the engagement of the high level management. The analysis of the degree of communication incorporated to the study of the cases showed that, in companies where the BSC is more developed, it has greater degree of communication of the strategy.

1. Balanced Scorecard. 2. Management Accounting Change 3. Contingency Theory

## LISTA DE QUADROS

Quadro 2.1 – Padrões de estímulos de mudanças e tipos de empresas com relação à mudança em sistemas de contabilidade gerencial.....	35
Quadro 4.1 – Nível de pressão competitiva enfrentada pela empresa A.....	71
Quadro 4.2 – Características organizacionais da empresa A.....	74
Quadro 4.3 – Fatores de mudança na contabilidade gerencial na empresa A.....	77
Quadro 4.4 – Tipo de empresa com relação aos estímulos para mudar: Empresa A.....	78
Quadro 4.5 – Resumo das características do BSC implementado na empresa A.....	83
Quadro 4.6 – Nível de pressão competitiva enfrentada pela empresa B.....	90
Quadro 4.7 – Características organizacionais da empresa B.....	92
Quadro 4.8 – Fatores de mudança na contabilidade gerencial na empresa B.....	95
Quadro 4.9 – Tipo de empresa com relação aos estímulos para mudar: Empresa B.....	96
Quadro 4.10 – Resumo das características do BSC implementado na empresa B.....	101
Quadro 4.11 – Nível de pressão competitiva enfrentada pela empresa C.....	114
Quadro 4.12 – Características organizacionais da empresa C.....	116
Quadro 4.13 – Fatores de mudança na contabilidade gerencial na empresa C.....	119
Quadro 4.14 – Tipo de empresa com relação aos estímulos para mudar: Empresa C.....	119
Quadro 4.15 – Resumo das características do BSC implementado na empresa C.....	124
Quadro 4.16 – Nível de pressão competitiva enfrentada pela empresa D.....	132
Quadro 4.17 – Características organizacionais da empresa D.....	134
Quadro 4.18 – Fatores de mudança na contabilidade gerencial na empresa D.....	137
Quadro 4.19 – Tipo de empresa com relação aos estímulos para mudar: Empresa D.....	138
Quadro 4.20 – Resumo das características do BSC implementado na empresa D.....	141
Quadro 5.1 – Comparação entre as características dos BSC’s implementados nas empresas A e B.....	147
Quadro 5.2 – Comparação entre as características dos BSC’s implementados nas empresas A e B.....	148
Quadro 5.3 - Comparação entre o nível de comunicação da estratégia e as características do BSC implementado nas empresas.....	150
Quadro 5.4 - Resumo das características organizacionais e o tipo de BSC das empresas.....	151
Quadro 5.5 - Comparação entre os principais fatores de mudança verificados e o tipo de BSC.....	153

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
1.1	Sistemas de gestão com foco no controle e no <i>Balanced Scorecard</i> .....	15
1.2	Problema de Pesquisa .....	16
1.3	Objetivos da Pesquisa.....	18
1.4	Justificativa.....	18
2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	20
2.1	A abordagem contingencial no estudo da mudança em sistemas de contabilidade gerencial.....	20
2.1.1	Pesquisas de contabilidade gerencial sob a abordagem contingencial .....	21
2.2	Outros aspectos das mudanças em sistemas de contabilidade gerencial .....	28
2.2.1	Modelo de Innes e Mitchell (1990) .....	29
2.3	Introdução ao <i>Balanced Scorecard</i> como ferramenta de controle gerencial.....	38
2.3.1	Identificação das fases do processo evolutivo do BSC .....	39
2.3.2	Processo de implementação do BSC .....	47
2.3.3	Objetivos do projeto de implementação do BSC.....	48
2.3.4	Críticas ao BSC e comparação com o <i>Tableau de Bord</i> .....	49
2.3.5	Caracterização de implementações do BSC .....	51
3	METODOLOGIA DE PESQUISA .....	56
3.1	Método de pesquisa .....	56
3.1.1	Técnica de pesquisa .....	56
3.1.2	Metodologia da pesquisa .....	58
3.1.3	Técnica de coleta de dados .....	59
3.2	Quadro referencial da pesquisa e estrutura do trabalho.....	60
3.2.1	Variáveis contextuais - características organizacionais.....	62
3.2.2	Variáveis contextuais – Fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial.....	65
3.2.3	Características do <i>Balanced Scorecard</i> implementado .....	66
4	COLETA DOS DADOS.....	68
4.1	Estudo de caso “Empresa A” .....	68
4.1.1	Características organizacionais da empresa .....	68
4.1.2	Fatores de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial .....	74
4.1.3	Caracterização do BSC implementado .....	78
4.1.4	Quadro resumo da Empresa A.....	84
4.2	Estudo de caso “Empresa B” .....	85
4.2.1	Características organizacionais da empresa .....	85
4.2.2	Fatores de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial .....	92
4.2.3	Caracterização do BSC implementado .....	96
4.2.4	Quadro resumo da Empresa B .....	102
4.3	Estudo de caso “Empresa C” .....	106
4.3.1	Características organizacionais da empresa .....	106
4.3.2	Fatores de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial .....	117
4.3.3	Caracterização do BSC implementado .....	120

4.3.4	Quadro resumo da Empresa C .....	125
4.4	Estudo de caso “Empresa D” .....	127
4.4.1	Características organizacionais da empresa .....	127
4.4.2	Fatores de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial .....	135
4.4.3	Caracterização do BSC implementado .....	138
4.4.4	Quadro resumo da Empresa D .....	142
5	ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	145
5.1	Características do BSC implementado .....	145
5.1.1	BSC implementado nas empresas A e B .....	145
5.1.2	BSC implementado nas empresas C e D .....	147
5.1.3	Outras características relevantes do BSC nas empresas estudadas .....	148
5.2	A influência das variáveis contextuais no Tipo de BSC implementado .....	150
5.2.1	Variáveis contextuais: características organizacionais influenciando o Tipo de BSC implementado .....	150
5.2.2	Variáveis contextuais: fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudança influenciando o Tipo de BSC .....	152
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	154
7	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	158
	APÊNDICE I .....	163

## 1 INTRODUÇÃO

As empresas, como sistemas abertos e dinâmicos, interagem intensamente com seu meio ambiente, afetando e sendo afetadas por ele. As variáveis ambientais trazem, a todo momento, mudanças em inúmeros aspectos, exigindo adaptações por parte da empresa para que a mesma possa garantir a sua competitividade ou até mesmo a própria sobrevivência.

Assim, o dinamismo e a rapidez com que ocorrem as mudanças no ambiente justificam a necessidade de planejamento e controle estratégico nas empresas. Nesse âmbito, sistemas de contabilidade gerencial que dêem suporte no processo de planejamento e controle e para tomadas de decisão são relevantes para acompanhar o ritmo das necessidades do mercado.

As mudanças do ambiente começaram a tornar-se alvo de preocupação entre as empresas no início da década de 1950, segundo Ansoff, Declerck e Rayes (1981). O chamado “problema estratégico” ocorria devido à falta de sintonia entre a oferta de produtos e o mercado destino.

Andrade (2000) relata a percepção da questão estratégica como um jogo de quebra cabeça, onde ferramentas de análise poderiam fornecer a “resposta ótima”. Valorizava-se com isso o aperfeiçoamento de métodos racionais de atitudes administrativas a fim de se obter maior eficiência e eficácia na antecipação de mudanças.

A ênfase nesses métodos, segundo esse autor, resultou, nas décadas de 60-70, em um novo campo na administração, com estudos de estratégias voltadas para o longo prazo com a utilização de métodos analíticos e de controle e com a criação de cenários futuros. Foi nessa época, de acordo com Andrade (2000) que surge o modelo SWOT<sup>1</sup>, baseado na análise de forças, fraquezas, oportunidades e ameaças, cujas iniciais desses termos em inglês, forma o nome do modelo de análise.

De acordo com Ansoff, Declerck e Rayes (1981), a crença era de que a solução mais adequada estava no planejamento estratégico, baseado em um processo de análise racional das oportunidades oferecidas pelo ambiente, dos pontos fortes e pontos fracos das empresas e da escolha de um modo de compatibilização entre ambos, a fim de satisfazer os objetivos da empresa.

---

<sup>1</sup> Strength (pontos fortes), Weaknesses (pontos fracos), Opportunities (oportunidades), Threats (ameaças). Porter, E.M. Academy of Management Review, vol. 6, no. 4, 609-620, 1981.

Em pouco tempo, constatou-se que o planejamento estratégico é um processo limitado a uma parcela do problema como um todo, sendo que todos os ângulos do problema passaram a ser chamados de “administração estratégica”.

Os desafios, as ameaças e as oportunidades enfrentadas pelas empresas são mutáveis e desenvolvem-se de maneira mais rápida que a própria compreensão do problema. Assim, sucintamente, é possível verificar a evolução do estudo do “problema estratégico”:

“De um instrumento de correção de desequilíbrios estratégicos parciais relacionados ao meio passa agora a se preocupar com a mutabilidade de todos os vínculos sociais e econômicos relacionados ao meio. A ênfase crescente está nas restrições ecológicas e das fontes, e nas possíveis surpresas.” (ANSOFF, DECLERCK E RAYES, 1981, p. 17)

Na seqüência dessa evolução do estudo do “problema estratégico”, passa-se a analisar a nova modelagem da capacidade interna da empresa, a fim de preservar a harmonia interna e a necessidade de capacidades múltiplas dentro da organização. Em meados de 1980 observa-se uma mudança crescente de aspectos psicológicos, sociológicos e políticos, tornando-se traços dominantes do problema estratégico. Assim, surgem novos padrões de poder e influência, normas e padrões básicos (antigos) são então contestados.

Como consequência, nessa abordagem atual da estratégia, seu entendimento volta-se para a idéia de mutação do ambiente, no processo de aprendizagem e de evolução e na negociação, portanto, é mais forte a interação entre empresa e ambiente.

No âmbito da abordagem estratégica, Hitt, Ireland e Hoskisson (2002) resumem o processo de planejamento e controle como uma atividade fundamental da administração estratégica, utilizado para adequar as condições desse ambiente mutável à estrutura competitiva dos recursos, capacidades e competências da empresa, que também estão em constante evolução.

Assim, é por meio da atividade de planejamento estratégico que são definidos os objetivos que a empresa deseja alcançar considerado seu ambiente, e são tomadas decisões relacionadas aos recursos e tarefas necessárias para tanto (Chiavenato, 1999). Os planos para alcançar resultados que atendam à missão e aos objetivos da empresa são traduzidos em forma de estratégias, também denominados planos de ação.



## **1.1 Sistemas de gestão com foco no controle e no *Balanced Scorecard***

Para determinar se as estratégias da organização estão sendo eficazes para atingir os objetivos da empresa e em que grau isso ocorre, é necessário que haja um processo de controle monitorando, mensurando e avaliando o desempenho obtido. Por meio do controle, o gestor identifica a necessidade de medidas corretivas ou de mudança de estratégia caso os objetivos não estejam sendo atingidos conforme planejado. O objetivo é melhorar a capacidade da empresa de atingir o resultado planejado (Chiavenato, 1999; Wright, Kroll e Parnell, 2000).

Para Atkinson *et al* (2000) a atividade de mensuração e avaliação de desempenho deve medir o desempenho de uma atividade ou de uma cadeia de valores inteira. Além disso, um sistema eficiente de mensuração e avaliação de desempenho deve conter indicadores ou medidas que considerem a empresa e cada uma de suas atividades sob o foco da satisfação do cliente, conforme as medidas validadas por ele.

Nesse sentido, as medidas podem ser consideradas abrangentes por englobarem todas as facetas do desempenho que afetam os clientes, além de possibilitarem que os membros da empresa identifiquem problemas e oportunidades de melhorias.

A prática de avaliar o desempenho, segundo Atkinson *et al* (2000), permite que se crie um vínculo entre o planejamento, responsável por apontar os objetivos da empresa e desenvolver as estratégias e processos para alcançá-los, e o controle, cujos métodos visam manter a empresa na trajetória certa para alcançar os objetivos.

Segundo os autores, essa visão abrangente do alcance das medidas e avaliação de desempenho apenas recentemente passou a ser refletida nos sistemas de contabilidade gerencial. Atkinson *et al* (2000) referem-se a uma primeira tentativa de desenvolvimento de uma ferramenta gerencial focada na mensuração e avaliação de desempenho, que envolvesse os objetivos da empresa, tomadas de decisão, e a provisão de uma base para o aprendizado organizacional.

Essa ferramenta nasceu do projeto que resultou no *Balanced Scorecard* (BSC), um sistema de gestão estratégica cujo importante processo evolutivo levou seus idealizadores a repensarem conceitos antigos de contabilidade gerencial, dada a insatisfação com as ferramentas de avaliação de desempenho utilizadas até então (Kaplan e Norton, 1997).

Desenvolvido com base nesses conceitos já conhecidos, o BSC foi sendo aperfeiçoado e uma clara evolução é notada quanto à sua forma de aplicação. No início dos anos 1990 o BSC foi

apresentado como um sistema de mensuração de desempenho (Kaplan e Norton, 1992), sendo que, conforme sua evolução, passa a ser proposto como um sistema de gestão estratégica (Kaplan e Norton, 1993, 1996, 2000).

A implementação de ferramentas de gestão, como o BSC, envolve a decisão de mudanças estruturais de sistemas de contabilidade e controle gerencial em diversos aspectos, já que traz uma nova visão de planejamento e controle de desempenho. A análise de diferentes fatores influenciadores dessas mudanças pode servir de base para compreender o resultado dessas mudanças.

Nesse contexto, esse trabalho analisa a implementação do BSC em empresas com base em características organizacionais e fatores de mudança que podem auxiliar a interpretar o estímulo para mudanças, dentro de um enfoque contingencial.

## **1.2 Problema de Pesquisa**

A implementação do BSC em uma organização envolve uma decisão de mudança no seu sistema de contabilidade gerencial, destacando-se o fato de estar inserida em um contexto organizacional e sendo levada a tal mudança por fatores específicos que motivam as mudanças.

Mudanças em sistemas de contabilidade gerencial são um reflexo de mudanças ocorridas no ambiente competitivo como desregulamentação, fusões, mudanças tecnológicas, intensidade e dinamismo da competição. Isso exige inovações nas práticas de contabilidade gerencial, pois o que antes funcionava bem, pode não funcionar mais (Laitinen, 2001).

Segundo Libby e Waterhouse (1996), a literatura relacionada à mudança organizacional identifica fatores organizacionais e econômicos associados com a adoção de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial. Mas, para os autores, é necessário saber mais sobre as forças que induzem ou que impedem a mudança em sistemas contábeis.

Assim, além de aspectos organizacionais, utilizados para interpretar a mudança (Libby e Waterhouse, 1996), fatores de estímulos para mudanças podem acelerar ou desacelerar o processo de mudança (Laitinen, 2001).

Chenhall (2003) realizou uma ampla revisão de pesquisas desenvolvidas desde o início dos anos 1980 que buscavam relacionar fatores organizacionais a mudanças em sistemas de controle gerencial, baseados na teoria da contingência. Essas pesquisas utilizaram o método *survey* para efetuar tais relações e foram publicadas em diversos periódicos relacionados a gestão e a contabilidade.

O autor constatou diferentes dimensões dos sistemas de controle gerencial abordando aspectos contingenciais, entretanto, verificou a existência de poucas publicações relacionando a teoria da contingência com práticas mais recentes de controle gerencial, como o BSC e a utilização de indicadores de desempenho não financeiros.

O BSC, como sistema de controle gerencial, trouxe uma proposta de enriquecer os conceitos existentes de contabilidade gerencial, com o objetivo de traduzir a estratégia da empresa em termos de ações efetivas que pudessem levá-la a alcançar o sucesso dessa estratégia. Por isso, Kaplan e Norton (1997) sugerem que o BSC seja utilizado como um sistema de gestão estratégica.

Porém, recentes trabalhos mostram que, embora organizações afirmem terem implementado essa ferramenta, na prática tem se verificado sua aplicação incompleta, e não com a abrangência de um sistema amplo de gestão estratégica (Speckbaecher, Bischof e Pfeiffer, 2003; Goldszmidt et al, 2004; Malmi, 2001; Kasurinen, 2002).

Na pesquisa de Speckbaecher, Bischof e Pfeiffer (2003), onde os autores analisaram diversos aspectos da implementação do BSC, notou-se que as organizações mais satisfeitas são as que implementaram um BSC mais desenvolvido, ou seja, utilizando toda as suas funções preconizadas por Kaplan e Norton (2004), compreendidas em todo o seu processo evolutivo.

Dessa forma, parece conveniente buscar identificar como variáveis que influenciam a mudança nos sistemas de contabilidade gerencial influenciam também o nível de sofisticação ou as características do BSC implementado. Parece possível supor que empresas nas quais as variáveis contextuais são mais favoráveis à mudança, é maior o nível de sofisticação do BSC implementado.

Assim, com foco na abordagem contingencial e nos modelos de motivação de mudança, o problema dessa pesquisa pode ser resumido na seguinte pergunta:

*É possível supor que, em empresas em que as variáveis contextuais são mais favoráveis à mudança na contabilidade gerencial, é maior o nível de sofisticação do Balanced Scorecard implementado?*

Nesse trabalho busca-se responder a essa questão a partir de um estudo multicase em quatro empresas que implementaram essa ferramenta. Para tanto são analisadas as características do *Balanced Scorecard* implementado nessas empresas e como elas são associadas a determinadas variáveis do contexto ambiental. Essas variáveis são analisadas sob as perspectivas de características organizacionais e de fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudança na contabilidade gerencial.

### **1.3 Objetivos da Pesquisa**

O objetivo geral dessa pesquisa é identificar como determinadas variáveis contextuais aceleradores ou desaceleradores do processo de mudanças na contabilidade gerencial influenciam as características do BSC implementado.

O trabalho tem como objetivos específicos buscar desenvolver uma melhor compreensão do comportamento dessas variáveis contextuais e sua influência sobre o BSC nas empresas, buscando identificar relações de causa e efeito entre eles.

Nesse trabalho, variáveis contextuais referem-se a características organizacionais e a fatores de mudança que, juntos, formam o contexto em que a empresa está inserida, e atuam acelerando ou desacelerando o processo de mudanças.

### **1.4 Justificativa**

Diversos trabalhos, nacionais e internacionais, relacionados ao BSC analisam essa ferramenta sob diferentes focos, como o processo e metodologia de implementação (Braga, Almeida e Silva, 2005; Nakamura *et al*, 2005); eficiência da ferramenta nos resultados da empresa (Luiz, 2004; Davis e Albright, 2004); forma de utilização e integração com outras ferramentas (Quesado e Rodrigues, 2005); comparação de características conceituais do BSC com outros modelos de gestão adotados por empresas (Puente, 2003).

Outros ainda tratam de fatores que contribuíram positivamente ou negativamente no processo de implementação (Galas, 2004; Ottoboni et al, 2002); bem como benefícios e dificuldades da implementação (Carvalho, Dias e Prochnik, 2005).

No início dos anos 1990, Innes e Mitchell (1990) destacavam a pouca atenção que os pesquisadores davam ao processo pelo qual as empresas mudam seus sistemas de contabilidade gerencial e aos fatores que influenciam essa mudança dentro das empresas. Pesquisas posteriores ajudaram a compreender porque e como ocorrem os processos de mudança (Kasurinen, 2002; Laitinen, 2001; Cobb, Hellias e Innes, 1995; Libby e Waterhouse, 1996).

O processo decisório da implementação do BSC, tratado como uma mudança na contabilidade gerencial, sofre influências de forças ou fatores que podem atuar positiva ou negativamente sobre o processo de mudança. Essa dissertação considera que tais forças originam-se de aspectos do contexto da organização, tratadas pela teoria da abordagem contingencial, ou que vão além dessa visão. Assim, revela-se importante o estudo desses fatores.

## **2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA**

O estudo das mudanças em sistemas de contabilidade gerencial tem sido realizado dentro de diferentes teorias, como a teoria institucional (Burns e Scapens, 2000; Zan, 2006) e a teoria contingencial (Libby e Waterhouse, 1996; Merchant, 1981).

As teorias institucional e neo-institucional enfatizam que as organizações adaptam-se ao seu ambiente por iniciativas individuais e devido a pressões de natureza social (Powell e Dimaggio, 1991). Segundo Olivier (1991), as organizações respondem aos estímulos de mudança de maneira distinta, no entanto, a natureza dos processos institucionais e suas influências permitem compreender o comportamento das organizações no contexto institucional e as condições sob as quais as organizações vão ou não resistir à institucionalização.

No âmbito desse trabalho a pesquisa é focada e realizada apenas sob a abordagem contingencial, detalhada nos tópicos a seguir.

### **2.1 A abordagem contingencial no estudo da mudança em sistemas de contabilidade gerencial.**

A abordagem contingencial surge a partir de pesquisas realizadas por volta da década de 1970, que, buscando modelos estruturais de empresas bem sucedidas, verificaram que as estruturas organizacionais dependiam do ambiente externo, e que não haviam modelos predeterminados de sucesso, e sim várias possibilidades de combinação de diversos fatores. As pesquisas indicavam que as organizações deviam ser capazes de se adaptar continuamente às constantes mudanças no seu ambiente, de forma rápida e com desenvoltura (Chiavenato, 1999).

Essa necessidade de flexibilidade e adaptabilidade é cada vez maior principalmente no ambiente atual globalizado e em constante evolução. Descobre-se a capacidade de mudança como requisito para que as empresas possam ser bem sucedidas, ajustando-se às pressões e contingências do ambiente, aproveitando as oportunidades que ele oferece. Caso contrário, não conseguiriam sobreviver.

Chiavenato (1999) relata que as mudanças no ambiente são inúmeras, ocorrem devido a forças econômicas, tecnológicas, sociais, culturais, legais, demográficas, ecológicas. A contínua necessidade de mudança organizacional requer inovação, renovação, revitalização e melhoria constante a fim de alcançar a sobrevivência, o crescimento e o sucesso. A abordagem contingencial destaca a necessidade de se entender o contexto onde a organização está inserida a fim de conhecê-la de forma apropriada.

Sistemas de contabilidade gerencial são adotados pelos gestores com a finalidade de obterem auxílio para alcançarem os resultados e objetivos organizacionais, e sob o aspecto da abordagem contingencial, o sistema adotado pela empresa sofrerá influência do contexto dentro do qual a organização opera. Isso evidencia uma relação entre as condições do ambiente e as técnicas administrativas (Chenhall, 2003, p. 128).

Otley (1999, p. 367) ratifica que a teoria da contingência na contabilidade gerencial sugere a não existência de um sistema de controle gerencial universalmente aplicável, mas que a escolha de técnicas de controle apropriadas irá depender das circunstâncias em uma determinada organização está envolvida.

Segundo Chenhall (2003) pesquisas buscam explicar, a partir dessa abordagem, a eficiência de sistemas de contabilidade gerencial por meio da análise de desenhos de sistemas mais adequados ao ambiente, tecnologia, tamanho, estrutura, estratégia e cultura nacional.

Conforme esse autor, para que a relevância da pesquisa baseada na abordagem contingencial seja mantida, é necessário o enfoque nas dimensões contemporâneas dos sistemas de contabilidade gerencial, no seu contexto, e nas suas conseqüências organizacionais e sociais. Uma forma de atender a essa necessidade é estudar o papel de novas práticas de controle gerencial dentro desse cenário.

### **2.1.1 Pesquisas de contabilidade gerencial sob a abordagem contingencial**

Diversas pesquisas na área de contabilidade gerencial têm estudado a relação entre as características organizacionais de empresas como base para prever ou interpretar mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial (Chenhall, 2003; Libby e Waterhouse, 1996; Merchant, 1981).

Segundo Chenhall (2003), talvez o mais amplo aspecto na pesquisa do ambiente é o impacto da incerteza na estrutura organizacional. Khandwalla (1977, *apud* Chenhall 2003, p. 137) elenca uma série de variáveis ambientais que fornecem uma descrição do ambiente externo. Essa relação inclui turbulência (risco, imprevisibilidade, flutuação, ambigüidade), hostilidade, diversidade de produtos, clientes e recursos, complexidade tecnológica. Outros fatores também são apontados por outros autores como complexidade e dinamismo (Duncan, 1972) e controlabilidade (Ewusi-Mensah, 1978).

Para Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003), o setor em que a empresa atua poderia oferecer variáveis que afetam o desenho e eficiência do sistema de medidas de desempenho estratégico. Seriam fatores contextuais como o ambiente (incerteza, posição de mercado, turbulências), tecnologia, estrutura organizacional ou estratégia. Em sua pesquisa, porém, tais autores não encontraram relações entre os setores e o uso do BSC, verificaram apenas que o setor varejista apresentava uma baixa utilização do BSC.

Libby e Waterhouse (1996) destacam a relevância de algumas variáveis do contexto organizacional na capacidade de predição de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial. Os autores realizaram uma pesquisa com 24 empresas canadenses buscando o grau de correlação entre esse tipo de variável e as mudanças em sistemas de controle e contabilidade gerencial.

Assim, analisaram algumas variáveis econômicas e organizacionais, supostamente associadas com a mudança, como descentralização, tamanho, nível de competição e capacidade para mudar. Os autores utilizaram como variável dependente o número de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial adotadas em um determinado período de tempo, refletindo uma medida de mudança nos sistemas contábeis.

Williams e Seaman (2001) reaplicaram a pesquisa de Libby e Waterhouse (1996) com algumas adaptações envolvendo 24 empresas do setor de manufatura em Cingapura. Entretanto, seus resultados apresentaram divergências dos resultados encontrados por Libby e Waterhouse (1996).

De acordo com Williams e Seaman (2001), isso se deve a diferenças culturais nacionais, relativas a estrutura de poder. Ocorre também devido a diferenças macro-econômicas, uma vez que a pesquisa de Libby e Waterhouse (1996) foi aplicada no Canadá em um período de



grande recessão da economia, enquanto a pesquisa de Williams e Seaman (2001) ocorreu em um período de sólido crescimento da economia de Cingapura.

Também seguindo a pesquisa de Libby e Waterhouse (1996), Laitinen (2001) analisou as características organizacionais de 93 empresas observando aspectos relativos ao grau de dependência com relação à matriz (descentralização), tamanho, grau de competitividade e capacidade organizacional de aprender e associou essas relações com tipo de empresas com relação a seus níveis de motivações para mudança.

Além desses aspectos do contexto organizacional, Laitinen (2001) determinou outras características que considerou relevantes para elaborar seu modelo, mapeando medidas de desempenho como ROI (retorno sobre o investimento) e taxa de crescimento de vendas, que fornecem informações sobre a tendência de necessidade de mudanças.

Incluiu também variáveis relativas ao setor em que a empresa opera e que permitem analisar o posicionamento estratégico de diferentes pontos de vista, como percentual de exportações, percentual de investimentos em pesquisa e desenvolvimento e grau de customização. Analisou também o número de clientes, argumentando que se o número de clientes é pequeno a organização atua como um subcontratador. Por fim, identificou o número de níveis de decisão para determinar a diferenciação vertical<sup>2</sup> (Gosselin, 1997, p. 12).

#### **2.1.1.1 Intensidade da Competição**

Para Libby e Waterhouse (1996) a competição deveria oferecer um incentivo para mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial. Pressupõe-se um alto número dessas mudanças em organizações que operam em contextos altamente competitivos, pois, para elas, entender os custos e medir o desempenho, por exemplo, são cruciais para sua sobrevivência.

Para medir a intensidade de competição que as 93 empresas canadenses pesquisadas enfrentavam, Libby e Waterhouse (1996) utilizaram uma escala desenvolvida por Khandwalla (1977, *apud* Libby e Waterhouse, 1996, p. 140).

---

<sup>2</sup> A diferenciação vertical é relacionada à característica da estrutura organizacional, que pode encorajar ou desencorajar a mudança.

Essa escala consiste na formação de *ranking* do grau de intensidade de competição que a empresa enfrenta por cinco tipos de competição (matéria-prima, pessoal técnico, vendas e distribuição, qualidade e variedade de produtos, e preços). Uma escala correspondente a esses mesmo tipos de competição identifica o grau de importância de cada tipo para a lucratividade de longo prazo e para o crescimento da organização.

Ambas as escalas variam de 1 a 5 e representam a visão do respondente sobre a competição que a sua empresa enfrenta. Na escala de grau de intensidade da competição, 1 representa uma competição de intensidade despreocupante, 2 uma competição de pouca intensidade, 3 uma competição razoavelmente intensa, 4, muito intensa e 5 uma competição extremamente intensa.

Na escala de grau de importância com relação à lucratividade e crescimento futuros, 1 representa uma competição não importante, 2, pouco importante, 3, razoavelmente importante, 4 muito importante e 5, extremamente importante para a lucratividade e crescimento da empresa no longo prazo.

Entende-se que a utilização das duas escalas permite ao respondente expressar a expectativa futura que a empresa possui sobre a intensidade de cada tipo de competição ao projetá-la para o longo prazo. Por exemplo, a competição por matéria prima pode não ser intensa atualmente, porém, a empresa pode ter razões para acreditar que será intensa no futuro, e o grau de sua importância nesse aspecto determinará o grau de preocupação.

Para cada um dos cinco tipos de competição, multiplica-se o grau atribuído na escala de intensidade pelo atribuído na escala de importância no longo prazo gerando outros cinco números. Extrai-se a raiz quadrada de cada um desses cinco números, gerando outros cinco resultados. Com a soma desses cinco resultados obtém-se uma medida que, dentro de uma escala que vai de 5 a 25, identifica-se o nível da pressão competitiva que a organização enfrenta.

Na pesquisa de Libby e Waterhouse (1996), a competição de intensidade média foi de 16,59 com desvio padrão de 3,83, onde a empresa de maior pressão competitiva apresentou 22,24 pontos e a de menor apresentou 8,35.

Em suas análises de regressão, Libby e Waterhouse (1996) identificaram inconsistência na hipótese de que as mudanças na contabilidade gerencial estejam associadas a ambientes mais

intensamente competitivos. Porém, verificaram uma significativa correlação entre o número de mudanças em contabilidade gerencial e a competição por matérias-primas e por pessoal técnico.

Os autores afirmam possuir condições de um moderado embasamento para prever que ambientes competitivos levam a grandes números de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial. Afinal, em ambientes altamente competitivos, os gestores podem demandar mais e diferentes tipos de informações antes de tomar decisões importantes.

Na pesquisa de Laitinen (2001), os respondentes deviam indicar se consideravam o grau de competição de sua organização baixo, moderado ou alto. Identificou-se que o nível de competição pode ser a característica organizacional que, junto com os padrões de estímulos, principalmente determinam o grau de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial nas empresas.

#### **2.1.1.2 Grau de descentralização**

Para Libby e Waterhouse (1996) a centralização da autoridade na tomada de decisão nas organizações inibe a difusão de inovações, inclusive na contabilidade gerencial. Por isso, propuseram um relacionamento positivo entre descentralização e mudança. Foram consideradas descentralizadas as empresas onde as sub-unidades podiam tomar suas decisões operacionais em níveis relativamente baixos.

Libby e Waterhouse (1996) utilizaram uma forma reduzida da escala de concentração de autoridade Aston desenvolvida por Pugh *et al* (1968) para medir o grau de descentralização nas organizações. Nessa escala, os respondentes identificam que níveis hierárquicos têm autoridade para tomar decisões numa lista de políticas operacionais.

Libby e Waterhouse (1996) identificaram inconsistência dos resultados estatísticos sobre a hipótese de que mudanças em sistemas de contabilidade gerencial são associadas a estruturas mais descentralizadas. Tais autores argumentam que isso pode ter ocorrido devido ao fato de que as variáveis independentes utilizadas no modelo (políticas operacionais), extraídas de outros estudos, estariam sugerindo mudanças em geral e não mudanças em contabilidade gerencial ou em sistemas de controle.

Além disso, as respostas que obtiveram das empresas sobre sistemas para tomada de decisões indicaram mais freqüente e ampla difusão de informações, além de maior número de medidas não financeiras. Isso seria consistente com maior grau de autoridade de empregados e maior descentralização, e concluem que o conceito de descentralização pode não ser único.

Na análise elaborada por Laitinen (2001) a variável descentralização corresponde à variável *dummy* “independência” da companhia dentro do grupo com relação ao desenho dos sistemas de contabilidade gerencial adotados. Essa característica é associada à descentralização do grupo e independência para reagir a seu ambiente por meio e mudanças nesses sistemas. Corresponde também à descrição de um “facilitador de mudanças”, identificada por Innes e Mitchell (1990).

Nessa pesquisa, Laitinen (2001) não identificou correlação significativa entre a mudança em sistemas de contabilidade gerencial e a independência da companhia dentro do grupo. Talvez isso tenha ocorrido devido à rigidez das alternativas de respostas, onde o respondente apontaria se a empresa é dependente ou não, quando uma escala de grau de dependência poderia ser mais adequada.

### **2.1.1.3 Tamanho**

A abordagem contingencial também foi utilizada por Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003) como forma de entender os fatores que influenciam a implementação de ferramentas de controle gerencial. Os autores destacaram dois desses fatores ao estudar a implementação do BSC: a estrutura organizacional e o tamanho da empresa.

Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003) basearam-se no pressuposto de que o tamanho de uma organização é relacionado ao desenho de sua estrutura organizacional e ao uso de sistemas de controle gerenciais, sendo que grandes empresas tenderiam a possuir sistemas de controle mais sofisticados e especializados dada sua maior descentralização e especialização de seus processos e funções.

Afinal, conforme cresce o tamanho da empresa, cresceriam também os problemas de coordenação e comunicação, aumentando cada vez mais a necessidade de sistemas de controle gerenciais mais sofisticados e avançados (Bruns e Waterhouse, 1975, *apud* Speckbacher,

Bischof e Pfeiffer, 2003). A partir desse raciocínio, Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003) sugerem que empresas maiores tenderiam a utilizar o BSC mais que empresas menores.

Esses autores encontraram em sua pesquisa uma relação estatisticamente significativa entre o tamanho da empresa e o uso do BSC, sendo que, em média, foram as empresas maiores em número de empregados que implementaram esse sistema.

Martinewski e Gomes (2001) buscaram evidências de que a internacionalização das operações de uma empresa pudesse ter algum impacto sobre o sistema de controle gerencial, pautando-se da premissa de que o fato de que o crescimento do mercado, em termos de escopo geográfico, aumentaria a necessidade de adoção de novos e mais sofisticados sistemas de controle, dado o aumento da complexidade administrativa.

Por meio de três estudos de caso Martinewski e Gomes (2001) verificaram, entretanto, que isso pode não ocorrer, ou seja, os casos estudados não revelaram indícios de que a internacionalização tenha causado impacto sobre o sistema de controle gerencial da empresa. Por outro lado, as mudanças ocorridas puderam ser atribuídas a outros fatores, como privatização ou o próprio crescimento e evolução, sugerindo uma relação entre o tamanho da empresa e as mudanças.

Para determinar o tamanho, Libby e Waterhouse (1996) também utilizaram o número de empregados trabalhando para a organização. Porém, não encontraram consistência, em suas análises estatísticas, entre a hipótese de que quanto maior a empresa maior o número de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial.

Por sua vez, Laitinen (2001) utilizou o logaritmo das vendas líquidas para identificar o tamanho da empresa e encontrou uma relação entre essa variável e as mudanças em contabilidade gerencial. O autor verificou que quanto maior o tamanho da empresa, maior é a tendência de mudanças em sistemas de controle.

#### **2.1.1.4 Capacidade organizacional de aprender**

O grau de inovações em sistemas de contabilidade gerencial é influenciado pela tendência das organizações em inovar e pela sua capacidade de implementar inovações (Gosselin, 1997).

Conforme Cohn e Levinthal (1990, *apud* Libby e Waterhouse 1996) o conhecimento em determinada área pode permitir à organização maior facilidade e habilidade para assimilar e aproveitar novos conhecimentos, além de torná-la capaz de avaliar mudanças ou inovações que ocorrem fora da organização naquele campo.

O conhecimento numa área como a contabilidade gerencial também contribui para a capacidade de absorção da empresa naquela área. Segundo os autores, o número de sistemas de contabilidade gerencial existentes pode ser utilizado como *proxy* para o grau de conhecimento em contabilidade gerencial existente em uma organização.

Conforme Libby e Waterhouse (1996) organizações que investem em diversos sistemas de contabilidade gerencial e em pessoal da contabilidade conseguem responder a mudanças e a desafios de seus ambientes a partir da mudança de seus sistemas de contabilidade gerencial. Dessa forma, o conhecimento em uma área como a contabilidade gerencial ou sistemas de controle permite às organizações identificarem novas formas de utilizar aquele conhecimento.

Segundo Argyris e Kaplan (1994, *apud* Libby e Waterhouse, 1996) o sucesso da introdução de mudanças nessas organizações depende da habilidade de educar todos os que serão afetados pelas mudanças, de forma que a iniciativa possa contar com o comprometimento interno inclusive e principalmente da gestão.

O número de sistemas de contabilidade gerencial existente na organização foi a medida utilizada por Libby e Waterhouse (1996) para determinar o grau da capacidade organizacional de aprender. Na análise de regressão os autores identificaram que a capacidade organizacional é o que melhor prediz mudanças em sistemas de contabilidade gerencial, confirmando a hipótese.

## **2.2 Outros aspectos das mudanças em sistemas de contabilidade gerencial**

Além de determinadas características organizacionais apontados pela abordagem contingencial como diferenciais em sistemas de contabilidade gerencial, recentes pesquisas relacionadas a mudanças na contabilidade gerencial destacam a existência de fatores ou circunstâncias que originam ou influenciam essas mudanças (Innes e Mitchel, 1990; Cobb, Hellias e Innes, 1995; Laitinen, 2001; Kasurinen, 2002). Essas pesquisas apontam outros fatores que vão além dos considerados pela abordagem contingencial.

Dessa forma, o estudo independente desses fatores tem sido considerado uma adequada maneira de compreender a dinâmica das mudanças em contabilidade gerencial (Innes e Mitchel, 1990). Williams e Seaman (2001), por exemplo, defendem que aspectos culturais podem afetar determinantes de mudanças, e que não é possível generalizar um modelo de predição de mudanças para todos os setores da economia, pois eles apresentam diferentes características.

Diferentes estudos foram desenvolvidos e modelos foram estruturados para interpretar o processo de mudança a partir da análise desses fatores. Algumas dessas pesquisas e seus respectivos modelos são destacados nesse trabalho a seguir.

### **2.2.1 Modelo de Innes e Mitchell (1990)**

Para Innes e Mitchell (1990) a mudança é associada a circunstâncias específicas, e não ocorrem devido a um determinado fator, mas sim a um conjunto de fatores. Assim, alguns fatores são associados a várias mudanças, enquanto outros podem estar associados a apenas uma mudança específica. Em um estudo de campo, realizado na Escócia, esses autores entrevistaram contadores gerenciais de sete empresas do setor eletrônico buscando identificar fatores que tivessem influenciado mudanças na contabilidade gerencial daquelas empresas.

Os entrevistados atribuíram a alguns fatores uma forte associação positiva com a mudança, já outros fatores foram vistos como meramente permissíveis para a mudança. De fato, os autores notaram que alguns fatores ocorrem antes e depois da mudança, possuindo pouca ou nenhuma relação direta com esse processo, enquanto outros ocorrem coincidentemente com a mudança, sendo relacionados diretamente a ela.

A partir disso, Innes e Mitchell (1990) interpretam o processo de mudança ocorrido dentro de cada empresa a partir da classificação em três grupos dos fatores que a originam. Esses autores destacam que as mudanças na contabilidade gerencial ocorrem a partir da interação entre esses três tipos de fatores.

Nessa classificação, o primeiro grupo é composto por fatores chamados de “facilitadores”, que contribuem para a mudança na contabilidade gerencial, porém, embora necessários, não são suficientes por si só para que a mudança ocorra. São exemplo os recursos humanos e

tecnologia de informação adequados na área da contabilidade e a autoridade atribuída a essa área dentro da empresa.

O segundo grupo compreende aos fatores chamados “motivadores”, que influenciam indiretamente a mudança de uma forma geral, por exemplo, a competitividade do mercado, a tecnologia de produção e a estrutura de custo dos produtos.

O terceiro grupo trata dos fatores chamados “catalisadores”, esses são diretamente associados à mudança, ocorrendo junto com ela. Fatores como a perda de participação de mercado, a chegada de um novo contador, ou um mal desempenho financeiro são considerados catalisadores da mudança.

Uma das empresas analisadas por Innes e Mitchel (1990) implementou em sua contabilidade gerencial novas práticas para fornecer informações de análise competitiva. Nessa mudança, de um modo geral, houve a influência do ambiente de mercado competitivo como motivador para a mudança. Ao mesmo tempo, a perda da participação de mercado e a existência de um novo produto competidor foram diretamente associadas com a necessidade de informações de análise competitiva, sendo então os catalisadores da mudança. Foi, portanto, a interação desses fatores que originou a mudança.

Identificou-se ainda que a empresa possuía uma equipe de contadores gerenciais e recursos de tecnologia de informação adequados para tal mudança atuando como fatores facilitadores da mudança. Destaca-se que, embora esses recursos fossem necessários, não eram suficientes para a mudança.

#### **2.2.1.1 Modelo de Cobb, Hellias e Innes (1995)**

Cobb, Helliar e Innes (1995) analisaram longitudinalmente as mudanças no sistema e nos relatórios de contabilidade gerencial de uma divisão britânica de um grande banco multinacional. Identificaram as percepções de contadores e gerentes sobre por que as mudanças ocorreram, e relacionaram tais mudanças ao contexto e ao processo de mudança.

Os autores verificaram que o ambiente externo e as pressões do mercado levaram a tais mudanças, mas que fatores internos também foram importantes nesse processo. Constataram que a influência de cada indivíduo como agente de mudanças foi significativa.



Cobb, Helliari e Innes (1995) utilizaram o modelo de Innes e Mitchell (1990), classificando os fatores como motivadores, catalisadores e facilitadores (subitem 2.2.1). Por exemplo, foram considerados fatores motivadores da mudança a crescente competição e a taxa de inovação de produtos da empresa. A pressão por resultados foi considerada um fator catalisador, e a melhoria do suporte do pessoal da contabilidade e da tecnologia de informação foram considerados facilitadores.

Os autores avançaram no desenho desse modelo, propondo a consideração de três novos elementos que influenciam na eficiência da mudança: as barreiras para mudanças, que são fatores que podem impedir, atrasar ou obstruir a mudança; o papel dos líderes na mudança; e a energia para a mudança.

Como exemplo entre as barreiras de mudanças está o crescimento da lista das prioridades de desenvolvimento de sistemas de contabilidade gerencial. Antigos projetos que estavam no topo da lista passaram a ter prioridades mais baixas, dando lugar a novos projetos.

O papel e a influência dos indivíduos como catalisadores e líderes foi crucial ao processo de mudança. Os autores relatam o papel de catalisadores da alta gestão pelo aumento de iniciativas quanto ao processo de mudança. Sem a liderança, o processo de mudança poderia ter falhado frente a barreiras.

Quanto ao papel dos indivíduos, foi ressaltado também o aumento do contato entre os gestores e os contadores gerenciais, e a influência do novo *controller* no desenvolvimento do sistema de contabilidade gerencial.

Por fim, destacaram a percepção de alguns entrevistados que relataram a necessidade de uma “energia para mudança”, ou seja, uma expectativa de mudança contínua, como um importante fator para manter o ritmo da mudança.

#### **2.2.1.2 Modelo de Kasurinen (2002)**

Por meio de um estudo de caso longitudinal, Kasurinen (2002) examinou as forças que influenciam a mudança na contabilidade gerencial com foco na introdução do BSC. O autor revisou o modelo de Cobb, Helliari e Innes (1995) destacando as barreiras que podem impedir, atrasar ou obstruir a mudança no sistema de contabilidade gerencial.

Analisou também, com base nesse mesmo modelo, o papel dos líderes e a expectativa de mudança contínua<sup>3</sup> como forças fomentadoras da mudança. O autor também utiliza o modelo de Innes e Mitchell (1990) para apontar as forças motivadoras, catalisadoras e facilitadoras da mudança.

Segundo o autor, as empresas podem tentar driblar as barreiras que atuam sobre o processo de mudança de sistemas de contabilidade gerencial se conhecerem as forças que influenciam esse processo. Para analisar o contexto da mudança, o modelo sugerido por Kasurinen (2002) divide as barreiras em três subcategorias, responsáveis por desordenar ou tornar confuso, frustrar ou atrasar o processo de mudanças.

Na empresa analisada, o autor identificou os três tipos de barreiras na implementação do BSC. A complexidade do ambiente do projeto, a dificuldade em especificar a estratégia da unidade de negócios e uma incerteza quanto ao papel do BSC e das estratégias na empresa, geraram confusão no processo de mudança e na determinação das reais metas da unidade de negócios.

No exame de barreiras que frustram o processo de mudança, notou-se o enfraquecimento do papel das estratégias e o fortalecimento do papel de indicadores de resultados passados, devido à “cultura de engenharia” da empresa. Como a mensuração foi considerada completamente natural no contexto da engenharia, o BSC foi considerado uma ferramenta combinando medidas financeiras e não financeiras, ao invés de medidas estratégicas, o que reduziu o foco na estratégia.

Além disso, o sucesso financeiro da unidade de negócios também pareceu limitar a motivação para tornar as estratégias mais específicas. A falta de coordenação entre vários projetos criou frustração e desconfiança para novas iniciativas na organização. A falta de um líder do projeto reduziu a motivação da implementação do BSC na unidade. Embora as medidas tivessem algumas conexões, elas não eram totalmente integradas, e não eram divulgadas de forma abrangente para a unidade de negócios.

Outros fatos foram considerados barreiras que atrasaram o processo de mudança. Com a definição dos indicadores chave, notou-se problemas relacionados a coleta de dados. Destacou-se que com a implementação de novos projetos como o BSC, surgem novas demandas relativas a planejamento e recursos. Tais dificuldades poderiam ser superadas com a melhoria dos sistemas de informação.

---

<sup>3</sup> Refere-se à “energia para mudanças” mencionada por Cobb, Helliar e Innes, 1995.

Com base nesse estudo de caso, Kasurinen (2002) conclui que o processo de construção do BSC conforme apresentado por Kaplan e Norton (1996) não fornece atenção suficiente ao contexto da implementação da mudança, o que pode levar ao estabelecimento de barreiras estruturais, levando a uma implementação limitada.

Por isso, o autor entende que no contexto da implementação do BSC, seu papel deve ser cuidadosamente definido nos primeiros estágios do processo de implementação, quando deve ser decidido se o foco do projeto deve ser para implementação de um sistema de mensuração ou de um sistema estratégico.

A análise de barreiras que geram confusão, frustram e atrasam o processo de mudança parece ter relevância num caso onde a implementação do BSC não alcançou o objetivo esperado, tendo sido inclusive suspensa. Tal análise permite verificar que as forças ou fatores que influenciam o processo de mudança em sistemas de contabilidade gerencial podem atuar de forma positiva ou negativa sobre ele, constatação importante para a interpretação do processo de mudança e de seus resultados.

### **2.2.1.3 Modelo de Laitinen (2001)**

A partir de uma pesquisa quantitativa com 93 pequenas empresas finlandesas do setor de tecnologia, Laitinen (2001) criou um modelo matemático com o objetivo de explicar o comportamento das organizações em relação a mudanças. Esse modelo matemático explica as mudanças em contabilidade gerencial com base em características organizacionais e em padrões de estímulos para mudanças.

Alguns fatores de mudança são usados para identificar os padrões de estímulos de mudança nas empresas. Esses fatores são classificados em seis grupos, os quais englobam amplamente fatores encontrados em estudos anteriores relacionados a mudanças:

- Necessidade de informações; por exemplo, nível de satisfação com os sistemas de informação gerencial, demanda por informações pela gestão, mudança na estrutura organizacional da empresa e na liderança e/ou mudanças na estratégia da empresa;
- Mudanças na tecnologia e no ambiente; por exemplo, mudança na tecnologia de produção, no nível de competição e/ou no mercado;

- Objetivos para mudanças; por exemplo, necessidade de melhoria de lucratividade, de aumento da produtividade, de intensificação do controle financeiro e/ou de redução de número de empregados;
- Necessidades externas, por exemplo, demanda do grupo para mudar;
- Determinação e engajamento para mudar, por exemplo, por parte da alta gestão e/ou por parte da empresa como um todo;
- Recursos para mudanças; relativa a disponibilidade, por exemplo, de novos métodos e sistemas adequados, de novos *softwares* apropriados, de empregados especialistas, de concessões orçamentárias para projetos de mudança, de tempo disponível dos empregados para projetos de mudança.

Cada um desses fatores de mudança pode atuar de maneira que acelere ou desacelere o processo de mudanças. Por exemplo, caso existam características que confirmem a necessidade de informação dentro da empresa, esse fator atua acelerando o processo de mudança. Caso não existam, atua desacelerando, pois a ausência da necessidade de informações não gera estímulo para mudanças.

Assim, para cada um dos fatores de cada um desses grupos podem existir correspondentes tanto positivos (aceleração) quanto negativos (desaceleração). Segundo Laitinen (2001) essa classificação entre aceleradores e desaceleradores é importante porque considera que cada mudança é resultante da interação de diversos fatores que a afetam simultaneamente, sendo que alguns a aceleram e outros desaceleram.

Laitinen (2001) compartilha tal afirmativa com Innes e Mitchel (1990)<sup>4</sup>, os quais são incisivos apontando que mudanças não ocorrem em resposta a um único fator de origem, mas que geralmente estão associadas a vários motivos. Por isso, a mudança em contabilidade gerencial é um processo bastante complexo que envolve a interação de uma série de variáveis.

Innes e Mitchell (1990) afirmam ainda que a interação entre fatores incentivadores, catalisadores e facilitadores é que promovem a mudança. Tal classificação, baseada na

---

<sup>4</sup> Ver subitem 2.2.1

natureza e na influência que esses fatores possuem sobre a mudança, é aplicada aos fatores de mudança estudados por Laitinen (2001).

Sob a abordagem de Innes e Mitchell (1990), mudanças na tecnologia, no mercado e no ambiente são classificados como fatores que motivam ou incentivam a mudança, pois a influenciam de uma maneira geral. Os fatores necessidade de informação e objetivos específicos para mudar são classificados como catalisadores da mudança, pois são diretamente associados com a mudança. São esses fatores que apressam o processo de mudança.

A determinação e o engajamento para mudar, além da disponibilidade de recursos, são classificados como facilitadores da mudança, pois oferecem importantes condições para que as mudanças ocorram, mas não são suficientes por si só.

Laitinen (2001) identificou as combinações de fatores de maior incidência que deram origem a quatro padrões de estímulos para mudança em sistemas de contabilidade gerencial. A partir do Quadro 2.1 verifica-se como é a interação entre os fatores e sua forma de atuação sobre a mudança (acelerando ou desacelerando), formando os padrões de estímulos que caracterizam os tipos de empresas.

**Quadro 2.1 – Padrões de estímulos de mudanças e tipos de empresas com relação à mudança em sistemas de contabilidade gerencial.**

<b>Tipo de empresa</b>	<b>Interação entre os fatores de mudança</b>	<b>Forma que o fator atua sobre a mudança</b>
<b>Orientada à mudança</b>	Necessidade de informação Mudança na tecnologia ou no ambiente Determinação e engajamento para mudança Recursos para mudança Precisam melhorar a eficiência Podem também ter demandas externas para mudanças	acelerando acelerando acelerando acelerando acelerando acelerando
<b>Estável e conservadora</b>	Necessidade de informação Mudança na tecnologia ou no ambiente Determinação e engajamento para mudança	desacelerando desacelerando desacelerando
<b>Satisfeita com o desempenho</b>	Não tem percebido necessidades de melhorar seu desempenho financeiro ou operacional	desacelerando
<b>Descontente mas sem recursos</b>	Necessidade de informação Recursos para mudança	acelerando desacelerando

Fonte: adaptado de Laitinen, 2001.

O padrão de estímulo de maior incidência é associado com todos os fatores atuando de forma aceleradora (necessidade de informação, mudanças na tecnologia e ambiente; determinação e engajamento para mudar, recursos para mudanças; objetivos para mudanças; e exigências externas). Essas empresas onde a interação entre os fatores de mudança indica boas razões para mudar são chamadas “orientadas para mudança”.

A segunda combinação de mais alta incidência é caracterizada pela alta ocorrência de fatores com desaceleração na necessidade de informação, na mudança na tecnologia ou no ambiente e na determinação para mudar. Empresas com alta incidência desses fatores de forma negativa parecem estar, de acordo com Laitinen (2001), em ambientes relativamente estáveis e sólidos. Essas empresas sofrem pouca ou nenhuma pressão para melhorar seus sistemas de contabilidade gerencial, sendo então consideradas “estáveis e conversadoras”.

O terceiro fator de alta incidência ocorre na categoria de desaceleração da mudança na classe de estímulos relativa a objetivos específicos para mudar. Segundo Laitinen (2001), as empresas que apresentam esse padrão de estímulos não têm percebido necessidade para melhorar o seu desempenho operacional ou financeiro. Não apresentam uma real motivação para mudar seu sistema de contabilidade gerencial já que geralmente enfrentam baixo nível de competição. Empresas com esse perfil são denominadas “satisfeitas com o desempenho”.

O último fator mais incidente tem alta frequência sobre a classe de fatores de necessidade de informação e mudanças na estrutura organizacional em empresas que enfrentam alta competição e seu ambiente exige mudanças de seus sistemas gerenciais. Porém, possuem baixa determinação e engajamento para mudar e seus recursos são limitados para projetos de mudanças. Laitinen (2001) verificou que essas empresas geralmente possuem a necessidade de intensificar o controle financeiro, são, então, classificadas como “descontentes e sem recursos”.

Laitinen (2001) relacionou os tipos de empresa e seus padrões de estímulo para mudança com a quantidade de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial ocorridas num período de 5 anos nas empresas pesquisadas. O autor constatou que as empresas classificadas como “orientadas à mudança”, foram de fato as que apresentaram maior número de mudanças em sistemas da contabilidade gerencial.

Da mesma forma, as empresas classificadas como “descontentes e sem recursos” foram, em seguida, as que mais tiveram mudanças. Como esperado, as empresas classificadas como

“estáveis e conservadoras” e as “satisfeitas com o desempenho” apresentaram poucas mudanças.

A interação entre os fatores de mudança permite a identificação dos padrões de estímulos para mudanças. A Figura 2.1 expressa tal interação entre os fatores de mudança classificados nos seis grupos identificados por Laitinen (2001), os quais são relacionados com a classificação proposta por Innes e Mitchell (1990) com relação à natureza e a influência que exercem sobre a mudança.

**Figura 2.1 - Interação entre os fatores de mudança a partir da classificação de Laitinen (2001) e da classificação de Innes e Mitchell (1990).**



Fonte: desenvolvido pela autora

Percebe-se que essa interação ocorre não apenas porque vários motivos para mudança ocorrem ao mesmo tempo, mas também porque podem ter forte influência uns sobre os outros. Por exemplo, mudanças na tecnologia, no mercado ou no ambiente podem gerar mudanças na estratégia da empresa e maior demanda por informações pela gestão, fatores esses atribuídos ao grupo “necessidade de informações”. Assim, um grupo de fatores pode ser consequência de outro.

Ainda sob o aspecto da interação, percebe-se que há também uma sobreposição entre os fatores de mudança classificados nos seis grupos identificados por Laitinen (2001), e considera-se tal sobreposição como uma das fragilidades do modelo de Laitinen (2001). Por

exemplo, a “determinação e engajamento” para mudar não pode ser medida isoladamente da “necessidade de informação”.

Um outro aspecto que merece ressalva é relativo às variáveis “determinação para mudar” e “recursos disponíveis”. Os fatores de mudança relacionados em seis grupos por Laitinen (2001) são tratados pelo mesmo autor como fatores de estímulo para mudar, entretanto, tais variáveis não estimulam ou incentivam a mudança, pois não possuem influência suficiente para dar início a um processo de mudança por si só, embora possuam influência para impedir (desacelerar).

Esses dois fatores são facilitadores que dão condições para que a mudança ocorra, conforme é explicado pela abordagem de Innes e Mitchell (1990). Por isso, não devem ser classificados como variáveis de estímulo, mas simplesmente como fatores que auxiliam o processo de mudança, e que podem atuar acelerando ou desacelerando tal processo.

A pesquisa de Laitinen (2001), como continuação da pesquisa de Innes e Mitchell (1990), sugere exclusivamente a análise em conjunto dos fatores de mudança resultando em padrões de estímulos e tipos de empresas conforme esses padrões. Isso se deve provavelmente à dificuldade em se isolar e medir variáveis que possuem forte interação. Embora haja tal limitação, a proposta desses autores mostrou-se adequada para estudos de caso descritivos por favorecer uma visão ampla do contexto em que a mudança ocorre. Por isso esse modelo foi adotado nesse trabalho, conforme explicado no item 3.1.2.

### **2.3 Introdução ao *Balanced Scorecard* como ferramenta de controle gerencial**

O *Balanced Scorecard* é um sistema de controle gerencial cujo foco é atuar como uma ferramenta de gestão estratégica associando medidas financeiras de desempenho passado com medidas de vetores que estimulem o desempenho futuro. Tais medidas derivam de objetivos que por sua vez derivam da visão e da estratégia da empresa (Kaplan e Norton, 1997).

Assim, como um sistema gerencial, traz uma proposta de esclarecer a visão e a estratégia da empresa por meio dos objetivos e medidas, levando toda a equipe a agir em uma mesma direção. Analisando o desenvolvimento conceitual do BSC, verifica-se que essa ferramenta partiu da utilização de conceitos simples e conhecidos e foi sofrendo aperfeiçoamentos que permitiram chegar à forma como é apresentada atualmente (Costa, 2001).



Sua utilização foi inicialmente descrita no início dos anos 1990, tendo estimulado sua adoção como um sistema de mensuração de desempenho (Kaplan e Norton, 1992). Posteriormente, é proposto como um sistema de gestão estratégica (Kaplan e Norton, 1993, 1996, 2000). Esse processo evolutivo permite reconhecer três etapas, as quais podem ser chamadas como as três gerações distintas do BSC (Cobbald e Lawrie, 2002, 2004).

Para Attadia (2004) o BSC adquiriu um caráter sistêmico durante esses estágios, onde a ferramenta passa “de uma atuação localizada para um status de abrangência global dentro da organização” (Attadia, 2004, p. 58).

### **2.3.1 Identificação das fases do processo evolutivo do BSC**

O processo evolutivo do BSC é relatado em Kaplan e Norton (1997), tendo nascido de um estudo iniciado em 1990, liderado pelos mesmos autores<sup>5</sup>, com o objetivo de buscar novas formas de medir o desempenho organizacional. O estudo teve a participação de diversas empresas, e fundamentava-se na idéia de que as formas de avaliação de desempenho, baseadas em dados contábeis e financeiros, estavam se tornando obsoletas e prejudicando a capacidade das empresas de criar valor econômico para o futuro.

A fim de favorecer o entendimento das características do BSC e da existência de diferentes formas de aplicação, as fases desse processo evolutivo são descritas a seguir.

#### **2.3.1.1 Primeira fase do processo evolutivo do BSC**

Kaplan e Norton (1997) relatam sobre as primeiras reuniões do grupo de empresas participantes do projeto. Eram discutidos sistemas de mensuração de desempenho com os diversos aspectos de mensuração que esses sistemas podem oferecer. Por exemplo, relativos a prazos de entrega ao cliente, qualidade e ciclo de processos de produção, eficácia no desenvolvimento de novos produtos, valor para o acionista, medidas de qualidade e produtividade, planos de compensação etc.

---

<sup>5</sup> David Norton foi o executivo principal da unidade de pesquisa da KPMG intitulada Instituto Nolan Norton; Robert Kaplan foi o consultor acadêmico do projeto (Kaplan e Norton, 1997).

Chegaram a um *scorecard* multidimensional, chamado de *Balanced Scorecard* (BSC), cuja filosofia foca o equilíbrio entre as medidas de desempenho e os objetivos da empresa, levando em consideração os resultados e as causas do desempenho (Kaplan e Norton 1997).

Inicialmente, o BSC era descrito como um sistema de mensuração de desempenho cujo objetivo era manter um equilíbrio entre:

- Medidas financeiras e não financeiras;
- Objetivos de curto e longo prazo;
- Indicadores de tendência (*leading*) e de ocorrência (*lagging*); e
- Perspectivas internas e externas de desempenho.

Os autores destacam a importância de objetivos de curto e de longo prazo enfatizando que a pressão por desempenhos financeiros pode levar as empresas a, equivocadamente, reduzirem despesas visando um aumento dos lucros no curto prazo.

Porém, reduzir investimentos em desenvolvimento de produtos, melhoria de processos, desenvolvimento de recursos humanos, de infra-estrutura da tecnologia de informação, além do desenvolvimento de novos clientes e mercados, certamente trarão infidelidade e insatisfação dos clientes no longo prazo.

O BSC foca um equilíbrio entre medidas de resultados (indicadores de fatos) e vetores de desempenho (indicadores de tendência) da estratégia da unidade de negócios. Kaplan e Norton (1993) destacam que medidas financeiras tradicionais reportam acontecimentos passados sem indicar aos gestores como melhorar o desempenho no futuro. Nesse ponto, o *scorecard* fornece um embasamento para a empresa impulsionar o sucesso corrente e futuro.

Esse sistema foi estruturado a partir de medidas relacionadas em quatro perspectivas distintas, que equilibram indicadores externos voltados para os acionistas (perspectiva financeira) e clientes, e medidas internas dos processos críticos de negócios, inovação e aprendizado e crescimento (Kaplan e Norton, 1997).

As medidas da *perspectiva financeira* indicam se de fato a implementação e execução da estratégia estão tendo efeito e contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros. Sintetiza as conseqüências econômicas imediatas de decisões e ações tomadas. Normalmente,

seus objetivos são relacionados à lucratividade, criação de valor e retorno sobre o investimento aplicado, e podem focar temas como aumento da receita e da diversificação das fontes de receita, redução de custo ou aumento de produtividade, e utilização dos ativos.

As medidas na *perspectiva do cliente* permitem avaliar o sucesso de uma estratégia formulada e implementada e articular as estratégias de clientes e mercados que proporcionarão melhores resultados financeiros futuros. Os gestores devem identificar em quais segmentos e mercados a unidade de negócios competirá e quais seriam as medidas de desempenho nesses segmentos.

Algumas medidas importantes são a satisfação de clientes, retenção, e aquisição de novos clientes etc., além de vetores de desempenho como fatores críticos para que os clientes mudem ou permaneçam fiéis aos seus fornecedores, como pontualidade na entrega e lançamento de novos produtos.

Na *perspectiva dos processos internos* as medidas são voltadas para os processos críticos nos quais a empresa deve buscar a excelência, a fim de se tornar capaz de atrair e reter clientes-alvo e satisfazer as expectativas dos acionistas a partir de excelentes retornos financeiros. Busca identificar processos novos para que a empresa possa atingir a excelência e alcançar os objetivos financeiros e dos clientes, por exemplo, oferecer novos serviços aos quais os clientes atribuam grande valor.

Por fim, na *perspectiva do aprendizado e crescimento*, é identificado qual infra-estrutura a empresa deve possuir para que possa crescer e melhorar no longo prazo, oferecendo valor a clientes e acionistas. Essa perspectiva engloba três focos principais: pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais.

Para alcançar os objetivos de processos internos e de clientes a empresa deve reciclar seus funcionários, retê-los e manter sua satisfação, investir no aperfeiçoamento da tecnologia de informação e dos sistemas, e alinhar os procedimentos e rotinas organizacionais (Kaplan e Norton, 1997).

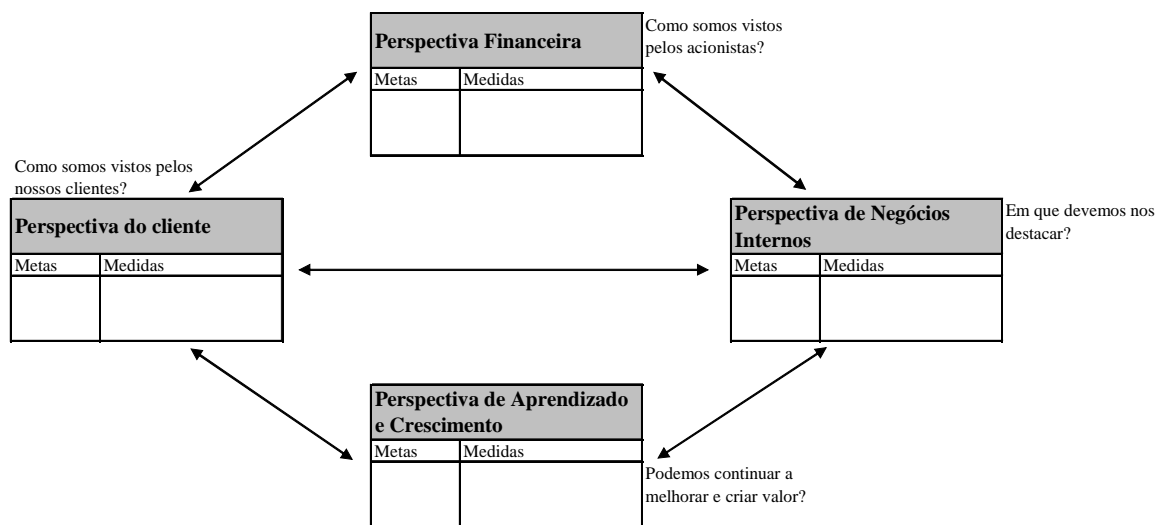
Os gestores devem escolher um número limitado de indicadores críticos dentro das quatro perspectivas, assim, o *scorecard* ajuda a focar a visão estratégica. Segundo Kaplan e Norton (1993), um teste crítico do sucesso do *scorecard* é a sua transparência, sendo que 15 a 20 indicadores podem permitir que um observador compreenda a estratégia competitiva da unidade de negócio.

Assim, o BSC, em sua primeira fase do processo evolutivo, constituía-se basicamente de um sistema de mensuração de desempenho composto por medidas financeiras e não financeiras, distribuídas de forma equilibrada em quatro perspectivas.

Para Cobbold e Lawrie (2002, 2004) no primeiro artigo<sup>6</sup> a definição do que era o BSC era vaga e carente de uma interpretação. Segundo esses autores, Kaplan e Norton (1992) falam pouco sobre como o BSC poderia ser desenvolvido na prática e de como poderia ajudar a melhorar o desempenho das organizações (Cobbold e Lawrie, 2002, p. 1-2).

Além disso, relatam sua percepção quanto à introdução da causalidade entre as perspectivas, devido às ligações gráficas existentes entre elas, embora não fosse ainda usada com um propósito específico, já que nada era discutido a respeito no texto. Essas ligações gráficas da causalidade podem ser verificadas na figura 3.1.

**Figura 2.1 – O *Balanced Scorecard* liga medidas de desempenho. (1ª. Geração do *Balanced Scorecard*).**



Fonte: Kaplan, R.S.; Norton, D.P. The Balanced Scorecard – Measures that drive performance. *Harvard Business Review*. Jan-Feb. 1992, pág. 72.

<sup>6</sup> Kaplan, R.S.; Norton, D.P. The Balanced Scorecard – Measures that drive performance. *Harvard Business Review*. Jan-Feb. 1992.

### 2.3.1.2 Segunda fase do processo evolutivo do BSC

No segundo artigo<sup>7</sup>, Kaplan e Norton (1993) introduzem o conceito de objetivos estratégicos, traduzidos de uma forma coerente com as medidas de desempenho estabelecidas com o BSC. Esses objetivos estratégicos eram inicialmente representados por pequenas frases vinculadas às quatro perspectivas, e as medidas eram então selecionadas de forma que refletissem o alcance desses objetivos (Cobbold e Lawrie, 2002, 2004).

Kaplan e Norton (1993, p. 141) relatam como os indicadores podem ser analisados verticalmente e horizontalmente, citando o exemplo da Apple Computer. No sentido vertical, cada indicador pode ser dividido em partes, a fim de se avaliar como cada componente de sua respectiva medida pode contribuir para o funcionamento do todo.

Em termos horizontais, os autores destacam como as medidas podem identificar, por exemplo, de que maneira o desenho e a manufatura podem contribuir para a satisfação do cliente, introduzindo a idéia de relações entre as medidas e as perspectivas. Essa idéia seria um indício da nova aplicação do BSC, a utilização de relações de causa e efeito para comunicar e alinhar a estratégia da empresa.

Attadia (2004) trata esse segundo artigo ainda como parte do primeiro estágio do desenvolvimento da ferramenta. Já Cobbold e Lawrie (2002 e 2004) consideram a introdução da segunda geração.

Embora tal artigo apresente pouca diferença com a abordagem proposta inicialmente, é possível sugerir que a introdução de novos conceitos corresponda a uma fase transitória entre os chamados primeiro e segundo estágios.

Conforme Kaplan e Norton (1997), a evolução dos estudos permitiu verificar que o BSC era utilizado não apenas para esclarecer e comunicar a estratégia: os executivos o utilizavam também como ferramenta de gerenciamento estratégico. Assim o BSC deixa de ser um sistema de medição de desempenho aperfeiçoado para se transformar num sistema gerencial.

---

<sup>7</sup> KAPLAN, R. S.; NORTON, D.P. Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review*, v. 71, n. 5, p. 134-147, set/out. 1993.

Com o terceiro artigo<sup>8</sup> e o lançamento o primeiro livro<sup>9</sup>, Kaplan e Norton (1996 e 1997) passam a sugerir o uso do BSC como “um sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia de longo prazo” (Kaplan e Norton, 1997, p. 9). Attadia (2004, p. 58) denomina esse estágio como “sistema estratégico de gestão de desempenho”.

Assim, na segunda etapa desse processo evolutivo, o alcance do uso do BSC foi ampliado. As características do *scorecard* relacionadas à estratégia foram aprimoradas com o objetivo de permitir que as medidas de desempenho fossem comunicadas e alinhadas às estratégias das empresas.

Quatro processos gerenciais são introduzidos, os quais, segundo os autores, “separadamente ou em combinação contribuem para ligar objetivos estratégicos de longo prazo com ações de curto prazo” (Kaplan e Norton, 1996, p. 75). São eles: 1) o esclarecimento e a tradução da visão e da estratégia; 2) a comunicação e associação dos objetivos e medidas estratégicas; 3) o planejamento, orçamento, estabelecimento de metas e alinhamento das iniciativas estratégicas; e 4) *feedback* e aprendizado, dando suporte para alocação de recursos e podendo estar relacionado com o sistema de remuneração (Kaplan e Norton, 1996 e 1997).

A relação existente entre os indicadores e a estratégia, interligadas pelas relações de causa e efeito, possibilitam a aplicação desses processos gerenciais. A identificação das relações de causa e efeito é necessária para que de fato as quatro perspectivas possam oferecer indicadores que comuniquem e ajudem na implementação de uma estratégia consistente.

Pode-se dizer que o conceito das relações de causa e efeito é a principal evolução nessa segunda fase em que o BSC se transforma em um sistema de gestão de desempenho estratégico. Afinal, a eficácia de se alinhar e comunicar a estratégia depende da compreensão dessas relações..

Conforme Norreklit (2000), o pressuposto das relações de causa e efeito é essencial porque permite que medidas em áreas não financeiras sejam usadas para prever o desempenho futuro, já que as medidas financeiras relatam apenas o desempenho passado.

---

<sup>8</sup> KAPLAN, R. S.; NORTON, D.P. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, v. 74, n. 1, p. 75-85, jan/fev. 1996.

<sup>9</sup> KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard*. 6ª. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

Destaca-se que alinhar e comunicar objetivos às medidas estratégicas permite mostrar a todos os empregados os objetivos que devem ser alcançados para que a estratégia da empresa seja bem sucedida (Kaplan e Norton, 1997). Muitas vezes, o empregado não sabe o que precisa fazer ou qual tarefa é mais importante desenvolver para que a estratégia seja implementada.

Segundo Kaplan e Norton (2000), essa ferramenta permite mostrar ao empregado como o seu trabalho é ligado aos objetivos da empresa, e que o comportamento deve ter para que os objetivos estratégicos sejam alcançados. Existindo essa compreensão, os objetivos estratégicos devem ser traduzidos do nível mais alto para os níveis pessoais ou de grupo.

Com objetivos detalhados para todos os níveis, devem ser estabelecidas as metas. Kaplan e Norton (1997, p. 226) afirmam que, “(...) para que o *scorecard* gere mudança de cultura, a remuneração deve estar ligada à realização de metas do *scorecard*.” Portanto, o alinhamento da empresa à estratégia deve ser motivado por meio de incentivos e recompensas para que as mudanças tenham melhor resultado.

Porém, esses autores destacam que o vínculo com o sistema de recompensa não deve existir enquanto as medidas do *scorecard* inicial não refletir exatamente os objetivos estratégicos, e enquanto as ações tomadas de curto prazo não forem totalmente alinhadas com a realização dos objetivos de longo prazo. Em resumo, o BSC deve estar mais amadurecido para que não se corra risco com conseqüências inesperadas.

### **2.3.1.3 Terceira fase do processo evolutivo do BSC**

Para Cobbold e Lawrie (2004, p. 616), “o modelo da terceira geração do *balanced scorecard* é baseado no refinamento do desenho da segunda geração com novos aspectos a fim de dar melhor funcionalidade e mais relevância estratégica”.

De acordo com Kaplan e Norton (2004) o BSC passa a ser utilizado pelas empresas para orientar o processo de implementação da estratégia, com base em cinco princípios gerenciais: tradução da estratégia em termos operacionais; alinhamento de toda a organização à estratégia; implementar a estratégia passa a ser tarefa de todos os funcionários; a estratégia passa a ser um processo contínuo; mobilização da mudança a partir da liderança executiva (Kaplan e Norton, 2004).

Esse último item reflete um aspecto importante destacando que a equipe executiva deve dar apoio mobilizando a mudança, sendo que o desenvolvimento do BSC deve começar por ela. O comprometimento, como atestam Kaplan e Norton (1997) são essenciais para que os benefícios do *scorecard* sejam obtidos.

Nessa mesma fase, a construção do mapa estratégico começou a tomar forma quando os executivos instintivamente começavam a unir os objetivos entre as quatro perspectivas com setas, formando um diagrama. Essa representação visual das relações de causa e efeito tornou as estratégias ainda mais explícitas.

Kaplan e Norton (2000) relatam que as medidas de desempenho dispostas nas quatro perspectivas desenvolvidas pela empresa devem ser organizadas no mapa estratégico, permitindo a visualização dos objetivos da empresa. Os mapas estratégicos ajudam a mostrar para os empregados quais são as perspectivas da empresa, além de facilitar o dimensionamento do valor dos ativos intangíveis ao ligá-los à estratégia.

Conforme destacam os autores, relacionamento com clientes, habilidade dos empregados e habilidade para inovar são os ativos intangíveis que trazem a vantagem competitiva, porém só fazem sentido se compreendidos dentro da estratégia da empresa. As estratégias devem estar ligadas a uma estratégia maior, e a elaboração de um mapa estratégico permite isso (Kaplan e Norton, 2000).

Segundo esses autores, os mapas estratégicos mostram como converter iniciativas e recursos tangíveis e intangíveis em resultados. Eles podem descrever, por exemplo, objetivos de crescimento de receitas, mercados e clientes alvos, regras para inovação e excelência em produtos e serviços, investimentos necessários em pessoal e sistemas para dar suporte ao crescimento da empresa etc.

A construção do mapa estratégico ocorre pela forma *top-down*, ou seja, de cima para baixo, pois parte da revisão da missão e dos valores da empresa, do motivo de sua existência. A visão estratégica pode então ser desenvolvida, descrevendo de forma clara o objetivo principal da empresa, por exemplo, tornar-se uma lucrativa líder em seu setor. A estratégia deve definir a lógica de como a empresa atingirá esse objetivo (Kaplan e Norton, 2000, p. 4).



### 2.3.2 Processo de implementação do BSC

Kaplan e Norton (1997) desenvolveram um processo sistemático para sugestão da forma de construção e implementação do BSC a partir das experiências que tiveram na implementação de diversas empresas e da aplicação dos conceitos existentes por trás da ferramenta que apresentaram.

Segundo Kaplan e Norton (1997), a construção de um BSC deve ser feita dentro de um processo sistemático que deve atender para:

- Transformação da missão e da estratégia da empresa em objetivos e medidas operacionais de forma clara.
- Envolvimento de toda a equipe executiva com o engajamento de suas idéias e energias no projeto, de outra forma, os autores consideram improvável o sucesso na implementação.
- A necessidade de que haja consenso entre a equipe.

Para a construção do BSC em si, Kaplan e Norton (1997) criaram um processo sistemático de quatro etapas:

- 1) Definição da arquitetura de indicadores<sup>10</sup>, devendo ser identificados: i) os objetivos financeiros da unidade; ii) os principais temas corporativos como políticas de relacionamento com clientes, funcionários, comunidade etc; e iii) as relações com outras unidades, como competências essenciais, clientes e fornecedores comuns e clientes e fornecedores internos;
- 2) Consenso em função dos objetivos estratégicos, por meio de realização de entrevistas com executivos;
- 3) Escolha e elaboração de indicadores, por meio de reuniões e *workshops*. É verificado se os objetivos são ligados em relações de causa e efeito. São formalizadas as metas de superação e são identificadas as ações necessárias para alcançar as metas. Essa fase termina com o alinhamento dessas iniciativas de mudanças aos objetivos, indicadores e metas;

---

<sup>10</sup> Kaplan e Norton (1997) sugerem inicialmente a seleção de uma unidade de negócios para implementar o primeiro *scorecard*, sendo necessário identificar as relações dessa unidade com as outras unidades, sua estrutura divisional e corporativa.

4) Elaboração do plano de implementação, o qual deve ser integrado ao sistema gerencial da organização.

### **2.3.3 Objetivos do projeto de implementação do BSC**

Os objetivos do projeto devem orientar a elaboração dos objetivos e medidas do *scorecard*. Kaplan e Norton (1997) destacam diferentes motivos que as empresas utilizam para justificar a implementação do BSC.

- Obter clareza e consenso em relação à estratégia. Para esse fim, é sugerido o seguinte processo: 1) definir objetivos e medidas gerais; 2) associá-los aos objetivos e medidas individuais das linhas de negócios; e 3) associá-los com os processos críticos, esclarecendo as prioridades estratégicas.
- Alcançar o foco: compatibilização da visão;
- Descentralização e desenvolvimento da liderança: incentivando líderes a formular e implementar suas próprias estratégias a partir das prioridades estratégicas definidas do BSC corporativo desenvolvido.
- Intervenção estratégica: forma de o executivo principal manter-se envolvido pessoalmente com cada unidade de negócio ajudando a desenvolver os líderes e suas estratégias, sendo um mecanismo de integração entre as estratégias das unidades e a visão corporativa.

Os autores ainda citam outros objetivos para dar início ao projeto de implementação do BSC como a necessidade de uma ferramenta de comunicação da estratégia; de estabelecimento de objetivos e metas estratégicas; de vincular recompensas ao alcance dos objetivos estratégicos; de alinhar programas e recursos às iniciativas estratégicas; de dar suporte ao aprendizado estratégico e da necessidade de um sistema de *feedback* (Kaplan e Norton, 1997, 309-13).

### 2.3.4 Críticas ao BSC e comparação com o *Tableau de Bord*

Entretanto, o BSC desde o início de seu processo evolutivo tem sofrido algumas críticas. Por exemplo, Norreklit (2000) questiona a existência das relações de causa e efeito entre as quatro perspectivas, apontando que essa relação pode ser lógica. Conforme argumenta essa autora, cadeias de ações que levam a alto valor para o cliente a baixos custos e levam a bons resultados financeiros não é uma questão de causalidade, mas sim uma lógica.

Além disso, de acordo com Norreklit (2000), o pressuposto de que a satisfação do cliente gera bons resultados financeiros está em desacordo com a teoria microeconômica tradicional, onde preços menores são basicamente os responsáveis por aumentar a utilidade percebida pelo cliente, derivando-se daí o consumo. Assim, a identificação das conseqüências financeiras do aumento da satisfação dos clientes exigiria uma modelagem, com cálculos financeiros, ainda inexistentes.

Norreklit (2000) também questiona se o BSC é uma ferramenta de gerenciamento e controle estratégico válida, argumentando que a utilização do BSC não resulta no sucesso do controle prometido. Isso ocorre porque pode haver uma lacuna entre as estratégias expressadas pelas atitudes tomadas e a estratégia planejada.

Diversos autores enfatizam que a idéia do quadro equilibrado de desempenho já existia antes do BSC, pois muitas empresas já aplicavam tais conceitos há muitos anos, a partir da utilização do *Tableau de Bord*, um sistema razoavelmente semelhante criado por volta de 1932 na França (Epstein e Manzoni, 1998; Norreklit, 2000; Costa, 2001; Teixeira, 2003; Bourguignon, Malleret e Norreklit, 2004).

Embora sob o ponto de vista conceitual haja muita semelhança entre as duas ferramentas, Epstein e Manzoni (1998) observam algumas falhas na forma de aplicação do francês *Tableau de Bord*. Segundo os autores, o *Tableau de Bord* tem uma tendência de enfatizar mais as medidas financeiras que o BSC, e acaba utilizando um grande número de medidas ao invés de poucas. Além disso, sugere medidas voltadas internamente para a firma, ao invés de focadas no cliente, e seus objetivos e metas são comparadas com desempenho passado ou o orçamento atual, ao invés de voltadas para o mercado.

Conforme ainda complementam, o *Tableau de Bord* tem a tendência de disseminar indicadores de desempenho existentes, ao invés de estimular que a própria empresa

desenvolva seus indicadores a partir de sua visão e estratégia. Por fim, o *Tableau de Bord* é utilizado como uma forma de suporte a processos à distância e administração por exceção, embora sua interatividade devesse ser utilizada como uma forma de criar uma agenda de discussão e encontros.

Kaplan e Norton (1997) afirmam que a diferença está em que o *Tableau de Bord* é um painel de indicadores críticos ou fatores-chave de sucesso, enquanto que, além disso, o BSC é composto por uma série articulada de objetivos e medidas que se reforçam mutuamente por meio das relações de causa e efeito. Além de incluir indicadores de fatos e tendências, incorporando medidas de resultado e vetores de desempenho.

Segundo Bourguignon, Malleret e Norreklit (2004), essas ferramentas diferem em seu conceito estratégico básico. Por exemplo, o BSC utiliza o modelo das cinco forças de Porter<sup>11</sup>, enquanto o *Tableau de Bord* não explicita depender de nenhum modelo estratégico específico, mas sim da própria concepção de estratégia do gestor. Isso significa que o subjetivismo do gestor e o ambiente podem ter um maior peso na definição das áreas medidas no *Tableau de Bord*.

O BSC, por utilizar o modelo de Porter, trabalha de fora para dentro da empresa, por exemplo, de clientes para os processos internos. Como o *Tableau de Bord* trabalha com a perspectiva individual de cada gerente, ele pode envolver também a perspectiva baseada em recursos, trabalhando de dentro para fora.

Além disso, o BSC é uma ferramenta com categorias predeterminadas, construídas em quatro perspectivas, embora Kaplan e Norton (1996) destacam que outras áreas podem ser adicionadas, se necessário. Já o *Tableau de Bord* não explicita as áreas de mensuração.

Por fim, os autores destacam que os processos hierárquicos de construção do BSC e do *Tableau de Bord* são diferentes. No primeiro, os objetivos e estratégias são determinados pela alta gestão e comunicados aos empregados de todos os níveis, havendo interação entre os objetivos de todos os níveis. Já no *Tableau de Bord* existe uma interação e negociação entre os vários níveis e cada nível pode ter suas próprias variáveis de ação, determinadas pelo

---

<sup>11</sup> Segundo Porter (1997, p. 23), “a essência da formulação da estratégia competitiva é relacionar uma companhia a seu meio-ambiente”. A partir desse conceito, Porter (1997, p. 24) considera que “o grau de concorrência em uma indústria depende de cinco forças competitivas básicas”. São elas: Concorrentes, novos entrantes, produtos substitutos, fornecedores e compradores.

gestor local que conhece melhor aquela área, e isso pode criar conflitos entre os gestores de diferentes áreas.

Para Costa (2001) a diferença entre o *Tableau de Bord* e o BSC não são simplesmente relacionadas na ênfase ou no estilo de gestão, provenientes, por exemplo, da própria cultura do país, que seria mais ou menos rígida ou democrática. A autora afirma que “entre o *Balanced Scorecard* e o *Tableau de Bord* existem diferenças sobre como lidar, como implementar, os ‘velhos e bons conhecimentos’.”

Costa (2001) explica que embora os objetivos sejam os mesmos, as quatro perspectivas do BSC proporcionam uma amarração entre os indicadores, o que não ocorre no *Tableau de Bord*, permitindo que “o piloto/gestor se perca, focando parte das condições/dimensões do vôo/estratégia”. (Costa, 2004, p. 91-92)

Costa (2001) afirma ainda que o BSC de fato não traz nenhum conceito novo que não tenha sido tratado pela literatura de contabilidade gerencial, porém repensa e chama atenção para temas antigos cujos pontos estavam esquecidos ou eram mal compreendidos, passando a mostrar os vínculos entre pontos vitais que não eram claramente articulados. De acordo com a autora:

O *Balanced Scorecard*, é fruto do esforço de repensar e integrar conhecimentos solidamente estabelecidos na literatura, decodificando temas complexos, explicitando as interligações entre eles e enfatizando determinadas perspectivas de análise, com o objetivo de permitir que as empresas enfrentem o aumento no grau de competitividade. (COSTA, 2001, p. 106-107)

### **2.3.5 Caracterização de implementações do BSC**

Conforme mencionado, algumas pesquisas empíricas revelam que, na realidade, o BSC é utilizado de diferentes formas, e que nem todo o conceito é aplicado conforme sugerido por Kaplan e Norton (1997). Algumas dessas pesquisas são relatadas a seguir.

### **2.3.5.1 Pesquisa de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003)**

Para Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003) pesquisas empíricas devem considerar a abrangência do BSC, seu conteúdo, implementação e aplicações, bem como satisfação e benefícios esperados, pois esses aspectos provavelmente variam conforme o tipo de BSC de fato utilizado pela empresa.

Nesse sentido, esses autores desenvolveram uma estrutura teórica identificando três tipos principais do BSC que refletem a evolução do conceito desenvolvido por Kaplan e Norton desde seus primeiros artigos e até 2002. Esses três tipos principais se diferem conforme variam suas características:

O “*BSC Tipo I*” é a aplicação do conceito sob a forma de um “padrão mínimo”. Trata-se de um específico sistema de mensuração de desempenho estratégico que combina indicadores financeiros e não financeiros, podendo ser ou não agrupados em perspectivas. Permite descrever as estratégias de criação de valor ligadas a ativos intangíveis sem lhes atribuir valores financeiros, dado o enfoque em medidas não financeiras.

O “*BSC Tipo II*” além de aplicar a estrutura básica do “BSC Tipo I”, também descreve a estratégia a partir da utilização prática do conceito contido nas relações de causa e efeito. Sob a visão de Norreklit (2000), a cadeia de relações de causa e efeito é central no BSC, pois é isso que o difere de outras abordagens. Porém, conforme argumentam Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003), nos primeiros trabalhos de Kaplan e Norton (1993) as perspectivas eram consideradas separadamente, e não relacionadas.

De acordo com Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003), como não havia, naquele primeiro momento, a atenção para os relacionamentos de causa e efeito entre medidas e perspectivas como ocorre em seus trabalhos seguintes, a falta de relações de causa e efeito também qualifica o sistema como BSC, embora pouco desenvolvido.

O “*BSC Tipo III*”, além de aplicar o “BSC Tipo II”, também implementa a estratégia a partir da definição de objetivos, plano de ação, resultados, além de vincular incentivos e recompensas. Esse nível de sofisticação consegue alcançar a proposta do BSC por completo refletindo o estágio mais avançado de seu desenvolvimento. Nesse estágio, considera-se que o BSC não deve apenas descrever a estratégia da empresa, devendo ser usado também para implementá-la.

Para Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003), os verdadeiros benefícios do BSC somente podem ser alcançados se suas medidas forem ligadas ao sistema de recompensa. Esse vínculo permite alinhar as iniciativas com as estratégias da empresa, fazendo com que os objetivos pessoais dos empregados sejam ligados aos objetivos da empresa. Assim, não permite recompensar por resultados não relacionados com os objetivos reais.

Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003) realizaram um estudo descritivo com 174 empresas de língua germânica (Alemanha, Áustria e Suíça) das quais 45 haviam implementado o BSC (26%). Em 42 dessas empresas, os aspectos relativos à abrangência, conteúdo, implementação, aplicação, satisfação e benefícios foram analisados e relacionados aos três diferentes tipos de BSC identificados (BSC tipo I, tipo II e tipo III).

Com relação à abrangência e conteúdo implementado, foi verificado que a maior parte dessas empresas parecia utilizar uma versão limitada ou incompleta. Por exemplo, menos de dois terços utilizavam a perspectiva de aprendizado e crescimento ou outra comparável. Apenas a metade das empresas usuárias utilizava a formulação de relacionamentos de causa e efeito. Percebeu-se que elas não consideram essas relações como pré-requisitos para ligar o BSC ao sistema de recompensa, pois 71% apresentaram essa ligação direta ou indiretamente.

Quanto à abrangência, um aspecto importante da implementação do BSC é o nível organizacional em que ele é implementado e para o qual a estratégia é comunicada. Dentre as empresas que utilizavam o BSC Tipo I e Tipo II, em doze delas Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003) encontraram a implementação e comunicação de BSC unicamente no nível da unidade de negócios.

Em outras dez empresas desses dois grupos encontraram também a implementação no nível corporativo. Apenas uma dessas empresas implementou o BSC, o qual era do tipo I, ao nível dos empregados. Além disso, identificaram que as empresas que utilizam o BSC do tipo III tendem a implementá-lo em vários níveis organizacionais, inclusive em níveis hierárquicos mais baixos, como plantas, departamentos e equipes. Identificaram também que as empresas mais satisfeitas são as que implementaram o BSC tipo III, ou seja, o mais desenvolvido.

Verificou-se assim, que o BSC estava sendo utilizado como um instrumento para comunicar a estratégia principalmente nos altos (34 de 40 empresas) e médios (33 de 40) níveis das organizações, porém, relativamente poucas empresas utilizavam o BSC para comunicar a estratégia ao nível do empregado.

### **2.3.5.2 Pesquisa de Malmi (2001)**

Malmi (2001) também destaca a evolução desse sistema dividindo-o em dois estágios. Num primeiro momento, a idéia central contida nos primeiros trabalhos de Kaplan e Norton era de unir medidas do BSC com a estratégia da empresa, a partir de um sistema de mensuração de desempenho. Num segundo estágio, Malmi (2001) destaca o desenvolvimento de uma melhoria no sistema de mensuração de desempenho para um sistema de gestão estratégica.

O autor entende como sistema de mensuração de desempenho a utilização de medidas financeiras e não financeiras distribuídas pelas quatro perspectivas. Já o sistema de gestão estratégica, além de vincular as medidas à visão e à estratégia, também o faz entre as próprias medidas, ligando umas com as outras, construindo as relações de causa e efeito.

O sistema de gestão estratégica também envolve a utilização do BSC para determinação de metas, planos de recompensa, alocação de recursos, planejamento e orçamento, acompanhamento estratégico e aprendizado.

A fim de analisar como as empresas aplicavam o conceito do BSC, Malmi (2001) entrevistou 17 organizações finlandesas que implementaram essa ferramenta, e buscou identificar se a utilizavam como um sistema de mensuração de desempenho ou como um sistema de gestão estratégica.

O autor verificou que dentre as 17 empresas, 15 utilizavam as quatro perspectivas, porém, constatou certa confusão com relação ao pressuposto das relações de causa e efeito. Embora os entrevistados tenham declarado que utilizam a ligação das medidas com a estratégia, o pesquisador verificou que a idéia de ligar as medidas não foi bem compreendida.

Em alguns casos, a atenção estava na perspectiva utilizada, e não na relação de causa e efeito entre os indicadores e as perspectivas. Em outros, os gestores relataram não saber quanto alguns fatores e medidas afetavam outros fatores, não podendo determinar as relações de causa e efeito.

Quanto à forma de aplicação da ferramenta, em seis empresas, incluindo de grande e médio porte, dos setores de produção e de serviços, a maioria representante de mercados maduros, os respondentes afirmaram que o BSC funcionava como uma ferramenta para implementar a estratégia. Já em outras duas empresas, uma grande e outra média, ambas estabelecidas em mercados maduros, não passava de um sistema de informação.



Em nove empresas, os respondentes indicaram que o BSC atuava com os dois propósitos. Nesse grupo estavam grandes e médias empresas, de serviços e de produção, tanto de mercados maduros quanto de rápido crescimento. Com isso, Malmi (2001) observa que o uso do BSC não parece ter ligação com o tipo de empresa nem com sua estrutura organizacional.

Ainda assim, para Malmi (2001), pesquisas futuras poderão mostrar se os diferentes usos do BSC podem ser explicados pelas características organizacionais, ou se a diversidade encontrada em sua pesquisa reflete o desenvolvimento e disseminação de novas idéias como ocorreu com o BSC.

### **3 METODOLOGIA DE PESQUISA**

#### **3.1 Método de pesquisa**

De acordo com Hegenberg<sup>12</sup> (1976, apud Lakatos e Marconi, 1995, p. 39) “método é o caminho pelo qual se chega a determinado resultado, ainda que esse caminho não tenha sido fixado de antemão de modo refletido e deliberado”.

Para Nérici<sup>13</sup> (1978 apud LAKATOS; MARCONI, 1995, p. 40) “Método é o conjunto coerente de procedimentos racionais ou prático-racionais que orienta o pensamento para serem alcançados conhecimentos válidos”.

##### **3.1.1 Técnica de pesquisa**

Adotou-se nesse trabalho o método de estudo multicaso com abordagem qualitativa para o tratamento dos dados, buscando descrever os comportamentos de diferentes empresas mediante as variáveis colocadas. De acordo com Gil (1996), o estudo de caso tem a característica de estudar em profundidade um ou poucos objetos, buscando seu amplo e detalhado conhecimento.

Os estudos de casos, segundo interpretação de Yin (2001, p. 19):

[...] representam a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisado tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real.

Conforme Yin (2001), a flexibilidade do planejamento do estudo de caso faz com que o pesquisador mantenha-se atento a novas descobertas, o que, durante a pesquisa, pode despertar-lhe o interesse por aspectos antes não previstos. Esses aspectos podem se tornar mais relevantes para a solução do problema que os considerados a princípio, e isso explica a importância do estudo de casos em pesquisas exploratórias.

---

<sup>12</sup> HENGENBERG, Leônidas. *Etapas da investigação científica*. São Paulo: EPU/EDUSP, 1976.

<sup>13</sup> NÉRICI, Imídeo. Giuseppe. *Introdução à Lógica*. 5ª ed. São Paulo: Nobel, 1978.

Além disso, são vantagens desse tipo de pesquisa a ênfase na totalidade, já que o pesquisador foca a multiplicidade do problema como um todo, e a simplicidade dos procedimentos, quando comparados a outros métodos de coleta e análise de dados.

De acordo com Gil (2002), o estudo de caso tem sido aplicado com diferentes propósitos, tais como:

- a. Explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos;
- b. Preservar o caráter unitário do objeto estudado;
- c. Descrever a situação do contexto em que está sendo feita determinada investigação;
- d. Formular hipóteses ou desenvolver teorias; e
- e. Explicar as variáveis causais de determinado fenômeno em situações muito complexas que não possibilitam a utilização de levantamentos e experimentos;

Fachin (1993) reitera que esse método direciona a pesquisa para a obtenção de descrição e compreensão completa das relações entre os fatores em cada caso, e que, às vezes, uma análise detalhada dos casos pode contribuir para a identificação de possíveis relações. Seu objetivo principal é a explicação sistemática dos fatores que ocorrem no contexto social geralmente relacionados a diversas variáveis. Os dados devem então, segundo essa autora, ser representados por meio de tabelas, quadros, além de uma análise descritiva que os caracterize.

Porém o estudo de casos possui uma limitação quanto a dificuldade de generalização dos resultados obtidos, já que a unidade investigada pode ser anormal em relação às outras existentes, o que pode tornar os resultados da pesquisa equivocados.

Nesse aspecto, Yin (2001) argumenta que raramente fatos científicos são baseados em experimentos únicos, mas geralmente em múltiplos experimentos. Além disso, “o objetivo do pesquisador é expandir e generalizar teorias (generalização teórica) e não enumerar frequências (generalização estatística)” (YIN, 2001, p. 29). Para Herriott & Firestone<sup>14</sup> (1983 *apud* YIN, 2001, p. 68) os resultados de um estudo de casos múltiplos são considerados mais convincentes e mais robustos.

---

<sup>14</sup> HERRIOTT, R.E.; FIRESTONE, W.A. Multisite qualitative policy research: Optimizing description and generalizability. *Educational Researcher*, 1983. 12, 14-19.

Neste trabalho o estuda-se mais de um caso, por isso denominado Estudo Multicasos, e tem como objetivo contribuir para a compreensão dos fenômenos individuais de determinadas empresas.

Quanto ao enfoque dado às análises, utilizou-se a abordagem qualitativa, que, conforme Godoy (1995, p. 58):

[...] não procura enumerar e/ou medir os eventos estudados, nem emprega instrumental estatístico para análise de dados. Parte de questões ou focos de interesses amplos, que vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve. Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos, ou seja, dos participantes da situação em estudo.

### **3.1.2 Metodologia da pesquisa**

Adota-se nesse estudo a pesquisa do tipo descritiva. Bervian e Cervo (1996, *apud* Motta, 2000) destacam que essa tem a característica de observar, registrar, analisar e correlacionar fatos ou fenômenos sem que os mesmos sejam manipulados. Por meio da pesquisa descritiva busca-se identificar a frequência de ocorrência de determinado fenômeno, a relação e conexão que possui com outros, além de sua natureza e características.

Gil (2002) reforça que as pesquisas descritivas têm o principal objetivo de descrever as características de determinado fenômeno ou estabelecer relações entre variáveis, sendo que algumas podem ainda determinar a natureza dessa relação.

Segundo Martins, G. (2000) o principal objetivo desse tipo de pesquisa é descrever as características de uma determinada população ou de um fenômeno, ou estabelecer relação entre variáveis e fatos.

De acordo com Oliveira (1999) o estudo descritivo é o mais adequado quando é necessário obter melhor entendimento com relação ao comportamento de vários fatores e elementos que influenciam determinados fenômenos.

### 3.1.3 Técnica de coleta de dados

Conforme explica Gil (1991), a maior parte de dados fornecidos por pessoas ocorrem mediante interrogação, especificamente entrevistas e questionários, já que, especialmente no campo da ciência econômica, são raros os fenômenos que permitem observação direta pelo pesquisador.

De acordo com esse autor, os resultados baseiam-se em relatos verbais dos respondentes. Embora haja a possibilidade de o sujeito apenas responder o que sabe ou quer comunicar, não permitindo muita certeza das respostas, essas técnicas de coleta de dados proporcionam melhores informações que se fossem obtidas por outras formas, que seriam mais falhas. Para corrigir esse aspecto, o pesquisador deve cercar-se de maior rigor técnico na aplicação do questionário ou entrevista.

Para os estudos de caso foram realizadas entrevistas em 4 empresas, cujo roteiro encontra-se no Apêndice I. O critério de seleção das empresas foi unicamente a existência do conceito do BSC implementado, mesmo que pouco desenvolvido. Foram escolhidas as empresas que primeiro aceitaram contribuir para a pesquisa.

As empresas participantes não têm seus nomes divulgados devido a um acordo entre seus representantes e a pesquisadora, de forma que são denominadas pelas letras “A”, “B”, “C” e “D”, seguindo sempre a mesma ordem para a descrição da empresa e análise dos dados.

Considerando as três perspectivas que o trabalho se propõe a estudar, as entrevistas foram aplicadas em cada empresa em três etapas:

- a) uma entrevista com o gestor da controladoria, concentrando nas informações sobre os fatores que demandam mudanças na contabilidade gerencial da empresa e sobre os demais sistemas que a empresa utiliza e sua integração com o BSC.
- b) uma entrevista com o responsável por operacionalizar o projeto do BSC, que pode ou não ser o mesmo entrevistado da etapa anterior, com o objetivo de verificar os aspectos relativos ao uso da ferramenta, tais como as práticas e aplicações etc.
- c) obtenção de informações sobre o ambiente da empresa como competição, mercado, tamanho, além de averiguar a visão da alta gestão com relação aos objetivos e benefícios

alcançados com o BSC. Essa etapa teria como fonte ideal a própria alta gestão, porém, não foi possível ter acesso a ela em todas as empresas.

Destaca-se que, por força do andamento das entrevistas, em especial com os responsáveis pelo projeto do BSC na empresa, em algumas empresas foi possível observar a utilização da ferramenta, por exemplo, com a visualização do mapa estratégico e a demonstração do *software* utilizado para operacionalizar o BSC.

Esse aspecto de observação da prática não estava intrínseco na metodologia original da pesquisa, mas beneficiou a própria transcrição das entrevistas, pois alguns elementos que ficaram relativamente vagos durante as conversas foram melhor compreendidos com a observação visual dos mapas e do funcionamento do *software*.

### **3.2 Quadro referencial da pesquisa e estrutura do trabalho**

Neste trabalho tem-se como objetivo verificar como o tipo de BSC utilizado pelas empresas sofre influência de variáveis contextuais que aceleram ou desaceleram o processo de mudanças em seus sistemas de contabilidade gerencial. Nesse trabalho, tais variáveis são analisadas sob dois aspectos: características organizacionais e fatores que estimulam a mudança. Esses dois aspectos formam o contexto em que a empresa está inserida, e atuam acelerando ou desacelerando o processo de mudanças.

Para tanto, a pesquisa possui as seguintes etapas:

- Análise do grau de utilização do BSC identificando a abrangência, o conteúdo, a implementação e as aplicações desse sistema de gerenciamento estratégico;
- Verificação dos objetivos da implementação e os benefícios esperados e alcançados com a implementação do BSC;

Identificação, por meio da abordagem contingencial, das características organizacionais e dos fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudanças na contabilidade gerencial nas empresas pesquisadas.

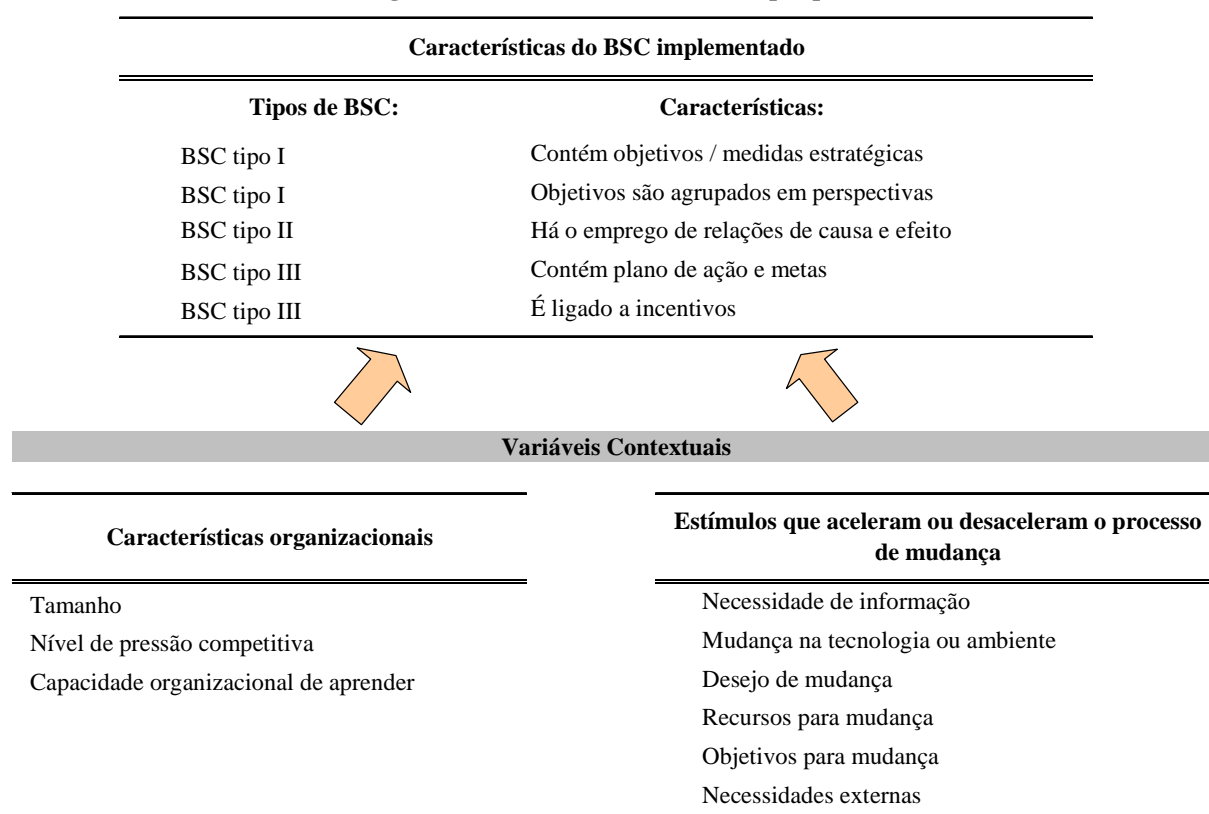
Reitera-se que a implementação do BSC é tratada nesse trabalho como uma mudança no sistema de contabilidade gerencial da empresa. Pressupõe-se que o tipo de BSC implementado

é influenciado pelos fatores de motivação para mudanças e pelas características organizacionais em que a decisão de mudança ocorre.

Assim, o “tipo de BSC implementado” é apontado como a variável dependente da pesquisa, para a qual busca-se saber como é influenciada pelas variáveis contextuais “características organizacionais” e “fatores de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial”.

O Quadro Referencial, ilustrado pela Figura 3.1, organiza e orienta a pesquisa, favorecendo sua estruturação. São demonstrados esquematicamente as características e os fatores identificados nos estudos de caso e analisados em conjunto a fim de verificar a existência de alguma relação entre eles. Com isso, permitiu, na fase inicial do trabalho, a determinação do foco necessário das entrevistas para os estudos de caso, tendo facilitando a elaboração do roteiro de entrevista.

**Figura 3.1 – Quadro referencial da pesquisa**



Fonte: adaptado de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003); Libby e Waterhouse (1996); e Laitinen (2001)

Conforme demonstrado na Figura 3.1, cada empresa objeto de estudo é analisada a partir de três perspectivas, sendo que cada perspectiva oferece determinadas características. São elas:

Perspectiva I - Características organizacionais em que a mudança ocorreu;

Perspectiva II - Fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudança na contabilidade gerencial;

Perspectiva III - Características do Balanced Scorecard implementado, tratado como uma mudança no sistema de contabilidade gerencial;

As características verificadas sob cada perspectiva e em cada empresa servem para realizar as associações entre esses três grupos. Nessa pesquisa, cada grupo teve sua análise baseada em adaptações de modelos pré-existentes. Nas próximas seções essas perspectivas são detalhadas e os modelos utilizados nesse trabalho são identificados.

### **3.2.1 Variáveis contextuais - características organizacionais**

O modelo para prever mudanças em sistemas de contabilidade gerencial a partir de fatores de contexto organizacional aplicado por Libby e Waterhouse (1996) é utilizado quase totalmente nesse trabalho (ver item 2.1.1). Baseados na abordagem contingencial, esses autores relatam que a mudança em sistemas de contabilidade gerencial nas empresas deve estar associada com os seguintes aspectos do contexto organizacional:

- Um ambiente mais intensamente competitivo;
- Uma estrutura organizacional descentralizada;
- Tamanhos maiores de empresas;
- Boa capacidade organizacional de aprender.

Esses aspectos do ambiente da empresa oferecem diferentes tipos de incentivos a mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial. Assim, analisa-se nesse trabalho o tamanho da empresa, o nível de pressão competitiva e a capacidade organizacional para aprender, a fim de confirmar tais relações com as mudanças.



Este trabalho não considerou a análise do nível de descentralização da estrutura organizacional, configurando uma adaptação ao modelo de Libby e Waterhouse (1996). Diversos tipos de decisões são analisados por pesquisadores para avaliar o grau de autonomia de cada nível hierárquico, e por consequência, o grau de descentralização da empresa (Pugh et al, 1968; Merchant, 1981; Silva, 2004; Gomes e Mandin, 2005). Porém, optou-se pela exclusão dessa variável organizacional devido aos resultados que ela tem oferecido em pesquisas semelhantes e a aspectos específicos da centralização/descentralização de empresas no Brasil.

Por exemplo, Libby e Waterhouse (1996) não identificaram resultados estatísticos consistentes sobre a hipótese de que mudanças em sistemas de contabilidade gerencial são associadas a estruturas mais descentralizadas. De acordo com esses autores, isso pode ser devido a utilização de variáveis independentes equivocadas, pois, por outro lado, identificaram outras características nas empresas pesquisadas consistentes com maior grau de autoridade de empregados e maior descentralização.

Laitinen (2001) também não identificou correlação significativa entre a mudança em sistemas de contabilidade gerencial e a independência da companhia dentro do grupo. A simplificação do fator de análise em apenas duas alternativas, descentralizada ou centralizada, foi o provável motivo para a não significância, uma vez que a descentralização possui diversos aspectos que a configuram.

Libby e Waterhouse (1996) concluíram que o conceito de descentralização pode não ser único. De fato, é um conceito relativo, uma vez que a autonomia da empresa perante o grupo ao qual pertence pode ser conflitante com a autonomia que os empregados possuem para tomar decisões operacionais do dia a dia.

Isso ocorre especialmente no Brasil onde a maioria das empresas ou pertencem a grupos multinacionais ou são empresas familiares. As do primeiro grupo, raramente atuam de forma independente das outras empresas que a detêm. Já as empresas familiares, historicamente são centralizadoras devido a um fator cultural em que o controle da empresa deve ficar nas mãos do seu dono, geralmente seu fundador.

### **3.2.1.1 Tamanho da empresa**

A variável tamanho da empresa foi utilizada como variável ambiental interna, e permite contextualizar a empresa dentro de seu ambiente externo. Assim como Libby e Waterhouse (1996) e Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003), o número de empregados da organização é utilizado para determinar o tamanho da empresa. Esse aspecto é observado a partir da questão 3 do roteiro de entrevista (Apêndice I). O valor do faturamento bruto anual também é identificado apenas com a finalidade de caracterização da empresa.

### **3.2.1.2 Intensidade de Competição**

A intensidade da competição é uma variável utilizada para analisar o ambiente externo no qual a empresa opera. Nesse trabalho, a escala adaptada de Khandwalla (1977, *apud* Libby e Waterhouse, 1996, p. 140) é aplicada por ser considerada mais abrangente que a utilizada por Laitinen (2001), pois considera não só a intensidade de diferentes tipos de competição como também o grau de importância de cada um (ver subitem 2.1.1.1).

A pesquisa de Libby e Waterhouse é quantitativa e contou com respostas de 24 empresas sobre os cinco tipos de competição, permitindo gerar um ranking do menor até o maior nível de pressão competitiva enfrentada.

Para a presente pesquisa, notadamente qualitativa, sabe-se das restrições existentes em se aplicar procedimentos quantitativos, afinal, não será possível gerar um ranking identificando o menor até o maior nível de pressão competitiva enfrentada, nem será possível identificar correlações e respectivas significâncias.

Ainda assim, as mesmas notas são atribuídas e os cálculos são desenvolvidos. Entende-se que ainda que de forma limitada, os resultados permitem identificar critérios para contextualizar as empresas em seu ambiente bem como fornece parâmetros para comparar os níveis de competição enfrentados por elas. Os resultados são analisados tendo-se como *background* os resultados encontrados por Libby e Waterhouse (ver subitem 2.1.1.1).

A intensidade e a importância da competição, que geram uma medida de pressão competitiva enfrentada pela empresa são avaliadas a partir das questões 26 e 27 do roteiro de entrevista (Apêndice I).

### **3.2.1.3 Capacidade organizacional de aprender**

Para determinar a capacidade organizacional de aprender, Libby e Waterhouse (1996) utilizaram o número de sistemas de contabilidade gerencial existente na organização no momento em que a pesquisa foi realizada (ver subitem 2.1.1.4). Nesse trabalho, a quantidade de sistemas existentes na organização é verificada por meio da análise das questões 18, 19 e 20 do roteiro de entrevista (Apêndice I), a qual também fornece dados para análise da aplicação do BSC.

### **3.2.2 Variáveis contextuais – Fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial**

Dentre os modelos que classificam os tipos de empresas com relação aos estímulos recebidos para mudança, o desenvolvido por Laitinen (2001) é o utilizado nesse trabalho, com a ressalva de que as características organizacionais, explicadas no tópico anterior, também influenciam tais fatores de motivação para mudanças.

O modelo de Laitinen (2001) baseia-se na análise dos fatores de aceleração e desaceleração do processo de mudança na contabilidade gerencial, cuja interação promove a mudança. Cada um desses fatores pode atuar acelerando ou desacelerando esse processo, e sua classificação depende da existência ou ausência de cada fator no contexto da empresa. Por exemplo, se existirem características que confirmem a necessidade de informação dentro da empresa, esse fator atua acelerando o processo de mudança. Se essas características forem ausentes, atua desacelerando, pois, devido a inexistência desses fatores não estarão sendo gerados estímulos para mudanças.

Além desse critério para classificação do fator entre acelerador ou desacelerador, também são considerados a percepção e a ênfase dada pelo entrevistado por cada fator, pois pode ser que um fator exista, mas, segundo o entrevistado, não ocorra de maneira incisiva suficiente para se considerar um estímulo para mudança.

A partir desses fatores são identificados grupos de padrões de estímulos que permitem classificar as empresas na tipologia criada por Laitinen (2001). Tal tipologia oferece base para classificar as empresas em “orientadas à mudança”, “estável e conservadora”, “satisfeita com

o desempenho” ou “descontente, mas sem recursos”, conforme detalhados no subitem 2.2.1.3 e Quadro 2.1.

A análise e classificação das empresas dentro dessa tipologia conforme seus padrões de estímulos são realizadas a partir da questão 28 do roteiro de entrevista (Apêndice I).

### **3.2.3 Características do *Balanced Scorecard* implementado**

Determinadas características do BSC implementado apontam o grau de sofisticação aplicado com a ferramenta. Neste trabalho a análise das características do BSC implantado é feita utilizando-se o modelo de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003), com a consideração de outras características relevantes.

Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003) desenvolveram uma classificação para determinar o tipo de BSC utilizado pela empresa, a partir de suas características. Tal classificação divide os tipos de BSC em três grupos, conforme representado a seguir:

BSC tipo I – inclui as implementações de BSC mais básicas: aquelas que somente utilizam objetivos e/ou medidas estratégicas; e as implementações que adicionalmente tratam objetivos e medidas estratégicas agrupados em perspectivas;

BSC tipo II – além da estrutura básica do “BSC Tipo I” inclui a utilização prática do conceito contido nas relações de causa e efeito;

BSC tipo III – além de utilizar objetivos e medidas estratégicas agrupadas em perspectivas (BSC Tipo I) e ligadas por meio de relações de causa e efeito (BSC Tipo II), também implementa a estratégia a partir da definição de objetivos, plano de ação, resultados, e adicionalmente pode vincular a incentivos e recompensas.

Essa classificação é realizada a partir da observação do conteúdo implementado e aplicações do BSC nas empresas entrevistadas. Essas características são verificadas na pesquisa por meio das questões 8 a 17 do roteiro de entrevista (Apêndice I).

Segundo Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003), os benefícios e a satisfação percebidos pelos usuários possuem relação com o tipo do BSC implementado. Os benefícios percebidos pelos usuários são avaliados a partir das questões 21 e 22 do roteiro de entrevista (Apêndice I).

Nesse trabalho, além dos benefícios percebidos pelos usuários, identifica-se também os objetivos da implementação, pois também podem ter influência sob o tipo de BSC. Esses aspectos são avaliados a partir da questão 7 e 21<sup>15</sup> do roteiro de entrevista (Apêndice I).

A identificação da origem e da decisão pela implementação do BSC é um outro aspecto do processo de implementação que pode ajudar a explicar o tipo de BSC aplicado pela empresa. Isso é tratado a partir das questões 4, 5 e 6 do roteiro de entrevista (Apêndice I).

Com as questões 23 a 25 do roteiro de entrevista (Apêndice I) identifica-se qual é a importância dada pela empresa para a continuidade do projeto do BSC. A importância que a empresa dá ao projeto, incluindo o grau de prioridade, pode também ajudar a explicar o BSC implementado.

A pesquisa de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003) cria uma tipologia baseada na evolução do BSC que promove certa rigidez uma vez que as empresas devem ser classificadas em um dos três tipos. Ressalta-se que em um estudo de caso qualitativo e descritivo como o que se faz presente, em que diferentes aspectos e as características do BSC em si são mais detalhados, surgiu uma outra característica que mostrou-se relevante para a descrição da implementação do BSC: o grau de comunicação da estratégia para os empregados. Por isso, esse aspecto foi incorporado nessa pesquisa recebendo maior destaque nas análises.

Portanto, a caracterização do BSC implementado foi feita mediante a classificação proposta por Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003) e do grau de comunicação da estratégia com os empregados.

---

<sup>15</sup> A questão 22 refere-se a objetivos e a benefícios percebidos, por isso repete-se.

## 4 COLETA DOS DADOS

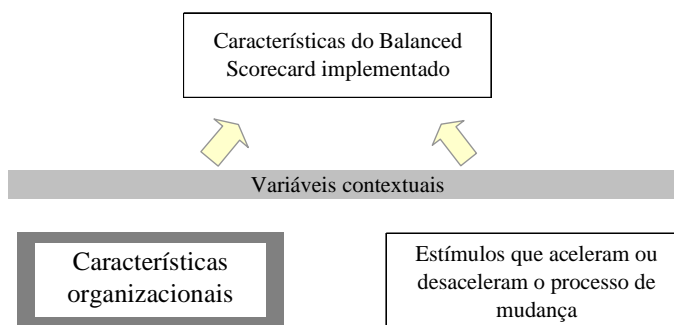
### 4.1 Estudo de caso “Empresa A”

A entrevista com a empresa A ocorreu em julho de 2006. Foram entrevistados o diretor financeiro, responsável da alta gestão pelo BSC, o *controller* da empresa, responsável pelos demais sistemas de contabilidade gerencial, e a engenheira que operacionaliza o BSC na empresa.

#### 4.1.1 Características organizacionais da empresa

Nesse subitem são analisadas as características organizacionais da empresa A com base no modelo adaptado ao sugerido por Libby e Waterhouse (1996), em destaque na Figura 4.1 a qual representa o quadro referencial da presente pesquisa. A seguir, são analisados o tamanho, o nível de pressão competitiva e a capacidade organizacional de aprender.

Figura 4.1 – Identificação do item do quadro referencial a ser analisado: Empresa A



##### 4.1.1.1 Tamanho da empresa, mercado de atuação e origem do capital

A empresa A é uma indústria de capital predominantemente externo que atua no Brasil no setor de agronegócios produzindo equipamentos de irrigação por gotejamento. Com cerca de 100 empregados e um faturamento de R\$ 71 milhões em 2006, é uma subsidiária de um grupo israelense, fundada na década de 1962. O grupo atua comercialmente em 112 países, sendo que em 7 desses possui ao menos uma fábrica.

Seu principal mercado é o de irrigação de plantações de café, laranja e cana de açúcar. No Brasil está estabelecida com uma fábrica, revendas em vários estados e diversos escritórios regionais, atua nas lavouras de todo o país e ainda exporta para outros da América Latina.

Atualmente, o volume de exportação sofreu reduções após a instalação de outra subsidiária do grupo no Chile, que possui maiores incentivos fiscais para exportar para os países vizinhos.

#### **4.1.1.2 Intensidade de competição**

##### **4.1.1.2.1 Matéria-prima**

O produto fabricado no Brasil é composto por componentes que são desenvolvidos e fabricados apenas pela matriz, e importados pelas subsidiárias. A matriz, portanto, detém a tecnologia de produção desses componentes. Por isso, as subsidiárias não enfrentam competidores por matéria prima.

Há também uma parte do produto que é fabricada no Brasil, a qual utiliza como matéria prima um derivado de petróleo, ou seja, uma *commodity*. Para a alta gestão, isso representa uma competição pouco intensa, dada a disponibilidade dessa matéria prima e a concorrência transparente, uma vez que o preço é transparente.

Por outro lado, representa uma importância razoável quanto ao comprometimento da lucratividade no longo prazo, já que acreditam que qualquer produto derivado de petróleo demanda alguma preocupação, principalmente com relação ao preço no médio prazo. Uma possível escassez do produto também poderia atingi-los no longo prazo, porém, não em menos que dez anos.

##### **4.1.1.2.2 Pessoal técnico**

Devido às qualificações específicas necessárias para desenvolvimento das atividades, o pessoal deve ser treinado pela própria empresa, desde o desenvolvimento de projetos, desenvolvimento de sistemas, até a produção, principalmente porque a tecnologia do processo de produção é desenvolvida pela própria matriz.

Esse tipo de treinamento que o pessoal recebe não pode ser aplicado em outros setores, devido a sua especificidade, por isso é maior a preocupação em contratar pessoas com capacidade técnica de aprender. A intensidade dessa competição é considerada, portanto, sem importância, assim como é considerado despreocupante no longo prazo.

#### **4.1.1.2.3 Vendas e distribuição**

Por se tratar da maior empresa do mundo no setor de irrigação a empresa encontra-se bem confortável em termos de competição por vendas. O concorrente mais próximo não alcança nem 20% do seu faturamento.

Mesmo assim, encara a intensidade dessa concorrência como muito importante. Por outro lado, essa concorrência é considerada despreocupante no longo prazo, pois não acreditam que esse competidor possa representar um fator relevante que comprometa o crescimento ou a lucratividade da empresa.

#### **4.1.1.2.4 Qualidade e variedade dos produtos**

Conforme explica a alta gestão, o mercado de irrigação busca sempre por novas tecnologias, com características de funcionalidade. Com relação à variedade dos produtos, a empresa coloca-se numa posição estratégica de estar sempre inovando para atender às necessidades do mercado. Por isso é pioneira no lançamento de novas tecnologias e acaba sendo copiada pelos concorrentes.

Embora a qualidade superior de seus produtos em relação aos concorrentes possa ser conferida apenas no longo prazo, a empresa acaba muitas vezes recebendo migração de clientes do concorrente devido a busca por essa qualidade superior. Por isso a intensidade dessa competição é considerada sem importância, bem como no longo prazo é despreocupante.

#### **4.1.1.2.5 Preço**

Preço é considerado o fator de competição de maior intensidade que a empresa enfrenta, para o qual é atribuído um grau de extrema importância. Segundo a alta gestão, o concorrente pratica preços inferiores, mas a qualidade inferior de seus produtos apenas é percebida pelos clientes no longo prazo, ou seja, cerca de dois anos após a instalação e uso dos equipamentos.

Por isso o preço acaba sendo um fator de competição extremamente intenso, mas como a empresa continua investindo em treinamento, em tecnologia e em qualidade, considera que,



para o longo prazo, não existe uma preocupação quanto ao comprometimento do crescimento e da lucratividade devido à competição por preço.

#### 4.1.1.2.6 Nível de pressão competitiva

Conforme detalhado no subitem 2.1.1.1, o nível de pressão competitiva é medido com base em números de 1 a 5 atribuídos ao grau de intensidade de competição que a empresa enfrenta e ao grau de importância que a competição tem sobre a lucratividade e crescimento futuros da empresa.

Assim, aplicando-se a fórmula de identificação de pressão competitiva enfrentada pela empresa, verifica-se que a empresa alcançou um nível de pressão competitiva de 9,6 pontos de uma escala que vai de 5 a 25. É possível dizer que a empresa A enfrenta pouca pressão competitiva, ou seja, um nível de pressão competitiva baixo, conforme mostrado no Quadro 4.1.

**Quadro 4.1 – Nível de pressão competitiva enfrentada pela empresa A**

<b>Tipos de competição</b>	<b>Grau de intensidade</b>	<b>Grau de importância</b>
Matéria Prima	pouco intenso	razoavelmente importante
Pessoal	despreocupante	não importante
Venda e distribuição	muito intenso	não importante
Qualidade e variedade dos produtos	despreocupante	não importante
Preço	extremamente intenso	pouco importante
<b>Nível de pressão competitiva:</b>	<b>baixo</b>	

### **4.1.1.3 Evolução dos sistemas de contabilidade gerencial**

#### **4.1.1.3.1 Sistemas de planejamento**

A empresa possui um planejamento estratégico da unidade de negócio e planos de ação para cada área. São utilizadas algumas metodologias de elaboração de plano de ação interessantes, como um relatório chamado de “três gerações”, onde primeiro identifica-se os possíveis motivos de alguma “anomalia”, os porquês desses desvios de metas, com a criação de um plano efetivo que define quem será responsável, como será a ação, o prazo, a implementação e o teste para confirmação. Por último são comparados o planejado com a ação realizada e o seu resultado.

Também como sistema de planejamento a empresa possui um orçamento formal, rígido e não participativo. Esse orçamento é na realidade imposto pela matriz, que determina o nível de vendas, a margem bruta e o resultado. A forma como a subsidiária alcançará essas metas é decidido localmente, por meio das diretrizes locais estabelecidas pela diretoria. A empresa conta também com uma metodologia para guiar a gestão de projetos.

#### **4.1.1.3.2 Sistemas de controle e mensuração de desempenho**

Antes do BSC o orçamento era utilizado como o sistema de mensuração de desempenho, e com a sua implementação o orçamento não sofreu alterações, pois sua estrutura é determinada pela matriz. Porém, era possível verificar apenas o desempenho geral da unidade de negócios, especialmente em termos financeiros. Com o BSC, tornou-se possível a mensuração do desempenho por áreas, além do desempenho em termos de qualidade e de satisfação dos clientes.

#### **4.1.1.3.3 Sistemas de custeio**

Recentemente (há um ano) foi implementada uma metodologia de custeio para identificação do custo real e adequada formação de preços. A empresa utilizava até então o custo padrão de produção fornecido pela matriz, que também determinava a margem de lucro e, conseqüentemente, o preço de venda.

Embora esse custo padrão determinado pela matriz esteja dentro da média do custo real encontrado, atualmente a empresa consegue verificar as oscilações, devido, por exemplo, a perdas acima da média, ou aumento de preço da matéria prima. A gestão possui, com isso, maior confiança nos dados em que se baseia para decisões de alteração do preço de venda.

Com o recém implantado sistema de custeio, a controladoria fornece, além do custo por absorção, a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e toda a análise de custo-volume-lucro que o custeio variável oferece.

Destaca-se que o principal objetivo da implantação desse sistema foi o de organizar a política de preços anunciada para a equipe de vendas, de forma que passasse a existir maior controle em termos de política de descontos, que impacta nos resultados financeiros. Isso foi possível após a solidificação do sistema de custeio. Essas mudanças na contabilidade gerencial contaram com a participação ativa da área de tecnologia de informação.

#### **4.1.1.3.4 Sistema de recompensa**

A empresa não possui nenhum tipo de sistema de recompensa. Porém, a matriz possui, e o fato de ter enviado recentemente um responsável para fazer algumas pesquisas relacionadas a sistemas de incentivo na região onde a fábrica opera no Brasil, acredita-se que possa ocorrer sua implementação no futuro.

#### **4.1.1.3.5 Capacidade organizacional de aprender**

O grau de capacidade organizacional de aprender é verificado conforme o número de sistemas de contabilidade gerencial que a empresa tem implementado. Pode-se afirmar que a empresa A tem uma boa capacidade organizacional de aprender com relação às atividades de contabilidade gerencial, pois verificou-se a existência de vários tipos de sistemas, como:

- Sistema de mensuração de desempenho com a utilização dos indicadores desenvolvidos com o BSC;
- Sistema orçamentário;
- Métodos de custeio e formação de preço;
- Planejamento estratégico e planos de ação;
- Implantação de sistema de gestão da qualidade com ISO 9000;

- Uso de diversas metodologias de planejamento e controle utilizadas em áreas estratégicas, como a área responsável por projetos, a engenharia e a área de administração de contratos.

#### 4.1.1.4 Análise das características organizacionais

Com base no quadro referencial da pesquisa, verifica-se que a empresa A possui como características organizacionais, tamanho pequeno, dado o faturamento na casa dos R\$ 71 milhões no ano de 2006. Possui nível de pressão competitiva baixo, conforme demonstrado no subitem 4.1.1.2.6, e sua capacidade organizacional de aprender, conforme subitem 4.1.1.3.5, é considerada boa. Esses dados são resumidos no Quadro 4.2.

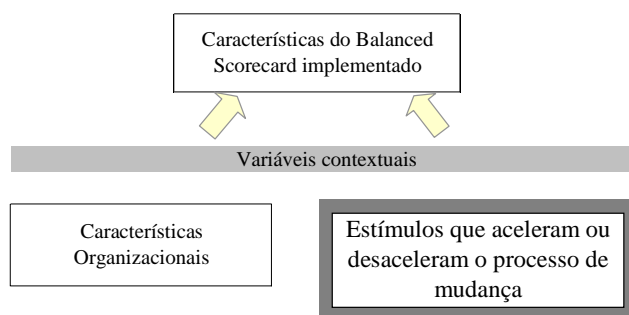
**Quadro 4.2 – Características organizacionais da empresa A**

<b>Características organizacionais</b>	<b>classificação</b>
Tamanho	grande
Nível de pressão competitiva	alto
Capacidade organizacional de aprender	boa

#### 4.1.2 Fatores de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial

Nesse subitem são analisados os fatores relacionados ao processo de mudança na contabilidade gerencial, atuando de forma a aceleradora ou desaceleradora.

**Figura 4.2 – Identificação do item do quadro referencial a ser analisado: Empresa A**



O sistema de contabilidade gerencial da empresa, ou seja, a geração de informações gerenciais, possui um padrão internacional estipulado pela controladoria da matriz. O sistema de indicadores da empresa representa um modelo local de gestão, com indicadores que sejam considerados importantes para a gestão. A matriz não demanda muitas mudanças nos sistemas gerenciais.

A necessidade de informações parece ser algo estável, ocorrendo, por parte da alta gestão, alguma solicitação de mudanças em algumas vezes, principalmente com relação a melhorar ou facilitar a forma de obter determinadas informações. Porém, percebe-se que a diretoria procura pautar-se de informações melhores, exemplo disso é o interesse por implementar os métodos de custeio gerenciais tanto para conhecimento dos custos reais quanto para formação de preço.

Embora essa busca por novas informações não seja com alta frequência, pode-se dizer que, conforme existe uma nova demanda por novas informações, os gestores estão buscando por elas. Outro fator é a própria noção de que cada indivíduo tem sobre o seu desempenho. A idéia de que cada empregado deve agir como se fosse o dono do negócio, ou que suas ações tem poder de influenciar o desempenho global do negócio, faz com que eles tenham a curiosidade de identificar seus próprios desempenhos.

A idéia é medir os resultados e as melhorias das suas próprias ações, e assim, quantificar quanto suas ações trouxeram de resultado incremental para a empresa. Esse envolvimento dos empregados pode ter sido auxiliado pela implementação dos indicadores do BSC, mas tem sido instigado pelo gerente de controladoria que veio há pouco mais de um ano de uma indústria de outro setor.

A estrutura da empresa não tem sofrido alterações, mas tem ocorrido uma mudança importante na alta gestão tanto no Brasil quanto na matriz. No Brasil, estão em fase de transição de presidente desde o início do ano de 2006, sendo que na época em que a entrevista ocorreu essa transição ocorria há cerca de sete meses e a previsão era de que o novo presidente deveria ser definitivamente integrado à subsidiária até o final do ano.

O gerente observa que o presidente anterior “não tinha o hábito de buscar por informações pontuais, específicas, preferindo sempre um olhar macro, analisando os resultados sintéticos (fechados)... já o novo presidente já solicitou alguns relatórios”.

A empresa passa por mudanças no mercado no que tange a novas possibilidades de crescimento com um novo nicho. Dada a necessidade mundial de substituição do petróleo por energia renovável, a cultura de cana de açúcar tende a crescer, o que traz uma perspectiva de irrigação de áreas maiores.

Como a empresa encontra-se confortável em termos de lucratividade e crescimento de mercado, não há expectativa de mudanças na estratégia em termos macro, mas apenas com relação ao novo nicho de mercado, que antes não envolvia tanto a cultura de cana de açúcar e hoje representa um potencial de mercado muito forte.

A tecnologia de produção sofre constante mudança devido ao compromisso de inovação constante. A tecnologia de produção é desenvolvida pelo departamento técnico-científico da matriz, e a maior parte dos componentes dos produtos é desenvolvida na matriz e importada pelas subsidiárias.

Destaca-se que dentre os objetivos para mudança percebe-se sempre a necessidade de melhoria da qualidade como um todo, seja de produtos, de atendimento a cliente, de atendimento a prazos, o que é confirmado pelo fato de a implementação do BSC ter sido gerada pela própria implementação do sistema de gestão da qualidade.

Além disso, a empresa tem projetos de implementação de outras certificações de qualidade, de sistemas de evidenciação e de controle, tais como ISO 14001, sistema de responsabilidade social e ambiental, controles relativos à lei Sarbanes Oxley, entre outros.

Nota-se uma relação entre as características do contexto organizacional e a motivação para mudanças em sistemas de contabilidade gerencial. Verificou-se que, em termos de competição, o preço é praticamente o único fator que realmente incomoda a gestão da empresa, e foi o que levou à recente implantação do sistema de métodos de custeio e de política de preços.

Em resumo, a mudança da presidência, a constante busca de novas informações por parte de gerentes e empregados e a mudança de mercado com a atuação no novo nicho são aspectos que confirmam a tendência de necessidade de novas informações dentro da empresa. A empresa apresenta adequada disponibilidade de recursos, seja relativo a sistemas, pessoal ou financeiro. Verificou-se também que existe um engajamento para mudanças, especialmente por parte do pessoal de controladoria e engenharia.

Esses aspectos são observados de forma resumida no Quadro 4.3, pelo qual é possível realizar uma análise em conjunto dos fatores que atuam como acelerador ou desacelerador do processo de mudança em sistemas de contabilidade gerencial.

**Quadro 4.3 – Fatores de mudança na contabilidade gerencial na empresa A**

<b>Classe de Fatores</b>	<b>Fatores</b>	<b>Fator atua como desacelerador pois:</b>	<b>Fator atua como acelerador pois:</b>
<b>Necessidade de informação</b>	Nível de satisfação com os sistemas existentes		<b>houve mudança</b>
	Necessidade de novas informações demandada pela gestão		<b>havendo mudança</b>
	Estrutura organizacional da empresa	sem alterações	
	Líderes da empresa		<b>havendo mudança</b>
<b>Mudança na tecnologia ou no ambiente</b>	Estratégia da companhia	sem alterações	
	Tecnologia de produção da companhia		<b>havendo mudança</b>
	Nível de competição enfrentada pela companhia	sem alterações	
<b>Objetivos para mudança</b>	Mercado onde a empresa atua	sem alterações	
	Necessidade de melhoria da lucratividade	não identificada	
	Necessidade de aumento da produtividade	não identificada	
	Necessidade de intensificação do controle financeiro	não identificada	
<b>Necessidades externas</b>	Necessidade de redução de número de empregados	não identificada	
	Demanda externa para mudar	não identificada	
<b>Determinação e engajamento para mudança</b>	Vontade/anseio geral da organização para fazer mudanças	não identificada	
	Vontade/anseio da gestão de fazer mudanças		<b>existe</b>
<b>Recursos para mudança</b>	Disponibilidade de novos métodos (ex. ABC)		<b>é suficiente/adequada</b>
	Disponibilidade de novos softwares		<b>é suficiente/adequada</b>
	Disponibilidade de empregados especialistas		<b>é suficiente/adequada</b>
	Concessões orçamentárias para projetos de mudança		<b>é suficiente/adequada</b>
	Tempo disponível dos empregados para projetos de mudança		<b>é suficiente/adequada</b>

Sob o aspecto dos fatores de motivação que aceleram ou desaceleram o processo de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial, verifica-se que as classes de fatores “necessidade de informação”, “mudanças na tecnologia”, “desejo de mudança” (por parte dos empregados) e “disponibilidade de recursos para mudanças” atuam de forma a acelerar o processo de mudanças dada a presença de aspectos que indicam a tendência de estímulos de tal processo.

A mudança na tecnologia e no mercado não ocorre de maneira incisiva que exija da empresa grandes preocupações, pois a tecnologia é desenvolvida pela matriz, e quanto ao mercado, a concorrência embora seja muito intensa é pouco preocupante. Além disso, embora haja o engajamento para mudança por parte dos empregados, o mesmo não foi identificado na alta gestão, que certamente teria maior influência. Por isso, a classe de fatores “mudança na

tecnologia ou no ambiente” e “desejo de mudança” não são tratados como aceleradores do processo de mudança uma vez que não representam estímulos efetivos.

Como objetivo para mudança, pode-se apontar a busca pela manutenção da qualidade em diversos aspectos. Porém, destaca-se que esse objetivo não nasceu de uma exigência da empresa, sendo que a gestão da qualidade foi implantada voluntariamente na empresa.

Embora possua moderadas características de empresa “orientada a mudança” a empresa também possui fortes características de uma empresa “satisfeita com o desempenho”, devido à sua condição de não ter percebido necessidade de melhorar sua participação de mercado ou lucratividade. Por isso, dentro do modelo sugerido por Laitinen (2001), a empresa A é considerada como “satisfeita com o desempenho” em relação a estímulos recebidos para mudar<sup>16</sup>, conforme demonstrado no Quadro 4.4.

**Quadro 4.4 – Tipo de empresa com relação aos estímulos para mudar: Empresa A**

<b>Classes de fatores</b>	<b>Fator atua na empresa A como:</b>
Necessidade de informação	acelerador
Mudança na tecnologia ou ambiente	desacelerador
Desejo de mudança	desacelerador
Recursos para mudança	acelerador
Objetivos para mudança	desacelerador
Necessidades externas	desacelerador

**Tipo de empresa: Satisfeita com o desempenho**

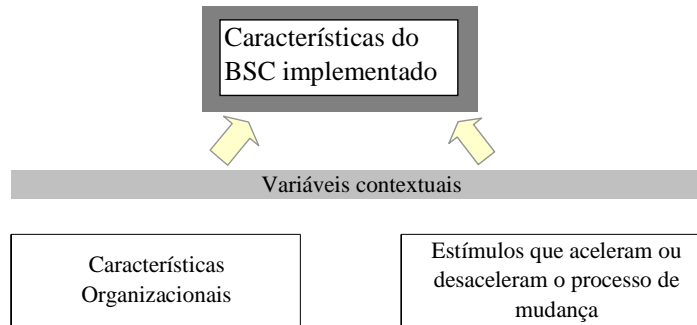
### **4.1.3 Caracterização do BSC implementado**

Nesse subitem são analisadas as características do BSC implementado na empresa com base no modelo adaptado ao sugerido por Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003). Com relação ao quadro referencial da pesquisa, esse aspecto corresponde ao destaque na Figura 4.3. A seguir, são analisados a origem da implementação, os objetivos e benefícios da implementação e as práticas do BSC implementado, que fornecerão subsídios para identificar o tipo de BSC utilizado pela empresa.

<sup>16</sup> Análise em conjunto de fatores para identificação do tipo de empresa em relação a estímulos para mudar: ver subitem 3.2.2.



**Figura 4.3 – Identificação do item do quadro referencial a ser analisado: Empresa A**



#### **4.1.3.1 Origem da implementação**

O BSC nasceu da necessidade de uma ferramenta de gestão que auxiliasse a empresa a implantar a ISO 9000, já que suas normas exigem, além da elaboração de um manual de qualidade, um sistema de mensuração de indicadores de desempenho. A idéia de utilizar o BSC como suporte para implementar a ISO 9000 partiu de uma empregada da empresa, que na época participou ativamente no projeto de implantação desse sistema de qualidade e sugeriu o BSC como uma ferramenta interessante.

Como a diretoria já conhecia os conceitos, a sugestão foi considerada adequada rapidamente, pois, na sua visão, a metodologia de desenvolvimento de indicadores apresentada por Kaplan e Norton (1997) mostrava-se perfeita para os propósitos da gestão da qualidade. Assim, alguns dos conceitos básicos do BSC começaram a ser utilizados pela empresa apenas como uma ferramenta para dar suporte na implantação do sistema de gestão da qualidade. A empresa não contou com nenhum tipo de assessoria externa para implementação do BSC, que foi implementado pelos próprios empregados.

A ferramenta atualmente é utilizada para oferecer uma referência e sumarização dos indicadores da organização. Os indicadores globais devem coincidir com a visão e a missão da empresa. Porém, grande parte dos empregados da empresa conhece esses indicadores como “indicadores da ISO 9000”, e não sabem que a metodologia empregada para seu desenvolvimento foi baseada nos conceitos do BSC.

Os empregados de fábrica, por exemplo, sabem compreender e até explicar cada indicador da ISO 9000, mas não o conhecem como BSC. Isso mostra que a divulgação da ferramenta não foi focada no BSC e sim no sistema de gestão da qualidade.

#### **4.1.3.2 Objetivos e benefícios da implementação**

O objetivo principal do uso do BSC era, portanto, o de dar suporte para implantar a gestão da qualidade, pois, embora já existissem algumas medidas de desempenho, era necessário criar novos indicadores não financeiros para atender aos requisitos da ISO 9000.

A meta principal do sistema de gestão da qualidade, e por consequência do BSC, era o foco no cliente. Atualmente nota-se, na maioria das áreas, a existência de uma forte consideração de indicadores voltados para atendimento de prazos, comprovando esse foco.

Conforme ocorreu a implementação da ferramenta, foram sendo identificados outros possíveis benefícios. Verificaram, por exemplo, que poderiam usar as medições para tomada de decisões, e que a observação dos indicadores em conjunto permitiria visualizar algumas tendências do desempenho da empresa.

A estratégia e os objetivos já existiam, mas a empresa aproveitou o desenvolvimento dos indicadores para ajudar a alinhar esses objetivos com a estratégia. Na visão da alta gestão os indicadores não ajudam a dar suporte à estratégia, mas ajudam a medir o desempenho e apontar se a empresa está no caminho certo. A comunicação da estratégia passou a ser possível de certa forma, já que existem reuniões mensais para discutir os resultados dos indicadores em cada setor com todos os seus envolvidos.

Os resultados do BSC não são divulgados para *stakeholders* nem para a matriz no exterior. Os indicadores são analisados em reuniões mensais pela gerência, em reuniões trimestrais pela diretoria, e em reuniões semestrais pela presidência, que é o nível hierárquico máximo dentro da subsidiária.

Mesmo com a implementação de indicadores de desempenho a empresa não possui qualquer tipo de sistema de recompensa ou incentivos. Portanto, isso não era um objetivo da implementação do BSC. Porém, a matriz, que já possui um sistema de recompensa, enviou recentemente uma gerente de recursos humanos que está pesquisando e analisando os tipos de

sistemas de recompensa aplicados por empresas da região. Isso dá indícios de uma futura implementação de sistema de recompensa.

#### **4.1.3.3 Práticas do *Balanced Scorecard* – abrangência e conteúdo**

A empresa possui 45 indicadores e respectivas metas implementados com base nos objetivos estratégicos da companhia, abrangendo todas as áreas até o nível do departamento, pois a ISO 9000 exige que todos estejam integrados ao processo.

São nove áreas de responsabilidade ligadas aos principais processos da empresa: comercial, engenharia, assistência técnica e montagem, administração de contratos, logística, fábrica, controladoria, recursos humanos e tecnologia de informação.

Cada uma dessas áreas possui indicadores relativos à sua atividade, e no conjunto de todos esses indicadores, percebe-se, embora não formalmente, a utilização das quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento).

Os indicadores não financeiros são predominantes, sendo que apenas os indicadores da controladoria refletem desempenho financeiro passado e alguns indicadores da área comercial refletem volume de vendas em termos financeiros. Os indicadores financeiros são os tradicionais, como liquidez, lucratividade e retorno sobre o investimento, por exemplo.

A empresa possui um planejamento estratégico formal, embora pouco sofisticado ou detalhado. As diretrizes das áreas são determinadas pela diretoria e relacionadas aos objetivos estratégicos do BSC. Cada área elabora um plano de ação departamentalizado e detalhado. Porém, a relação entre os objetivos dos planos de cada área e os indicadores do BSC não é formal, e as metas não estão explícitas nas diretrizes ou nos planos.

Como o foco dos indicadores é no atendimento ao cliente, o departamento comercial apresenta, além do nível gerencial e diretivo, indicadores para cada região comercial. Além disso, todas as áreas envolvidas com os projetos possuem indicadores críticos relacionados a prazos de atendimento.

Por exemplo, o departamento de projetos possui metas de prazos de resposta de orçamentos preliminares e de orçamentos executivos (elaborados após o orçamento preliminar, quando é

possível informar um orçamento mais detalhado e um valor mais exato). Após a venda, existe ainda um outro orçamento com os custos exatos do projeto, que também possui uma meta de prazo.

Outros prazos considerados são os de expedição, entrega efetiva, montagem, prazo de atendimento a reclamações etc. Assim, observa-se a forte consideração de indicadores relacionados à satisfação do cliente, são, portanto, indicadores de tendência e de visão de longo prazo, embora isso não seja formalizado.

A perspectiva de aprendizado e crescimento é contemplada pela área de recursos humanos, com indicadores de horas de treinamento e número de treinamentos por colaborador, entre outros, e pela área de tecnologia de informação, que enfatizam a medição de disponibilidade de infraestrutura, como número de horas paradas do sistema.

As relações de causa e efeito que os indicadores possam ter dentro as perspectivas não são determinadas formalmente por meio de um mapa estratégico ou algo semelhante. O gerente de controladoria acredita que essas relações acabam sendo intuitivas, mas não são estabelecidas. Por exemplo, determinados investimentos em ativo fixo, em treinamento e em softwares, que fariam parte da perspectiva de aprendizado e crescimento, são previstos no orçamento, mas não possuem uma relação formal com as outras perspectivas.

A comunicação da estratégia é feita aos empregados com a apresentação das metas do ano e o realizado mês a mês é divulgado por meio de quadros de avisos. São feitas reuniões mensais de indicadores entre a gerência e o nível operacional, trimestralmente entre a gerência e diretoria, e semestralmente entre a diretoria e presidência.

As características do BSC implementado na empresa A podem ser observadas de forma resumida a partir do Quadro 4.5. Verifica-se que, pelas características encontradas, a empresa A utiliza um BSC tipo I conforme a classificação de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003).

**Quadro 4.5 – Resumo das características do BSC implementado na empresa A**

<b>Tipos de BSC</b>	<b>Características</b>	<b>Empresa A</b>
BSC tipo I	Contém objetivos / medidas estratégicas	sim
BSC tipo I	Objetivos são agrupados em perspectivas	sim, embora não formalizado
BSC tipo II	Há o emprego de uma série de relações de causa e efeito	não
BSC tipo III	Contém plano de ação e metas	não vinculado
BSC tipo III	É ligado a incentivos	não

#### **4.1.3.4 Considerações gerais sobre a implementação do *Balanced Scorecard***

Segundo a empresa, não foram encontradas grandes dificuldades em conseguir colher os dados necessários, pois antes da implantação da ISO 9000 e do BSC investiu-se na criação de um departamento de Tecnologia de Informação e no desenvolvimento interno de um ERP (*Enterprise Resource Planning*). Assim, alguns dados já estavam disponíveis, só precisavam ser organizados e relacionados com objetivos, estabelecer as metas e formalizar o sistema.

Na visão da alta gestão, a continuidade do BSC na empresa está intrinsecamente ligada à continuidade da ISO 9000, por isso será tratado com alta prioridade não por si só, mas pelo suporte que ele oferece à gestão da qualidade, que é o foco maior. Porém, o gestor reforçou que, para dar suporte para a ISO 9000, qualquer outro sistema de medição de desempenho poderia ser utilizado no lugar do BSC.

A partir de uma observação desse representante da alta gestão é possível inferir sob a importância do BSC na empresa como um sistema de gestão estratégica, quando o mesmo refere-se principalmente às relações de causa e efeito:

Eu duvido que alguém esteja gerenciando uma empresa hoje em dia olhando o BSC, pra mim o BSC foi mais uma sumarização de indicadores colocados todos em grupo... e tentar criar uma teoria em torno dele (Sic).

Na visão do gerente de controladoria, a empresa possui um “emaranhado de indicadores que tende a virar um BSC”, o que aconteceria se passasse a ter incentivos financeiros que incentivasse a continuidade do projeto.

#### 4.1.4 Quadro resumo da Empresa A

A partir do exposto, é possível analisar os dados da empresa A com base no quadro referencial da pesquisa. Na Figura 4.4 é apresentado um resumo dos aspectos encontrados na empresa A.

**Figura 4.4 – Quadro resumo dos dados da empresa A**

Características do BSC implementado			
Tipos de BSC	Características:	Empresa A	
BSC tipo I	Contém objetivos / medidas estratégicas	sim	
BSC tipo I	Objetivos são agrupados em perspectivas	sim, embora não formalizado	
BSC tipo II	Há o emprego de relações de causa e efeito	não	
BSC tipo III	Contém plano de ação e metas	não vinculado	
BSC tipo III	É ligado a incentivos	não	

Variáveis Contextuais			
Características organizacionais		Fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudança	
Características	Empresa A	Fatores	Fator atua na empresa A como:
Tamanho	pequeno	Necessidade de informação	acelerador
Nível de pressão competitiva	baixo	Mudança na tecnologia ou ambiente	acelerador
Capacidade organizacional de aprender	boa	Desejo de mudança	desacelerador
		Recursos para mudança	acelerador
		Objetivos para mudança	desacelerador
		Necessidades externas	desacelerador
		<b>Tipo de empresa:</b>	<b>Satisfeita com o desempenho</b>

Verifica-se, pelas características do BSC implementado, que a empresa A utiliza um BSC tipo I de acordo com a classificação de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003), conforme explicado no subitem 4.1.3.3. A utilização desse padrão mínimo de características do BSC demonstra o foco quase que exclusivo em atender as exigências da gestão da qualidade, e não na estratégia.

Isso fica ainda mais claro ao se observar que a empresa não considera que o BSC possa dar suporte à estratégia, mas concorda que os indicadores ajudam a medir o desempenho e a verificar se estão no caminho certo. Esse aspecto é, de fato, um passo para que o BSC possa, com efeito, dar suporte à estratégia.

A ausência de objetivos específicos e de necessidades externas para mudar conseqüentemente leva a um menor engajamento para mudanças por parte da alta gestão. A interação desses fatores denota a ausência de estímulos relevantes para mudança e permite classifica a empresa A como “satisfeita com o desempenho” conforme demonstrado no subitem 4.1.2. O baixo nível de pressão competitiva enfrentado pela empresa confirma essa classificação conforme os padrões de estímulos identificados por Laitinen (2001)<sup>17</sup>.

Tal baixo nível de competição bem como o tamanho pequeno da empresa são características organizacionais também sugerem uma tendência a um menor número de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial de acordo com a abordagem contingencial (Libby e Waterhouse, 1996).

Assim, considerando que a empresa A possui características de uma empresa satisfeita com o desempenho e com características cuja abordagem contingencial relaciona a uma propensão para um menor número de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial, explica-se a existência de um BSC menos desenvolvido.

## **4.2 Estudo de caso “Empresa B”**

A entrevista com a empresa B ocorreu em julho de 2006. Foram entrevistados o diretor superintendente, o qual é o responsável da alta gestão pelo BSC; e a pessoa responsável por operacionalizar o BSC na empresa.

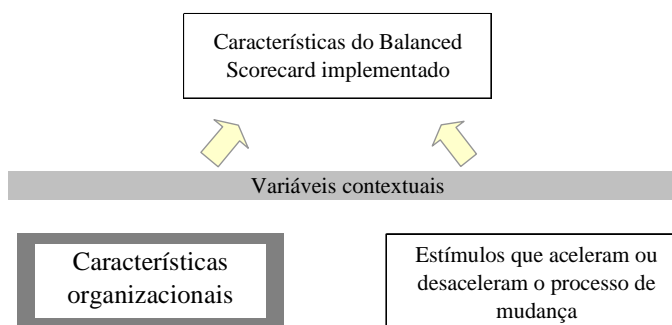
### **4.2.1 Características organizacionais da empresa**

Nesse subitem são analisadas as características organizacionais da empresa com base no modelo adaptado ao sugerido por Libby e Waterhouse (1996), em destaque na Figura 4.5 a qual representa o quadro referencial da presente pesquisa. A seguir, são analisados o tamanho, o nível de pressão competitiva e a capacidade organizacional de aprender.

---

<sup>17</sup> Ver item 2.2.1.3

**Figura 4.5 – Identificação do item do quadro referencial a ser analisado**



#### **4.2.1.1 Tamanho da empresa, mercado de atuação e origem do capital**

A empresa B é uma franquia de capital nacional que atua na indústria do setor de bebidas. Com cerca de 2000 empregados, sendo 1.200 diretos na cidade onde fica a fábrica, seu faturamento em 2006 foi de R\$ 588 milhões. Por ser uma franquia, seu mercado é restrito a um raio de ação delimitado, dessa forma atende a 130 municípios entre o nordeste do estado de São Paulo e sudeste de Minas Gerais.

Para alguns produtos, especificamente os lançamentos, a franquia se tornou centro produtor para quase todo o Brasil, já que nem todas as outras franquias possuem escala suficiente para produzir tais itens. Dessa forma, a empresa B fabrica e distribui determinados produtos para as outras franquias da marca que então fazem a distribuição para seus clientes.

#### **4.2.1.2 Intensidade de competição**

##### **4.2.1.2.1 Matéria-prima**

A empresa enfrenta pouca intensidade de competição por matéria prima, pois seu principal insumo é fornecido pela franqueadora, os demais são negociados com fornecedores previamente credenciados que possuem contratos de fornecimento. Esses contratos podem ser feitos direto com a franquia ou indiretamente, com interveniência da franqueadora.

Da mesma forma, a competição pelo fornecimento de matéria prima no longo prazo é considerada pouco importante com relação à lucratividade e crescimento futuro, a



preocupação está mesmo na administração do seu custo de aquisição, que deve ser baixo devido ao poder de negociação do grupo: franquias e franqueadora.

#### **4.2.1.2.2 Pessoal técnico**

A especificidade do pessoal da fábrica é apenas relacionada com as práticas da indústria de alimentos em geral, como boas práticas de fabricação, controle de qualidade, controle de assepsia, manejo de alimentos, de matéria prima etc. Além disso, por ser uma franquia de uma marca global, tem um compromisso mundial pela qualidade.

Por isso os empregados podem ser trazidos de qualquer área do setor de alimentos como também de outros setores, sendo treinados e adaptados para a realidade da empresa em um curto espaço de tempo sem dificuldades.

A empresa considera oferecer uma política de salários coerente com a média de mercado, e que possui como diferencial boas condições de trabalho e de aprendizado. Devido ao fato de oferecer condições de aprendizado, principalmente com relação ao pessoal de administrativo, a empresa acredita ter a vocação de formar pessoas, além de apresentar uma tendência de incentivar que o pessoal interno alcance cargos de níveis mais elevados, de forma que isso possa gerar motivação.

Devido a esse aspecto, a empresa tem uma preocupação de reter esse pessoal treinado internamente, além de ter uma reposição que seja constantemente treinada. Por isso consideram que a competição por pessoal técnico é razoavelmente intensa, e existe uma expectativa que no longo prazo essa preocupação se mantenha estável.

#### **4.2.1.2.3 Vendas e distribuição**

Por ser uma franquia, a empresa não tem a preocupação de desenvolver e lançar novos produtos no mercado, essas atividades são de responsabilidade da franqueadora. Por isso, vendas e distribuição são os fatores críticos que representam o grande diferencial competitivo da empresa. Dessa forma, a competição por vendas e distribuição é muito intensa.

Seus principais competidores são as bebidas de marcas regionais em geral. Esses competidores não são tratados individualmente, mas sim como um grupo. A concorrência com essas marcas em termos de vendas se confunde com a própria concorrência por preços.

De acordo com a empresa, esses concorrentes conseguem oferecer os produtos com baixos custos já que fazem menos investimento em marketing e na consolidação da marca, têm menores custos de distribuição e menos preocupação com insumos. Pára sobre esses concorrentes a suspeita de sonegação de impostos, sendo alvo de algumas ações judiciais, se isso for constatado também justificaria “seus baixos custos”.

O segundo maior concorrente é uma marca global que tem pouca força no Brasil, mas que pode trazer uma preocupação no médio e longo prazo dada a incerteza quanto ao seu posicionamento e a força que pode vir a ter no país. Por tudo isso, esse tipo de competição é considerado de muita intensidade, principalmente com os concorrentes regionais, e representa uma preocupação de importância razoável no comprometimento da lucratividade e crescimento da empresa no longo prazo.

#### **4.2.1.2.4 Qualidade e variedade dos produtos**

Nos últimos cinco anos a empresa aderiu a um mercado que antes não era explorado, e criou uma série de produtos a serem lançados ainda nos próximos três anos. O tipo de demanda e o perfil de consumo têm mudado, existe agora uma demanda muito grande por produtos naturais, bebidas funcionais, que fazem bem para a saúde de alguma forma, e a perspectiva é de crescimento dessa demanda. Isso exigiu essa mudança do portfólio de produtos.

Toda essa diversificação do portfólio gerou também uma gama maior de concorrentes que já atuavam nesse mercado que já possui líderes de vendas. Essa competição é, portanto, muito intensa, principalmente porque a empresa busca alcançar a liderança nesses produtos alternativos. Vê-se, nesse mercado, o futuro do mercado de bebidas, por isso também no longo prazo a preocupação é de muita importância.

#### **4.2.1.2.5 Preço**

Devido à realidade econômica da população brasileira, o preço aplicado no país é proporcionalmente inferior ao mundialmente adotado pela marca, tendo como consequência menores margens e exigindo maior eficiência produtiva. Além disso, conforme já mencionado, seus principais concorrentes atuam com baixos custos, forçando a empresa a acompanhar de alguma forma esses preços.

Nos últimos três anos a empresa conseguiu recuperar cerca de 8% da sua participação de mercado sobre as marcas regionais devido ao comportamento dos preços praticados. Além disso, a empresa instituiu uma forma de venda com uma embalagem retornável que permite a redução do preço do principal produto de venda, de maneira que o cliente paga apenas pelo produto e não mais pela embalagem, que deve ser devolvida.

A empresa está, portanto, em uma fase de recuperação de preços. Atualmente consegue acompanhar o preço da concorrência e ter preços menores em produtos com embalagem cara. Isso tem sido possível porque existe um outro produto, concorrendo no nicho de preço das marcas regionais, que suporta essa diferença por ter a embalagem retornável.

Assim, a competição por preços é muito intensa, e a preocupação com a competição por preço no longo prazo é considerada muito importante. Afinal, a política de preços pode interferir em todo o desempenho da empresa, porque é uma maneira de aumentar sua rentabilidade, e, por outro lado, não pode permitir perda de volume de vendas e de participação do mercado.

#### **4.2.1.2.6 Nível de pressão competitiva**

Conforme detalhado no subitem 2.1.1.1, o nível de pressão competitiva é medido com base em números de 1 a 5 atribuídos ao grau de intensidade de competição que a empresa enfrenta e ao grau de importância que a competição tem sobre sua lucratividade e crescimento futuros.

Assim, aplicando-se a fórmula de identificação de pressão competitiva enfrentada pela empresa, verifica-se que a empresa B alcançou um nível de pressão competitiva de 15,5 pontos de uma escala que vai de 5 a 25. Por isso, é possível dizer que a empresa B enfrenta uma pressão competitiva razoável, o que permite atribuir-lhe um nível de pressão competitiva médio, conforme demonstrado no Quadro 4.6.

**Quadro 4.6 – Nível de pressão competitiva enfrentada pela empresa B**

<b>Tipos de competição</b>	<b>Grau de intensidade</b>	<b>Grau de importância</b>
Matéria Prima	pouco intenso	pouco importante
Pessoal	razoavelmente intenso	razoavelmente importante
Venda e distribuição	muito intenso	razoavelmente importante
Qualidade e variedade dos produtos	muito intenso	muito importante
Preço	muito intenso	muito importante
<b>Nível de pressão competitiva:</b>	<b>médio</b>	

#### **4.2.1.3 Evolução dos sistemas de contabilidade gerencial**

##### **4.2.1.3.1 Sistemas de planejamento**

O setor de Planejamento Estratégico foi criado recentemente, devido a um desconforto com relação ao futuro, com o objetivo de fazer uma revisão e divulgação da visão, missão e valores, além de levantar quais seriam as oportunidades, ameaças, pontos fortes e pontos fracos. Os objetivos, as estratégias e os planos de ação foram elaborados com o auxílio do BSC.

O orçamento já existia antes do BSC e do próprio planejamento estratégico, sendo que esse último passou a influenciar diretamente o orçamento. Como o BSC é influenciado, por sua vez, pelo planejamento estratégico, pode-se dizer que tem alguma relação com o orçamento. O planejamento e os planos de ação atualmente são elaborados para o período de um ano, mas existe um projeto para implementar o planejamento de longo prazo, ou seja, superior a um ano.

##### **4.2.1.3.2 Sistema de mensuração de desempenho**

O sistema de mensuração de desempenho antes do BSC era baseado no orçamento e era apresentado em reunião de conselho e de nível estratégico apenas, não existindo mensuração de desempenho para níveis gerenciais e operacionais. Por outro lado, haviam indicadores desenvolvidos em algumas áreas, como produção e comercial, não vinculados ao restante da empresa.

Com a implementação do BSC a empresa passou a utilizar os indicadores dos objetivos estratégicos para mensuração de desempenho. Todas as áreas possuem agora seus próprios indicadores e respectivas metas.

#### **4.2.1.3.3 Sistema de custeio**

O sistema de custeio já existia há algum tempo antes do BSC. Ele é ligado ao orçamento e também não tem ligação expressa com o BSC, não tendo sofrido alterações importantes nos últimos anos.

Recentemente foi implantado um sistema de gerenciamento de receitas e acompanhamento de margens de contribuição por famílias de produto. Assim, a empresa deixou de olhar apenas volume de vendas, faturamento e resultados macro e passou a focar também quanto cada produto traz de margem de contribuição para o lucro da empresa. A margem de contribuição por família de produto é inclusive, um objetivo estratégico, sendo um dos indicadores do BSC.

#### **4.2.1.3.4 Sistema de recompensa**

O bônus é composto parte pelo resultado do desempenho global, baseado em indicadores financeiros, e parte pelo resultado de alguns indicadores de desempenho departamentais que relatam o desempenho da área. Dentre esses últimos, alguns coincidentemente fazem parte dos objetivos estratégicos do BSC. Porém, o BSC em si não é utilizado como sistema de recompensa. Destaca-se que não é medido o desempenho individual, apenas das áreas.

#### **4.2.1.3.5 Capacidade organizacional de aprender**

O número de sistemas de contabilidade gerencial existentes na companhia foi analisado para identificar o grau de capacidade organizacional de aprender. Pode-se afirmar que a empresa B tem uma boa capacidade organizacional de aprender pois verificou-se a existência de vários tipos de sistemas, como:

- Sistema de mensuração de desempenho com a utilização dos indicadores desenvolvidos com o BSC;
- Planejamento estratégico e planos de ação;
- Sistema orçamentário;
- Métodos de custeio e formação de preço;
- Implantação de sistema de gestão da qualidade com ISO 9000;
- Gestão baseada em valor;
- Projetos de acompanhamento de excelência em pontos de vendas e satisfação do cliente, entre outros.

#### **4.2.1.4 Análise das características organizacionais**

Com base no quadro referencial da pesquisa, verifica-se que a empresa B possui como características organizacionais tamanho grande, o qual é medido com base no número de empregados, apresentando cerca de 1.200 postos de trabalho. Possui nível de pressão competitiva médio, conforme demonstrado no subitem 4.2.1.2.6, e sua capacidade organizacional de aprender, conforme subitem 4.2.1.3.5, é considerada boa. Esses dados são resumidos no Quadro 4.7.

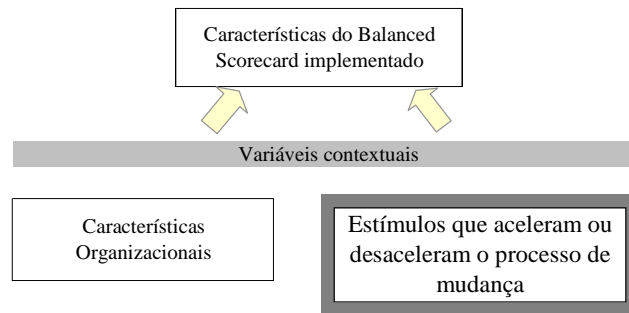
**Quadro 4.7 – Características organizacionais da empresa B**

<b>Características organizacionais</b>	<b>classificação</b>
Tamanho	grande
Nível de pressão competitiva	médio
Capacidade organizacional de aprender	boa

#### **4.2.2 Fatores de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial**

Nesse subitem são analisados os fatores relacionados ao processo de mudança na contabilidade gerencial, atuando de forma a aceleradora ou desaceleradora. Esse aspecto, em destaque na Figura 4.6, é analisado com base no modelo adaptado de Laitinen (2001).

**Figura 4.6 – Identificação do item do quadro referencial a ser analisado: Empresa B**



A empresa B tem sofrido mudanças na estratégia em diferentes aspectos. Primeiro pela busca de novos nichos de mercado, dada a demanda por bebidas naturais. Outra mudança na estratégia tem orientando a empresa a oferecer um leque de serviços agregados que permita a criação de uma barreira para o concorrente e que permita melhorar as margens, mantendo a condição do produto diferenciado, de qualidade etc.

Com o oferecimento de serviços diferenciados no segmento de produtos que atua, o objetivo da empresa é criar barreiras de mercado para a entrada de novos concorrentes e para o crescimento dos já existentes que possam ter um interesse maior nas categorias em que a empresa é líder.

Com esse novo mercado de produtos naturais e os fortes requerimentos de qualidade e certificações que ele exige, a empresa tem aumentado seu quadro de pessoal com novas contratações para as áreas produtivas principalmente.

O novo nicho de mercado, a nova estratégia relacionada a serviços e o foco na geração de valor para o acionista têm demandado novas informações gerenciais, levando inclusive à incorporação de novas tecnologias de produção, e à incorporação e desenvolvimento de novas tecnologias de sistemas de informação, tais como equipamentos de atendimento no ponto de venda, sistema de gerenciamento de estoques, tecnologia de roteirização, além da tecnologia de produção para produtos naturais etc.

A busca por gerar valor ao acionista, o controle de margens de contribuição por família de produtos e a recuperação da participação de mercado demonstra a tendência de mudanças com objetivo de melhoria da lucratividade, objetivo que por si só demanda novas informações gerenciais.

A disponibilidade de recursos parece ser adequada uma vez que vários projetos de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial ocorrem ao mesmo tempo. Verifica-se a disponibilidade de pessoal técnico seja por capacidade técnica, tempo disponível ou por novas contratações, além do investimento em treinamentos específicos para cada projeto, se necessário. Embora haja um controle de investimentos e recursos, o orçamento sempre prevê recursos financeiros para essas mudanças.

Como demanda externa para mudar, verifica-se o envolvimento, embora muito pequeno, por parte da franqueadora. Esse envolvimento está voltado para a busca por informações relativas ao comportamento dos clientes e condições de apresentação do produto nos pontos de venda atendidos pela franquia. Isso levou, recentemente, à implementação de um novo projeto de medição e controle para atender aos requisitos da franqueadora.

Assim, deve-se destacar que as demandas por parte da franqueadora são pequenas e incrementais, sendo que, em projetos maiores como o do BSC, do planejamento estratégico e da própria ISO 9000, não há o envolvimento da franqueadora. Por esse motivo, as demandas externas foram consideradas desaceleradoras do processo de mudança.

Verificou-se também que existe uma determinação e engajamento para mudanças em sistemas de contabilidade gerencial por parte da alta gestão. Enfim, todos esses fatores apresentam-se, como aceleradores do processo de mudanças. Esses aspectos são observados de forma resumida no Quadro 4.8, pelo qual é possível realizar uma análise em conjunto dos fatores que atuam como acelerador ou desacelerador do processo de mudança em sistemas de contabilidade gerencial.



**Quadro 4.8 – Fatores de mudança na contabilidade gerencial na empresa B**

<b>Classe de Fatores</b>	<b>Fatores</b>	<b>Fator atua como desacelerador pois:</b>	<b>Fator atua como acelerador pois:</b>
<b>Necessidade de informação</b>	Nível de satisfação com os sistemas existentes	sem alterações	<b>houve mudança</b>
	Necessidade de novas informações (demandado pela gestão)		
	Estrutura organizacional da empresa	sem alterações	<b>havendo mudanças</b>
	Líderes da empresa	sem alterações	
Estratégia da companhia			
<b>Mudança na tecnologia ou no ambiente</b>	Tecnologia de produção da companhia		<b>havendo mudanças</b>
	Nível de competição enfrentada pela companhia		<b>havendo mudanças</b>
	Mercado onde a empresa atua		<b>havendo mudanças</b>
<b>Objetivos para mudança</b>	Necessidade de melhoria da lucratividade	não identificada	<b>identificada</b>
	Necessidade de aumento da produtividade		
	Necessidade de intensificação do controle financeiro		
	Necessidade de redução de número de empregados		
<b>Necessidades externas</b>	Demanda externa para mudar	não identificada	
<b>Desejo de mudança</b>	Vontade/anseio geral da organização para fazer mudanças		<b>existe</b>
	Vontade/anseio da gestão de fazer mudanças		<b>existe</b>
<b>Recursos para mudança</b>	Disponibilidade de novos métodos (ex. ABC)		<b>é suficiente/adequada</b>
	Disponibilidade de novos softwares		<b>é suficiente/adequada</b>
	Disponibilidade de empregados especialistas		<b>é suficiente/adequada</b>
	Disponibilidade de concessões orçamentárias para projetos de		<b>é suficiente/adequada</b>
	Tempo disponível dos empregados para projetos de mudança		<b>é suficiente/adequada</b>

Sob o aspecto dos fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial, verifica-se que os fatores necessidade de informação, mudanças na tecnologia ou no ambiente, determinação e engajamento para mudanças, disponibilidade de recursos para mudança e objetivos para mudança atuam todos de forma a acelerar os processos de mudanças.

Assim, com base do modelo sugerido por Laitinen (2001), a empresa B é considerada como “orientada a mudança” em relação a estímulos recebidos para mudar<sup>18</sup>, conforme demonstrado no Quadro 4.9.

<sup>18</sup> Análise em conjunto de fatores para identificação do tipo de empresa em relação a estímulos para mudar: ver subitem 3.2.2.

**Quadro 4.9 – Tipo de empresa com relação aos estímulos para mudar: Empresa B**

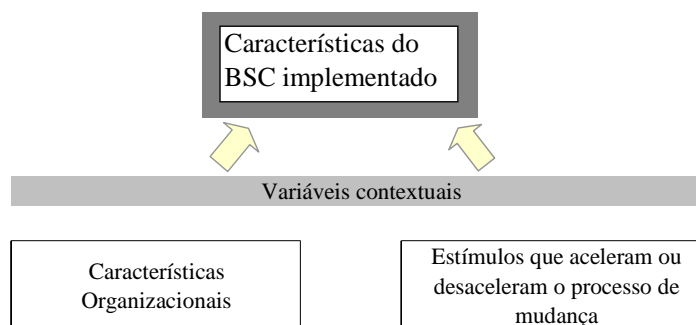
<b>Classes de fatores</b>	<b>Fator atua na empresa B como:</b>
Necessidade de informação	acelerador
Mudança na tecnologia ou ambiente	acelerador
Desejo de mudança	acelerador
Recursos para mudança	acelerador
Objetivos para mudança	acelerador
Necessidades externas	desacelerador

**Tipo de empresa: Orientada à mudança**

### 4.2.3 Caracterização do BSC implementado

Nesse subitem são analisadas as características do BSC implementado na empresa B com base no modelo adaptado ao sugerido por Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003). Com relação ao quadro referencial da pesquisa, esse aspecto corresponde ao destaque na Figura 4.7. A seguir, são analisados a origem da implementação, os objetivos e benefícios da implementação e as práticas do BSC implementado, que fornecerão subsídios para identificar o tipo de BSC utilizado pela empresa.

**Figura 4.7 – Identificação do item do quadro referencial a ser analisado: Empresa B**



#### **4.2.3.1 Origem da implementação**

Em 2002, quando a empresa começou a implantar o sistema de gestão da qualidade com base em algumas normas da ISO 9000, perceberam uma vertente do sistema da qualidade que era o acompanhamento do desempenho baseado em indicadores. Com a evolução do desenvolvimento de indicadores de desempenho chegaram na metodologia do BSC, e perceberam que essa ferramenta poderia trazer muitos benefícios. O ano de 2003 foi o primeiro ano que tiveram os resultados das medidas.

Um pouco antes do sistema da qualidade foi criado um departamento de planejamento estratégico que começou a ter uma atuação mais efetiva coincidentemente com o início do desenvolvimento do sistema de gestão da qualidade.

Com o departamento de planejamento estratégico a empresa passou a buscar a identificação de sua estratégia e de seus objetivos estratégicos, pois até então, sendo uma franquia com suas limitações de atuação, acreditavam que a estratégia deveria ser de responsabilidade da franqueadora.

Portanto a implementação do planejamento estratégico, juntamente com a definição de estratégias e objetivos estratégicos, do sistema da qualidade e do BSC coincidiram e deram suporte mútuo na implementação de cada projeto. De acordo com a alta gestão, o planejamento estratégico foi um facilitador do sistema da qualidade, e o BSC, um impulsionador.

#### **4.2.3.2 Objetivos e benefícios da implementação**

Quando o BSC começou a ser implementado para a gestão da qualidade, o processo do planejamento estratégico estava evoluindo, e a metodologia dessa ferramenta ajudou a fazer o alinhamento da estratégia com os objetivos, as medidas e os indicadores, além de criar parâmetros para medir os resultados.

Portanto, além do objetivo inicial da implementação do BSC de dar suporte ao sistema de gestão da qualidade, o projeto passou a ter o objetivo de dar suporte ao próprio desenvolvimento do planejamento estratégico. Assim, a empresa passou também a ter como objetivos o desenvolvimento de um sistema consistente de objetivos e medidas estratégicas, o

alinhamento desses objetivos estratégicos com as ações, o esclarecimento e comunicação da estratégia, e a mensuração do desempenho.

Algumas áreas já possuíam indicadores não financeiros, principalmente as áreas técnicas, mas não havia uma ligação entre os indicadores dessas áreas e os indicadores estratégicos. Também não havia uma análise de como as medidas influenciavam umas as outras, a fim de focar um objetivo maior.

O sistema de planejamento e controle foi então formalizado para todas as áreas, com planos de ação para curto e médio prazo, tolerância dos indicadores e maneira de medir. Foi o BSC que mostrou que a empresa poderia e deveria relacionar as ações e os efeitos que elas tinham sobre os diversos aspectos do desempenho.

O sistema da qualidade acabou se multiplicando em outras dimensões: segurança, saúde e meio ambiente, todos relacionados com a qualidade. Por outro lado, no processo de desenvolvimento da estratégia a empresa decidiu que o principal interessado era o próprio acionista. Segundo a visão da empresa, se não houver a satisfação do acionista não é possível atender às demais perspectivas.

Gerar valor ao acionista passou a ser, então, o principal foco da gestão, e a empresa passou também a implementar a gestão baseada em valor. Na visão da alta gestão, o negócio tem que dar resultado não apenas no sentido de orçamento, mas no sentido de gerar valor futuro, como um investimento que pode não gerar um retorno agora, mas que gerará retorno no futuro.

O sistema de incentivo e recompensa já existia na empresa e alguns indicadores do BSC compõem o cálculo, mas a alta gestão não considera que exista um vínculo entre o BSC e o sistema de recompensa, pois são indicadores que eram considerados antes do BSC. Além disso, não era objetivo do projeto do BSC que ele viesse trazer alterações no sistema de recompensa.

Os resultados dos indicadores do BSC ajudaram a comunicar a estratégia aos empregados, e são divulgados para os empregados e para os acionistas, mas não para a franqueadora, que não se envolveu nesse projeto. Embora a franqueadora não tenha tido influência na implementação do BSC, a franquia aproveita o contato com as outras franquias da marca para fazer *benchmark* dos indicadores.

#### **4.2.3.3 Práticas do *Balanced Scorecard* – abrangência e conteúdo**

O BSC implementado na empresa B sofreu adaptações voltadas à sua realidade. As perspectivas receberam denominações próprias que se identificaram com a cultura da empresa. São utilizadas as perspectivas sugeridas por Kaplan e Norton (1997) “acionistas”, substituindo a perspectiva financeira, “clientes e consumidores”, “processos”, tratando de inovação e processos internos, e “capital intelectual”, que inclui aspectos de aprendizado e crescimento.

Foram também incluídas outras três perspectivas: “parceiros”, com indicadores especificamente relacionados à franqueadora e à cervejaria, “fornecedores relevantes”, englobando indicadores relacionados apenas aos fornecedores principais, e “público relevante”, com indicadores relacionados a sindicatos, governo e comunidade, por exemplo.

Existe um objetivo estratégico principal que é gerar valor, e dois objetivos estratégicos, que são melhorar o resultado e controlar os investimentos. Esses se desdobram em todas as áreas da empresa no nível gerencial, e os objetivos são abertos para todas as perspectivas.

O BSC sugere que os objetivos estratégicos sejam desdobrados entre as perspectivas. Na empresa B, os objetivos estratégicos são desdobrados entre as áreas de responsabilidade. Cada área contempla objetivos, medidas e indicadores pertinentes a aquela área, por isso cada área acaba focando uma determinada perspectiva.

Por exemplo, na área comercial e marketing, os indicadores são mais voltados para a perspectiva de “clientes e consumidores”. Na área de meio ambiente e segurança, os objetivos são voltados mais para a perspectiva “público relevante”. Na área de recursos humanos os indicadores são voltados para a perspectiva “capital intelectual”. Na indústria existem algumas medidas voltadas para “parceiros” que tratam principalmente da franqueadora.

Os objetivos e medidas se relacionam entre os níveis operacional, gerencial e estratégico, e entre as áreas, podendo ser, às vezes, no mesmo nível. Não existem as relações de causa e efeito entre os objetivos das perspectivas, elas ocorrem entre as áreas, seja com o mesmo ou com outros níveis.

Pode haver outras medidas que influenciam aquele indicador de alguma forma, bem como cada indicador pode desencadear um impacto em vários outros. Porém, nem todas os

objetivos possuem uma relação de causa e efeito com outros objetivos que tenham origem em medidas típicas de aprendizado e crescimento.

O desenho do BSC corporativo, que não foi derivado de um mapa estratégico, possui 50 indicadores estratégicos principais, que medem os processos mais críticos e são apresentados nas reuniões entre gerência e diretoria. Esses objetivos são desdobrados para as áreas, de forma que cada uma tem seus próprios indicadores.

Dessa forma, a soma dos indicadores desdobrados em cada área resulta em cerca de 500 indicadores. Cada área da empresa realiza reuniões mensais onde são discutidos os resultados dos seus indicadores e a estratégia em si. Dessa forma, a empresa acredita que a estratégia passou a ser comunicada para todos os níveis. As iniciativas necessárias relativas a esses resultados são divididas em projetos que envolvem as pessoas de toda a empresa.

Quando ocorrem problemas para atingir uma determinada meta, o indicador apresenta um *status* de alerta, demandando uma reunião específica para revisão daquele indicador e respectiva meta, bem como de todos os outros indicadores relacionados. Isso desencadeia um novo plano de ação corretiva, com o objetivo de corrigir o mau desempenho e recuperar os resultados no período seguinte.

Essas reuniões são chamadas de “reuniões de análise crítica”, e ocorrem trimestralmente. Nelas pode ocorrer uma mudança de rumo, reavaliação do objetivo, ou até mesmo revisão da meta para todos os níveis.

A ênfase dos indicadores está em objetivos não financeiros, mas existem indicadores financeiros das áreas ligados a controle de despesas e investimentos. Os indicadores não são estruturados da forma curto prazo/longo prazo ou tendência ou ocorrência, essas características estão, de certa forma, implícitas nos indicadores, mas isso não é formal.

As características do BSC implementado na empresa B podem ser observadas de forma resumida a partir do Quadro 4.10. Verifica-se que, pelas características encontradas, a empresa B utiliza um BSC tipo I conforme a classificação de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003).

**Quadro 4.10 – Resumo das características do BSC implementado na empresa B**

<b>Tipos de BSC</b>	<b>Características</b>	<b>Empresa B</b>
BSC tipo I	Contém objetivos / medidas estratégicas	sim
BSC tipo I	Objetivos são agrupados em perspectivas	sim
BSC tipo II	Há o emprego de uma série de relações de causa e efeito	não conforme a metodologia sugerida
BSC tipo III	Contém plano de ação e metas	não vinculado
BSC tipo III	É ligado a incentivos	não vinculado

#### **4.2.3.4 Considerações gerais sobre a implementação do *Balanced Scorecard***

De acordo com a empresa, a maior dificuldade no começo é demonstrar para as pessoas qual é a vantagem de se controlar o desempenho com base em indicadores, pois existe inicialmente a sensação de que isso é uma maneira de controlar suas ações. Conforme palavras da diretoria:

...com o tempo as pessoas vão vendo os benefícios que se tem em trabalhar com indicadores de desempenho e acaba ficando uma administração quase 'auto-gerível'. Porque as pessoas sabem o que elas têm que fazer, eu não preciso ficar cobrando. Elas sabem que se o indicador está ruim em um determinado momento aquilo vai ser cobrado dela perante público porque vai ser apresentado (em reunião)... essa sensação de auto cobrança é uma coisa que faz bem para as pessoas aqui porque não tem chefe cobrando... (Sic)

A empresa não encontrou dificuldades em obter os dados, pois esses já estavam disponíveis em suas áreas, só faltava organizá-los e fazer a consolidação, o que era mais complicado, mas não impossível.

Para a grande maioria o principal instrumento de comunicação é a associação dos objetivos estratégicos com os objetivos de área e do departamento. Na base, os operadores de fábrica têm acesso aos objetivos da área, mas não se sabe se eles são capazes de interpretar que esses objetivos possuem alguma relação de causa e efeito com os objetivos estratégicos da empresa, pois isso não é explicitamente divulgado.

Após a implementação, o projeto do BSC foi solidificado na cultura da empresa, mas não tem sofrido alguma sofisticação ou incremento há cerca de um ano, não evoluindo. Surgiram outras prioridades e oportunidades de crescimento, principalmente a de criar a cultura de geração de valor para o acionista.

De acordo com a empresa, para sustentar a geração de valor é necessário focar a satisfação dos clientes para manter a liderança, além de uma política de recursos muito disciplinada de controle sobre os investimentos, o que mostra a consideração dentro da perspectiva de aprendizado e crescimento.

Dessa forma, a alta gestão concorda que a gestão baseada em valor não é conflitante com a metodologia e os conceitos da ferramenta, pois ela também precisa ser medida, além de que os objetivos estratégicos principais e demais medidas e objetivos do BSC são voltados a gerar valor ao acionista. Ainda assim afirma que o foco na gestão baseada em valor tirou um pouco do foco no BSC.

Quanto à importância e prioridade futura da ferramenta na empresa, a alta gestão acredita ser possível explorar mais a ferramenta, evoluir e tirar mais proveito dela. De acordo com o diretor, “(...) o que tem implementado até agora é importante, muito útil, porém ainda primário, necessitando de novos investimentos de tempo e atenção”.

A participação forte e ativa do diretor superintendente é vista pelo responsável do projeto de implementação do BSC como essencial para a evolução do sistema e do comprometimento do pessoal.

#### **4.2.4 Quadro resumo da Empresa B**

Na Figura 4.8 é apresentado um resumo dos aspectos encontrados na empresa B:



**Figura 4.8 – Análise preliminar dos dados da empresa B**

Características do BSC implementado			
Tipos de BSC	Características:	Empresa B	
BSC tipo I	Contém objetivos / medidas estratégicas	sim	
BSC tipo I	Objetivos são agrupados em perspectivas	sim	
BSC tipo II	Há o emprego de relações de causa e efeito	não aplica a metodologia conforme sugerem K&N	
BSC tipo III	Contém plano de ação e metas	não vinculado	
BSC tipo III	É ligado a incentivos	não vinculado	

Variáveis Contextuais			
Características organizacionais		Estímulos que aceleram ou desaceleram o processo de mudança	
Características	Empresa B	Fatores	Fator atua na empresa B como:
Tamanho	grande	Necessidade de informação	acelerador
Nível de pressão competitiva	médio	Mudança na tecnologia ou ambiente	acelerador
Capacidade organizacional de aprender	boa	Desejo de mudança	acelerador
		Recursos para mudança	acelerador
		Objetivos para mudança	acelerador
		Necessidades externas	desacelerador
		<b>Tipo de empresa:</b>	<b>Orientada à mudança</b>

Na empresa B foram criadas novas perspectivas além das sugeridas por Kaplan e Norton (1992), com a intenção de receberem maior destaque. Seus objetivos estratégicos poderiam estar incluídos nas perspectivas de processos e de aprendizado e crescimento. Mas, para a empresa, o destaque dado a elas reflete o foco em estratégias específicas que as perspectivas tradicionais do BSC não atendem.

A empresa B não aplica relações de causa e efeito entre os objetivos estratégicos e perspectivas, mas existem algumas relações entre os objetivos das áreas e dos níveis. A ausência de um mapa estratégico atendendo ao propósito de alinhar os objetivos e medidas às estratégias, desde a perspectiva de aprendizado e crescimento até a financeira, reflete uma adaptação da estrutura original do BSC para a realidade da empresa. Resulta em uma tentativa de elaboração de relações de causa e efeito sem alcançar totalmente os benefícios do alinhamento.

O foco da gestão é motivo de divergência de entendimento na empresa B, que implantou a gestão da qualidade com ajuda do BSC. A gestão da qualidade foca *stakeholders*<sup>19</sup>, mas a empresa entende que o foco deve ser no acionista. O BSC, com as perspectivas de aprendizado e crescimento, processos, e clientes, atende às necessidades da gestão da qualidade. Por sua vez, a perspectiva financeira atende à gestão baseada em valor, pois o conceito do BSC considera que a realização de bons desempenhos com relação a cada *stakeholder* resulta na realização de resultados financeiros superiores e permite atender o foco de adicionar valor ao acionista.

De acordo com Kaplan e Norton (1997), o BSC propõe uma consideração de todos os *stakeholders* ao enfatizar questões centrais de gerenciamento de todas as partes interessadas. Ao descrever a estratégia por meio das relações de causa e efeito o BSC define o papel de cada *stakeholder* no desempenho da empresa. O BSC deve ser tratado, então, como uma ferramenta que foca o meio (*stakeholder*) para se atingir o objetivo fim (o *shareholder*).

Dessa forma, percebe-se que não há dissonância entre a gestão da qualidade, gestão baseada em valor e BSC, pois é perfeitamente possível integrar as estratégias de agregação de valor ao acionista às iniciativas estratégicas com base no BSC. Porém, a empresa está admitindo essa separação ao permitir que o foco na geração de valor ao acionista promova a desaceleração do processo de implementação do BSC.

Essa visão ambígua também foi notada por Speckbacher, Bischof, e Pfeiffer (2003) em sua pesquisa. As empresas estudadas por esses autores equivocadamente viam o conceito de BSC simplesmente como um conceito para melhorar a gestão de valor ao acionista, e não como uma ferramenta para integrar *stakeholders* e seus investimentos em intangíveis.

Um outro aspecto merecedor de destaque é o número de indicadores analisados nas reuniões gerenciais. De acordo com a empresa são 50 indicadores principais. Parece ser um número muito grande de indicadores que exigem atenção, podendo confundir e até mesmo equivocar o foco estratégico da empresa. Talvez apenas a observação de uma dessas reuniões permitiria inferir sobre sua eficácia.

Com relação ao tipo de BSC, verifica-se, pelas características do BSC implementado, que a empresa B utiliza um BSC Tipo I de acordo com a classificação de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003), conforme explicado no subitem 4.2.3.3. Embora seu BSC seja considerado do

---

<sup>19</sup> partes interessadas: clientes, fornecedores, empregados, sociedade etc

Tipo I, nota-se que é mais desenvolvido que o BSC da empresa A. Optou-se por não classificar o BSC da empresa B no tipo II devido ao fato de as relações de causa e efeito não seguirem a metodologia sugerida por Kaplan e Norton (1996) e pelo fato de os indicadores não derivarem de um mapa estratégico e não poderem ser estruturados como tal. Além disso, por não ter essas relações de causa e efeito bem definidas, os planos de ação não podem estar totalmente alinhados ao BSC.

Em termos de fatores de estímulos para mudar, percebe-se que a necessidade de acompanhar as mudanças no mercado de bebidas, o acirramento da competição<sup>20</sup> e a conseqüente necessidade de criar um diferencial competitivo originaram uma necessidade de aumento da lucratividade e levaram a mudanças na estratégia da empresa. Esses são os principais aspectos que classificam a empresa como “orientada à mudança” de acordo com o modelo sugerido por Laitinen (2001), conforme demonstrado no subitem 4.2.2.

Quanto às características organizacionais, a empresa apresenta tamanho grande, nível de pressão competitiva médio, e sua capacidade organizacional de aprender é considerada boa, conforme destacado no subitem 4.2.1.4. Essas características levariam a um maior número de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial, segundo a abordagem contingencial (Libby e Waterhouse, 1996).

Considerando que a empresa B possui características de uma empresa orientada à mudança e com características cuja abordagem contingencial relaciona a uma propensão para um maior número de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial, seria de se esperar que seu BSC fosse mais desenvolvido. Talvez, o médio nível de competição e a ausência de exigências externas com relação ao BSC explicam o seu desenvolvimento ainda por evoluir.

Por fim, destaca-se que um dos principais aspectos do sistema de franquias é justamente a tendência de a empresa ser guiada segundo padrões preestabelecidos pela empresa franqueadora, limitando possíveis iniciativas da empresa franqueada. No âmbito dessa pesquisa, esse aspecto é considerado como um fator desacelerador do processo de mudança no caso da implementação do BSC, uma vez que a franqueadora não teve envolvimento na implementação do BSC.

---

<sup>20</sup> Embora o nível de pressão competitiva da empresa B seja considerado médio, a empresa enfrenta uma forte pressão do mercado na concorrência por preços

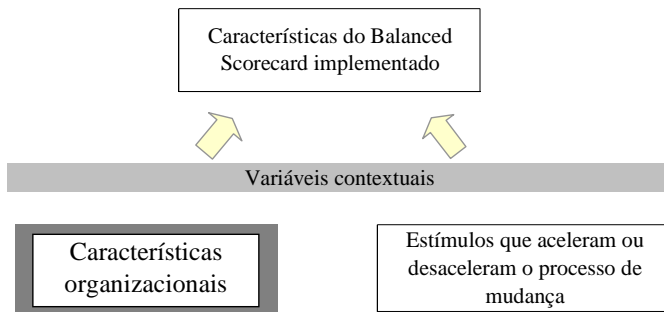
### 4.3 Estudo de caso “Empresa C”

A entrevista com a empresa C ocorreu em janeiro de 2007. Foi entrevistado o gerente responsável pelo desenvolvimento do BSC na empresa. A visão da alta gestão foi obtida por meio de conversas informais com outros membros da gestão da empresa, uma vez que não foi possível ter acesso à presidência, a qual é diretamente relacionada com o BSC.

#### 4.3.1 Características organizacionais da empresa

Nesse subitem são analisadas as características organizacionais da empresa C com base no modelo adaptado ao sugerido por Libby e Waterhouse (1996), em destaque na Figura 4.9, a qual representa o quadro referencial da presente pesquisa. A seguir, são analisados o tamanho, o nível de pressão competitiva e a capacidade organizacional de aprender.

**Figura 4.9** – Identificação do item do quadro referencial a ser analisado: Empresa C



##### 4.3.1.1 Tamanho da empresa, mercado de atuação, e origem do capital

A empresa C é uma distribuidora de energia elétrica que pertence a uma *holding* controlada por um grupo português do setor de energia. Esse grupo atua no Brasil com geração e distribuição de energia, sendo que no âmbito deste trabalho apenas essa empresa do setor de distribuição será pesquisada, visto ser onde a implementação do BSC está mais avançada.

A empresa C, fundada em 1962, possui atualmente cerca de 1.300 empregados e seu faturamento em 2005 foi de 2,7 bilhões. Está instalada no estado de São Paulo atendendo a

cerca de 4 milhões de habitantes em 28 municípios na região do alto do Tietê e Vale do Paraíba. Possui 1,3 milhões de clientes em uma área de concessão de quase 10 mil km<sup>2</sup>.

Até 1998 a empresa era estatal, tendo sido privatizada e adquirida por dois grupos, um nacional e outro português. A privatização de serviços públicos ocorre com concessões, e no caso de energia elétrica, trata-se de um mercado regulado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) ligada ao governo federal. Em 2001 houve uma cisão entre esses dois grupos e a empresa passou a pertencer apenas ao grupo português.

Em 2004 a *holding* foi criada para consolidar os dados de todas as empresas no Brasil pertencentes ao grupo, mas ainda não oferecia influência sobre elas. A partir de 2005 ela passa a interferir na gestão das empresas.

Seus clientes são divididos entre os chamados “cliente cativos” e “clientes livres”. Os primeiros são os clientes residenciais que não possuem alternativa de escolher a concessionária de energia elétrica de quem vão comprar a energia. Os clientes livres, também chamados “grandes clientes” são as empresas, essas sim podem optar por qualquer distribuidor, tendo com isso, força para negociar o preço da energia.

#### **4.3.1.2 Intensidade de competição**

Por ser uma concessionária de distribuição energia, sua área de fornecimento é delimitada. Assim, a competição direta com outras empresas do setor praticamente não existe, portanto é pouco aplicável a análise de intensidade de competição por clientes, aqui detalhada em termos de vendas e distribuição, qualidade e variedade dos serviços oferecidos, e preço.

Porém, esses aspectos, bem como os demais tipos de competição analisados na pesquisa, influenciam fortemente um outro tipo de competição. Como as concessionárias são empresas de capital intensivo e suas atividades demandam altos investimentos, grande parte de seus recursos é captada no mercado financeiro, ou seja, em bolsa de valores. Dessa forma, embora não concorra por clientes, a empresa enfrenta competição por recursos financeiros.

Nessa pesquisa, estuda-se o nível de pressão competitiva enfrentado pelas empresas e seus competidores diretos a partir da análise de intensidade de cinco tipos de competição<sup>21</sup>. Como a captação de recursos financeiros é bastante concorrida no mercado de capitais, esses tipos representam riscos específicos para a atividade de concessão.

Isso ocorre porque diversas outras variáveis relativas a esses fatores, mas independentes de competidores, afetam o retorno financeiro oferecido pela empresa aos investidores e a própria imagem da empresa. Ambos, retorno financeiro e imagem da empresa, influenciam a decisão dos investidores de empregar ou não seus recursos na empresa. Por isso, no estudo de caso da empresa C, a intensidade de competição é analisada com vista no impacto que possuem na competição por recursos financeiros.

#### **4.3.1.2.1 Matéria-prima**

Embora não tenha uma matéria-prima por não ser uma indústria, a empresa C comercializa energia elétrica adquirida de empresas geradoras desse insumo, de forma que essa energia será tratada como a matéria-prima. A empresa não enfrenta competição na compra de energia-elétrica, mas, como qualquer empresa, deve fazer uma previsão de demanda que leve em conta fatores como histórico de consumo, contexto de mercado e PIB. Os erros nessa previsão representam riscos específicos do setor.

A aquisição da energia para atender a área de concessão é garantida pela ANEEL. Mas o erro nessa previsão de mais 3%, a maior ou a menor, gera penalidades. Por exemplo, se a previsão for errada e a empresa comprar a mais, a energia é perdida ou pode ser vendida para outras distribuidoras, mas a um preço consideravelmente mais baixo. Esse custo é absorvido pela empresa reduzindo sua margem, ou seja, a ANEEL não permite que seja repassado para a tarifa.

Da mesma forma, se a previsão for abaixo da demanda, a empresa terá que comprar mais energia, o que elevará seus custos, além receber uma multa da ANEEL. Esse custo maior também não poderá ser repassado na sua tarifa.

---

<sup>21</sup> matérias primas, pessoal técnico, vendas e distribuição, qualidade e variedade dos produtos e preço.

Além disso, embora o governo não admita que possa existir, no médio prazo, problemas com a geração de energia<sup>22</sup>, os analistas do setor acreditam que existe essa possibilidade. O fato é que a escassez desse recurso tornará o seu custo ainda maior.

Mesmo com todos esses elementos de risco, tanto com relação à necessidade de assertividade da previsão de compra como a possível escassez de energia no futuro, o fator matéria-prima é considerado pela empresa um risco razoavelmente intenso. Além disso, foi considerada uma competição razoavelmente importante com relação à lucratividade e crescimento da empresa no longo prazo.

#### **4.3.1.2.2 Pessoal técnico**

A empresa está já no terceiro ano de um processo de reestruturação organizacional em que está havendo um incentivo para o desenvolvimento de talentos e de equipes multifuncionais paralelamente à implantação de um sistema de gestão desenvolvido especificamente para empresas de energia. Trata-se do *software Customer Care & Services*, desenvolvido pela SAP para empresas do setor de energia. Em determinados setores, onde antes havia várias pessoas, a implantação desse sofisticado sistema tem permitido que a empresa disponha de um número menor de empregados.

Dessa forma, houve redução do quadro de empregados, e o pessoal que a empresa manteve está recebendo o treinamento para utilização desse software. Esse pessoal passou a representar uma preocupação para a empresa, pois tornou-se necessário gerar motivação para manter essas habilidades e competências desenvolvidas na empresa. Isso ocorre principalmente porque a empresa C foi a primeira da América Latina a implantar esse *software* e a treinar seus empregados para utilizá-lo. Como outras empresas do setor também estão implantando, existe uma preocupação que elas possam sair em busca de pessoal já treinado.

A empresa considera que o risco é ainda maior pelo fato de estar localizada no estado de São Paulo, onde existe grande parte dessas empresas em fase inicial de implantação do mesmo *software* e onde a migração de recursos humanos é mais propícia.

---

<sup>22</sup> Problemas críticos com a geração de energia podem ocasionar programas de restrição ao consumo, ou, no pior caso, apagões, situação recentemente ocorrida no país.

A preocupação em treinar e desenvolver competências e reter o colaborador não diz respeito apenas a empregados internos, mas também ao pessoal de campo, onde grande parte é terceirizada. A competência dessa força de trabalho terceirizada também é fundamental, pois erros de responsabilidade dessa força de trabalho terceirizada, por exemplo, na leitura residencial de consumo de energia, fazem a empresa incorrer em altos custos de re-trabalho, reduzindo sua margem de lucro.

Assim, a competição por pessoal técnico é considerada razoavelmente intensa e razoavelmente importante no longo prazo, pois a competência de desenvolver e manter equipes de alta performance é considerado fundamental para melhorar sua lucratividade.

#### **4.3.1.2.3 Vendas e distribuição**

A competição pelos clientes residenciais não ocorre com energia elétrica, mas pode existir a concorrência indireta com outros produtos como o gás, sendo que seu mercado diminuirá se seus clientes começarem a optar por esses substitutos da energia elétrica.

Por outro lado, existe a competição por grandes clientes, ou seja, as indústrias, que podem adquirir energia de outras distribuidoras. Mesmo se perder esses clientes e a energia passar a ser fornecida por outra distribuidora a empresa recebe uma tarifa pelo uso da rede de transmissão em sua área de concessão.

Nesse caso, segundo a empresa, embora tenha sua receita reduzida, a margem é pouco afetada, pois recebe essa tarifa de uso e ao mesmo tempo não tem o custo da compra daquela energia fornecida. A preocupação é de que a redução da receita, independente de não haver problemas com a margem, pode levar a limitações, especialmente com suas fontes de financiamento.

Por isso, o fator vendas e distribuição representa uma competição considerada pouco intensa, além de ser pouco importante com relação à lucratividade e crescimento da empresa no longo prazo.



#### 4.3.1.2.4 Qualidade e variedade dos produtos

Embora a qualidade atribuída ao serviço de uma distribuidora de energia elétrica não represente um grau importante de competição direta com concorrentes nesse mercado, representa um importante fator de risco para a empresa. Ela é medida por meio de pesquisas de mercado para identificar a percepção e a satisfação do cliente e por meio de dois principais indicadores de gestão operacional.

O primeiro desses indicadores reflete a duração equivalente de interrupção (DEC)<sup>23</sup>, ou seja, quando há falta de energia elétrica, quanto tempo em média é a duração dessa interrupção. O segundo reflete a frequência de interrupções (FEC)<sup>24</sup>, ou seja, dentro do período de um ano, quantas vezes há falta de energia elétrica na residência, independente de sua duração.

Quanto menor forem o tempo de duração e a frequência das interrupções, melhor é considerada a qualidade. Esses indicadores, juntamente com o resultado da pesquisa de percepção e satisfação do cliente, impactam diretamente no relacionamento com a agência reguladora ANEEL, que estipula metas a serem atingidas.

Como a tarifa cobrada é determinada pela agência, se a empresa não atinge os padrões de qualidade estipulados sofre conseqüências financeiras. Ou seja, a tarifa cobre os custos das interrupções até esses padrões de qualidade estipulados. Se a empresa não atingir as metas, além de ter que absorver esse prejuízo causado pelos custos não repassados à tarifa, incorre em multas, e, conforme o grau, pode até perder a concessão.

Além disso, a empresa, tendo ações negociadas na Bovespa, deve atender às expectativas dos seus investidores, que buscam assegurar que seu dinheiro esteja sendo aplicado em uma empresa sólida e que atenda o mínimo das exigências do mercado, e qualquer ineficiência fará com que a empresa perca recursos.

Por isso, a qualidade é considerada pela empresa um fator de risco muito intenso na competição por recursos, além de muito importante com relação à lucratividade e crescimento da empresa no longo prazo.

---

<sup>23</sup> DEC: Duração Equivalente de Interrupção por Consumidor em horas e centésimos de horas

<sup>24</sup> FEC: Frequência Equivalente de Interrupção por Consumidor em número de interrupções

#### 4.3.1.2.5 Preço

Nesse mercado não existe a competição por preço, uma vez que é concedida à empresa uma área delimitada para fornecer o serviço público. Não existe, especialmente para os clientes residenciais, a opção de escolher outros fornecedores de energia. Para as indústrias, a opção de escolha nem sempre é exercida, por ser limitada, e não trazer vantagens expressivas.

Porém, a ANEEL controla os valores cobrados das tarifas e busca assegurar padrões mínimos de qualidade. Por isso, a qualidade oferecida influencia fortemente o preço cobrado pela energia elétrica estabelecido pela ANEEL, conforme mostrado no subitem 4.3.1.2.4. Além da qualidade em si, outros aspectos são levados em conta, por exemplo, os níveis de investimentos em ativos.

Em resumo, os investimentos em modernização da rede de transmissão é que possibilitam garantir uma diminuição na frequência de interrupções, ao passo que o investimento em mão-de-obra qualificada é que permite que a regularização do fornecimento da energia, quando há a interrupção, seja rápida.

Um outro importante fator que oferece um risco à lucratividade e ao crescimento da empresa refere-se às perdas sofridas pelas empresas do setor, classificadas em perdas técnicas e perdas comerciais.

As perdas técnicas são explicadas pela lógica da física (aquecimento dos fios etc.) e são administráveis, pois com a modernização da rede de transmissão é possível reduzi-las. As perdas comerciais representam a mais importante preocupação, não só da empresa objeto do estudo, como também das demais empresas do setor. Elas ocorrem quando há fraudes, ou seja, quando manipulações ilegais nos aparelhos de medição e registro de consumo levam à cobrança inferior ao realmente consumido.

As perdas comerciais também são causadas pelos furtos, popularmente conhecidos como “gatos”, ou seja, instalações clandestinas que furtam a energia elétrica e não são medidas e muito menos cobradas pela distribuidora. Parte dessas perdas é reconhecida pela ANEEL e absorvida pela tarifa, porém a maior parte deve ser administrada pela própria empresa, pois reduz a sua margem de lucro.

Enfim, a qualidade do fornecimento de energia, o nível de investimentos em ativos fixos, uma parcela das perdas, além de determinado nível de custos operacionais, são os principais elementos que a agência pondera para estabelecer o valor da tarifa.

Assim, a distribuidora negocia com a agência um repasse proporcionalmente justo desses custos para a tarifa, afinal, todos eles impactam diretamente a receita e a margem da empresa. Destaca-se que a empresa deve buscar um equilíbrio nessa tarifa, pois, por outro lado, quanto mais cara for, maior tende a ser a inadimplência, a fraude e o furto que a empresa deverá administrar.

Embora a revisão tarifária ocorra a cada quatro anos, a tarifa sofre reajustes anuais devido à inflação, e é quando a empresa também pode buscar negociar o reconhecimento desses custos a fim de conseguir manter uma margem justa.

Todos esses aspectos levam a empresa a considerar o valor da tarifa como um fator de risco considerado extremamente intenso, além de extremamente importante para o crescimento e a lucratividade da empresa no longo prazo.

#### **4.3.1.2.6 Nível de pressão competitiva**

Conforme detalhado no subitem 2.1.1.1, o nível de pressão competitiva é medido com base no grau de intensidade de competição que a empresa enfrenta e no grau de importância que a competição tem sobre a lucratividade e crescimento futuros da empresa. No caso específico da empresa C o nível de pressão competitiva foi calculado considerando-se a intensidade de riscos que os fatores representam na competitividade por recursos.

Assim, aplicando-se a fórmula de identificação de pressão competitiva enfrentada pela apresentada por tais autores, verifica-se que a empresa alcançou uma pressão de 17 pontos em uma escala que vai de 5 a 25. Por isso, é possível dizer que a empresa C enfrenta um nível de pressão competitiva médio, conforme demonstrado no Quadro 4.11.

**Quadro 4.11 – Nível de pressão competitiva enfrentada pela empresa C**

<b>Tipos de competição</b>	<b>Grau de intensidade</b>	<b>Grau de importância</b>
Matéria Prima	razoavelmente intenso	razoavelmente importante
Pessoal	razoavelmente intenso	razoavelmente importante
Venda e distribuição	pouco intenso	pouco importante
Qualidade e variedade dos produtos	muito intenso	muito importante
Preço	extremamente intenso	extremamente importante
<b>Nível de pressão competitiva:</b>	<b>médio</b>	

### **4.3.1.3 Evolução dos sistemas de contabilidade gerencial**

#### **4.3.1.3.1 Sistemas de planejamento**

Antes do BSC o planejamento estratégico e o orçamento já eram elaborados pela empresa. O processo partia da revisão da missão, visão e valores e da análise tradicional de ambiente, análise SWOT (pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças). Após o desenvolvimento das estratégias e dos planos de ação, o orçamento era elaborado.

Com a metodologia do BSC o planejamento estratégico passou a contar também com o desdobramento das diretrizes estratégicas, permitindo que o orçamento fosse mais adequadamente alinhado ao planejamento estratégico.

#### **4.3.1.3.2 Sistemas de controle e mensuração de desempenho**

Antes do BSC o orçamento era utilizado para avaliação de desempenho com base em indicadores financeiros de resultado e de custos, além de alguns indicadores de qualidade do fornecimento de energia. Esses resultados eram apresentados em reunião de diretoria e superintendência.

Os empregados tinham acesso aos indicadores de resultado que influenciam na sua bonificação anual, mas não havia um conhecimento de como aqueles indicadores de desempenho eram influenciados pelo seu trabalho.

Atualmente a mensuração e avaliação de desempenho são feitos com base nos indicadores de desempenho vinculados aos objetivos estratégicos do BSC, equilibrados entre indicadores financeiros e não financeiros.

Atualmente, além dos indicadores de resultado utilizados para cálculo da bonificação, todos os empregados têm acesso ao desempenho de todos os indicadores de desempenho por meio de quadros de avisos etc.

#### **4.3.1.3.3 Sistemas de custeio e formação de preços**

O setor de energia, baseado nas regras da ANEEL, tem seus custos classificados em “Parcela A”, que é o custo da energia elétrica adquirida de geradoras de energia e vendida para seus clientes, e a chamada “Parcela B”, que engloba todos os outros custos operacionais que a empresa incorre.

O sistema de custeio da empresa já existia antes do BSC e não sofreu nenhuma influência com a sua implementação. Porém, atualmente existe uma equipe trabalhando em um projeto de implementação do Custeio Baseado em Atividades (ABC)<sup>25</sup>. Esse projeto tem o objetivo de identificar processos que devem ser eliminados ou melhorados para redução de custos. Mesmo não tendo sido influenciado pelo BSC, esse projeto é uma iniciativa alinhada aos objetivos identificados no mapa estratégico.

#### **4.3.1.3.4 Sistema de recompensa**

A empresa possui um sistema de bonificação anual para todos os empregados, desde a alta gestão até o operacional. É baseado em alguns indicadores financeiros e de qualidade, mas que não possuem uma ligação direta com as atitudes e iniciativas individuais ou por área.

Segundo a equipe de desenvolvimento do BSC, existe um projeto de desenvolver, em 2007, os indicadores departamentais e a vinculação da bonificação ao desempenho desses indicadores.

---

<sup>25</sup> Cooper, R. The rise of activity-based costing—part one: what is an activity-based cost system? *Journal of Cost Management*, Vol.2, No.2, p. 45-54, 1988.

#### 4.3.1.3.5 Capacidade organizacional de aprender

O grau de capacidade organizacional de aprender é verificado conforme o número de sistemas de contabilidade gerencial que a empresa tem implementado. Pode-se afirmar que a empresa C tem uma boa capacidade organizacional de aprender, pois verificou-se a existência de vários tipos de sistemas, como:

- Planejamento estratégico e planos de ação;
- Sistema orçamentário;
- Métodos de custeio, com implantação de ABC;
- Sistema de mensuração de desempenho com a utilização dos indicadores desenvolvidos com o BSC;

#### 4.3.1.4 Análise das características organizacionais

Com base no quadro referencial da pesquisa, verifica-se que a empresa C possui como características organizacionais, tamanho grande, dado o número de empregados de 1.200 e o faturamento na casa dos R\$ 2,7 bilhões. Possui nível de pressão competitiva alto, conforme demonstrado no subitem 4.3.1.2.3, e sua capacidade organizacional de aprender, conforme subitem 4.3.1.3.5, é considerada boa. Esses dados são resumidos no Quadro 4.12.

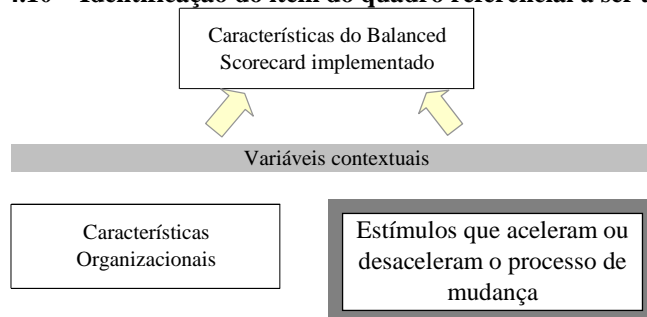
**Quadro 4.12 – Características organizacionais da empresa C**

<b>Características organizacionais</b>	<b>classificação</b>
Tamanho	grande
Nível de pressão competitiva	médio
Capacidade organizacional de aprender	boa

### 4.3.2 Fatores de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial

Nesse subitem são analisados os fatores que estimulam o processo de mudança na contabilidade gerencial, atuando de forma a acelerar ou desacelerar o processo de mudança. Esse aspecto, em destaque na Figura 4.10, é analisado com base no modelo adaptado de Laitinen (2001).

**Figura 4.10 – Identificação do item do quadro referencial a ser analisado**



Até o ano de 2005 as empresas do grupo, incluindo a empresa C, atuavam independentes umas das outras, o que exigia estruturas organizacionais caras. Com o objetivo de criar uma estrutura organizacional menos onerosa, em 2004 foi criada no Brasil uma *holding* a qual, a partir de 2005, passou a intervir diretamente nas ações de cada empresa.

A estratégia de sinergia entre as empresas do grupo foi para que todas atuassem de forma integrada e coordenada, o que inclui a utilização do mesmo sistema de gestão e o desenvolvimento de equipes multifuncionais que pudessem atuar nas três empresas.

Verifica-se nesse processo a mudança nos processos e controles da gestão e na estrutura organizacional, com redução do quadro de empregados e mudança na liderança da empresa. Conseqüentemente esses fatores levaram a mudanças nos sistemas e nos relatórios gerenciais, já que antes cada empresa possuía seus próprios relatórios. A empresa está, atualmente, em processo de padronização das informações gerenciais.

Esse aspecto demonstra também o engajamento para fazer mudanças não apenas da presidência local como também da alta gestão da *holding*, uma vez que esse engajamento não se refere apenas à implementação do BSC, mas de qualquer tipo de mudança em sistemas de contabilidade gerencial.

Porém, a empresa reconhece que mudanças, num âmbito geral, são recebidas com muito receio pelos empregados e até mesmo por alguma parcela da alta gestão, dadas as incertezas que podem trazer para o seu futuro profissional. Porém, esse fator é administrável e já não tem oferecido grandes barreiras para o desenvolvimento dos projetos de mudança.

A mudança de tecnologia tem ocorrido principalmente com as modernizações da rede de transmissão de energia, que têm trazido benefícios para a qualidade da gestão operacional reduzindo o tempo de atendimento a interrupções, ajudando na identificação de perdas como as fraudes e os furtos etc.

Verifica-se também uma adequada disponibilidade de recursos em termos de métodos, softwares e equipes de empregados especialistas sendo direcionadas para os projetos de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial. Os projetos recebem verbas previstas em orçamento, mas existe certa flexibilidade em concessões orçamentárias quando novos projetos alinhados com a estratégia ocorrem fora do planejado.

Por fim, destaca-se que todas essas mudanças foram impulsionadas pela criação da *holding* que, por sua vez, foi criada com o objetivo de redução de custos, otimização dos recursos, controle financeiro e, conseqüentemente, maior lucratividade.

Esses aspectos são observados de forma resumida no Quadro 4.13, pelo qual é possível realizar uma análise em conjunto dos fatores que atuam como aceleradores ou desaceleradores do processo de mudança em sistemas de contabilidade gerencial.



**Quadro 4.13 – Fatores de mudança na contabilidade gerencial na empresa C**

Classe de Fatores	Fatores	Fator atua como desacelerador pois:	Fator atua como acelerador pois:
<b>Necessidade de informação</b>	Nível de satisfação com os sistemas existentes Necessidade de novas informações demandada pela gestão Estrutura organizacional da empresa Líderes da empresa Estratégia da companhia	sem alterações	<b>havendo mudança houve implementações houve mudança houve mudança</b>
<b>Mudança na tecnologia ou no ambiente</b>	Tecnologia de produção da companhia Nível de competição enfrentada pela companhia Mercado onde a empresa atua	sem alterações sem alterações	<b>havendo mudanças</b>
<b>Objetivos para mudança</b>	Necessidade de melhoria da lucratividade Necessidade de aumento da produtividade Necessidade de intensificação do controle financeiro Necessidade de redução de número de empregados	não identificada	<b>identificada identificada identificada</b>
<b>Necessidades externas</b>	Demanda externa para mudar		<b>existe</b>
<b>Determinação e engajamento para mudança</b>	Vontade/anseio geral da organização para fazer mudanças Vontade/anseio da gestão de fazer mudanças		<b>existe existe</b>
<b>Recursos para mudança</b>	Disponibilidade de novos métodos (ex. ABC) Disponibilidade de novos softwares Disponibilidade de empregados especialistas Concessões orçamentárias para projetos de mudança Tempo disponível dos empregados para projetos de mudança		<b>é suficiente/adequada é suficiente/adequada é suficiente/adequada é suficiente/adequada é suficiente/adequada</b>

A existência de necessidade de informação, da mudança na tecnologia, do engajamento das mudanças por parte da alta gestão, a disponibilidade adequada de recursos para mudança e as necessidades externas vindas da *holding*, atribuem à empresa C características que a revelam como uma empresa orientada a mudanças em relação a estímulos recebidos para mudar<sup>26</sup>, conforme demonstrado no Quadro 4.14.

**Quadro 4.14 – Tipo de empresa com relação aos estímulos para mudar: Empresa C**

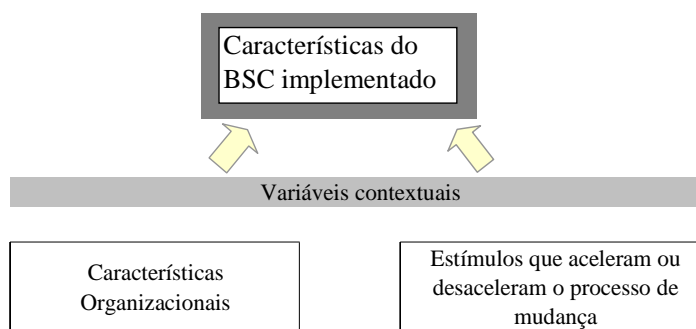
Classes de fatores	Fator atua na empresa C como:
Necessidade de informação	acelerador
Mudança na tecnologia ou ambiente	acelerador
Desejo de mudança	acelerador
Recursos para mudança	acelerador
Objetivos para mudança	acelerador
Necessidades externas	acelerador
<b>Tipo de empresa: Orientada à mudança</b>	

<sup>26</sup> Análise em conjunto de fatores para identificação do tipo de empresa em relação a estímulos para mudar: ver subitem 3.2.2.

### 4.3.3 Caracterização do BSC implementado

Nesse subitem são analisadas as características do BSC implementado na empresa com base no modelo adaptado ao sugerido por Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003). Com relação ao quadro referencial da pesquisa, esse aspecto corresponde ao destaque na Figura 4.11. A seguir, são analisados a origem da implementação, os objetivos e benefícios da implementação e as práticas do BSC implementado, que fornecerão subsídios para identificar o tipo de BSC utilizado pela empresa.

Figura 4.11 – Identificação do item do quadro referencial a ser analisado: Empresa C



#### 4.3.3.1 Origem da implementação

O projeto de implementação do BSC teve início no ano de 2001 com a formação de uma equipe para o desenvolvimento de um sistema chamado “*management cockpit*”, que era uma sala de decisões cuja estrutura era baseada em conceitos do BSC. O presidente que apoiava o projeto foi transferido para outra empresa do grupo e o presidente que assumiu não manteve o apoio, extinguindo o projeto e desfazendo a equipe. Até o final de 2004 o projeto de implementação do BSC deixou de existir.

No início de 2005, com a entrada de um novo presidente, o retorno do projeto passou a receber apoio, mas logo em seguida houve a criação da *holding* com o objetivo de criar um padrão único de gestão que não envolvia a utilização do BSC. A pedido desse novo presidente, a empresa não abandonou o projeto e manteve-se durante dois anos negociando com a *holding* o apoio para a implantação do BSC e a não substituição por outro modelo.

O desafio passou a ser mostrar para a *holding* que a metodologia do BSC era adequada e poderia ser implementada em todas as empresas do grupo, e que permitiria dar continuidade ao processo de integração e padronização da gestão. Ao mesmo tempo a ABRADDEE - Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica, representante do setor, sugeria às empresas associadas a utilização do BSC como melhor prática de gestão, o que dava um respaldo para a argumentação de não utilizar outro modelo.

Assim, em 2005 o BSC começou a ser implementado nas três empresas de distribuição de energia do grupo, contando com o apoio de seus presidentes apenas, mas não da *holding*, que continuava estudando outro modelo. Em 2006 essas empresas começaram a mostrar resultados importantes. Um forte indicador nesse âmbito é o prêmio que a ABRADDEE oferece anualmente em que um dos principais requisitos para conquista do prêmio é a qualidade da gestão.

A empresa C, bem como as outras duas empresas de distribuição de energia do grupo, que antes ficavam com uma colocação insignificante, passaram a ficar entre as finalistas na conquista desse prêmio. No final de 2006 essa e outras evidências de benefícios do uso da metodologia convenceram o presidente da *holding* de que esse projeto deveria seguir para todas as empresas do grupo.

Percebe-se que a implementação do BSC não partiu do topo, ou seja, da *holding* ou do grupo, mas sim da base, já que foi uma das empresas do grupo que convenceu não apenas a *holding* mas o próprio grupo em Portugal a apoiar o projeto. De fato, o apoio da alta gestão é fundamental, mesmo que o projeto não se origine nela. Para a empresa, o benefício percebido foi que, partindo da base, o comprometimento e o envolvimento desde a alta gestão até os empregados da empresa foi maior, já que não foi simplesmente imposto pela *holding*.

#### **4.3.3.2 Objetivos e benefícios da implementação**

Embora o foco principal da empresa sempre fosse o de ter margens altas e custos baixos a fim de maximizar o resultado, o objetivo principal da implementação do BSC era que esse resultado fosse maximizado de uma forma balanceada. Antes o foco da gestão era muito forte em resultado, o que levava ao esquecimento dos aspectos que aparentemente não afetavam o resultado, mas na prática afetam, e esses fatores deveriam ser melhor administrados.

Dentre esses fatores, o principal item que passou a receber um melhor foco foi a satisfação do cliente, que influencia diretamente o valor da tarifa. Também não havia uma preocupação com gestão da qualidade, mas com a implementação do BSC surgiu o projeto de certificação como iniciativa para atender determinados objetivos estratégicos. Outra questão que passou a ter importância foi a motivação e o clima organizacional, já que a empresa agora investe em capital humano e considera que perder esse ativo intangível resulta em um custo muito alto.

Assim, na visão da empresa, a melhor consideração de indicadores não financeiros e uma melhor consideração dos *stakeholders* em geral, ou seja, clientes, empregados, fornecedores etc., ajudaria a melhorar o seu valor de mercado. Por isso, era objetivo da implementação do BSC o desenvolvimento desses aspectos.

A empresa já possuía sua estratégia definida, além de alguns objetivos estratégicos, mas havia uma lacuna entre a estratégia e o desenvolvimento do orçamento. A metodologia de desdobramento da estratégia para desenvolvimento de objetivos e medidas estratégicas foi um benefício que o BSC ofereceu. Por fim, o BSC ajudou a identificar novas estratégias e a melhorar e alinhamento do orçamento a elas.

Outro forte objetivo era promover o alinhamento entre as iniciativas e a estratégia, de forma que os diversos projetos e planos de ação existentes na empresa fossem necessariamente justificados e tivessem relação comprovada com os objetivos estratégicos. Esse objetivo foi parcialmente atingido, já que ainda existem projetos não alinhados.

Embora o indicador final do mapa estratégico desenvolvido fosse o de criação de valor ao acionista, não fazia parte do objetivo inicial da implementação do BSC dar suporte para uma gestão baseada em valor. Isso foi uma consequência, pois durante o processo de desenvolvimento do BSC, a *holding* começou a demonstrar interesse em focar esse modelo de gestão.

A empresa acredita que a comunicação da estratégia entre os empregados tem estimulado o surgimento de lideranças, uma vez que esses passaram a conhecer, principalmente após os treinamentos específicos que têm recebido, como o seu trabalho se relaciona com a estratégia.

#### **4.3.3.3 Práticas do *Balanced Scorecard* – abrangência e conteúdo**

Até o ano de 2005 as reuniões de controle eram voltadas a análises de indicadores financeiros de custos, rentabilidade e investimentos, e poucos indicadores não financeiros eram analisados, especificamente os de duração de interrupção (DEC) e o de frequência de interrupção (FEC), mencionados no subitem 4.3.1.2.5.

Nesse mesmo ano o BSC estava sendo desenvolvido, foi quando foram criados os objetivos e medidas estratégicas com base no desdobramento das estratégias identificadas no processo de planejamento estratégico. Esses objetivos e medidas foram agrupados entre as quatro perspectivas clássicas do BSC (financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento).

As relações de causa e efeito foram identificadas mostrando as ligações entre os objetivos e entre as perspectivas, dessa forma o mapa estratégico corporativo foi desenvolvido formalmente. Esse mapa possui 20 objetivos estratégicos baseados em quatro diretrizes e três estratégias principais. No total são 41 indicadores de desempenho que possuem metas e que resultam em uma série de iniciativas e planos de ação. Esses indicadores abrangem o nível corporativo, correspondendo às diretorias e superintendências.

Segundo a equipe de desenvolvimento do BSC, há um projeto de continuidade do desenvolvimento da ferramenta para a construção do mapa estratégico de cada uma das diretorias que permita que os objetivos estratégicos e os respectivos indicadores tenham a abrangência até o nível do departamento. Também faz parte desse projeto a vinculação entre o sistema de recompensa e BSC não apenas para a diretoria, mas para os demais níveis.

Antes da implementação do BSC as reuniões de controle eram feitas entre o presidente e cada uma das diretorias e superintendências separadamente, sempre tratando de indicadores financeiros. A partir de 2006 as reuniões trimestrais passaram a acontecer nos moldes do BSC, com uma hora para tratar de indicadores financeiros e outras sete para tratar de objetivos estratégicos e agora com todas as diretorias juntas.

Em 2006 a metodologia do BSC começou a ser disseminada pela empresa já em busca da conscientização e envolvimento de todos. Mas a estratégia em si passou a ser comunicada para todos os empregados a partir do evento anual da empresa, que já ocorria antes, mas que nunca abrisse a estratégia para todos.

Após esse evento, onde o BSC foi apresentado a todos de maneira mais incisiva, os empregados começaram a receber diversos materiais institucionais em que foram apresentados o mapa estratégico e as diretrizes estratégicas, com explicações simples do que cada objetivo representava e o que deveria ser feito para que fossem alcançados. Além disso, treinamentos específicos com as equipes passaram a ser feitos para que não restasse dúvidas quanto ao funcionamento dessa metodologia.

Atualmente, os resultados do BSC são apresentados entre as superintendências, diretorias e presidência, não envolvendo gerência e demais empregados. Esses últimos têm acesso apenas aos resultados financeiros. Segundo a empresa, a divulgação dos resultados dos indicadores de desempenho deve passar a ocorrer conforme houver a ampliação do mapa estratégico e a criação do sistema de recompensa.

As características do BSC implementado na empresa C podem ser observadas de forma resumida a partir do Quadro 4.15. Verifica-se que, pelas características encontradas, a empresa C utiliza um BSC tipo III conforme a classificação de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003).

**Quadro 4.15 – Resumo das características do BSC implementado na empresa C**

<b>Tipos de BSC</b>	<b>Características</b>	<b>Empresa C</b>
BSC tipo I	Contém objetivos / medidas estratégicas	sim
BSC tipo I	Objetivos são agrupados em perspectivas	sim
BSC tipo II	Há o emprego de uma série de relações de causa e efeito	sim, com mapa estratégico desenvolvido
BSC tipo III	Contém plano de ação e metas	sim
BSC tipo III	É ligado a incentivos	não

#### **4.3.3.4 Considerações gerais sobre a implementação do *Balanced Scorecard***

Segundo a equipe de desenvolvimento do BSC, os benefícios que a empresa estava obtendo com a implementação do BSC foram percebidos pela alta gestão da *holding*, embora com tão pouco tempo de uso da metodologia. No final de 2006 o presidente da *holding* não só passou a apoiar o projeto na empresa C como também determinou que o mesmo sistema fosse implementado da mesma forma nas outras empresas do grupo.

A equipe que desenvolveu o projeto e está implementando o BSC na empresa C será transferida para a *holding* no início de 2007 com o objetivo de iniciar o mesmo processo nas outras empresas. Dessa forma, o processo de sinergia entre as empresas do grupo e a busca pela integração e padronização do sistema de gestão e dos sistemas de informações gerenciais como um todo, passa a ter, em 2007, o BSC como principal ferramenta.

Isso denota o grau de importância que o BSC está representando atualmente na empresa, tendo passado para um patamar de alta prioridade. Segundo a equipe responsável pelo BSC, foi fundamental o apoio do presidente da empresa C, tanto no desenvolvimento do BSC quanto no processo de mostrar para a *holding* que implementar essa metodologia traria benefícios, e foi o diferencial para que tivessem êxito na mudança de cultura, no alinhamento e na mudança do modelo de reuniões.

#### 4.3.4 Quadro resumo da Empresa C

Na Figura 4.12 é apresentado um resumo dos aspectos encontrados na empresa C:

**Figura 4.12 – Resumo dos dados da empresa C**

Características do BSC implementado			
Tipos de BSC	Características:	Empresa C	
BSC tipo I	Contém objetivos / medidas estratégicas	sim	
BSC tipo I	Objetivos são agrupados em perspectivas	sim	
BSC tipo II	Há o emprego de relações de causa e efeito	sim, com mapa estratégico desenvolvido	
BSC tipo III	Contém plano de ação e metas	sim	
BSC tipo III	É ligado a incentivos	não	

Variáveis Contextuais			
Características organizacionais		Estímulos que aceleram ou desaceleram o processo de mudança	
Características	Empresa C	Fatores	Fator atua na empresa C como:
Tamanho	grande	Necessidade de informação	acelerador
Nível de pressão competitiva	alto	Mudança na tecnologia ou ambiente	acelerador
Capacidade organizacional de aprender	boa	Desejo de mudança	acelerador
		Recursos para mudança	acelerador
		Objetivos para mudança	acelerador
		Necessidades externas	acelerador
		<b>Tipo de empresa:</b>	<b>Orientada à mudança</b>

Embora não apresente o sistema de recompensa ligado ao BSC nem o desdobramento por áreas, as características do BSC implementado na empresa C revelam um BSC intermediário entre o Tipo II e o Tipo III. Entretanto, como a empresa possui um mapa estratégico e uma metodologia de comunicação da estratégia bem desenvolvidos, além de planos e metas quase totalmente alinhados, optou-se por classificá-lo como BSC Tipo III.

A existência de necessidade de informação, da mudança na tecnologia, do engajamento das mudanças por parte da alta gestão, a disponibilidade adequada de recursos para mudança e as necessidades externas vindas da *holding*, atribuem à empresa C características que a revelam como uma empresa “orientada a mudanças” em relação a estímulos recebidos para mudar.

Dentre as características organizacionais, o tamanho da empresa, tanto em termos em número de empregados, mas principalmente em termos de número de clientes e de volume de faturamento (R\$ 2,7 bilhões), possui a tendência de exigir maior nível de controle da gestão.

O nível de pressão competitiva enfrentado foi considerado médio, tendo sido medido pelos riscos inerentes à competição por recursos conforme explicado no item 4.3.1 e 4.3.1.2.6. Essa característica levaria uma tendência menos forte a sistemas de contabilidade gerencial mais sofisticados não fosse o impacto dos fatores de risco, relacionados principalmente a preço e qualidade, sobre a lucratividade da empresa.

O fato de ser uma empresa regulada por uma agência governamental, controlada por um grupo de investidores, e com ações em bolsa de valores exige um rígido controle financeiro para que possa atender a todos os *stakeholders* e *shareholders*. Essa necessidade pode ser considerada o principal fator de estímulo a mudanças, especialmente com relação à implementação do BSC.

Aliado a esse objetivo específico, o envolvimento e engajamento ativo dos responsáveis pelo desenvolvimento do projeto do BSC mostrou-se essencial no desenvolvimento da ferramenta na empresa. É um aspecto que diferencia a empresa C das outras empresas pesquisadas quanto a capacidade organizacional de fazer mudanças, mesmo que essa não tenha sido a variável utilizada para avaliar tal característica organizacional. Além disso, embora esse aspecto não seja suficiente por si só para gerar a mudança, como facilitador e acelerador do processo de mudança mostrou-se decisivo.



Considerando que a empresa C possui características de uma empresa orientada à mudança e com características cuja abordagem contingencial relaciona a uma propensão para um maior número de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial, justifica a existência de um BSC mais desenvolvido, se comparado com as empresas A e B, e em contínua evolução.

Destaca-se ainda que, embora o uso de indicadores de desempenho seja um projeto antigo na empresa, o efetivo desenvolvimento do BSC é relativamente recente, tendo sido iniciado em 2005 e sua implantação e comunicação promovida a partir de 2006. Além disso, apenas recentemente passou a receber apoio efetivo da alta gestão da empresa controladora. Assim, as características já implementadas desse BSC, que é o mais jovem de todos os casos estudados, leva a esperar por uma promissora continuidade do processo de desenvolvimento da ferramenta.

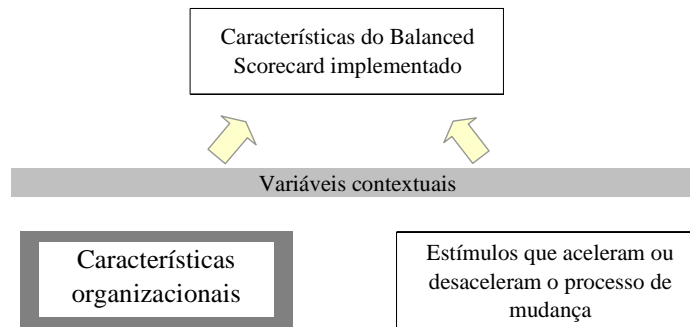
#### **4.4 Estudo de caso “Empresa D”**

A entrevista com a empresa D ocorreu em janeiro de 2007. Foi entrevistado o gerente responsável pela operacionalização do BSC na empresa. A visão da alta gestão foi obtida pelas próprias informações obtidas durante a entrevista, uma vez que não foi possível ter acesso à diretoria diretamente relacionada com o BSC.

##### **4.4.1 Características organizacionais da empresa**

Nesse subitem são analisadas as características organizacionais da empresa D com base no modelo adaptado ao sugerido por Libby e Waterhouse (1996), em destaque na Figura 4.13, a qual representa o quadro referencial da presente pesquisa. A seguir, são analisados o tamanho, o nível de pressão competitiva e a capacidade organizacional de aprender.

**Figura 4.13 – Identificação do item do quadro referencial a ser analisado**



#### **4.4.1.1 Tamanho da empresa, mercado de atuação e origem do capital**

A empresa D é uma multinacional de capital americano que atua na indústria do setor de bebidas e alimentos. Com cerca de 7000 empregados no Brasil todo, seu faturamento em 2006 foi de R\$ 2,2 bilhões.

A atual estrutura organizacional da empresa começou a ser formada em 2000 com o início de um processo de fusão entre duas grandes empresas norte-americanas, uma no ramo de bebidas e outra no ramo de alimentos. O objetivo dessa fusão foi atender a uma estratégia de diversificação do mercado de bebidas.

#### **4.4.1.2 Intensidade de competição**

##### **4.4.1.2.1 Matéria-prima**

Dada a ampla variedade de produtos, a empresa D possui diferentes matérias-primas principais. Em seu principal negócio, bebidas, não enfrenta concorrente na aquisição do principal insumo utilizado para produção, já que esse é produzido pela matriz. Outra empresa do setor de bebidas, com a qual foi criada uma *joint venture*, compra esse insumo, produz, engarrafa, e faz a distribuição das bebidas.

Já no negócio de alimento, as matérias-primas são *commodities*, como milho, cacau, aveia etc., com seus preços de venda definidos pelo mercado e negociados em dólar. A competição por esses insumos se torna preocupante uma vez que seus preços estão sujeitos a variações causados por diversos motivos, como as épocas de entressafra, mudanças climáticas etc., além

da própria variação cambial. Quanto maior for a demanda por esses insumos, principalmente nessas épocas, maior será o preço negociado, e não é possível ter controle algum sobre isso.

Um outro mercado que atua é o de pescados. Esse, por sua vez, tratando-se de um recurso natural, dá origem à preocupação com relação a uma possível exaustão no futuro. Todos esses aspectos geram variações não controláveis sobre o preço dessas matérias primas. De acordo com a empresa, o repasse desses custos para o preço de venda é limitado, pois, no seu mercado, os clientes são sensíveis a preço.

Por isso, a empresa tem buscado aumentar a sua produtividade, com crescimento de volume e com inovações, a fim de não permitir redução de margem. Essa competição é, portanto, considerada extremamente intensa, bem como extremamente importante com relação ao comprometimento da lucratividade e crescimento no longo prazo.

#### **4.4.1.2.2 Pessoal técnico**

A empresa tem uma preocupação com o indicador de engajamento de seus funcionários e com a retenção de talentos, busca constantemente ser reconhecida como uma das melhores empresas para se trabalhar, tendo conquistado esse título por oito anos seguidos.

Existe, portanto, uma preocupação com a satisfação com relação à remuneração, benefícios, ambiente de trabalho, mas a concorrência que enfrenta por pessoal é como a de qualquer empresa comum, ou seja, não enfrenta uma concorrência por seu pessoal devido a algum conhecimento técnico que eles possuam, esse tipo de concorrência não existe.

#### **4.4.1.2.3 Vendas e distribuição**

A maior parte da linha de produtos da empresa tem as vendas efetuadas para redes de atacado e varejo, que por sua vez distribuem para redes menores e para o consumidor final. De acordo com a empresa, como as grandes redes de varejo estão adquirindo redes menores, o número de clientes vem sendo reduzido. Isso tem aumentado o poder de barganha dessas redes e tornado as vendas da empresa cada vez mais dependentes delas. Por isso não considera

vantajosa essa concentração do varejo para a distribuição de suas marcas, é um fator que tem se tornado preocupante.

A distribuição de salgadinhos, uma importante linha de produtos que atuava junto com o negócio de bebidas antes da fusão, é feita pela própria empresa, ou seja, com frota e empregados próprios. Por ser um item de baixa densidade e alto volume, a distribuição era bastante onerosa já que seu veículo de entrega, mesmo com a carga máxima em termos de volume, seguia com pouco peso.

Antes do processo de fusão, a empresa, no Brasil, atuava no mercado com o negócio de bebidas e salgadinhos. Após o processo de fusão, importantes marcas foram incorporadas dando força à linha de alimentos. No canal onde antes apenas os salgadinhos eram distribuídos passou-se a comercializar também um dos produtos da nova linha, o qual possui uma densidade maior e um volume menor. Foi aproveitada a capacidade de penetração que o salgadinho já possuía para alavancar as vendas do novo produto, de forma que os dois tipos de produtos distribuídos juntos otimizaram os custos de distribuição.

No negócio de alimentos, embora existam competidores importantes no mercado, a empresa tem encontrado oportunidades e soluções que estão sendo aproveitadas. Já no negócio de bebidas, onde a distribuição é feita pela empresa parceira na *joint venture*, enfrenta competidores de marcas regionais, que atuam com baixos preços, além do líder de mercado. Assim, em ambos os mercados, considera enfrentar uma concorrência muito intensa além de muito importante com relação ao longo prazo.

#### **4.4.1.2.4 Qualidade e variedade dos produtos**

De acordo com a empresa, a principal estratégia adotada tem sido a diversificação de seus produtos nos mercados de bebidas e alimentos porque acredita que essa é uma alternativa para crescer no mercado tão concorrido em que atua.

Existe uma forte tendência dos consumidores por adquirir produtos com características tidas como mais saudáveis, por isso a empresa tem buscado atender a esse novo mercado com novos produtos que possuam tal apelo. Também foram lançados produtos com diferentes sabores, adaptados a paladares regionais. A empresa pretende, ainda, continuar diversificando sua linha de produtos via aquisição de novas marcas.

Por ter limitações quanto ao controle dos preços de seus insumos, a empresa identificou que sua vantagem competitiva deve ser conquistada, portanto, na diversificação, na variedade e na inovação, sem perder a qualidade. Por isso, a competição nesse aspecto é considerada extremamente intensa, bem como extremamente importante com relação à lucratividade e crescimento futuros.

#### **4.4.1.2.5 Preço**

Principalmente no mercado de alimentos, o cliente é muito sensível a preço. Conforme a empresa, nesse mercado, o consumidor está formando uma cultura no sentido de não aceitar aumentos, pois os índices de inflação que conhece indicam que os preços não deveriam subir.

De acordo com a empresa, em ambos os mercados, alimentos e bebidas, enfrenta diversos concorrentes que oferecem produtos com preços mais baixos. Muitas vezes são marcas próprias ou marcas regionais que a empresa entende que não possuem o mesmo nível de investimentos em marketing, nem de inovação ou qualidade.

O fator preço tem demandado uma forte busca por alternativas que tornem os produtos mais baratos, como a implantação de fábricas mais próximas ao mercado alvo, ou que ofereçam características diferenciadas, como a inovação. Por isso o preço representa uma competição muito intensa, além de muito importante com relação à lucratividade e crescimento futuro.

#### **4.4.1.2.6 Nível de pressão competitiva**

Conforme detalhado no subitem 2.1.1.1, o nível de pressão competitiva é medido com base em números de 1 a 5 atribuídos ao grau de intensidade de competição que a empresa enfrenta e ao grau de importância que a competição tem sobre a lucratividade e crescimento futuros da empresa.

Assim, aplicando-se a fórmula de identificação de pressão competitiva enfrentada pela empresa apresentada por tais autores, verifica-se que a empresa alcançou um nível de pressão competitiva de 19 pontos de uma escala que vai de 5 a 25. Por isso, é possível dizer que a

empresa D enfrenta uma forte pressão competitiva, o que permite atribuir-lhe um nível de pressão competitiva alto, conforme demonstrado no Quadro 4.16.

**Quadro 4.16 – Nível de pressão competitiva enfrentada pela empresa D**

<b>Tipos de competição</b>	<b>Grau de intensidade</b>	<b>Grau de importância</b>
Matéria Prima	extremamente intenso	extremamente importante
Pessoal	despreocupante	não importante
Venda e distribuição	muito intenso	muito importante
Qualidade e variedade dos produtos	extremamente intenso	extremamente importante
Preço	muito intenso	muito importante
<b>Nível de pressão competitiva:</b>	<b>alto</b>	

#### **4.4.1.3 Evolução dos sistemas de contabilidade gerencial**

##### **4.4.1.3.1 Sistemas de planejamento**

Antes do BSC já existia o planejamento estratégico e o orçamento. A metodologia usada para desenvolver o planejamento com base nas perguntas “onde estou?” e “onde quero chegar?” teve o apoio da metodologia do BSC para melhorar os aspectos relativos a “como chegar?” e “como medir?”. Dessa forma, ambos, planejamento estratégico e orçamento, foram influenciados pelo BSC.

Atualmente, o processo de planejamento estratégico busca ter um foco maior na missão, visão e valores da empresa de forma direcionada, sendo que, de acordo com a empresa, foi o BSC que a ajudou a criar iniciativas e planos de ação alinhados com a estratégia. O BSC também ofereceu o suporte necessário para o desdobramento das estratégias e das iniciativas para todos os níveis.

##### **4.4.1.3.2 Sistema de mensuração de desempenho**

O sistema de mensuração de desempenho antes do BSC era baseado principalmente em informações financeiras, focando, além do resultado operacional, o volume de vendas e a participação de mercado. Com o BSC, foi possível integrar às análises de desempenho, indicadores de produtividade, satisfação de clientes, engajamento de pessoal etc.

Atualmente a empresa possui um *software* integrado que permite a verificação de qualquer indicador de desempenho, no detalhe desejado, seja ele financeiro ou não financeiro. Trata-se do *software Cognus*, o qual permite a empresa verificar o desempenho por produto, por linha, por canal de venda, por cliente, por responsabilidade, por presidente, por diretor ou por gerentes de filiais.

#### **4.4.1.3.3 Sistema de custeio**

O sistema de custeio não sofreu influência direta do BSC, ele tem sido desenvolvido paralelamente. Atualmente, devido ao *software* mencionado no subitem 4.4.1.3.2, é possível identificar a margem de contribuição de cada produto, cada linha, ou filial etc. A lucratividade nesse nível de detalhe também é possível, dispondo de uma alocação de custos e despesas que busca ratear os gastos relativos ao produto da forma menos arbitrária possível.

A empresa possui ainda uma análise de curva ABC<sup>27</sup> de seus principais insumos e produtos. O foco está no custo por quilo, não tendo sido percebido como diferencial de custos a implementação de custeio por atividade.

#### **4.4.1.3.4 Sistema de recompensa**

A remuneração variável, em todos os níveis hierárquicos, ainda é vinculada a volumes de vendas e lucratividade, embora a empresa utilize critérios diferentes para o cálculo conforme o nível. Atualmente, com o sistema oferecendo informações bastante detalhadas para todos os níveis de responsabilidade, torna-se possível vincular a remuneração não só à lucratividade, como também aos outros indicadores de desempenho. Assim, com ajuda desse novo software, em 2007 haverá um esforço para desenvolvimento do vínculo entre a remuneração variável com os resultados por responsabilidade.

---

<sup>27</sup> Curva ABC: instrumento usado na administração de estoques, definição de políticas de vendas, programação da produção etc., permitindo a identificação de itens que justificam maior atenção e tratamento adequados quanto à sua administração.

#### 4.4.1.3.5 Capacidade organizacional de aprender

O número de sistemas de contabilidade gerencial existentes na companhia foi analisado para identificar o grau de capacidade organizacional de aprender. Pode-se afirmar que a empresa B tem uma boa capacidade organizacional de aprender, pois verificou-se a existência de vários tipos de sistemas, como:

- Sistema de mensuração de desempenho com a utilização dos indicadores desenvolvidos com o BSC;
- Planejamento estratégico e planos de ação;
- Sistema orçamentário;
- Métodos de custeio e formação de preço;

#### 4.4.1.4 Análise das características organizacionais

Com base no quadro referencial da pesquisa, verifica-se que a empresa D possui como características organizacionais, tamanho grande, dado o faturamento na casa dos R\$ 2,2 bilhões. Possui nível de pressão competitiva alto, conforme demonstrado no subitem 4.4.1.2.6, e sua capacidade organizacional de aprender, conforme subitem 4.4.1.4, é considerada boa. Esses dados são resumidos no Quadro 4.17.

**Quadro 4.17 – Características organizacionais da empresa D**

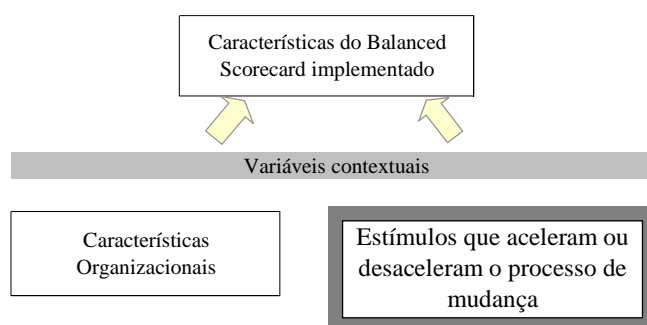
<b>Características organizacionais</b>	<b>classificação</b>
Tamanho	grande
Nível de pressão competitiva	alto
Capacidade organizacional de aprender	boa



#### 4.4.2 Fatores de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial

Nesse subitem são analisados os fatores que estimulam o processo de mudança na contabilidade gerencial, atuando de forma a acelerar ou desacelerar o processo de mudança. Esse aspecto, em destaque na Figura 4.14, é analisado com base no modelo adaptado de Laitinen (2001).

Figura 4.14 – Identificação do item do quadro referencial a ser analisado



O processo de fusão ocorrido a partir de 2000 trouxe mudanças na estrutura organizacional da empresa e uma forte necessidade de integração de culturas completamente diferentes, uma vez que o negócio de alimentos possuía características muito diferentes do negócio de bebidas.

Mais recentemente houve mudanças na liderança da empresa. Antes havia dois presidentes, uma para alimentos e outro para bebidas. O presidente do mercado de bebidas assumiu a presidência da América Latina. O presidente que antes era responsável pelo mercado de alimentos no Brasil, passou também a ter o cargo máximo de direção no mercado de bebidas nacional. Dessa forma, no Brasil, a empresa D passou a ter apenas um presidente.

A busca pela diversificação demonstra a mudança de estratégia ocorrida nos últimos anos, com a entrada no mercado de alimentos e a busca pelo segmento de alimentos e bebidas saudáveis, dada a forte tendência do mercado consumidor ao apelo por alimentos que tragam benefícios à saúde. No mercado de alimentos, a empresa está também buscando inovar por meio da regionalização dos produtos, com o desenvolvimento de marcas adaptadas ao gosto e paladar regional.

Dando continuidade à estratégia de diversificação existe uma intenção de crescimento, via aquisição de outras marcas principalmente no mercado de alimentos. Além disso, a empresa

está buscando atuar fortemente no mercado de Norte e Nordeste do país, onde identificou oportunidades de crescimento. Por isso está investindo na construção de fábricas nessas regiões e na reformulação do processo de atuação no mercado. Sua estrutura comercial foi reorganizada, novos produtos foram criados e o investimento em marketing foi voltado para atender as necessidades e a cultura daquele mercado consumidor.

De acordo com a empresa, a estratégia de inovação também trouxe mudanças culturais, pois foi criado um processo formal de geração de mudanças em diversas áreas, como marketing, produção, administração etc. É citado como exemplo a contratação de pessoas com qualificação específica na área de inovação e de desenvolvimento de novos produtos, além da criação de um meio para receber sugestões de várias fontes. Também foi incentivada a participação desse pessoal em fóruns externos de discussões sobre inovação.

Com as limitações relativas a preços, tanto na compra de insumos quanto na venda dos produtos, a empresa entende que há uma necessidade de aumento da produtividade a fim de melhorar as margens de lucro. Por isso a estratégia de inovação e a de atuação no mercado norte-nordeste são os principais focos da empresa hoje.

Destaca-se que todos esses aspectos demonstram a tendência de necessidade de novas informações gerenciais. São, portanto, fatores que aceleram o processo de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial.

Para dar suporte a isso, a empresa conta com a disponibilidade de um *software*<sup>28</sup> apropriado, cujos módulos são integrados e recentemente permitiram a implantação do módulo de BSC, que utiliza as informações administrativas geradas diariamente para alimentar o sistema de controle e gestão.

A empresa também conta com empregados especialistas para esses processos de mudanças, consultorias externas que dão suporte na implementação desses sistemas, e com concessões orçamentárias para modernização de *hardware*, dada a conseqüente necessidade gerada pela modernização do *software*. Com isso, verifica-se uma adequada disponibilidade de recursos em termos de métodos, softwares e equipes de empregados.

A gerência de planejamento estratégico considera a alta gestão como “patrocinadora” das mudanças, afirmando que seu engajamento tem sido crucial para que tantas novidades em

---

<sup>28</sup> CMM - Cognos Metrics Manager

termos de gestão, de estratégias, de inovações obtenham resultados positivos. Destaca também que seu apoio na implementação de sistemas de contabilidade gerencial tem sido fundamental.

Por outro lado, de acordo com a empresa, existe uma certa resistência com relação ao engajamento para mudanças por parte dos empregados. Especialmente se a mudança for cultural. A empresa passou por esse processo e afirma ter encontrado dificuldades, uma vez que foi necessário unir pessoas com uma cultura bastante tradicional (do mercado de alimentos) com pessoas de uma cultura bem menos conservadora (mercado de bebidas).

Esses aspectos são observados de forma resumida no Quadro 4.18, pelo qual é possível realizar uma análise em conjunto dos fatores que atuam como acelerador ou desacelerador do processo de mudança em sistemas de contabilidade gerencial.

**Quadro 4.18 – Fatores de mudança na contabilidade gerencial na empresa D**

<b>Classe de Fatores</b>	<b>Fatores</b>	<b>Fator atua como desacelerador pois:</b>	<b>Fator atua como acelerador pois:</b>
<b>Necessidade de informação</b>	Nível de satisfação com os sistemas existentes Necessidade de novas informações demandada pela gestão Estrutura organizacional da empresa Líderes da empresa Estratégia da companhia		houve mudança houve mudança houve mudança houve mudança havendo mudanças
<b>Mudança na tecnologia ou no ambiente</b>	Tecnologia de produção da companhia Nível de competição enfrentada pela companhia Mercado onde a empresa atua	sem alterações	havendo mudanças havendo mudanças
<b>Objetivos para mudança</b>	Necessidade de melhoria da lucratividade Necessidade de aumento da produtividade Necessidade de intensificação do controle financeiro Necessidade de redução de número de empregados	não identificada não identificada	identificada identificada
<b>Necessidades externas</b>	Demanda externa para mudar		existe
<b>Determinação e engajamento para mudança</b>	Vontade/anseio geral da organização para fazer mudanças Vontade/anseio da gestão de fazer mudanças		existe existe
<b>Recursos para mudança</b>	Disponibilidade de novos métodos (ex. ABC) Disponibilidade de novos softwares Disponibilidade de empregados especialistas Concessões orçamentárias para projetos de mudança Tempo disponível dos empregados para projetos de mudança		é suficiente/adequada é suficiente/adequada é suficiente/adequada é suficiente/adequada é suficiente/adequada

A existência de necessidade de informação, principalmente dada a mudança na estrutura organizacional e na estratégia, a mudança no mercado, o engajamento das mudanças por parte da alta gestão, a disponibilidade adequada de recursos para mudança e as necessidades externas vindas da matriz, atribuem à empresa D características que a revelam como uma empresa orientada a mudanças em relação a estímulos recebidos para mudar<sup>29</sup>, conforme demonstrado no Quadro 4.19.

**Quadro 4.19 – Tipo de empresa com relação aos estímulos para mudar: Empresa D**

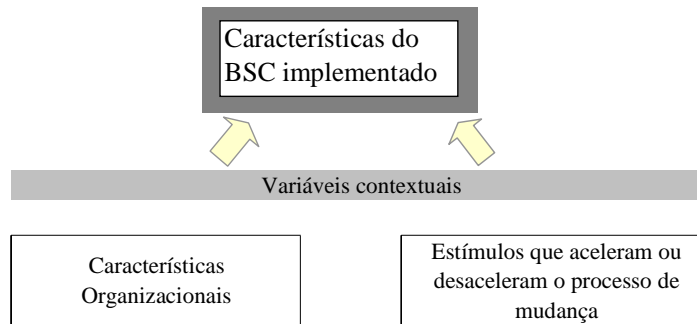
<b>Classes de fatores</b>	<b>Fator atua na empresa D como:</b>
Necessidade de informação	acelerador
Mudança na tecnologia ou ambiente	acelerador
Desejo de mudança	acelerador
Recursos para mudança	acelerador
Objetivos para mudança	acelerador
Necessidades externas	acelerador
<b>Tipo de empresa: Orientada à mudança</b>	

#### **4.4.3 Caracterização do BSC implementado**

Nesse subitem são analisadas as características do BSC implementado na empresa com base no modelo adaptado ao sugerido por Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003). Com relação ao quadro referencial da pesquisa, esse aspecto corresponde ao destaque na Figura 4.15. A seguir, são analisados a origem da implementação, os objetivos e benefícios da implementação e as práticas do BSC implementado, que fornecerão subsídios para identificar o tipo de BSC utilizado pela empresa.

<sup>29</sup> Análise em conjunto de fatores para identificação do tipo de empresa em relação a estímulos para mudar: ver subitem 3.2.2.

**Figura 4.15 – Identificação do item do quadro referencial a ser analisado: Empresa D**



#### **4.4.3.1 Origem da implementação**

Um ano antes de ocorrer a fusão entre as duas empresas, o desenvolvimento do BSC no negócio de bebidas já havia sido iniciado. Por isso o projeto inicial do BSC sofreu importantes redefinições, foram identificados novos objetivos e novas estratégias.

A decisão de implementação partiu da alta gestão, e a equipe interna de planejamento estratégico da empresa contou com o suporte de uma consultoria externa para o desenvolvimento dos dois mapas estratégicos e do BSC como um todo.

#### **4.4.3.2 Objetivos e benefícios da implementação**

O principal objetivo da implementação era o de criação de um instrumento de comunicação e alinhamento da estratégia e da cultura. A união dos dois negócios tornou as atividades da empresa bastante complexas, as equipes possuíam culturas totalmente diferentes e era necessário integrá-las.

A estratégia já existia, mas teve que ser reformulada com a fusão das duas empresas. Assim, o BSC ajudou a desenvolver novos objetivos e estratégias complementares entre os dois negócios levando a integração entre as duas empresas. Com objetivos em comum, os dois negócios foram levados ao entrosamento de suas ações, assim foi o desenvolvimento do BSC que permitiu gerar o alinhamento entre as iniciativas tomadas entre os dois negócios.

Os indicadores de desempenho que já existiam eram focados em volume de vendas e resultados financeiros. O BSC trouxe como benefício o foco em indicadores não financeiros,

que agora permite à gestão uma maior participação sobre como cada uma das iniciativas contribui para a melhoria dos resultados.

Antes do BSC, a estratégia que existia não era bem formalizada nem comunicada. O BSC ajudou a tornar disciplinado o processo de formação da estratégia, com a documentação de quais e como deveriam ser as iniciativas, de quem seriam seus responsáveis, qual o prazo de ação e que metas deveriam ser alcançadas.

Naquele momento inicial não era objetivo do projeto vincular imediatamente o BSC ao sistema de incentivo e recompensa, era necessário focar na comunicação e no alinhamento das estratégias e da cultura. Atualmente, com esse processo já amadurecido, isso passou a ser um objetivo.

#### **4.4.3.3 Práticas do *Balanced Scorecard***

A empresa possui os objetivos e medidas estratégicas bem definidos, relacionados de forma equilibrada entre as quatro perspectivas clássicas do BSC (financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento). Os objetivos são ligados entre si e entre as perspectivas por meio das relações de causa e efeito formando o mapa estratégico.

Por serem dois negócios principais, alimentos e bebidas, existe um mapa estratégico para cada negócio. De acordo com a empresa, embora sejam separados, são consistentes com as estratégias desenhadas para os dois mercados, que são complementares, por isso, em 2007, os dois mapas deverão ser integrados e criado apenas um, inclusive por solicitação da matriz.

No total, existem 42 objetivos estratégicos corporativos e 42 indicadores de desempenho, balanceados entre financeiros e não financeiros e entre as quatro perspectivas. Cada objetivo estratégico possui indicadores e iniciativas estratégicas ou planos de ação, que por sua vez são alinhados ao planejamento estratégico principal.

Não há o desdobramento dos objetivos estratégicos por área. Por outro lado, cada indicador pode ser analisado conforme o nível de responsabilidade desejado. Por exemplo, um determinado indicador pode ser analisado tanto em termos corporativos como também por unidade de produção, por gerência, por diretoria, por área de distribuição etc.

Dentre os 42 indicadores de desempenho, 12 são considerados mais importantes. Embora as estratégias não sejam comunicadas de forma explícita por meio da divulgação do mapa estratégico para todos os níveis, todos os empregados têm acesso a esses 12 indicadores de desempenho principais. Eles são comunicados para toda a empresa por meio de quadros de aviso e por meio de uma revista interna de periodicidade mensal. Nesse periódico o presidente informa os resultados desses 12 indicadores e faz comentários a respeito do desempenho.

Coincidentemente dois indicadores de desempenho do BSC são utilizados para cálculo da bonificação, pois o sistema de recompensa já os utilizava independentemente do BSC. Também faz parte do projeto de amplificação do BSC em 2007 vincular os indicadores de desempenho com a remuneração variável, ao menos para os níveis de direção e áreas de responsabilidade comerciais.

As características do BSC implementado na empresa D podem ser observadas de forma resumida a partir do Quadro 4.20. Verifica-se que, pelas características encontradas, a empresa D utiliza um BSC tipo III conforme a classificação de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003).

**Quadro 4.20 – Resumo das características do BSC implementado na empresa D**

<b>Tipos de BSC</b>	<b>Características</b>	<b>Empresa D</b>
BSC tipo I	Contém objetivos / medidas estratégicas	sim
BSC tipo I	Objetivos são agrupados em perspectivas	sim
BSC tipo II	Há o emprego de uma série de relações de causa e efeito	sim, com mapa estratégico desenvolvido
BSC tipo III	Contém plano de ação e metas	sim
BSC tipo III	É ligado a incentivos	não

#### **4.4.3.4 Considerações gerais sobre a implementação do *Balanced Scorecard***

Embora o BSC já apresente resultados há quatro anos, até o momento esteve voltado para o alinhamento das iniciativas às estratégias e para a promoção eficaz da comunicação dos objetivos e da estratégia entre a empresa e seus empregados, originários de duas culturas fortemente diferentes.

O processo do desenvolvimento do BSC na empresa tem sofrido evoluções importantes. No início, as informações eram coletadas e estruturadas em planilhas de Excel e PowerPoint, o que dificultava manipular e manter controles de tantos níveis de informações, uma vez que existem vários níveis demandando avaliação de desempenho.

Conforme a empresa teve o desenvolvimento do BSC amadurecido, um *software* foi adquirido e sua implantação resolveu o problema de quantidade e qualidade das informações. Isso permite que o BSC possa avançar ainda mais por facilitar vincular os resultados ao sistema de bonificação da empresa.

O BSC é tratado com muita importância e alta prioridade pela empresa, especialmente pela alta gestão, que reconhece os benefícios que esse modelo oferece ao compartilhar as informações da gestão com os seus empregados.

#### **4.4.4 Quadro resumo da Empresa D**

A partir do exposto, é possível analisar os dados da empresa D com base no quadro referencial da pesquisa. Na Figura 4.16 é apresentado um resumo dos aspectos encontrados na empresa D:



**Figura 4. 16 – Quadro resumo dos dados da empresa D**

Características do BSC implementado			
Tipos de BSC	Características:	Empresa D	
BSC tipo I	Contém objetivos / medidas estratégicas	sim	
BSC tipo I	Objetivos são agrupados em perspectivas	sim	
BSC tipo II	Há o emprego de relações de causa e efeito	sim, com mapa estratégico desenvolvido	
BSC tipo III	Contém plano de ação e metas	sim	
BSC tipo III	É ligado a incentivos	não	

Variáveis Contextuais			
Características organizacionais		Estímulos que aceleram ou desaceleram o processo de mudança	
Características	Empresa D	Fatores	Fator atua na empresa D como:
Tamanho	grande	Necessidade de informação	acelerador
Nível de pressão competitiva	alto	Mudança na tecnologia ou ambiente	acelerador
Capacidade organizacional de aprender	boa	Desejo de mudança	acelerador
		Recursos para mudança	acelerador
		Objetivos para mudança	acelerador
		Necessidades externas	acelerador
		<b>Tipo de empresa:</b>	<b>Orientada à mudança</b>

Verifica-se pelas características do BSC implementado que a empresa D utiliza um BSC tipo III conforme a classificação de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003), embora não apresente o sistema de recompensa ligado ao BSC nem o desdobramento de objetivos estratégicos por áreas.

Duas características organizacionais da empresa D mostram-se fortemente vinculadas a um maior número de sistemas de contabilidade gerencial, e, no âmbito dessa pesquisa, nitidamente ligado ao nível de sofisticação do BSC: o tamanho grande e o alto nível de pressão competitiva.

Essa forte pressão competitiva enfrentada pela empresa e as mudanças no mercado levaram às mudanças na estratégia e à conseqüente mudança na estrutura organizacional da empresa gerada com a fusão. Também geraram a necessidade de aumento da produtividade e melhoria da lucratividade. Percebe-se que cada um desses fatores de mudança, bem como a interação entre todos eles, sugere uma tendência à implementação de um BSC mais sofisticado.

A fusão, por sua vez, promoveu o crescimento da empresa que hoje possui 7000 empregados, exigindo não só melhores sistemas de controle, conforme sugere a abordagem contingencial, como também a necessidade de integração das equipes e das estratégias. A percepção do benefício da comunicação da estratégia oferecido pelo conceito foi o “divisor de águas” do desenvolvimento do BSC na empresa, uma vez que, com as mudanças na estratégia, a ferramenta sofreu alterações e passou a ter como missão integrar as culturas.

Por outro lado, a necessidade externa gerada pela exigência de informações da gestão por parte da matriz também revela-se como um importante fator de estímulo para o desenvolvimento do BSC. O engajamento e determinação da alta gestão, identificados no envolvimento da presidência com a comunicação da estratégia, também é um fator acelerador e facilitador da mudança, embora não suficiente por si só para ela acontecer.

Considerando então que a empresa D possui claramente todas as características de uma empresa orientada à mudança e com características cuja abordagem contingencial relaciona a uma propensão para um maior número de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial, explica a existência de um BSC mais desenvolvido e que demonstra continuar evoluindo.

## **5 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

### **5.1 Características do BSC implementado**

#### **5.1.1 BSC implementado nas empresas A e B**

O padrão mínimo do BSC implementado na empresa A, com o uso quase que exclusivo de indicadores de desempenho balanceados em financeiros e não financeiros e relações de causa e efeito intuitivas e não formalizadas, remete ao início do desenvolvimento do conceito. O foco, nessa empresa, está limitado a atender a gestão da qualidade, e não em dar suporte à estratégia.

Na empresa B, por sua vez, embora seja observada uma tentativa de uso das relações de causa e efeito, a aplicação parcial do conceito não oferece os benefícios do alinhamento. Portanto, as empresas A e B encontram-se no primeiro estágio do desenvolvimento do BSC, embora o conceito na empresa B esteja mais desenvolvido que na empresa A.

Verificou-se no tipo de BSC implementado nas empresas A e B uma forte influência do fator que originalmente motivou sua implementação: a implantação da gestão da qualidade. Na visão de Laitinen (2001) esse fator seria considerado um objetivo específico para mudança. Na classificação de Innes e Mitchell (1990), um catalisador da mudança.

Na literatura, alguns pesquisadores argumentam a favor da utilização do BSC para implantação da gestão da qualidade total. De acordo com Hoque (2003), o uso de medidas financeiras e não financeiras sugeridos pela abordagem do BSC relacionadas em perspectivas atendem aos objetivos da gestão da qualidade, que é o de alcançar a melhoria contínua em todos os aspectos da empresa.

Hoque (2003) entende que a idéia chave de ambos os conceitos é sincronizar a estratégia, a visão, as operações e empregados. Segundo esse autor, é pelo envolvimento dos empregados para contribuir na realização da melhoria contínua do desempenho que o sucesso da gestão da qualidade total é alcançado. Porém, a gestão da qualidade total não considera a satisfação do empregado como fonte de melhoria contínua, e o BSC complementa a TQM nesse aspecto.

Segundo Hernández, Rickert, Schiefer (2003) o BSC facilita o uso de outras ferramentas de gestão como a ISO 9000, sendo aplicados para o alcance de metas estratégicas para a empresa. Além disso, tanto BSC quanto ISO 9000 consideram como foco da empresa a

satisfação do cliente. De acordo com esses autores, a base de gestão estratégica do conceito do BSC auxilia os sistemas de gestão da qualidade a comunicar esse foco.

Talvez o desenvolvimento pouco avançado do BSC das empresas A e B possa ser explicado pelo fato de as características até então implementadas estarem voltadas a atender às necessidades da ISO 9000 com o foco na satisfação do cliente, com os indicadores de desempenho e metas não financeiras, e com a comunicação da estratégia aos empregados embora essa seja feita apenas a partir da divulgação desses indicadores.

Porém, o foco restrito na ISO 9000 impede a ampliação do conceito do BSC e a percepção da oportunidade de integrar os objetivos da gestão da qualidade com o mecanismo de apoio à estratégia oferecido pela ferramenta. No caso da empresa B, que não está apenas focada em indicadores para a gestão da qualidade, a oportunidade está no desenvolvimento de um mecanismo de integração entre BSC, gestão da qualidade e a gestão baseada em valor, o qual poderia permitir que a empresa alcance, de fato, o alinhamento, inclusive auxiliando no desenvolvimento de um mapa estratégico.

Um outro aspecto é o sistema de recompensa. O ápice do alinhamento estratégico está na associação do BSC com o sistema de recompensa, mas nenhuma das empresas pesquisadas estabeleceu esse vínculo. Kaplan e Norton (1997) sugerem que o sistema de recompensa deve ser vinculado ao BSC mais cedo ou mais tarde, conforme o amadurecimento dos objetivos e indicadores. Portanto, um BSC pouco desenvolvido não deve servir de base para o sistema de recompensa, pois é necessário haver total confiança nos indicadores e alinhamento entre as iniciativas e a estratégia.

Assim, é compreensível que a empresa A, por ter um BSC pouco desenvolvido sem relações de causa e efeito e alinhamento das iniciativas estratégicas não o utilize para esse fim. Além disso, não faz parte da política de remuneração da empresa, já que não existe nenhum outro sistema.

A empresa B, por sua vez, possui objetivos e metas por áreas, o que lhe permitiria fazer tal vínculo, porém, como a própria empresa reconhece, é necessário aperfeiçoar mais o desenvolvimento do conceito na empresa.

Essas características dos BSC's implementados nas empresas A e B são apresentadas no Quadro 5.1, e revelam que existem diferenças entre os BSC's de ambas, mesmo que sejam classificadas no mesmo tipo.

**Quadro 5.1 – Comparação entre as características dos BSC's implementados nas empresas A e B**

Empresa	BSC Tipo I		BSC Tipo II	BSC Tipo III		Tipo BSC
	Objetivos e medidas estratégicas	Perspectivas	Relações de causa e efeito	Plano de ação e metas	Vinculado a Sistema de recompensa	
<b>Empresa A</b>	sim	não formalizado	não	não	não	<b>I</b>
<b>Empresa B</b>	sim	sim	tentativa / adaptação	pouco alinhado	não	<b>I, mais evoluído que o BSC implementado na empresa A</b>

### 5.1.2 BSC implementado nas empresas C e D

Nas empresas C e D os objetivos estratégicos distribuídos entre as quatro perspectivas são ligados por meio de relações de causa e efeito representadas em mapas estratégicos formalmente desenvolvidos, portanto essas duas empresas já desenvolveram esse segundo estágio da metodologia.

O conceito do BSC passa a ter mais progresso quando passa a ajudar a implementar a estratégia com a definição de planos de ação alinhados aos objetivos, metas e incentivos, além de possuir plena comunicação para todas as áreas da empresa. O jovem BSC da empresa C possui uma metodologia baseada em critérios estabelecidos internamente para que as iniciativas tomadas com os planos de ação sejam alinhadas aos objetivos estratégicos. Porém, a empresa admite que ainda existem algumas lacunas a serem ajustadas nesse sentido, pois ainda existem iniciativas que não são totalmente vinculadas a algum objetivo.

A empresa D afirma que suas iniciativas tomadas com os planos de ação são totalmente vinculadas com os objetivos estratégicos, inclusive com metas de resultados e prazos. Percebe-se, portanto, que apenas a empresa D conseguiu alcançar esse estágio plenamente e que a empresa C está com seu desenvolvimento bastante avançado.

Ressalta-se que alinhar os objetivos estratégicos com as estratégias a partir das relações de causa e efeito entre os objetivos e as perspectivas do mapa estratégico não é suficiente para garantir o alinhamento de todas as iniciativas às estratégias principais. Se as ações do dia a dia não refletirem a estratégia, se estabelecerá uma falha entre a estratégia anunciada no planejamento e a anunciada pelas ações realmente tomadas. Assim, é necessário que os recursos financeiros e físicos sejam totalmente canalizados para iniciativas que visem atender metas estabelecidas com base no BSC, e a associação dessas metas com o sistema de recompensa é que promove o ponto máximo do alinhamento.

Embora as empresas C e D possuam as relações de causa e efeito definidas e as iniciativas estratégicas formalmente alinhadas (com ressalvas quanto a empresa C), nenhuma das duas promoveu o vínculo do BSC com o sistema de recompensa. De acordo com os entrevistados dessas duas empresas, em ambas existe o projeto de continuidade do desenvolvimento do BSC onde esse vínculo faz parte da pauta.

Essas características dos BSC's implementados nas empresas C e D são apresentadas no Quadro 5.2, e mostram diferenças entre os BSC's de ambas, mesmo as empresas tenham sido classificadas no mesmo tipo.

**Quadro 5.2 – Comparação entre as características dos BSC's implementados nas empresas A e B**

Empresa	BSC Tipo I		BSC Tipo II	BSC Tipo III		Tipo BSC
	Objetivos e medidas estratégicas	Perspectivas	Relações de causa e efeito	Plano de ação e metas	Vinculado a Sistema de recompensa	
<b>Empresa C</b>	sim	sim	sim, com mapa estratégico desenvolvido	quase totalmente alinhado	não	<b>III</b>
<b>Empresa D</b>	sim	sim	sim, com mapa estratégico desenvolvido	totalmente alinhado	não	<b>III, mais evoluído que o BSC implementado na empresa C</b>

### 5.1.3 Outras características relevantes do BSC nas empresas estudadas

Um aspecto não considerado pelo modelo de Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003) mas que se mostrou relevante no estudo das características do BSC é a forma da comunicação da estratégia que o BSC dentro das empresas. Essa relevância foi detectada uma vez que duas

empresas podem ter o mesmo tipo de BSC em termos de conteúdo implementado, mas com graus de comunicação da estratégia distintos, o que permite diferenciá-las. A comunicação da estratégia para os empregados foi observada em todas as empresas, porém, observou-se que ela é feita de diferentes maneiras e para diferentes níveis hierárquicos.

Todas as empresas possuem quadros de avisos com os resultados do BSC, além de reuniões até níveis gerenciais para tratar dos indicadores. Na empresa A, o enfoque da comunicação está nos indicadores de gestão da qualidade e não na estratégia. Na empresa B todas as áreas também possuem acesso ao desempenho alcançado, mas o excesso de indicadores pode comprometer a eficácia da ferramenta em termos de comunicar a estratégia.

O diferencial em termos de comunicação da estratégia está nas empresas C e D. A empresa C tem investido fortemente em marketing interno do projeto e em treinamentos para todos os empregados, com objetivos comuns para a implementação do BSC. Porém, explicita os resultados estratégicos apenas até o nível gerencial.

Já na empresa D, a forte necessidade de comunicar a estratégia e alinhá-la às iniciativas, dada a própria necessidade de integrar a cultura da empresa após o processo de fusão, revelou-se como o principal objetivo do BSC. Isso o tornou um “divisor de águas” em termos da relevância que a comunicação passou a ter na empresa.

Isso fica bastante claro pela importância dada à comunicação por meio do jornal interno divulgando mensalmente os resultados do desempenho geral da empresa e com a participação da presidência mostrando-se fortemente envolvida com o projeto. O Quadro 5.3 demonstra essas diferenças entre as empresas em termos de comunicação da estratégia.

**Quadro 5.3 - Comparação entre o nível de comunicação da estratégia e as características do BSC implementado nas empresas**

<b>Empresa</b>	<b>Tipo BSC</b>	<b>Forma de comunicação da estratégia</b>	<b>Abrangência da comunicação da estratégia</b>
<b>Empresa A</b>	<b>I</b>	Divulgação em quadros de avisos com foco em indicadores da gestão da qualidade e não na estratégia;	Todos os empregados
<b>Empresa B</b>	<b>I, mais evoluído que o BSC implementado na empresa A</b>	Divulgação de quadros de avisos com maior comunicação da estratégia que a empresa A; porém com um número excessivo de indicadores;	Todos os empregados
<b>Empresa C</b>	<b>III</b>	Maior divulgação do programa que nas empresas A e B, com forte marketing interno divulgando a estratégia e treinamentos;	Até nível gerencial
<b>Empresa D</b>	<b>III, mais evoluído que o BSC implementado na empresa C</b>	Divulgação dos principais resultados estratégicos via informativo mensal onde os resultados são analisados pela presidência.	Todos os empregados

Por fim, destaca-se que a comunicação da estratégia desenvolvida de forma clara é um aspecto importante da tradução da estratégia para os empregados, cuja importância está no poder de favorecer o alinhamento estratégico e até mesmo o sucesso do BSC na empresa.

## **5.2 A influência das variáveis contextuais no Tipo de BSC implementado**

O fato de as características próprias das empresas influenciarem as diferentes características de seus BSC's mostra que a metodologia sugerida por Kaplan e Norton (1996) acaba sofrendo adaptações ou tem diferentes níveis de sofisticação conforme o contexto onde a empresa está inserida.

### **5.2.1 Variáveis contextuais: características organizacionais influenciando o Tipo de BSC implementado**

Embora essa seja uma pesquisa qualitativa sem a pretensão de generalizar seus resultados, é possível notar que o tamanho da empresa e principalmente o nível de pressão competitiva possuem relação com as características do BSC implementado nas empresas analisadas.



Verifica-se que, entre as empresas pesquisadas, conforme o tamanho é maior, mais desenvolvido é seu BSC. Isso é notado na empresa C, que embora enfrente pressão competitiva de nível médio, seu tamanho em termos de faturamento é bastante grande, e seu BSC é mais desenvolvido que nas empresas A e B.

Além disso, conforme aumenta o nível de competição, o BSC também é mais evoluído (com exceção da empresa C). A empresa D, de grande porte e que apresenta o grau máximo de pressão competitiva, possui o BSC mais desenvolvido dentre as empresas pesquisadas. Por outro lado, a empresa A, que possui o menor porte e um baixo nível de pressão competitiva tem justificado, de acordo com o quadro referencial da pesquisa, seu BSC menos desenvolvido. Esses aspectos podem ser observados resumidamente a partir do Quadro 5.4:

**Quadro 5.4 - Resumo das características organizacionais e o tipo de BSC das empresas**

<b>Empresa</b>	<b>Tipo BSC</b>	<b>Tamanho</b>	<b>Nível de pressão competitiva</b>	<b>Capacidade organizacional para mudar</b>
<b>Empresa A</b>	I	pequeno	baixo	boa
<b>Empresa B</b>	I, mais evoluído que a empresa A	médio	médio	boa
<b>Empresa C</b>	III	grande	médio	boa
<b>Empresa D</b>	III, mais evoluído que a empresa C	grande	alto	boa

A capacidade organizacional de aprender não oferece parâmetro para comparações entre as empresas, uma vez que todas as empresas estudadas apresentaram a mesma classificação. Isso ocorre provavelmente devido à maneira escolhida para medi-la. Afirmava-se que a existência de um número maior de sistemas de contabilidade gerencial sugere uma boa capacidade organizacional para aprender novos métodos de contabilidade gerencial e conseqüentemente de promover mudanças nesse sentido. Porém, em todas as empresas foram verificados os mesmos sistemas de contabilidade gerencial, embora com diferentes formas de aplicação. Esse detalhamento exigiria maior aprofundamento da pesquisa em sistemas de contabilidade gerencial podendo levar ao comprometimento do foco no BSC.

### **5.2.2 Variáveis contextuais: fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudança influenciando o Tipo de BSC**

Verifica-se que um fator de mudança foi decisivo no tipo de BSC implementado em todas as empresas: a determinação e engajamento para mudança, principalmente com relação à alta gestão. Nas empresas B, C e D os respectivos responsáveis pelo desenvolvimento e implementação do BSC foram unânimes em afirmar a importância do apoio da alta gestão no sucesso da implementação. Verificou-se que a participação e o envolvimento de todos os empregados passa a ser mais efetivo quando os empregados vêem a importância que está sendo dada pela alta gestão.

A empresa C, porém, apresenta ainda uma característica muito interessante que é a da forte determinação e engajamento dos empregados, mais precisamente pela equipe responsável pelo desenvolvimento do BSC. Esse envolvimento fez com que a alta gestão local também se engajasse no projeto.

Na empresa A, a idéia de implementar o BSC também surgiu entre os funcionários e teve apoio da alta gestão para implementação. Porém, a alta gestão não considera o BSC como uma importante ferramenta para gerenciamento da empresa, destacando que sua utilização ocorre da mesma forma como qualquer outra metodologia poderia ser utilizada.

Dentre os fatores de mudança analisados, percebe-se que objetivos específicos em termos financeiros (melhoria da lucratividade, produtividade etc) e demandas externas, ambos acelerando o processo de mudança, são os fatores que mais sugerem uma tendência a um BSC mais desenvolvido.

Em todos os casos estudados verifica-se a relação desses objetivos específicos com os fatores de mudança relacionados à mudança na estratégia e/ou na estrutura organizacional e a fatores relativos a mudanças no mercado, os quais geram a necessidade de informação. Isso denota a interação entre os fatores de mudança detectados anteriormente por Innes e Mitchell (1990) e por Laitinen (2001), e ratifica que, geralmente, mudanças não ocorrem devido a um único fator, mas a vários, sendo que a sua natureza e a forma como influenciam a mudança é que os diferenciam.

A comparação entre esses fatores de mudança e os tipos de BSC das quatro empresas pode ser observada no Quadro 5.5.

**Quadro 5.5 - Comparação entre os principais fatores de mudança verificados e o tipo de BSC**

<b>Empresa</b>	<b>Tipo BSC</b>	<b>Tipo de empresa com relação à mudança</b>	<b>Envolvimento da alta gestão</b>	<b>Envolvimento dos empregados</b>	<b>Objetivos (financeiros) para mudanças</b>	<b>Necessidades externas para mudar</b>
<b>Empresa A</b>	I	satisfeita com o desempenho	baixo	médio	não identificado	não identificado
<b>Empresa B</b>	I, mais evoluído que a empresa A	orientada à mudança	médio	médio	identificado	não identificado
<b>Empresa C</b>	III	orientada à mudança	alto	alto	identificado	identificado
<b>Empresa D</b>	III, mais evoluído que a empresa C	orientada à mudança	alto	médio	identificado	identificado

No aspecto de fatores que aceleram ou desaceleram o processo de mudança, verificou-se que as empresas B, C e D possuem a mesma classificação em termos de tipo de empresa dado seus padrões de estímulos para mudança (orientada à mudança). Uma vez que todas possuem objetivos financeiros estimulando a mudança, verifica-se que as principais diferenças entre elas estão no grau de envolvimento da alta gestão e dos empregados e na identificação de necessidades externas para mudanças. Ressalta-se que, embora o envolvimento da alta gestão (determinação e engajamento para mudar) não seja um fator que, por si só, seja suficiente para iniciar um processo de mudança, mostra-se, nos casos estudados, essencial para que a mudança realmente ocorra.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O método do estudo de casos descritivo foi adotado nesse trabalho por ser considerado o mais adequado para se atingir o objetivo de identificar como as variáveis contextuais influenciam o tipo de BSC implementado nas empresas. Embora não seja possível generalizar os resultados, dada a característica qualitativa do estudo, o desenvolvimento dos casos permitiu confirmar a relação entre tais variáveis contextuais e o nível de sofisticação do BSC implementado nas empresas pesquisadas, conforme proposto no quadro referencial da pesquisa. Pode-se considerar, até certo ponto, dadas as limitações dos estudos de caso, que houve uma validação do quadro referencial da pesquisa proposto.

O estudo de variáveis contextuais dessas empresas baseado na abordagem contingencial revelou que, de fato, nas empresas em que as características organizacionais e os fatores de mudança são mais favoráveis à mudança na contabilidade gerencial o BSC implementado é mais desenvolvido.

Por exemplo, dentre as variáveis contextuais relativas às características organizacionais, observa-se que, de modo geral, conforme cresce o nível de pressão competitiva e o tamanho da empresa, mais sofisticado é o BSC implementado. Há uma exceção na empresa C, onde há um médio nível de competição e um BSC mais desenvolvido, o que foi explicado por outros fatores, principalmente pelo entusiasmo da equipe de desenvolvimento do BSC.

Da mesma forma, embora tenha-se identificado várias fontes de estímulo para mudanças em todas as empresas, identificou-se dois principais fatores que diferenciam as empresas umas das outras e possibilitam relevantes comparações quanto ao tipo de BSC. São eles os objetivos específicos para mudança - seja relativo a controle financeiro, a aumento de produtividade ou a aumento da lucratividade, e as necessidades externas.

Esses dois fatores atuam como catalisadores da mudança, sendo as principais origens da aceleração do processo de mudanças. Um outro fator decisivo na mudança identificado na comparação entre as empresas foi a determinação e o envolvimento da alta gestão, atuando como facilitadores da mudança.

Observou-se de forma muito clara que os fatores de mudança, bem como as características organizacionais, são elementos do contexto ambiental em que as mudanças ocorrem, que interagem entre si acelerando ou desacelerando o processo de mudança e gerando os

estímulos para mudança. Os fatores de mudança não ocorrem sozinhos e a sobreposição de uns sobre os outros, embora não favoreça sua análise individual, permite uma visão ampla do contexto da mudança.

Ainda a respeito dos fatores de mudança, verificou-se que nenhuma das empresas apresentava aspectos de empresa descontente e sem recursos. Acredita-se que é bastante improvável que uma empresa sem recursos tenha implementado o BSC, haja vista ser uma metodologia cuja sofisticação exige outros tipos de sistemas de contabilidade gerencial, como planejamento estratégico, que dificilmente empresas sem recursos possuem.

Verifica-se que cada uma das quatro empresas estudadas possui individualidades e, conseqüentemente, seus BSC's possuem características diferentes. O modelo de Speckbacher, Bischof, e Pfeiffer (2003), embora tente, não consegue determinar padrões únicos de BSC's utilizados pelas empresas, o que dá margem para supor que o modelo não poderia ser tão rígido.

Assim, a pesquisa permitiu identificar novos elementos para a classificação dos tipos dos BSC's além das características utilizadas por Speckbacher, Bischof e Pfeiffer (2003). Ao tentar-se agrupar o uso do BSC em diferentes tipos com base no conteúdo implementado, os casos mostraram que empresas que possuem o mesmo tipo de BSC não necessariamente possuem o mesmo grau de comunicação com os empregado nem o mesmo nível de abrangência, a existência dessas variações denota diferenças no grau de desenvolvimento do conceito do BSC entre as empresas.

A análise do grau de comunicação incorporada ao estudo dos casos mostrou que em empresas onde o BSC é mais desenvolvido há maior grau de comunicação da estratégia. Ao voltar-se para o nível de abrangência, entende-se, por exemplo, que uma empresa pode utilizar as características do BSC Tipo III em todos os níveis (estratégico, gerencial, operacional), enquanto outra pode utilizar as mesmas características apenas no nível corporativo.

Nos casos, verifica-se que as empresas A e B, embora possuam os BSC's menos desenvolvidos, seus objetivos e metas abrangem todas as áreas da empresa. Na empresa D os objetivos e metas corporativos também são medidos por centros de responsabilidade, mas não são desdobrados por área, pois referem-se ao resultado fragmentado dos indicadores corporativos. Na empresa C, cujo BSC é mais sofisticado que na A e na B, esse detalhamento ainda não ocorre. Esse aspecto leva a supor que a simplicidade dos BSC's menos

desenvolvidos e a não preocupação com o alinhamento facilita o nível de abrangência dado aos indicadores, embora isso não reflita o nível de abrangência da estratégia. Trata-se, portanto, de um elemento que merece atenção em estudos posteriores.

A análise dos casos permitiu também aprimorar a compreensão da relação entre o BSC e a gestão da qualidade. Observou-se o nascimento do BSC das empresas A e B a partir da implantação da ISO 9000. Por outro lado, a gestão da qualidade teve origem na empresa C como iniciativa estratégica para alcançar um dos objetivos da empresa, relacionados no BSC. Assim, o vínculo entre as duas ferramentas de gestão deve ser uma oportunidade para que a sinergia gerada com a sua integração maximize os benefícios que ambas podem oferecer.

A pesquisa qualitativa trouxe benefício de descrever a visão da prática do BSC e as percepções e detalhes obtidos com as entrevistas enriqueceram o entendimento das relações entre as variáveis contextuais e a implementação do BSC nas empresas. Outra vantagem foi que o desenvolvimento da pesquisa permitiu expandir o entendimento conceitual dessa ferramenta tão abordada em estudos acadêmicos, auxiliando as análises.

Por fim, compreender como e porque ocorrem os processos de mudanças em sistemas de contabilidade gerencial e como as variáveis contextuais se relacionam e influenciam a mudança, auxilia a empresa a interpretar suas reais necessidades e objetivos e a identificar como seus sistemas devem ser desenvolvidos, além de favorecer uma prévia visualização do resultado da implementação e dos benefícios que poderão ser alcançados com ela.

Destaca-se que o foco da presente pesquisa está nas características implementadas do BSC e sua relação com determinadas variáveis contextuais, e não no detalhamento do processo de sua implementação. Por isso, os aspectos de processo de construção do BSC, a caracterização dos participantes, a existência ou não de consultorias externas, e o *software* utilizado pela empresa não receberam maior ênfase.

Entretanto, é possível que esses fatores também possam representar alguma influência sobre os resultados da implementação do BSC e sobre os benefícios percebidos pelos usuários. Por isso, a inclusão desses aspectos é sugerida para futuros trabalhos.

Pode ainda ser alvo de novas pesquisas o estudo da influência de outros aspectos do contexto ambiental da empresa sobre o BSC implementado, bem como sobre outros sistemas de contabilidade gerencial. Alguns desses aspectos sugeridos são o grau de

internacionalização, diversidade de produtos, complexidade tecnológica, estrutura de comando etc.

## 7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARGYRIS, C.; KAPLAN, R.S. Implementing new knowledge: The case of activity-based costing. **Accounting Horizons**, september, p. 83-105, 1994.

ANSOFF, H.I.; DECLERCK, R.P.; HAYES, R. L. **Do planejamento estratégico à administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1981.

ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

ATTADIA, L.C.L. **Uso da medição de desempenho para alinhar e comunicar a estratégia: uma análise crítica do Balanced Scorecard**. Dissertação (Mestrado), 191.p, Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2004.

BERRY, M.. Strategic Planning in Small High Tech Companies. **Long Range Planning**, v. 31, no. 3, p. 455-466, 1998.

BOURGUIGNON, A.; MALLERET, V.; NORREKLIT, H. The American Balanced Scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension. **Management Accounting Research**, v. 15, p. 107-134, 2004.

BRAGA, L. S.L.A.; ALMEIDA, S.F.; SILVA, W. R. A importância do Balanced Scorecard como base para um sistema de medição e gestão estratégica de custos: um estudo de caso no setor de turismo em Campina Grande – PB. **IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil, 2005**.

BRUNS, W.J.; WATERHOUSE, J.H. Budgetary control and organizational structure. **Journal of Accounting Research**. Outono, p. 177-203, 1975.

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

CARVALHO, F. M.; DIAS, L. N. S. PROCHNIK, V. A utilização do Balanced Scorecard em hospitais: o caso do Hospital Nove de Julho. **IX Congresso Internacional de Custos - Florianópolis, SC, Brasil, 2005**.

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

CHIAVENATO, I. **Administração nos novos tempos**. São Paulo: Makron Books, 1999.

COSTA, A.P.P. **Contabilidade Gerencial: um estudo sobre a contribuição do Balanced Scorecard**. São Paulo, 164p. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2001.

COBB, I.; HELLIAR, C.; INNES, J. Management accounting change in a bank. **Management Accounting Research**, v. 6, p. 155-175, 1995.

COBBOLD, I. LAWRIE, G. The development of the Balanced Scorecard as a strategic management tool. **2GC Conference Paper - PMA Conferece**, Boston, USA, maio 2002.



COBBOLD, I. LAWRIE, G. Third generation balanced scorecard: evolution of an effective strategic control tool. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 53, n. 7, p. 611-623; 2004.

COHN, W.M.; LEVINTHAL, D. Absorptive capacity: A new perspective on learning and innovation. **Administrative Science Quarterly**, v. 35, p. 128-152, 1990.

DAFT, R.L.; BECKER, S.W. **Innovation in Organizations**. New York: Elsevier North-Holland, 1978.

DAMANPOUR, F. The adoption of technological administrative, and ancillary innovations: Impact of organizational factors. **Journal of Management**, v. 13, p. 675-688.

DAVIS, S.; ALBRIGHT, T. An investigation of the effect of Balanced Scorecard implementation on financial performance. **Management Accounting Research**. v. 15, p. 135-153, 2004.

DOWNS, G.W.; MOHR, L.B. Conceptual issues in the study of innovation. **Administrative Science Quarterly**, v. 21, p. 700-714, 1976.

DUNCAN, R. Characteristics of organizational environments and perceived environmental uncertainty. **Administrative Science Quarterly**, v. 17, n. 3, p. 313-327, 1972.

EPSTEIN, M.; MANZONI, J.F. Implementing Corporate Strategy: From Tableau de Bord to Balanced Scorecards. **European Management Journal**, v. 16, no. 2, p. 190-203, 1998.

EWUSI-MENSAH, K. The external organizational environment and its impact on managerial information systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 6, n. 4, 310-316, 1981.

FACHIN, O. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.

GALAS, E. S. Fatores que Interferem na Implantação de um Modelo de Gestão Estratégica Baseado no Balanced Scorecard: Estudo de Caso em uma Instituição Pública. XXVIII Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 2004, Curitiba-PR. **Anais do XXVIII ENANPAD**, 2004.

GIL, A.C. **Técnicas de Pesquisa em Economia**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, A.C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOLDSZMIDT, R.G.B. Uma revisão de literatura dos fatores críticos para a implementação e uso do Balanced Scorecard. XXVII Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 2004. Atibaia-SP **Anais do XXVII ENANPAD**, 2004.

GOMES, J.S.; MANDIN, J. Descentralização em unidades de negócios: um estudo de caso no setor de confecção. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 2, p. 58-71, 2005.

GOSSELIN, M. The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing. **Accounting, Organizations and Society**, v. 22, no. 2, p. 105-122, 1997.

HERNÁNDEZ, C; RICKERT, U.; SCHIEFER, G. Quality and safety conditions for customer satisfaction on the whole meat chain: the organization of quality communication systems. **EFITA Conference**. Debrecen, Hungary, 2003.

HITT, M. A.; IRELAND, R. D.; HOSKINSSON, R. E. **Administração Estratégica: competitividade e globalização**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2002.

HOQUE, Z. Total Quality Management and the Balanced Scorecard approach: A critical analysis of their potential relationships and directions for research. **Critical Perspectives on Accounting**, v.14, p. 553-566, 2003.

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

KHANDWALLA, P. N. **The Design of Organizations**. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1977.

KAPLAN, R.S.; Norton, D.P. The Balanced Scorecard – Measures that drive performance. **Harvard Business Review**. vol. 70, n. 1, jan/fev. 1992.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D.P. Putting the balanced scorecard to work. **Harvard Business Review**, v. 71, n. 5, p. 134-147, set/out. 1993.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D.P. Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. **Harvard Business Review**, v. 74, n. 1, p. 75-85, jan/fev. 1996.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. 6ª. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. Having trouble with your strategy? Then map it. **Harvard Business Review**, p. 167–176, Sept–Oct, 2000.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **Mapas Estratégicos – convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. 7ª. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

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

LAITINEN, E. K. Management accounting change in small technology companies: towards a mathematical model of the technology firm. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 507-541, 2001.

LIBBY, T.; WATERHOUSE, J.H. Predicting change in management accounting systems. **Journal of Management Accounting Research**. Sarasota, v. 8, p. 137-150, 1996.

LUIZ, I. G. A eficiência do Balanced Scorecard medida por meio do EVA: o caso da Cia Suzano de Papel e Celulose. XXVIII Encontro Nacional da Associação Nacional dos

Programas de Pós-Graduação em Administração, 2004, Curitiba-PR. **Anais do XXVIII ENANPAD**, 2004.

MALMI, T. Balanced scorecards in Finnish companies: A research note. **Management Accounting Research**, v. 12, p. 207-220, 2001.

MARTINEWSKI, A.L.; GOMES, J.S. Controle Gerencial em Empresas Brasileiras Internacionalizadas: Algumas Evidências em Empresas do Setor de Serviços. XXV Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 2001, Campinas. **Anais do XXV ENANPAD**, 2001. v. 1.

MOTTA, F.G. **Fatores condicionantes na Adoção de Métodos de Custeio em Pequenas Empresas**. Dissertação (Mestrado), 194p. Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, 2000.

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

NAKAMURA, W. T. FERREIRA, E. A.; MARTIN, D. M. L.; Kayo, E. K.; Forte, D. Estratégia de Implementação do Balanced Scorecard numa Grande Corporação: o Caso da Siemens Brasil. **IX Congresso Internacional de Custos** – Florianópolis, SC, Brasil, 2005.

NORREKLIT, H. The balance on the balanced scorecard – a critical analysis of some of its assumptions. **Management Accounting Research**, v. 11, p. 65-88, 2000.

OLIVEIRA, S.L. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira, 1999.

OLIVIER, C. Strategic response to institutional process. **The Academy of Management Review**, v.1 , 1991.

OTLEY, D. Performance management: a framework for management control system research. **Management Accounting Research**, v. 10, p. 363-382, 1999.

OTTOBONI, C.; FERNANDES, C. P.; PAMPLONA, E. O.; PAGNI, T. E. M. Algumas razões para a ocorrência de falhas na implementação do Balanced Scorecard (Bsc) Enegep, 2002.

PESSANHA, D.S. PROCHNIK, V. Obstáculos à Implantação do Balanced Scorecard em Três Empresas Brasileiras. XXVIII Encontro Nacional da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, 2004, Curitiba. **Anais do XXVIII ENANPAD**, 2004.

PORTER, M.E. **Estratégia Competitiva: Técnica para análise das indústrias e da concorrência**. 7ª. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

POWELL, W.W. DIMAGGIO, P. J. The new institutionalism in organizational analysis, University of Chicago Press, 1991.

PUENTE, M.F. **Estudo descritivo do modelo de gestão Balanced Scorecard e sua analogia com processo de construção estratégica da IBM**. Rio de Janeiro, 121p. Dissertação (Mestrado Profissionalizante). IBMEC, 2003.

QUESADO, P.R.; RODRIGUES, L. L. A Gestão Estratégica de Custos em Portugal: Uma Análise Exploratória. **IX Congresso Internacional de Custos** - Florianópolis, SC, Brasil, 2005.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, A.C. **Caracterização do uso de sistemas de controle orçamentário: um estudo multi-caso**. São Paulo, 131p. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2003.

SPECKBACHER, G.; BISCHOF, J.; PFEIFFER, T. A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. **Management Accounting Research**. v. 14, p. 361-387, 2003.

TEIXEIRA, F. S. **Mensuração do grau de eficácia do Balanced Scorecard em instituição provada de ensino superior**. São Paulo, 180p. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2003.

WRIGHT, P.; KROLL, M.J.; PARNELL, J. **Administração Estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

YIN, R.K. **Estudo de Caso – Planejamento e Métodos**. 2ª ed. São Paulo: Bookman, 2001.

ZAN, A. **Mudança na contabilidade gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional**. São Paulo, 116p. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2006.

## APÊNDICE I

### Roteiro de Entrevista

#### Identificação e caracterização da empresa e do ambiente

Identificação da Empresa

Nome: (o nome não será divulgado)

- 1 – Qual o setor e segmento de atuação?
- 2 – Em quais mercados a empresa atua?
- 3 - Qual o número de empregados?

#### Caracterização do processo de implementação e utilização

- 4 - Quando ocorreu a decisão de implementar o BSC e quando começou a ser implementado?
- 5 - O que motivou a decisão pela implementação?
- 6 - De onde partiu a decisão pela implementação?
- 7 - No início, qual(is) era(m) o(s) objetivo(s) principal(is)?
- 8 - Como foi a divulgação da implementação do *Balanced Scorecard* na empresa?

#### Características do *Balanced Scorecard* implementado - abrangência e conteúdo

- 9 - O que já existe implementado em cada nível da organização?
  - (i) Objetivos / medidas estratégicas
  - (ii) Agrupamento em perspectivas
  - (iii) Empregada uma série de relações de causa e efeito
  - (iv) Contém plano de ação e metas
  - (v) Ligado a incentivos

Níveis:

Nível corporativo (alta administração)

Nível da unidade de negócio

Nível de departamento

Nível de equipes

Nível dos empregados

- 10 - O que ainda não foi implementado, mas está no projeto?

- 11 - Quais perspectivas são utilizadas em cada nível organizacional?

Perspectivas

Financeira

Clientes

Processos internos

Aprendizado e crescimento

Outras perspectivas

- 12 - A relações de causa e efeito (se existentes) ligam as medidas de cada perspectiva às medidas das outras perspectivas?

- 13 - Essas relações de causa e efeito alinham as medidas à estratégia da empresa?

14 - Como a estratégia é determinada? Existe um planejamento estratégico (ou algo semelhante como plano de ação) que determine a estratégia da empresa ( e consequentemente as medidas estratégicas)?

15 - Para quem os resultados são divulgados?

16 - Com que frequência os resultados são divulgados?

17 - A estratégia é comunicada aos empregados a partir dos objetivos, metas e medidas operacionais?

18 - Identificar os sistemas de contabilidade gerencial que existem na empresa.

19 - Identifique se já existiam esses sistemas antes da implementação do BSC, se foi implementado junto ou após o BSC.

20 - Identifique se atualmente esses sistemas são ligados ao BSC.

Tipos de sistemas:

Planejamento / Orçamento

Sistemas de controle / Mensuração de desempenho

Sistemas de Custeio

Sistemas de direção / Sistemas de recompensa

### **Objetivos e Benefícios esperados e percebidos**

21 - Destaque os objetivos e benefícios esperados com a utilização do BSC e os benefícios percebidos: (exemplos para guiar a entrevista – nas entrevistas, no entanto, podem surgir outros)

Desenvolvimento de um sistema consistente de objetivos na companhia

Desenvolvimento da estratégia (promover, facilitar a estratégia)

Dar suporte a uma estratégia de crescimento

Melhorar o alinhamento dos objetivos estratégicos com as ações

Esclarecer e comunicar a estratégia

Forte consideração de direcionadores de desempenho não financeiros

Melhoria do foco no cliente

Melhoria do aprendizado estratégico (controle e feedback)

Focar em inovação de processos internos

Construção de uma base para um sistema de incentivos

Ajudar o sistema de gestão baseado em valor para o acionista

Melhor consideração dos *stakeholders*

Melhoria dos resultados da companhia a longo prazo

22 - Algumas declarações positivas e negativas a respeito do BSC são propostas:

(a) O BSC não pode ser realmente implementado porque ele exige dados não disponíveis

(b) A euforia inicial da nova idéia já decresceu perceptivelmente

(c) Implementar o BSC requer muito esforço, mas traz fortes benefícios

(d) Trabalhar com o BSC “reforça” a estratégia tornando-a mais concreta

- (e) Foi o BSC que primeiro tornou a estratégia compreensível para a equipe
- (f) O BSC tem excedido as expectativas

23 - Quão importante é o BSC para a companhia?

- Tremendamente importante
- Muito importante
- De maior importância
- De média importância
- Não muito importante
- De insignificante importância

24 - Qual é a prioridade para o futuro do BSC na companhia?

- O BSC será tratado com alta prioridade
- O BSC será tratado com baixa prioridade
- Ainda não se sabe se o BSC continuará a ser utilizado
- O BSC deixará de ser utilizado, será descontinuado

25 - No caso de pretensão de descontinuidade do BSC:

- Quais são as razões para não implementação completa ou descontinuidade do BSC
- Outras ferramentas semelhantes já estão em uso
- Sem expectativas de vantagens especiais
- O esforço necessário para introduzir é muito grande
- Os benefícios esperados são incertos
- Contradiz os princípios básicos do controle
- Outras razões

Características organizacionais

26 - Qual o grau de intensidade de competição a empresa considera enfrentar no seu ambiente?

Tipos de Competição

- Matérias Primas
- Pessoal Técnico
- Vendas e Distribuição
- Qualidade e Variedade dos produtos
- Preço

Grau

- Intensidade despreocupante
- Pouco intenso
- Razoavelmente intenso
- Muito intenso
- Extremamente intenso

27 - Com relação à lucratividade e crescimento da empresa no longo prazo, que grau de importância a empresa considera para cada tipo de competição?

Tipos de Competição (mesmos da questão 24)

Grau

- Não importante
- Pouco importante
- Razoavelmente importante
- Muito importante
- Extremamente importante

### **Tipo de empresa com relação fatores para mudanças nos sistemas de contabilidade gerencial**

28 - Identificar cada fator como acelerador ou desacelerador do processo de mudança em sistemas de contabilidade gerencial

Necessidade de informação

- Contentamento com os sistemas existentes
- Necessidade de informação do gerenciamento
- Estrutura organizacional da empresa
- Líderes da empresa
- Estratégia da companhia sem a mudança

Mudança na tecnologia ou no ambiente

- Tecnologia de produção da companhia sem mudança
- Nível de competição
- Mercado

Desejo de mudanças

- Engajamento geral da organização para fazer mudanças
- Engajamento da gestão para fazer mudanças

Recursos para mudança

- Disponibilidade de novos métodos e sistemas adequados (ex. ABC)
- Disponibilidade de novos softwares apropriados
- Disponibilidade de empregados especialistas
- Disponibilidade de concessões orçamentárias para projetos de mudança
- Tempo disponível dos empregados para projetos de mudança

Objetivos específicos para mudança

- Necessidade de melhoria de lucratividade
- Necessidade de aumento da produtividade
- Necessidade de intensificação do controle financeiro
- Necessidade de redução de número de empregados
- Necessidades externas
- Demanda externa para mudar
- Outro(s)